

## OCENA FUNKCJONOWANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W POLSCE

*W artykule zwraca się uwagę na problemy funkcjonowania audytu wewnętrznego, związane z zatrudnieniem audytorów wewnętrznych. Oraz przedstawiono przepisy, regulujące audyt wewnętrzny w Polsce; również ocharakteryzowano główne zasady przeprowadzenia audytu wewnętrznego zgodnie z prawem o finanse społeczne. Wyświetlono główne cechy audytora i sfery działalności, w których audytorzy z punktu widzenia kierowników jednostek powinni koncentrować swoją aktywność*

**Regulacje prawne audytu wewnętrznego.** Od kilkunastu lat Polska dostosowuje system prawny do regulacji Unii Europejskiej. Członkostwo w UE wymaga zdyscyplinowania i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środków unijnych oraz przeciwdziałania nadużyciom finansowym.

Komisja Europejska zleciła organizacji SIGMA<sup>1</sup> opracowanie *Podstaw kontroli finansowej* (ang. *Baseline on Financial Control*), które posłużyły do oceny sytuacji w dziedzinie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej w krajach kandydujących do UE. SIGMA zaproponowała cztery kryteria kontroli:

a) spójną i wszechstronną podstawę ustawową, określającą zasady i sposób funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli finansowej, łącznie z mechanizmami audytu wewnętrznego;

b) właściwe systemy i procedury zarządzania i kontroli finansowej;

c) funkcjonalnie niezależny audyt wewnętrzny z określonym zakresem kompetencji i czynności, działający według powszechnie przyjętych międzynarodowych standardów;

d) systemy zapobiegające i umożliwiające przeciwdziałanie nieprawidłowościom oraz odzyskiwanie utraconych kwot.

W grudniu 1999 roku Rada UE w znowelizowanej “Decyzji z 30 marca 1998 roku w sprawie zasad, priorytetów, celów i warunków zawartych w Partnerstwie dla Członkostwa z Polską” rozbudowała zapis dotyczący kontroli finansowej o “konieczność kontroli finansowej: ustanowienia w rządzie centralnej organizacji ds. harmonizacji audytu/kontroli w jednostkach wydatkujących, wprowadzania

---

<sup>1</sup> SIGMA (ang. Suport for Improvement in Governance and Management) Wsparcie Upnień w Rządzeniu i Zarządzaniu jest wspólną inicjatywą OECD i UE, finansowaną głównie z unijnych środków PHARE, podjętą w 1992 r. dla wspierania reform w administracji publicznej krajów Europy Środkowo-Wschodniej kandydujących do UE.

funkcjonalnej niezależności dla wewnętrznych audytorów/kontrolerów i to na szczeblu centralnym, jak i terenowym oraz kontroli finansowej *ex ante*, wzmocnienia zewnętrznej kontroli finansowej”<sup>2</sup>.

Polska została zobligowana do wprowadzenia takich zmian w ustawie o finansach publicznych, aby zostały spełnione wymagania dotyczące kontroli finansowej, niezależności funkcjonalnej komórek przeprowadzających audyt wewnętrzny oraz stosowania w tym zakresie powszechnie obowiązujących międzynarodowych standardów. Zadanie to powierzono Ministerstwu Finansów.

W Polsce audyt wewnętrzny wprowadzono w 2002 r. Aktualnie jest regulowany następującymi przepisami:

1. Ustawą z 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych (DzU.2005 r., nr 249, poz. 2104, z późn. zm.);

2. Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 10 kwietnia 2008 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU. nr 66, poz. 406);

3. Komunikatem nr 11 Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 roku w sprawie ogłoszenia standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, DzUrż Min.Fin. nr 7, poz. 56.

4. Komunikatem nr 16/2006 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia “Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i “Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”. DzUrż Min. Fin. nr 9, poz. 70.

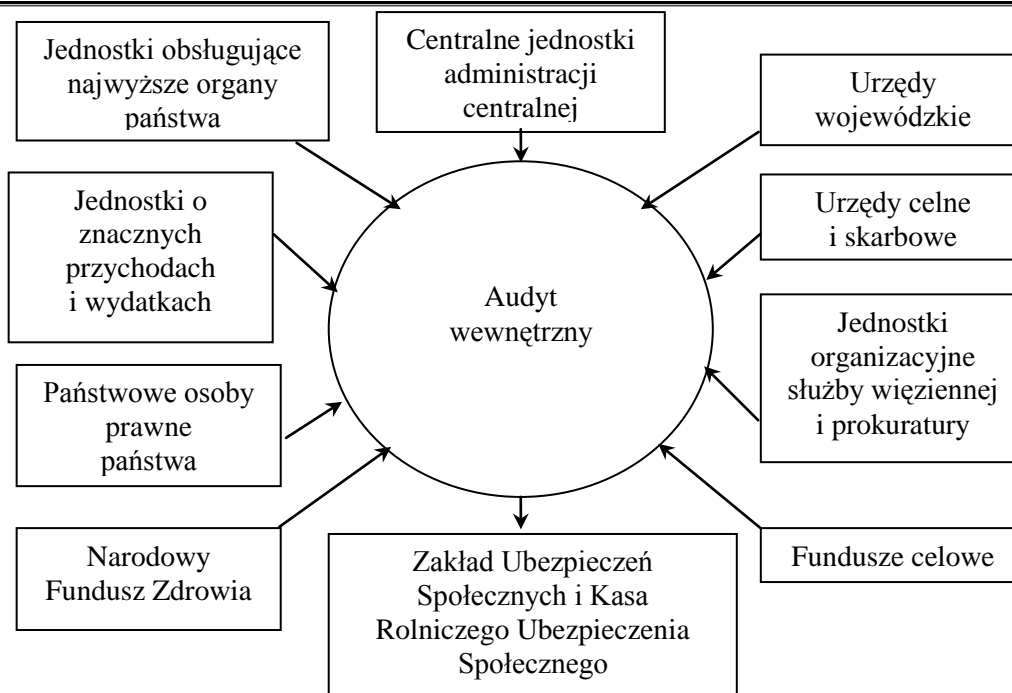
Zgodnie z art. 49 ustawy, audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach przedstawionych na schemacie 1.

Audyt wewnętrzny prowadzi się również w innych jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli gromadzą one znaczne środki publiczne lub dokonują znacznych wydatków publicznych. Minister Finansów, w drodze rozporządzenia<sup>3</sup> określił kwoty przychodów i wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego. Kwota ta wynosi 40 mln złotych.

---

<sup>2</sup> Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa – efektem procesu integracji z UE oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) zakładka Koordynacja Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego.

<sup>3</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych DzU. nr 112, poz. 763).



**Schemat 1.** Jednostki zobowiązane do wdrożenia audytu wewnętrznego

Źródło: K. Winiarska: *Audyty wewnętrzny 2008*. Difin, Warszawa 2005, s. 58.

W **ustawie o finansach publicznych** uregulowano ponadto zagadnienia przedstawione w tabeli 1.

**Tabela 1.** Wyjaśnienia w sprawie audytu wewnętrznego w ustawie o finansach publicznych.

Przepis	Treść
Art. 48	Pojęcie i zakres audytu wewnętrznego
Art. 49	Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego
Art. 50	Osoby odpowiedzialne za wdrożenie audytu wewnętrznego
Art. 51	Organizacyjne podporządkowanie audytora wewnętrznego
Art. 52	Komórka audytu wewnętrznego
Art. 53	Plan audytu
Art. 54	Upoważnienie do przeprowadzenia audytu wewnętrznego
Art. 55	Organizacja prac audytowych
Art. 56	Sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego
Art. 57	Szczegółowy sposób i tryb przeprowadzenia audytu wewnętrznego
Art. 58	Wymogi niezbędne do sprawowania funkcji audytora wewnętrznego
Art. 62	Odpowiedzialność za koordynację kontroli finansowej i audytu wewnętrznego
Art. 63	Zakres kontroli finansowej i audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne.

**Rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego** określa:

- 1) sposób dokumentowania wyników audytu wewnętrznego;
- 2) szczegółowe warunki planowania audytu wewnętrznego, w tym wzór planu audytu wewnętrznego;

3) tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz sposób współpracy z pracownikami komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny;

4) tryb sporządzania i elementy sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego.

Zagadnienia uregulowane w rozporządzeniu przedstawia tabela 2.

**Tabela 2.** Zagadnienia uregulowane w rozporządzeniu w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego.

Paragraf	Treść
1	Zakres regulacji rozporządzenia
2	Interpretacja podstawowych pojęć
3	Treść imiennego upoważnienia do przeprowadzenia audytu wewnętrznego
4	Prawa audytora wewnętrznego
5	Obowiązki audytora wewnętrznego
6	Analiza obszarów ryzyka i przygotowanie planu audytu wewnętrznego
7	Opracowanie planu audytu wewnętrznego według wzoru
8	Zatwierdzanie planu audytu wewnętrznego
9	Weryfikacja planu audytu wewnętrznego
10	Wykonywanie zadań audytowych poza planem audytu wewnętrznego
11 – 12	Dokumentowanie ustaleń audytu wewnętrznego
13	Bieżące akta audytu wewnętrznego
14	Stale akta audytu wewnętrznego
15	Obowiązki kierownika komórki audytowej
16	Opracowanie programu zadania audytowego
17	Zakres programu zadania audytowego
18	Narada otwierająca przed przystąpieniem do realizacji zadania audytowego
19	Oświadczenie pracowników komórki audytowej
20	Narada zamykająca
21	Dokumentowanie narady otwierającej i zamykającej
22	Sprawozdanie z przeprowadzonego zadania audytowego
23	Zatwierdzanie sprawozdania z przeprowadzonego zadania audytowego
24	Odwołanie do sprawozdania z przeprowadzonego zadania audytowego
25	Wyznaczenie osoby od realizacji zaleceń zawartych w sprawozdaniu z przeprowadzonego zadania audytowego
26	Czynności sprawdzające realizację zaleceń audytora wewnętrznego
27	Czynności doradcze audytora wewnętrznego
28	Odmowa wykonania czynności doradczych przez audytora wewnętrznego
29	Zakres czynności doradczych audytora wewnętrznego
30	Sposób wykonania i dokumentowania czynności doradczych audytora wewnętrznego
31	Audyt wewnętrzny zlecony
32	Sprawozdanie z przeprowadzonego audytu zleconego
33	Współpraca audytora wewnętrznego wykonującego audyt zlecony oraz kierownika jednostki z Ministerstwem Finansów
34 – 37	Przepisy przejściowe i końcowe

Źródło: opracowanie własne.

**Standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych** zapewniają mu odpowiednią jakość oraz spójne i jednolite wykonanie w jednostkach przez określenie:

- podstawowych zasad organizacji audytu wewnętrznego,
- podstawowych wymagań dotyczących wykonywania zawodu audytora wewnętrznego,
- podstawowych zasad przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- kryteriów i sposobów oceny audytu wewnętrznego, a w konsekwencji uprawnienie organizacji, procesów i działań komórki audytu wewnętrznego całej jednostki.

**Celem “Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”** jest przyczynienie się do rzetelnego, godnego i uczciwego postępowania audytora wewnętrznego. Kodeks uzupełnia standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Określa zasady wykonywania audytu wewnętrznego oraz reguły postępowania, które są normami zachowania oczekiwanego od audytora wewnętrznego. Audytor wewnętrzny powinien przestrzegać następujących zasad:

- uczciwości,
- obiektywizmu,
- poufności,
- profesjonalizmu.

Audytor wewnętrzny nie powinien brać udziału w zadaniu audytowym, które może prowadzić do powstania konfliktu interesów, a także wykorzystywać swojej funkcji do celów prywatnych.

**“Karta audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”** określa ogólne reguły funkcjonowania audytu wewnętrznego, poprzez wyznaczenie:

- ogólnych celów i zasad audytu wewnętrznego,
- praw i obowiązków audytora wewnętrznego,
- warunków niezależności audytora wewnętrznego,
- zakresu audytu wewnętrznego,
- procedury sporządzania i przekazywania sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego,
- sposobu koordynacji działalności komórki audytu wewnętrznego,
- relacji z Najwyższą Izbą Kontroli (NIK) i innymi instytucjami kontrolnymi.

Ustawa o finansach publicznych oraz rozporządzenia i komunikaty ministra finansów dotyczące audytu wewnętrznego przyczyniły się do stworzenia spójnego systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, oszczędnego i celowego wykorzystania środków publicznych.

**Stan zatrudnienia audytorów wewnętrznych w sektorze finansów publicznych według sprawozdania opracowanego przez Ministerstwo Finansów.**

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego dotyczył w ubiegłym roku ponad 2400 jednostek sektora finansów publicznych, z czego ponad 1900 to jednostki podsektora rządowego a blisko 500 to jednostki samorządu terytorialnego. Ponad 1100 spośród ww. jednostek powinno zatrudniać audytorów wewnętrznych, w pozostałych 1300 audyt wewnętrzny prowadzą audytorzy z jednostek nadzorujących lub nadrzędnych. Na koniec 2006 r. w komórkach audytu wewnętrznego jednostek podsektora rządowego były zatrudnione 1054 osoby (w tym 859 audytorów wewnętrznych)<sup>4</sup>.

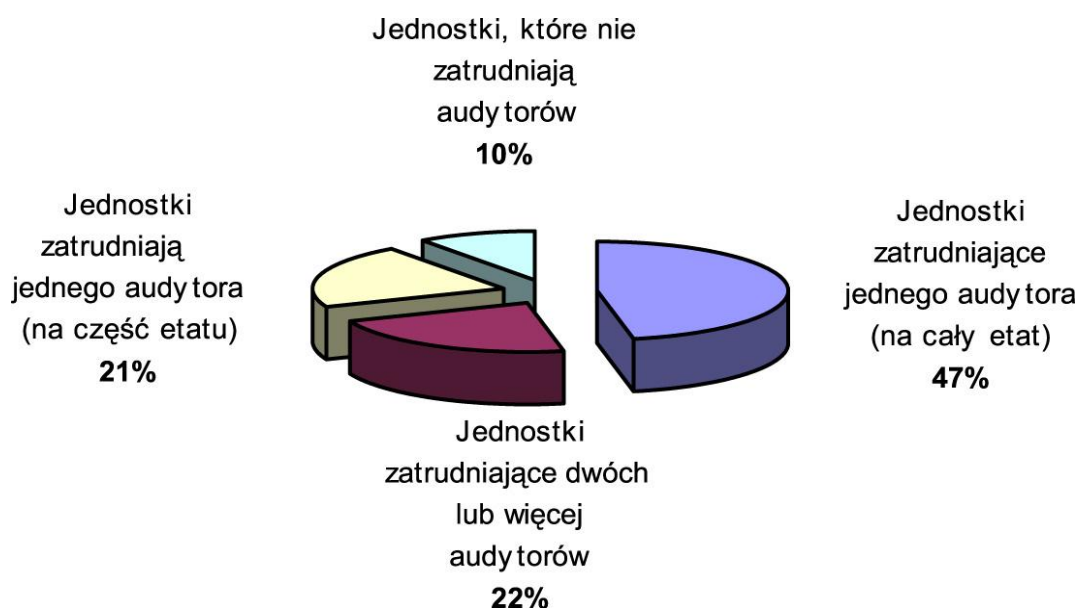
Prace audytu w minionym roku obejmowały w podsektorze rządowym ponad 2500 zadań audytowych. Wdrożenie rekomendacji z audytów przyczyniło się do usprawnienia funkcjonowania poszczególnych jednostek, w tym m.in. do poprawy efektywności pracy, usprawnienia procesu zamówień publicznych, poprawy skuteczności mechanizmów kontroli wewnętrznej, zwiększenia efektywności wykorzystania środków budżetowych i unijnych.

Większość zobowiązanych jednostek podsektora rządowego zatrudnia w komórce audytu jednego audytora wewnętrznego. Zatrudnienie w komórce audytu wewnętrznego kilku audytorów wewnętrznych umożliwia pełniejszą realizację programu zapewnienia jakości audytu w jednostce. Spośród 642 jednostek podsektora rządowego zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego tylko 141 jednostek zatrudnia dwie lub więcej osób w komórce audytu wewnętrznego. Są to w głównej mierze agencje, izby skarbowe i celne, urzędy wojewódzkie oraz ministerstwa.

Uzasadnione trudności z zapewnieniem prawidłowego funkcjonowania audytu mogą mieć jednostki zatrudniające audytora wewnętrznego na część etatu. Taki niekorzystny stan zatrudnienia zadeklarowało aż 135 jednostek (głównie sądy, prokuratury, uczelnie, regionalne izby obrachunkowe oraz wojskowe biura emerytalne, instytuty i szpitale). W wielu spośród jednostek audytor został zatrudniony na 1/4 lub 1/5 etatu. Kierownicy tych jednostek, w przypadku braku możliwości wzmocnienia kadrowego komórki audytu, powinni rozważyć przyjęcie rozwiązania, w którym audyt byłby prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce nadzorującej lub nadrzędnej lub w przypadku uczelni na zasadzie porozumień pomiędzy rektorami.

Stan zatrudnienia w komórkach audytu wewnętrznego jednostek podsektora rządowego przedstawia schemat 2.

<sup>4</sup> Sprawozdanie. Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2006 r., Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.



*Schemat 2. Stan zatrudnienia w komórkach audytu wewnętrznego w etatach*

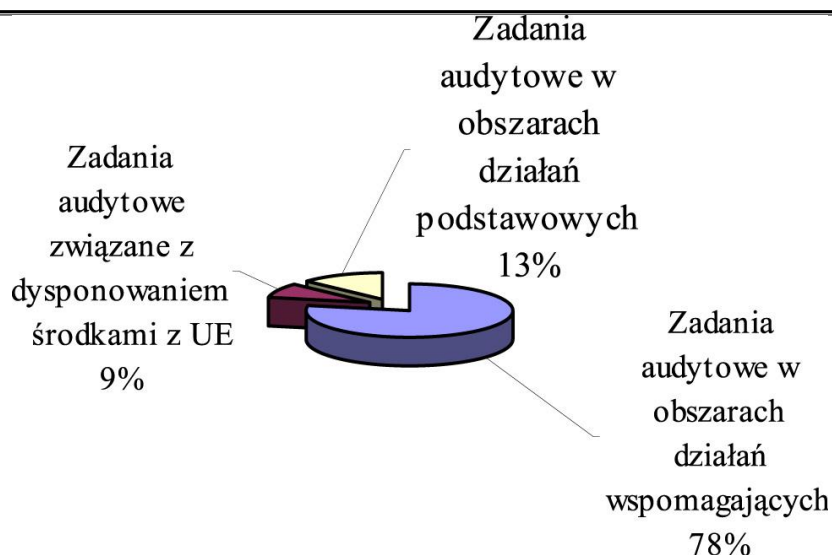
**Zadania realizowane przez audytorów wewnętrznych według sprawozdań przesłanych do Ministra Finansów.** Analizę obszarów działalności jednostek, w których audytorzy wewnętrzni przeprowadzili zadania audytowe w roku 2006 sporządzono przyjmując podział działalności jednostek na trzy zasadnicze obszary:

– **działania podstawowe**, statutowe, charakterystyczne dla każdej jednostki z osobna lub dla danej grupy jednostek sektora finansów publicznych jak np. urzędy skarbowe. W ramach działalności podstawowej można wyodrębnić procesy obejmujące np.: wydawanie decyzji, upoważnień, postępowanie administracyjne, nadzór, prowadzenie rejestrów itd.

– **działania wspomagające**, obejmujące ogólnie rozumiany proces zarządzania jednostką, zapewniające sprawność i skuteczność realizacji procesów podstawowych. Procesy wspomagające przenikają całą jednostkę a odpowiedzialność za nie ponosi całe kierownictwo. Działania wspomagające - wspólne dla wszystkich jednostek sektora finansów publicznych - mogą obejmować: planowanie i wykonanie dochodów i przychodów oraz wydatków publicznych, zamówienia publiczne, rachunkowość i sprawozdawczość, zarządzanie majątkiem, zasobami ludzkimi, organizację i zarządzanie ryzykiem, politykę informacyjną jednostki i systemy informatyczne.

– **działania związane z dysponowaniem środkami z Unii Europejskiej (UE)**, obejmujące procesy realizowane przez poszczególne jednostki na wszystkich szczeblach zarządzania środkami z UE.

Schematy 3 i 4 przedstawiają zadania audytowe zrealizowane w 2006 roku w trzech opisanych obszarach działalności jednostek podsektora rządowego.



**Schemat 3.** Procent zadań audytowych zrealizowanych w 2006 roku w poszczególnych obszarach działalności jednostek

Jak wynika z przeprowadzonej analizy audytorzy wewnętrzni objęli audytem wewnętrznym w 2006 roku przede wszystkim obszary ryzyka związane z działaniami wspomagającymi jednostek. Najwięcej zadań przeprowadzono odpowiednio w obszarach: zarządzania majątkiem, rachunkowości i sprawozdawczości, planowania i wydatkowania środków publicznych, zarządzania oraz zamówień publicznych.

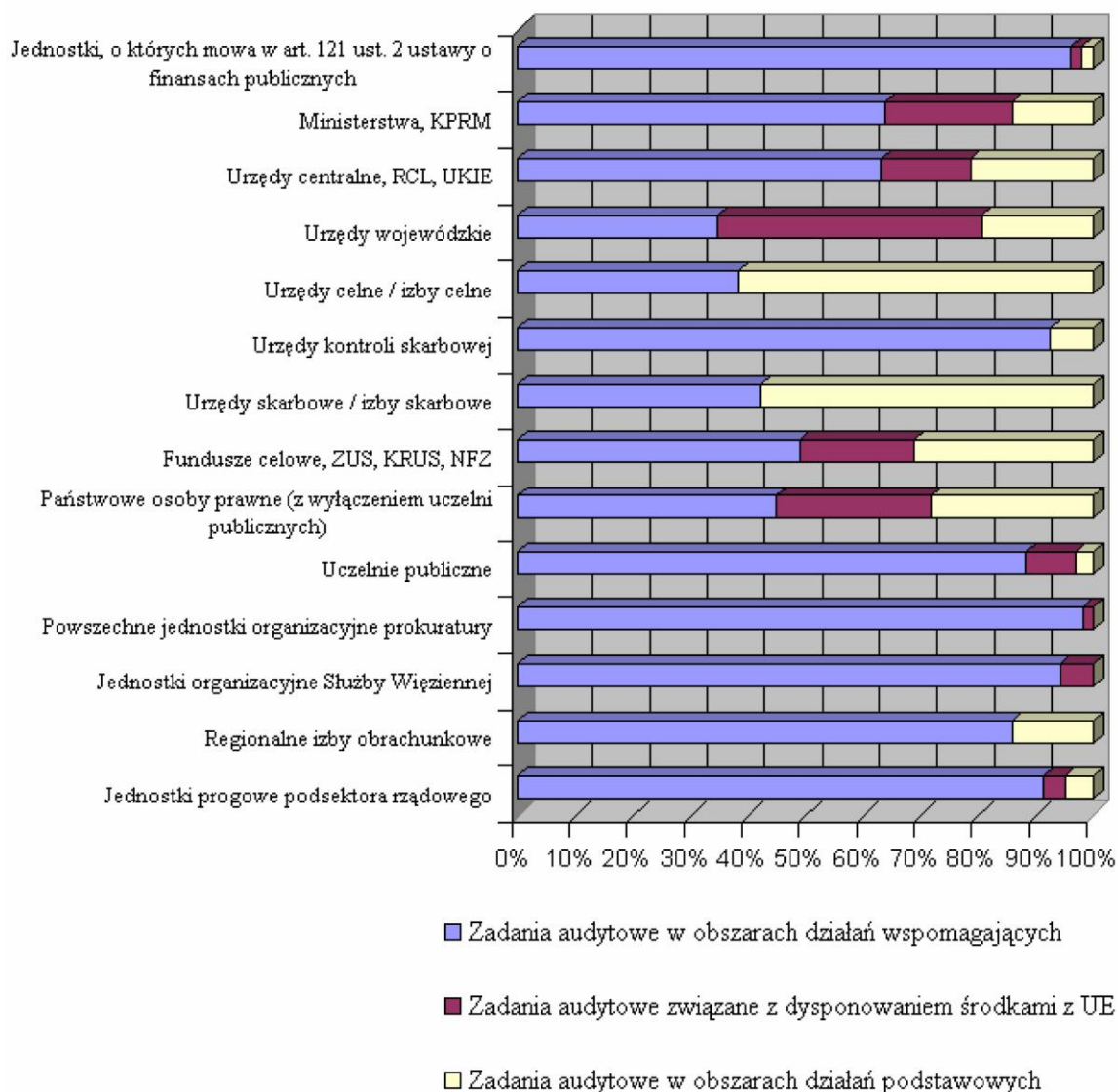
Zaledwie około 13% zrealizowanych zadań audytowych dotyczyło działań podstawowych jednostek.

Okolo 9% spośród wszystkich wykonanych zadań audytowych przeprowadzono w obszarach związanych z dysponowaniem środkami z budżetu UE. To znaczny udział zważywszy na fakt, że nie wszystkie jednostki dysponują środkami z UE. Zadania te były realizowane przez audytorów jednostek uczestniczących w procesie zarządzania środkami z UE lub je wydatkujących, tzn. jednostek z grupy państwowych osób prawnych zawierającej agencje, urzędów wojewódzkich oraz urzędów centralnych i ministerstw.

Podobnie rozkładają się proporcje zadań audytowych zaplanowanych do przeprowadzenia w 2007 roku. Pomimo większej liczby zaplanowanych zadań, nadal w obszarach działalności podstawowej wykonuje się około 10% wszystkich planowanych zadań.

Audytorzy wewnętrzni jednostek zobowiązanych do przedstawiania Ministrowi Finansów sprawozdań z wykonania planów audytu wewnętrznego zrealizowali łącznie 1912 zaplanowanych na rok 2006 zadań audytowych.





**Schemat 4.** Zadania audytowe zrealizowane w 2006 roku w poszczególnych obszarach działalności jednostek, w podziale na grupy jednostek

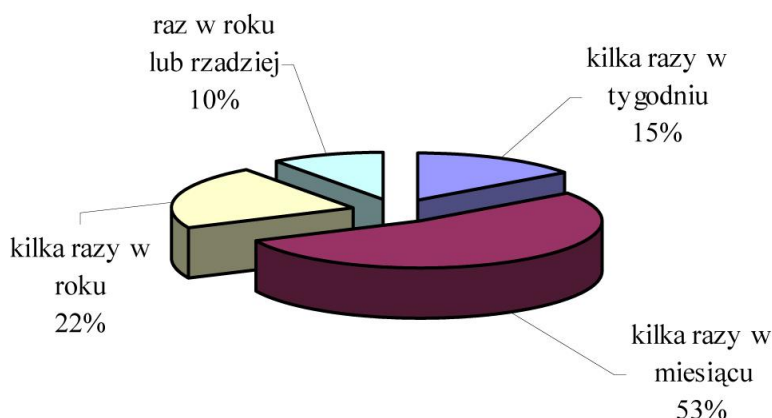
Ze względu na rodzaj audytu było to odpowiednio: 755 audytów finansowych, 882 audytów zgodności, 1041 audytów działalności, 126 audytów informatycznych (przy czym większość zadań audytowych kwalifikowano do kilku rodzajów audytu).

Na podstawie analizy sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego za 2006 rok stwierdzono, że uwagi i wnioski audytorów wewnętrznych zostały sformułowane w kilkunastu głównych obszarach dotyczących przede wszystkim działalności wspomagającej jednostek:

- inwentaryzacja (składniki majątkowe, amortyzacja),
- ochrona i bezpieczeństwo danych (osobowych, informatycznych),
- zamówienia publiczne,

- zarządzanie informacją (projekty informatyczne),
- sprawozdawczość finansowa,
- rachunkowość i księgowość,
- inwestycje, remonty, modernizacje,
- środki unijne - pozyskiwanie, podział, wykorzystanie (Fundusz Spójności, SAPARD, ZPORR, INTERREG),
- zobowiązania finansowe, windykacja zaległości,
- ubezpieczenia majątkowe,
- dobór kadr (postępowania rekrutacyjne),
- zakładowy fundusz świadczeń socjalnych,
- środki własne Unii Europejskiej (raportowanie, przekaz),
- szkolenia pracowników.

**Ocena pracy audytorów wewnętrznych przez kierowników jednostek według ankiety Ministerstwa Finansów.** Na podstawie częstotliwości kontaktów kierowników jednostek z audytorami wewnętrznymi oceniono ich wzajemną współpracę (schemat 5).



*Schemat 5. Częstotliwość kontaktów kierownictwa jednostek z audytorami wewnętrznymi.*

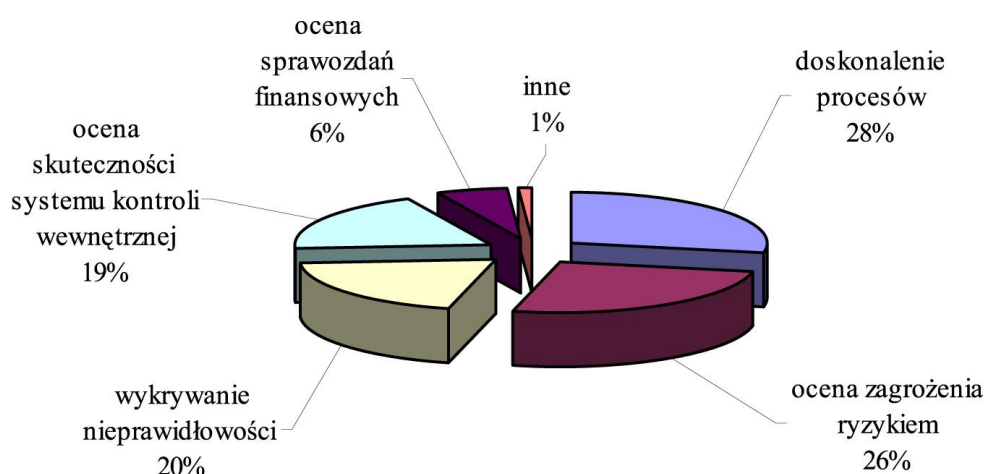
Ponad dwie trzecie ankietowanych kontaktuje się z audytorem wewnętrznym kilka razy w miesiącu lub częściej. Niemal co trzeci ankietowany deklaruje rzadki kontakt z audytorem wewnętrznym, tzn. kilka razy w roku lub rzadziej. Dalsza analiza wskazała, że ograniczony kontakt z audytorem wewnętrznym występuje w jednostkach podległych lub nadzorowanych, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce nadzorującej lub nadrzędnej (urzędy skarbowe, jednostki organizacyjne Służby Więziennej oraz urzędy celne).

Jedna trzecia ankietowanych kierowników jednostek uznała, że dzięki audytowi wewnętrznemu wykryto w ich jednostkach istotne nieprawidłowości. Najwięcej w grupie urzędy/izby celne - 56% oraz w jednostkach podsektora samorządowego 52%.

Tylko nieco ponad połowa kierowników jednostek zlecała audytorowi wewnętrznemu wykonanie zadań doradczych. Najwięcej zadań doradczych (74%) zlecają kierownicy jednostek z grupy określonej jako inne. W tej grupie dominują jednostki sądownictwa powszechnego. Najniższa liczba respondentów zlecała zadania doradcze w grupie urzędów skarbowych czyli jednostek, w których audyt prowadzą audytorzy zatrudnieni w jednostkach nadzorujących – 12%.

Jako obszary działalności, w których audytorzy wewnętrzni powinni koncentrować swoją aktywność kierownicy jednostek wskazali odpowiednio (schemat 6):

- doskonalenie procesów – 28%,
- ocenę zagrożenia ryzykiem – 26%,
- wykrywanie nieprawidłowości – 20%
- ocenę skuteczności systemu kontroli wewnętrznej – 19%,
- ocenę sprawozdań finansowych – 6%,
- inne – 1%.



**Schemat 6.** Preferowane kierunki działania audytu wewnętrznego w ocenie ankietowanych kierowników jednostek

**Wnioski końcowe.** Audyt wewnętrzny wprowadzony w Polsce ustawą o finansach publicznych w 2002 r. funkcjonuje w sektorze finansów publicznych a ponadto w sektorze bankowym i ubezpieczeniowym, a także w dużych jednostkach gospodarczych. Poza sektorem finansów publicznych audyt wewnętrzny wprowadzają właściciele kapitału zagranicznego, którzy dążąc do jego racjonalnego wykorzystania zatrudniają audytorów wewnętrznych. Audyt wewnętrzny będzie się rozwijał na świecie i w Polsce, szczególnie po ujawnionych w Stanach Zjednoczonych i Europie praktykach “rachunkowości kreatywnej”.

**LITERATURA:**

1. Komunikat nr 11 Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 roku w sprawie ogłoszenia standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, DzUrz Min.Fin. nr 7, poz. 56.

2. Komunikat nr 16/2006 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia “Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i “Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”. DzUrz Min. Fin. nr 9, poz. 70.

3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych DzU. nr 112, poz. 763)

4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 kwietnia 2008 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU. nr 66, poz. 406);

5. Sprawozdanie. Audyt wewnętrzny u kontrola finansowa w 2006 r., Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.

6. Ustawa z 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych (DzU.2005 r., nr 249, poz. 2104, z późn. zm.);

7. *Winiarska K.* Audyt wewnętrzny 2008. Difin, Warszawa 2005.