

ELŻBIETA IZABELA SZCZEPANKIEWICZ

KAROLINA SIMON

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

**KIERUNKI PROFESJONALIZACJI
ZAWODU AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO
W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH
W POLSCE I WIELKIEJ BRYTANII**

Wprowadzenie

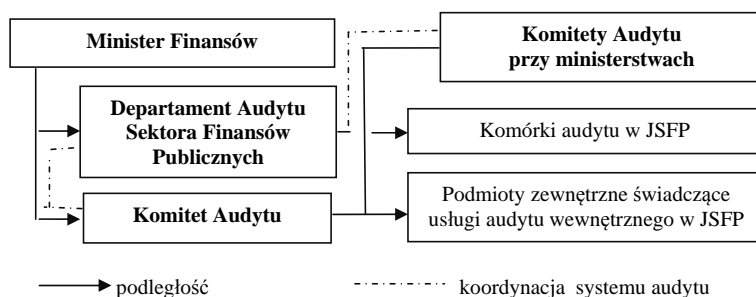
Zawód audytora wewnętrznego, podobnie jak biegłego rewidenta, jest w gospodarce postrzegany jako zawód zaufania społecznego. Jakość i wyniki pracy świadczonej przez osoby wykonujące te zawody bezpośrednio przekładają się na bezpieczeństwo finansowe, skuteczność działania i rozwój badanych jednostek. Audytorzy dostarczają szczególnych informacji o funkcjonowaniu jednostek organom nadzorczym i innym użytkownikom. Z tego względu specyfika zawodu audytora wymaga zatem wysokospecjalistycznej wiedzy i szeregu umiejętności. Zawód ten, zarówno w sektorze publicznym, jak i sektorze prywatnym, mogą wykonywać osoby o określonych kwalifikacjach, predyspozycjach i postawie etycznej.

W Polsce jedynie w sektorze publicznym uregulowano przepisami prawa wymagania kwalifikacyjne wobec osób, które pełnią funkcję audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (JSFP). Kolejne nowelizacje przepisów ustawy o finansach publicznych (uofp), wprowadzane w życie w roku 1999, 2003, 2006 i 2009, systematycznie zwiększały wymagania wobec audytorów w tych jednostkach.

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja i ocena zmian w wymaganiach formalnych w latach 2002–2010 wobec kwalifikacji osób pełniących funkcję audytora wewnętrznego w JSFP. Porównano systemy audytu wewnętrznego oraz wymagania kwalifikacyjne w tym zawodzie w polskim sektorze finansów publicznych oraz w sektorze publicznym w Wielkiej Brytanii.

1. Wymagania kwalifikacyjne wobec audytorów w JSFP w Polsce

Obecnie instytucjonalny system audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych tworzą: Minister Finansów (MF), Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych podległy Ministrowi Finansów, Komitet Audytu przy Ministerstwie Finansów oraz komitety audytu utworzone przy pozostałych ministerstwach, komórki audytu utworzone w JSFP, a także podmioty zewnętrzne zatrudniające audytorów wewnętrznych lub biegłych rewidentów, które świadczą usługi audytu wewnętrznego w określonych JSFP, np. jednostkach samorządowych (rysunek 1).



Rys. 1. System audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne.

Wymogi ogólne i kwalifikacje osób pełniących funkcję **audytora wewnętrznego** zostały po raz pierwszy formalnie uregulowane w ustawie o finansach publicznych¹ w 1999 r. Jednak przepisy w tym zakresie zaczęły obowiązywać po

¹ Ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2001, nr 102, poz. 1116, Dz.U. 2003, nr 15, poz. 148, Dz.U. 2005, nr 249, poz. 2104, Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240.

trzech latach od uchwalenia, czyli od stycznia 2002 r. Do tego momentu audytorem wewnętrznym mogła być osoba, która posiadała co najmniej roczne doświadczenie na stanowisku związanym z przeprowadzaniem kontroli lub audytu. W przypadkach wymagających specjalnych kwalifikacji audytor wewnętrzny mógł, w uzgodnieniu z kierownikiem jednostki, powołać rzeczoznawcę. W latach 2002–2006 audytorem wewnętrznym mogła być tylko osoba, która złożyła pozytywnie egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną (KE) powołaną przez Ministra Finansów.

Po wprowadzeniu od lipca 2006 r. do praktyki audytu Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego², opracowanych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (*The Institute of Internal Auditors – IIA*), ogłoszono w grudniu 2006 r. kolejną nowelizację uofp. Nowe przepisy ustawy wprowadziły w życie szersze wymagania wobec kwalifikacji audytora wewnętrznego, m.in. wymóg posiadania jednego z certyfikatów międzynarodowych i tym samym zrezygnowano z dalszego przeprowadzania egzaminów w tym zakresie przez Komisję Egzaminacyjną. Od 2007 r. audytorem wewnętrznym w JSFP mogła być także osoba z uprawnieniami biegłego rewidenta lub osoba legitymująca się zdany egzaminem kontrolerskim przy NIK lub egzaminem na inspektora kontroli skarbowej. Pomimo że z listy kwalifikacji usunięto legitymowanie się przez audytora egzaminem złożonym w latach 2003–2006 przed Komisją Egzaminacyjną, to w wyniku nacisku środowiska czynnych zawodowo audytorów Minister Finansów wydał interpretację utrzymującą w mocy, iż uzyskane wówczas kwalifikacje uprawniają do pełnienia funkcji audytora w JSFP.

Od 1 stycznia 2010 r., po wejściu w życie kolejnej nowelizacji uofp, warunki i lista kwalifikacji, którymi może się legitymować audytor wewnętrzny w JSFP, znowu radykalnie zmieniły się. Od stycznia 2010 r. przywrócono formalnie w uofp możliwość legitymowania się wyżej wymienionym egzaminem przed Komisją Egzaminacyjną, ale usunięto możliwość legitymowania się egzaminem kontrolerskim i egzaminem na inspektora kontroli skarbowej. Ponadto od 2010 r. w niektórych JSFP (np. samorządowych) audyt wewnętrzny można powierzyć audytorowi, który nie jest zatrudniony w JSFP.

Audyt wewnętrzny może być przeprowadzony przez podmiot zewnętrzny zatrudniający audytora wewnętrznego lub biegłego rewidenta, przy czym audytorzy muszą spełniać te same wymagania kwalifikacyjne co audytorzy zatrudnieni

² Komunikat nr 11 Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 7, poz. 56.

w JSFP. Wprowadzono również możliwość legitymowania się dwuletnią praktyką w audycie wewnętrznym (poświadczoną w wymiarze co najmniej pół etatu) oraz dyplomem studiów podyplomowych. Studia podyplomowe muszą być jednak ukończone w uczelni uprawnionej do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

W tabeli 1 zaprezentowano ewolucję wymagań wobec audytorów wewnętrznych w JSFP w latach 2002–2011.

Tabela 1

Ewolucja wymagań w zakresie kwalifikacji zawodowych
audytora wewnętrznego w JSFP

Regulacje obowiązujące od 1.01.2002 do 31.12.2006
Osoba pełniąca funkcję audytora powinna wówczas legitymować się pozytywnym wynikiem egzaminu, który zdała przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez MF
Regulacje obowiązujące od 1.01.2007 do 31.12.2009
Osoba pełniąca funkcję audytora powinna legitymować się jednym z uprawnień potwierdzonych: – certyfikatem: <i>Certified Internal Auditor</i> (CIA), <i>Certified Government Auditing Professional</i> (CGAP), <i>Certified Information Systems Auditor</i> (CISA), <i>Association of Chartered Certified Accountants</i> (ACCA), <i>Certified Fraud Examiner</i> (CFE), <i>Certification in Control Self Assessment</i> (CCSA), <i>Certified Financial Services Auditor</i> (CFSA), <i>Chartered Financial Analyst</i> (CFA), – złożonym, w latach 2003–2006, egzaminem na audytora przed Komisją Egzaminacyjną przy MF lub – biegłego rewidenta, lub – ukończoną aplikacją kontrolerską i złożonym egzaminem kontrolerskim z wynikiem pozytywnym przed Komisją Egzaminacyjną przy NIK, lub – złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora kontroli skarbowej
Regulacje aktualne, obowiązujące od 1 stycznia 2010 r.
– jeden z certyfikatów: CIA, CGAP, CISA, ACCA, CFE, CCSA, CFSA, CFA, lub – złożyła, w latach 2003–2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną przy MF, lub – uprawnienia biegłego rewidenta, lub – dwuletnią praktyką w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w tym zakresie, wydanym przez jednostkę uprawnioną do nadawania stopnia doktora nauk ekonomicznych lub prawnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2001, nr 102, poz. 1116; Dz.U. 2003, nr 15, poz. 148; Dz.U. 2005, nr 249, poz. 2104; Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240.

Należy przy tym zauważyć, że w sektorze publicznym nie stworzono dotychczas żadnych mechanizmów odbywania przez absolwentów studiów podyplomowych wymaganej w uofp praktyki w JSFP, nawet w formie nieodpłatnych staży. Można zatem stwierdzić, że ustawodawca pośrednio przerzuca koszt nabycia

umiejętności przez te osoby (w tym wysoki koszt specjalistycznych szkoleń na kursach zawodowych dla audytorów lub uzyskania certyfikatów międzynarodowych) na jednostki w innych sektorach gospodarki, a następnie zachęca, na podstawie tak określonych w uofp wymogów formalnych, przygotowanych już zawodowo audytorów do podjęcia pracy w JSFP. Jedynie w przypadku uzyskiwania certyfikatów międzynarodowych, gdzie postępowanie egzaminacyjne składa się z kilku etapów (np. należy zaliczyć cztery części egzaminu CIA, aby uzyskać ten certyfikat), w niektórych JSFP kierownicy podejmują decyzję o zatrudnieniu kandydata z zaliczoną już jedną częścią egzaminu CIA i refundują koszty przygotowania do zaliczenia pozostałych części.

Jak wcześniej wspomniano, w systemie audytu wewnętrznego funkcjonują od 2010 r. przy wszystkich ministerstwach **komitety audytu**³. Komitety czuwają m.in. nad jakością pracy oraz niezależnością audytorów wewnętrznych zatrudnionych w JSFP, podlegających poszczególnym ministerstwom lub nadzorowanym przez nie. W skład komitetu powinno wchodzić nie mniej niż trzech członków, w tym co najmniej jeden członek niezależny (art. 290 ust. 1 uofp). Jedynie członek niezależny musi spełniać określone, ale i tak znacznie niższe, warunki kwalifikacyjne niż te, które stawiane są audytorom w JSFP.

Członkiem niezależnym komitetu może być osoba, która posiada wykształcenie wyższe magisterskie lub równorzędne oraz co najmniej 5-letnie doświadczenie zawodowe, w tym co najmniej 2-letnie w sprawowaniu funkcji kierowniczych. Jednocześnie członek niezależny powinien legitymować się odpowiednimi kwalifikacjami, tj. posiadać wiedzę lub udokumentowane doświadczenie w zakresie co najmniej jednej z dziedzin: audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem, prowadzenia gospodarki finansowej JSFP lub celów, zadań i specyfiki działu administracji rządowej, dla których powołano komitet. Przynajmniej jeden członek niezależny powinien posiadać kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej⁴.

³ Na podstawie art. 290 ust. 4 uofp wydano rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu, Dz.U. nr 226, poz. 1826. Reguluje ono m.in. niezbędne kwalifikacje członków niezależnych komitetu, sposób ustalania wynagrodzeń członków niezależnych komitetu.

⁴ Szerzej na temat organizacji i zadań komitetów audytu: E.I. Szczepankiewicz, M. Dudek: *Organizacja i zadania komitetów audytu w sektorze finansów publicznych i w jednostkach zainteresowania publicznego*, w: *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, Zeszyty Naukowe nr 621, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 30, Szczecin 2010, s. 149–160.

2. Wymagania kwalifikacyjne w sektorze publicznym Wielkiej Brytanii

Systemy audytu wewnętrznego, jak i wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym poszczególnych krajów Unii Europejskiej są zróżnicowane. W wielu państwach audyt wewnętrzny funkcjonuje na poszczególnych poziomach sektora publicznego. Tak jest np. w przypadku systemu audytu w Wielkiej Brytanii, gdzie jest on ulokowany na wszystkich szczeblach sektora: w departamentach, agencjach wykonawczych i innych autonomicznych organizacjach⁵. W Wielkiej Brytanii, podobnie jak w Polsce, odgrywa on kluczową rolę w zakresie ochrony środków publicznych⁶.

Jednak systemy audytu w Anglii, Walii, Szkocji i Północnej Irlandii różnią się w zakresie organów sprawujących audyt, a także w zależności od jednostki, w której jest przeprowadzany. Brytyjski system kontroli wydatków publicznych spoczywa na Parlamencie nadzorującym zarządzanie finansami publicznymi za pomocą *National Audit Office* (NAO⁷; odpowiednik NIK w Polsce)⁸, który jest niezależnym organem odpowiedzialnym za kontrolę centralnych instytucji rządowych, agencji rządowych i innych instytucji sektora publicznego⁹.

Podstawowe zadanie NAO polega na dostarczeniu dla Parlamentu zapewnienia, że centralne organizacje rządowe wydają pieniądze zgodnie z intencją parlamentarną oraz że ich sprawozdania finansowe dają prawdziwy i rzetelny obraz działalności¹⁰. NAO jest organem parlamentarnym (a nie rządowym) powołanym

⁵ *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce – Diagnoza i propozycje zmian*, Warszawa 2008, s. 9.

⁶ Potwierdza to fakt stale rosnącej liczby przeprowadzonych audytów. Liczba audytów przypadająca na jednego audytora w ciągu roku stale wzrastała – od 2 zadań w 1996 r. do prawie 5 w 2007 r., *ibidem*, s. 9.

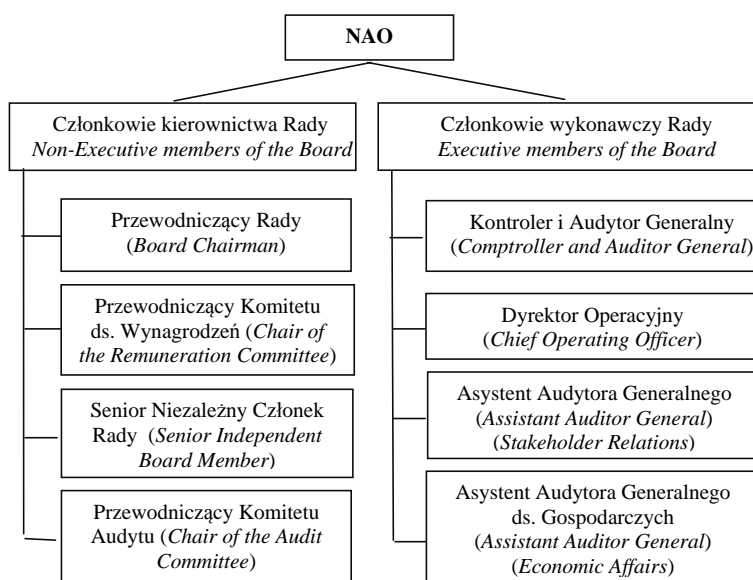
⁷ www.nao.org.uk.

⁸ *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym...*, s. 29.

⁹ NAO istnieje od 1983 r., jednakże publiczna kontrola w Wielkiej Brytanii ma znacznie dłuższą historię. NAO przeprowadza **audyt finansowy** (zapewnienie, że sprawozdania finansowe badanych jednostek zostały odpowiednio przygotowane oraz dawały prawdziwy i rzetelny obraz, a środki publiczne zostały wydatkowane zgodnie z zamierzeniami Parlamentu), **audyt wartości pieniądza** (Value for Money, czyli badanie stosunku jakości do ceny) oraz **audyt zarządzania**. Annual Report 2011 National Audit Office, London 2011, s. 34.

¹⁰ Jego zadanie polega na badaniu trzech obszarów funkcjonowania audytowanych jednostek: oszczędności, wydajności i skuteczności (*economy, efficiency, effectiveness*, tzw. 3E). Szacuje się, że NAO poprzez badanie sprawozdań finansowych wszystkich departamentów rządowych i innych instytucji publicznych doprowadziło do oszczędności środków publicznych i m.in. efektywności w ich wydatkowaniu, na ponad 1 mld funtów w 2010 r. Annual Report 2011..., s. 2.

do przeprowadzania audytu i ma zagwarantowaną niezależność i wolność od zewnętrznych wpływów, również parlamentarnych¹¹. NAO jest kierowany przez *Comptroller and Auditor General* (Kontrolera i Audytora Generalnego; C&AG). Zarówno C&AG, jak i cała organizacja NAO są całkowicie niezależni od rządu. C&AG jest członkiem Izby Gmin wyznaczonym do przeprowadzania audytu zewnętrznego w centralnych ministerstwach, agencjach wykonawczych oraz innych instytucjach publicznych, w tym spółkach sektora publicznego¹². Strukturę NAO przedstawiono na rysunku 2.



Rys. 2. Struktura NAO

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Annual Report 2011 NAO...

Kwestie regulujące zagadnienia związane z audytem wewnętrznym, prace NAO, w tym uprawnienia i obowiązki C&AG, zawarte zostały w następujących aktach prawnych:

¹¹ The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the Risk Landscape in UK Public Policy, s. 4.

¹² Annual Report..., s. 30.

- ustawa o Skarbie Państwa i kontroli z 1866 r. (*The Exchequer and Audit Departments Act 1866*)¹³ i ustawa o Skarbie Państwa i kontroli z 1921 r. (*The Exchequer and Audit Departments Act 1921*)¹⁴,
- ustawa o Skarbie Państwa i służbach kontroli z 1957 r. (*The Exchequer and Audit Departments Act 1957*)¹⁵,
- ustawa o Audycie Krajowym z 1983 r. (*The National Audit Act 1983*)¹⁶,
- ustawa o Komisji Rewizyjnej z 1998 r. (*The Audit Commission Act 1998*)¹⁷,
- ustawa o środkach publicznych oraz rachunkowości z 2000 r. (*The Government Resources and Accounts Act 2000*)¹⁸,
- ustawa o korporacjach z 2006 r. (*The Companies Act 2006*)¹⁹,
- ustawa o odpowiedzialności budżetowej i audycie (*The Budget Responsibility and National Audit Act 2011*)²⁰.

Organem odpowiedzialnym za wydatki publiczne w Wielkiej Brytanii jest również **Komisja Finansów Publicznych** (*The Public Accounts Commission* –

¹³ Ustawa stworzyła m.in. cykl odpowiedzialności za środki publiczne. Określa, że C&AG oraz Assistant Auditor General (AAG) są powoływani przez króla, reguluje uprawnienia i obowiązki C&AG.

¹⁴ Początkowo C&AG był zobowiązany do zbadania każdej transakcji. Przepisy ustawy z 1921 r. pozwoliły C&AG wybierać do badania próbe wydatków zamiast badania wszystkich wydatków.

¹⁵ Ustawa ta wymaga od C&AG wydania zapewnienia przeznaczonego dla Parlamentu, że pieniądze publiczne zostały wydatkowane zgodnie z jego założeniami.

¹⁶ W rozdziale 44 ustawa zmieniała bądź uchylała niektóre przepisy z ustawy z 1866 i 1921 r. Ustawa m.in. wzmocniła parlamentarną kontrolę wydatków publicznych i nadzór nad nimi poprzez nowe przepisy dotyczące powoływania C&AG, utworzenia Komisji Finansów Publicznych i NAO oraz wprowadzenia nowych przepisów dotyczących wspierania gospodarki, skuteczności w korzystaniu z takich pieniędzy. Określiła, że C&AG na mocy swego urzędu jest urzędnikiem Izby Gmin, w granicach ustawy zapewniła mu całkowitą swobodę działania.

¹⁷ Ustawa określiła m.in. wymagania w zakresie kwalifikacji osoby powoływanej na audytora oraz wskazała, kto może przeprowadzać audyt.

¹⁸ Ustawa zmieniała lub uchylała niektóre przepisy z ustawy z lat 1866, 1921 i 1983. Zawiera regulacje dot. m.in. sporządzania sprawozdań.

¹⁹ Część 16 ustawy reguluje kwestie związane z audytem wewnętrznym, m.in. w zakresie powoływania audytorów wewnętrznych w spółkach publicznych i ich kadencji.

²⁰ Ustawa ustanowiła w NAO Radę składającą się z członków wykonawczych (w tym C&AG jako *Chief Executive*) i niewykonawczych. Rada jest odpowiedzialna za ustawienie kierunku strategicznego dla NAO i wspieranie C&AG, który zachowuje niezależność w zakresie jego funkcji statutowych i audytu. C&AG jest niezależnym urzędnikiem w Izbie Gmin, wybierany jest na kadencję 10 lat Parlamentu (wcześniej bezterminowo). Król może usunąć C&AG na wniosek obu Izb Parlamentu.

PAC) powołana ustawą o Audycie Krajowym (*The National Audit Act*) z 1983 r.²¹ PAC nadzoruje pracę NAO, w tym kontrolą w zakresie finansów wydatkowanych przez NAO. Swoboda w wykonywaniu swoich funkcji przez C&AG jest zastrzeżona przez ustawę, toteż PAC nie może angażować się w codzienną pracę NAO. W skład PAC wchodzi przewodniczący oraz ośmiu innych członków Izby. PAC jest odpowiedzialna m.in. za mianowanie księgowego oraz powoływanie audytorów badających działalność NAO²². PAC i NAO to dwie kluczowe instytucje kontroli państwa i rządu w Wielkiej Brytanii.

W zakresie audytu w sektorze publicznym duże znaczenie ma również **Komisja Rewizyjna** (*The Audit Commission – AC*), która powstała w 1983 r. na mocy **ustawy o finansach samorządów terytorialnych** (*Local Government Finance Act*) z 1982 r. Jej celem jest poprawa wydajności i skuteczności działania m.in. w samorządach i sektorze służby zdrowia. Audytorzy przeprowadzający audyt są pracownikami Komisji lub jednej z prywatnych firm audytorskich. Ustawa o Komisji Rewizyjnej z 1998 r. przewiduje, że osoba (lub przedsiębiorstwo), która zostanie mianowana audytorem, musi być członkiem jednej z wymienionych organizacji zawodowych, reguluje również minimalne kwalifikacje audytora sektora publicznego²³. W sierpniu 2010 r. rząd ogłosił zamiar zniesienia Komisji Rewizyjnej.

Kwalifikacje pracowników przeprowadzających audyt w sektorze publicznym w Wielkiej Brytanii są zróżnicowane. Wynika to z faktu, iż audyt przeprowadzany jest zarówno przez organy wyżej wymienione, jak i prywatne firmy audytorskie wyłonione w drodze konkursu. Nie od wszystkich audytorów wymagane jest posiadanie szczególnych kwalifikacji (certyfikatów)²⁴, tak jak ma to miejsce w sektorze publicznym w polskiej administracji. Głównie firmy audytorskie zatrudniające audytorów wymagają posiadania określonych kwalifikacji bądź certyfikatów. NAO wymaga od absolwentów przyjmowanych na tzw. umowę szkoleniową, aby w czasie trwania umowy uzyskali członkostwo

²¹ <http://www.legislation.gov.uk>.

²² Od kwietnia 2006 r. audytorem NAO jest firma RSM Tenon Audit Limited. Zarejestrowany audytor jest powoływany na 3 lata z możliwością przedłużenia. W drodze konkursu kadencja RSM została przedłużona do maja 2011 r. oraz audytor ten ponownie wygrał konkurs na trzyletnią kadencję.

²³ Ustawa o Komisji Rewizyjnej z 1998 r. wskazuje organizacje certyfikujące: *the Institute of Chartered Accountants of Scotland; the Association of Certified Accountants; the Chartered Institute of Public Finance and Accountancy; the Institute of Chartered Accountants in Ireland*; oraz inne w UK zatwierdzone przez Sekretarza Stanu.

²⁴ *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym...*, s. 31.

w *Institute of Chartered Accountants of England and Wales* (ICAEW) poprzez zdanie odpowiednich egzaminów. W przypadku niezdania egzaminów umowa zostaje rozwiązana. Dostępne w Wielkiej Brytanii certyfikaty to m.in.: certyfikat zawodowego księgowego ACCA²⁵ w *The Association of Chartered Certified Accountants*, certyfikat księgowego w sektorze finansów publicznych CIPFA w *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*, certyfikat zawodowego księgowego ACA w *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW), certyfikaty audytorów wewnętrznych IIA-UK w *The Institute of Internal Auditors UK* (IIA-UK)²⁶.

Uwagi końcowe

Podsumowując, należy stwierdzić, że audyt wewnętrzny odgrywa coraz większą rolę w jednostkach administracji publicznej zarówno w Polsce, jak i w Wielkiej Brytanii. W obu krajach audyt jest ustawowym wymogiem dla organizacji sektora publicznego. Cele audytu są podobne w obu krajach, ale regulacje w zakresie zarówno organizacji samego audytu, jak i kwalifikacji audytorów są odmienne.

W Polsce wymagania wobec audytorów wewnętrznych w zakresie kwalifikacji i umiejętności ciągle wzrastają. Coraz częściej wymagane jest potwierdzenie kwalifikacji odpowiednim certyfikatem międzynarodowym bądź przynależnością do stowarzyszenia audytorów. Rosnące wymagania wynikają m.in. z różnorodności badanej materii i wykrywanych nieprawidłowości, które wymagają od audytora specjalistycznej wiedzy, intuicji i doksztalcania się w różnych dziedzinach.

Praktyka pokazuje, iż profesjonalizacja zawodowa jest niezbędnym warunkiem realizacji założonych celów przez audytora wewnętrznego. Pomimo roz-

²⁵ Certyfikaty ACCA należą do bardzo cenionych w międzynarodowym środowisku biznesowym. Program ACCA Qualification obejmuje specjalistyczną wiedzę z finansów i rachunkowości, organizacji i strategii nowoczesnego zarządzania. Egzamin można zdawać również w Polsce.

²⁶ Uzyskanie certyfikatu lub dyplomu IIA-UK stanowi odrębne postępowanie kwalifikacyjne od organizowanego przez światowy IIA. Brytyjskie egzaminy obejmują sześć modułów podzielonych na dwie części (obowiązkową, zawierającą 2 moduły, i nieobowiązkową, składającą się z 4 modułów). Część obowiązkowa to: moduł 1 – *Corporate Governance* i zarządzanie ryzykiem, moduł 2 – planowanie audytu wewnętrznego i czynności zapewniające. Część opcjonalna to: moduł 3 – efektywność audytu i czynności zapewniających, moduł 4 – umiejętności interpersonalne w audycie i czynnościach zapewniających, moduł 5 – audyt systemów informacyjnych i czynności zapewniające, moduł 6 – audyt zgodności i czynności zapewniające. Szerzej w: IIA Certificate in Internal Audit and Business Risk, Guide to Implemation of the IIA Certificate, www.iaa-uk.org.

bieżności kulturowych i odrębnych uregulowań prawnych zarówno w Polsce, jak i w Wielkiej Brytanii usługi audytorskie mają istotne znaczenie dla bezpieczeństwa finansów publicznych oraz budowania świadomości odpowiedzialnego realizowania zadań publicznych.

W Polsce od 1999 r. kwalifikacje, jakość pracy i etyka audytora wewnętrznego w przepisach prawnych i standardach są wyraźnie artykułowane. Intensywny proces profesjonalizacji tego zawodu od 2006 r., podążający w kierunku uzyskiwania certyfikatów międzynarodowych, znacznie wzmacnia prestiż pełnienia funkcji audytora wewnętrznego w JSFP. Uofp od 2010 r., dając możliwość przeprowadzania audytu przez usługodawcę zewnętrznego, zbliżyła w tym aspekcie regulacje polskie do brytyjskich²⁷.

Literatura

Annual Raport 2011 National Audit Office, London 2011.

Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce – Diagnoza i propozycje zmian, Warszawa 2008.

Freedom of Information and Public Sector Audit, Consultation Paper, Public Audit Forum working together to develop public sector audit, NAO, London 2002.

Komunikat nr 11 Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 7, poz. 56.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu, Dz.U. nr 226, poz. 1826.

Szczepankiewicz E.I., Dudek M.: *Organizacja i zadania komitetów audytu w sektorze finansów publicznych i w jednostkach zainteresowania publicznego*, w: *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, Zeszyty Naukowe nr 621, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 30, Szczecin 2010.

Ustawa z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. nr 77, poz. 649.

Ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2001, nr 102, poz. 1116, Dz.U. 2003, nr 15, poz. 148, Dz.U. 2005, nr 249, poz. 2104, Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240.

²⁷ O usługodawcach zewnętrznym w zakresie audytu wewnętrznego i zewnętrznego jest mowa m.in. w: Freedom of Information and Public Sector Audit, Consultation Paper, Public Audit Forum working together to develop public sector audit, NAO, London 2002, s. 29.

The Audit Commission Act 1998.

The Budget Responsibility and National Audit Act 2011.

The Companies Act 2006.

The Exchequer and Audit Departments Act 1866, 1921, 1957.

The Government Resources and Accounts Act 2000.

The National Audit Act 1983.

The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the Risk Landscape in UK Public Policy.

**THE TRENDS IN PROFESSIONALIZATION OF THE PROFESSION
OF INTERNAL AUDITOR IN PUBLIC FINANCE SECTOR ENTITIES
IN POLAND AND UK**

Summary

The article presents the characteristics of the qualifications of practitioners of the internal auditor of public sector units on the background of changing legal regulations in the years 1999–2010 in Poland and compared the requirements for auditors in the UK.

Translated by Elżbieta I. Szczepankiewicz