

Jolanta Maria Ciak

Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu

e-mail: jolanta.ciak@wsb.torun.pl

**WARTOŚĆ DODANA I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM
JAKO EFEKTY FUNKCJONOWANIA AUDYTU
WEWNĘTRZNEGO W SEKTORZE SAMORZĄDOWYM
W POLSCE – WYNIKI BADAŃ**

**VALUE ADDED AND RISK MANAGEMENT AS
EFFECTS OF INTERNAL AUDITING FUNCTIONING
IN THE LOCAL GOVERNMENT SECTOR IN POLAND –
RESEARCH RESULTS**

DOI: 10.15611/pn.2018.521.03

JEL Classification: H41, H83, M42

Streszczenie: Audyt wewnętrzny w Polsce funkcjonuje już ponad 15 lat, jednakże jego otoczenie prawne i praktyka przysparza nadal wielu problemów zarówno samym audytorom, jak i jednostkom, które są objęte audytem wewnętrznym. Celem artykułu jest zdefiniowanie wartości dodanej jako rezultatu funkcjonowania audytu w jednostkach samorządu terytorialnego, zidentyfikowanie najczęściej pojawiających się ryzyk oraz stworzenie rankingu działań sprzyjających wzrostowi jakości świadczonych usług publicznych. Do realizacji wskazanego celu wykorzystano wyniki badań przeprowadzonych w latach 2015-2016 nad audytem wewnętrznym w jednostkach sektora finansów publicznych. Pozwoliło to na szersze spojrzenie na instytucję audytu i jego rolę w sektorze samorządowym, uszeregowanie rodzajów ryzyk według hierarchii ich ważności dla jednostek sektora samorządowego, stworzenie rankingu rodzajów wartości dodanej i działań sprzyjających wzrostowi jakości świadczonych usług publicznych.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, wartość dodana, ryzyko finansowe i operacyjne, jakość usług publicznych.

Summary: Internal auditing in Poland has been functioning for over 15 years, but its legal environment and its practice still cause numerous problems experienced by auditors themselves and entities subject to auditing. The aim of this article is to define value added as a result of auditing functioning in local government units, to identify the risks occurring the most often and to create a ranking of activities influencing the improvement of the quality of public services. In order to achieve the indicated objective, in 2016 a survey which was the continuation of study started in 2015 was conducted on internal auditing in the public finance sector entities. It allowed giving a clearer view of the institution of audit and its role in the

local government sector, prioritising the kinds of risks according to the hierarchy of their importance for local government units, creating a ranking of the types of value added and of activities facilitating the improvement of the quality of public services.

Keywords: internal audit, value added, financial and operational risk, quality of public services.

1. Wstęp

W Polsce w sektorze finansów publicznych obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego został wprowadzony ustawą z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych. Zgodnie z art. 272.1 „Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze” [Ustawa z 27 sierpnia 2009].

Obowiązująca w Polsce definicja audytu wewnętrznego przybliża ją do definicji sformułowanej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA), w której audyt wewnętrzny oznacza działalność obiektywną i niezależną o charakterze zapewniającym i doradczym, która jest prowadzona w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania [Chojna-Duch 2012]. Jednocześnie „audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i metodologiczne podejście do oceny i poprawy efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz zarządzania organizacją” [Standards 2001, s. 1].

Audytor wewnętrzny ma za zadanie dostarczyć kierownictwu jednostki informacji, które zapobiegą materializacji istotnych ryzyk, na jakie jest narażona. Ponadto zadaniem audytu wewnętrznego jest przedstawienie usprawnień systemowych, poprawiających skuteczność i efektywność działania danej jednostki. Audyt wewnętrzny staje się narzędziem nowoczesnego zarządzania w sektorze publicznym [Flynn i in. 1994, s. 11; Waściński, Sławińska 2013], badając i oceniając działalność jednostek tego sektora, powinien wspierać je w osiągnięciu wytyczonych celów. Dzięki temu ma on wpływ na poprawę efektywności i skuteczności procesów zarządzania, stąd sfera zarządzania staje się obszarem audytu [Kiziukiewicz, Sawicki 2012].

Celem artykułu jest zdefiniowanie wartości dodanej jako rezultatu funkcjonowania audytu w jednostkach samorządu terytorialnego, zidentyfikowanie najczęściej pojawiających się ryzyk oraz stworzenie rankingu działań sprzyjających wzrostowi jakości świadczonych usług publicznych.

2. Audyt wewnętrzny a ryzyko i zarządzanie ryzykiem

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że ryzyko jest pojęciem wieloznacznym i trudnym do zdefiniowania. Z ekonomicznego punktu widzenia ryzyko to niepewne i prawdopodobne zdarzenie lub proces, który może spowodować straty w działalności danego podmiotu [Angelescu i in. 2001, s. 388]. Miarą ryzyka jest wartość iloczynu wskaźnika prawdopodobieństwa wystąpienia dostrzeganego zagrożenia lub szansy oraz miary wielkości jego/jej wpływu na określone cele [*Managing Successful Project* 2009]. Audyt wewnętrzny ma za zadanie kontrolę i ocenę sprawności zarządzania ryzykiem przez dokonywanie regularnych przeglądów przestrzegania zasad zarządzania ryzykiem, które obowiązują w danej jednostce [Stangova, Vigova 2014, s. 91–110].

Wyniki wielu międzynarodowych badań wskazują, że w sektorze publicznym brakuje dobrych systemów zarządzania ryzykiem (potwierdza to 74% badanych jednostek na Węgrzech). Brakuje praktyki zarządzania ryzykiem, która jest przewidziana w aktach prawnych i ma na celu wypracowanie ogólnego procesu zarządzania ryzykiem [Domokos i in. 2015, s. 24]. Zarządzanie ryzykiem oraz monitorowanie ryzyka w 80% badanych przypadków jednostek sektora publicznego funkcjonują w niewłaściwy sposób [Benedek i in. 2014, s. 296].

Dostępne wyniki badań w tym zakresie wskazują, że audytorzy wewnętrzni są świadomi swojej roli w procesie zarządzania ryzykiem, ale istnieje wiele innych działań, które powinny być prowadzone w ramach danej instytucji (brak dochodów, brak wystarczającej liczby pracowników – specjalistów w dziedzinie zarządzania ryzykiem [Gherari, Balaciu 2013]. Jak wskazują M. Pepescu i E. Vasile, jak dotąd w praktyce nie udało się stworzyć idealnego procesu zarządzania ryzykiem [Pepescu, Vasile 2011, s. 57].

3. Wartość dodana jako efekt audytu wewnętrznego

W literaturze przedmiotu nie ma jednej definicji wartości dodanej. Spośród polskich i zagranicznych opracowań na uwagę zasługuje definicja przedstawiona przez B. Kuca, który utożsamia wartość dodaną z dodatkowymi korzyściami, jakie osiągnie dana organizacja w związku z dobrze funkcjonującym audytem wewnętrznym [Kuc 2007]. Z kolei W. Gos rozumie wartość dodaną jako finansowe i niefinansowe efekty wdrożenia uwag i wniosków wynikających z zadania audytowego [Gos 2013]. Jak wskazuje E.J. Saunders, audyt wewnętrzny przynosi wartość dodaną poprzez ujawnienie braków i słabości oraz wskazanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy [Saunders 2003, s. 46; Herdan i in. 2009, s. 8]. Niektórzy autorzy twierdzą, że wyznacznikiem audytu wewnętrznego tworzącego wartość dodaną jest zgodność ze standardami profesjonalnej polityki audytu [Al-Twaijry i in. 2003]. Inni z kolei wskazują na samą niezależność i obiektywizm audytorów [Chen, Lin 2010]

oraz na biegłość zawodową audytorów wewnętrznych [Gramling, Myers 1997; Al-Twajry i in. 2003], czy też jakość wykonywanych zadań przez audytorów [Bednarek 2015, s. 31].

Niejednokrotnie audytora wewnętrznego traktuje się jako promotora wartości dodanej – poprzez oszczędności, poprzez możliwości, jakie stwarza, przez straty, których można uniknąć na skutek jego działań, a także przez czynniki zapewniające przejrzystość w działalności jednostki i jej wydajności [Pepescu, Vasile 2011, s. 58]. Jak wskazują S. Shahimi, N.M. Mahzan i N. Zulkifli, audytor wewnętrzny pełni strategiczną rolę w organizacji. Działania doradcze są zazwyczaj elementem rozwiązywania problemów, a audytor wewnętrzny powinien ściśle współpracować z kierownictwem jednostki [Shahimi i in. 2016]. Doradztwo staje się zatem proaktywnym podejściem, a sam audytor – partnerem w zarządzaniu jednostką [Thevenin 1997, s. 92; Bou-Raad 2000, s. 10; Christopher i in. 2009, s. 20; Cooper i in. 2006; Burnaby i in. 2007; Reding i in. 2013].

Ponadto wskazuje się, iż współcześnie szkolenie personelu staje się ważnym składnikiem skuteczności audytu wewnętrznego w instytucjach sektora publicznego, stanowiąc swego rodzaju wartość dodaną [Enofe i in. 2013].

Audyty wewnętrzne mogą kreować tę wartość przez wspieranie organizacji w podnoszeniu ekonomiczności, efektywności i skuteczności za pomocą czynności doradczych [Al-Twajry i in. 2003] oraz przez wspieranie zarządzania ryzykiem [Spira, Page 2003]. Jak zauważa Bednarek, audyt wewnętrzny wspiera przysporzenie wartości w momencie, kiedy audytor formułuje zalecenia [Bednarek 2016, s. 63]. Z kolei J.P. Garitte wskazuje wprost, że audyt wewnętrzny nie zawsze przysparza wartości dodanej. Aby tak nie było, audytor powinien skupiać się na obszarach, które należy zbadać, a nie na tych, które są łatwe do zbadania, przedstawiać rozwiązania praktyczne, a nie akademickie, i nie stosować się do planu audytu w sztywny sposób [Garitte 2015].

Poza tym prowadzone w ciągu ostatnich lat badania nad audytem wewnętrznym wskazują, że nie ma jednolitej definicji ani jednolitych metod pomiaru wartości dodanej. Do podobnych wniosków skłania również obecne badanie.

4. Metodologia badania

Badanie stanowi kontynuację przeprowadzonego w 2015 roku badania pilotażowego na wybranych jednostkach sektora finansów publicznych, w tym 16 Urzędach Marszałkowskich oraz jednostkach samorządu terytorialnego dwóch województw: kujawsko-pomorskiego i pomorskiego [Ciak i in. 2016; Ciak 2016a; Ciak 2016b, Ciak, Voss 2017]. Przedmiotem badania w 2016 roku były jednostki samorządu terytorialnego 14 województw. Kwestionariusz ankietowy wysłano pocztą, listem poleconym do 684 jednostek, wybranych losowo z listy Urzędów Miast, Gmin i Starostw Powiatowych. Otrzymano zwrot 380 kwestionariuszy – 61 z nich zostało odrzuconych. Do analizy przyjęto zatem 319 ankiet.

Ankieta badawcza składała się z 33 pytań, podzielonych na dwie części. W pierwszej części znajdowały się ogólne dane dotyczące badanej jednostki. Druga część ankiety dotyczyła audytu wewnętrznego, jego rodzajów, procedury, przydatności oraz uzyskiwanych efektów. W ankiecie znalazły się zarówno pytania zamknięte, jak i otwarte.

5. Doświadczenia badanych jednostek w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego – wybrane aspekty

Zgodnie z zapisami ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny powinien być prowadzony w określonych jednostkach sektora finansów publicznych (art. 274). W związku z powyższym w jednym z pytań ankietowani zostali poproszeni o ocenę instytucji audytu wewnętrznego w swojej jednostce. 84% badanych uznało ją za przydatną. W odpowiedziach ankietowani podkreślali, że audytor wewnętrzny zwraca uwagę na niedociągnięcia w zakresie działalności finansowej, operacyjnej i informatycznej. Wyniki sprawozdania z audytu stanowią istotną informację dla kierownika jednostki, ukazują bowiem rzeczywisty obraz pracy poszczególnych wydziałów; wpływają na wzrost jakości wykonywanej pracy i świadczonych usług; dają możliwość spojrzenia na pewne zagadnienia z innej perspektywy, zwracając uwagę na problemy występujące w działalności jednostki. Audytor wewnętrzny w sprawozdaniu przedstawia propozycje usunięcia nieprawidłowości oraz wskazuje luki w funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Prawidłowo przeprowadzony audyt wewnętrzny zwiększa efektywność działania jednostki, staje się narzędziem kierowników jednostki do weryfikowania pracy pracowników oraz wzmacnia świadomość pracowników w lepszym rozumieniu realizowanych celów kontroli zarządczej i oszczędnym gospodarowaniu środkami budżetowymi.

Z definicji audytu wewnętrznego wynika również, że powinien on przynieść wartość dodaną audytowanej jednostce. Na pytanie: „Czy Państwa zdaniem audyt wewnętrzny przynosi wartość dodaną jednostce, w której jest prowadzony?“, większa część ankietowanych (83,3%) zaznaczyła odpowiedź Tak (15% – Nie, 17% – brak odpowiedzi).

Wśród odpowiedzi negatywnych zauważono korelację z pytaniem dotyczącym przydatności wyników przeprowadzonego audytu wewnętrznego lub jej braku – z odpowiedziami „nie mam zdania” lub „nie jest przydatna”. Jeśli chodzi o „definicję wartości dodanej” – najczęściej powtarzające się odpowiedzi ujęto w tab. 1. Dodatkowo utworzono ranking rodzajów wartości dodanej wg ankietowanych jednostek.

W nawiązaniu do informacji zawartych w tabeli 1 można stwierdzić, że najczęściej jako wartość dodaną wskazywano: wzrost jakości pracy komórek organizacyjnych, wzrost jakości świadczonych usług, a na trzecim miejscu określenie słabości, nieprawidłowości, błędów oraz identyfikacja i zmniejszenie ryzyka.

Tabela 1. Wartość dodana według ankietowanych jednostek i ranking rodzajów wartości dodanej

Lp.	Rodzaj	Liczba głosów	Udział (%)	Miejsce w rankingu
1	Usprawnienie procesów kontroli wewnętrznej i kontroli zarządczej	46	14,1	IV
2	Poprawa zgodności działalności z przepisami prawa	14	4,3	VIII
3	Wzrost jakości pracy komórek organizacyjnych	63	19,3	I
4	Wzrost jakości świadczonych usług	59	18,0	II
5	Określenie słabości, nieprawidłowości, błędów, identyfikacja i zmniejszenie ryzyka	52	15,9	III
6	Wzrost wiedzy i świadomości pracowników na temat funkcjonowania ich jednostki i zagrożeń	20	6,1	VII
7	Wzrost dyscypliny fiskalnej	27	8,3	VI
8	Wdrożenie prawidłowych procedur, regulaminów (uporządkowanie dokumentów)	37	11,3	V
9	Zwiększenie zaufania do jednostki (poprawa wizerunku jednostki)	9	2,7	IX
Ogółem:		327	100	-----

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Jeśli chodzi o wpływ audytu wewnętrznego na wzrost jakości świadczonych usług – w kontekście doświadczeń badanych jednostek – większa część ankietowanych (81,5%) wskazywała na taki wzrost. Uwzględniając odpowiedzi odnoszące się do sposobu uzyskiwania wzrostu jakości świadczonych usług, najczęściej pojawiające się odpowiedzi ujęto w tab. 2. Wielokrotność wskazań na dany rodzaj działania posłużyła do stworzenia rankingu owych działań.

Tabela 2. Działania sprzyjające wzrostowi jakości usług i miejsce w rankingu wg liczby wskazań

Lp.	Rodzaj działania	Liczba wskazań na dane działanie	Udział (%)	Miejsce w rankingu
1	Terminowość wydawanych decyzji	13	11,6	IV
2	Szybki przepływ informacji	11	9,8	VI
3	Sprawna komunikacja	12	10,7	V
4	Szybka obsługa klienta (petenta) i jej jakość	20	17,9	II
5	Etyka działania pracowników instytucji (jednostki)	4	3,6	VIII
6	Zmiany rozwiązań systemowych	28	25,0	I
7	Wzrost wiedzy i kwalifikacji pracowników	18	16,1	III
8	Przejrzyste procedury	6	5,3	VII
Ogółem:		112	100	-----

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Na podstawie wyników zawartych w tabeli 2 można stwierdzić, iż podstawowe znaczenie dla wzrostu jakości świadczonych usług, wg wskazań objętych badaniem jednostek, mają zmiany rozwiązań systemowych, na drugim miejscu znalazła się szybka obsługa klienta i jej jakość, a na trzecim miejscu wzrost wiedzy i kwalifikacji pracowników. Nie bez znaczenia były również: terminowość wydawanych decyzji, sprawna komunikacja czy szybki przepływ informacji.

Warto podkreślić, iż w wyniku działań audytu w badanych jednostkach poprawiono nadzór nad pracownikami, zwiększono nadzór nad terminowością i prawidłowością wydawanych decyzji. Wprowadzono proces szybkiej komunikacji i przepływu informacji, uporządkowano organizację urzędów, precyzyjniej określono zakresy obowiązków poszczególnych pracowników. Wymienione działania przyczyniły się do wzrostu standardu świadczonych usług.

Audyt wewnętrzny ukierunkowany jest na identyfikację i zapobieganie różnego rodzaju ryzykom. Badane jednostki zapytano, czy ich zdaniem w sektorze samorządowym istnieją jakiegokolwiek ryzyka, a jeśli tak, to na jakie rodzaje ryzyk jest narażona ich jednostka. 88,4% ankietowanych zaznaczyło odpowiedź Tak. Uwzględniając wymieniane rodzaje ryzyk, uszeregowano je hierarchicznie według liczby wskazań.

- ryzyko finansowe (98),
- ryzyko prawne (54),
- ryzyko organizacyjne (35),
- ryzyko operacyjne (30),
- ryzyko reputacji (23) i ryzyko niegospodarności (23),
- ryzyko informatyczne (17),
- ryzyko bezpieczeństwa informacji (14) i ryzyko personalne (14),
- ryzyko korupcji (13),
- ryzyko podjęcia nietrafionych decyzji (11).

6. Wnioski

Audyt wewnętrzny jako instytucja ma swoje określone oddziaływanie na funkcjonowanie jednostki, w której jest prowadzony.

Wyniki przeprowadzonych badań wskazują zarówno na pozytywne, jak i negatywne aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego. Niniejsze opracowanie skupia się głównie na jego pozytywnych efektach. Badane jednostki wskazywały, że stanowi on skuteczne narzędzie wspomagające jednostkę, przynosi wartość dodaną, wpływa na jej prawidłowe funkcjonowanie i wzrost jakości usług. Samo sprawozdanie z audytu daje możliwość spojrzenia na pewne zagadnienia z innej perspektywy, zwracając uwagę na problemy występujące w działalności jednostki. W wyniku działań audytu zwiększono, przykładowo, nadzór nad terminowością i prawidłowością wydawanych decyzji, zidentyfikowano ryzyka i zmniejszono ich niekorzystne efekty, precyzyjniej określono zakresy obowiązków, wzrosła dyscyplina fiskalna.

Słyszcy się jednak głosy o niedocenianiu audytu wewnętrznego przez kierownictwo jednostki, o nieumiejętności korzystania z doświadczeń i wiedzy audytorów, a zbyt duże sformalizowanie i obowiązek szczegółowego dokumentowania podejmowanych działań niekiedy zniechęcają, szczególnie w niewielkich jednostkach samorządu terytorialnego, do podejmowania pracy w komórkach audytu.

Literatura

- Al-Twajjry A.A.M., Brierley J.A., Gwilliam D.R., 2003, *The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective*, Critical Perspectives on Accounting, vol. 14, no. 5.
- Angelescu C., Ciucur D., Nita D., Dinu M., Gavrilă J. (coordinator), 2001, *Dictionary of Economy*, 2 ed., Economica Printing House, Bucharest.
- Bednarek P., 2015, *Wybrane determinanty tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 76, t. 2.
- Bednarek P., 2016, *Problemy ustalania wartości dodanej audytu wewnętrznego – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 263, s. 61–72.
- Benedek M., Szentene K.T., Beres D., 2014, *Internal control in local governments. Focus – transforming local government*, Public Finance Quarterly, no. 3, s. 296–309.
- Bou-Raad D., 2000, *Internal auditors and a value-added approach: The new business regime*, Management Auditing Journal, vol. 15(4), s. 182–186.
- Burnaby P.A., Abdolmohammadi M., Hass S., 2007, *A Global Summary of Common Body of Knowledge 2006*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Chen J.F., Lin W.Y., 2010, *Measuring Internal Auditing's Value, Report III, The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, s. 1–64.
- Chojna-Duch E., 2012, *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualna problematyka*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 718, Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia, nr 53.
- Christopher J., Sarens G., Leung P., 2009, *A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia*, Accounting Auditing & Accountability Journal, vol. 22(2), s. 200–220.
- Ciak J.M., 2016a, *Experiences of selected public finance sector entities gained on internal audit functioning in Poland – research findings*, Journal of Scientific Research and Report, vol. 10(6), s. 1–9.
- Ciak J.M., 2016b, *Internal audit as an instrument of support for the public and private sector*, Torun Business Review, vol. 15(4), s. 17–29.
- Ciak J., Gotowska M., Goździewska A., Jakubczak A., Korelewska E., Michalska A., Morawska A., Voss G., Wyszowska Z., 2016, *Współczesne wyzwania gospodarki*, UTP, Bydgoszcz.
- Ciak J.M., Voss G., 2017, *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym – wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego*, Studia Prawno-Ekonomiczne, t. CIV, s. 235–254.
- Cohen A.G., 2005, *Controle interne et audit public*, Adetef Printing House, Paaris, s. 127–132.
- Cooper B.J., Leung P., Wong G., 2006, *The Asia Pacific literature review on internal auditing*, Managerial Auditing Journal, vol. 21(8), s. 822–834.

- Domokos L., Nyeki M., Jakovac K., Nemeth E., Hatvani C., 2015, *Risk analysis and risk management in the public sector and in public auditing*, Public Finance Quarterly, no. 1, s. 7–28.
- Enofe A.O., Mgbame C.J., Osa-Erhabor V.E., Ehiorobo C.J., 2013, *The role of internal audit in effective management in public sector*, Research Journal of Finance and Accounting, vol. 4, no. 6, s. 162–168.
- Flynn B.B., Schroeder R.G., Sakakibara S., 1994, *A framework for quality management research and an associated measurement instrument*, Journal of Operations Management, no. 11.
- Garitte J.P., 2015, *Value-Added Internal Audit: Myth or Reality?*, www.ciiainconference.com/_download/_6-Garitte-IIA-Czech_05112015-v3.pdf (25.01.2017).
- Gherari D.S., Balaciu D.E., 2013, *Role of Internal Auditing in Risk Management in the Public Sector and Local Entities – Case Study Bihor County*, <http://anale.steconomiceuradea.ro/volume/2013/n1/140.pdf> (16.01.2017).
- Gos W., 2013, *Sprawozdawczość w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej*, [w:] *Audyty wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Gramling A.A., Myers P.M., 1997, *Practitioners' and users' perceptions of the benefits of certification of internal auditors*, Accounting Horizons, vol. 11, no. 1.
- Herdan A., Stuss M., Krasodomska J., 2009, *Audyty wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Hutchins G., *Value-Added Auditing: Your Best Assessment Tool*, www.qualitydigest.com/oct02/articles/04_article.shtml (25.01.2017).
- Kiziukiewicz T., Sawicki K., 2012, *Audyty systemu kontroli zarządczej*, [w:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Kuc B.R., 2007, *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, PTM, Warszawa.
- Managing Successful Project with PRINCE (ed. 2009)*, www.governica.com (17.01.2017).
- Pepescu M., Vasile E., 2011, *Internal auditing value added concept*, International Audit & Risk Management, vol. VI, no. 2(22), s. 57–64.
- Pokojska A., Dublaszewski M., 2006, *System audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Gazeta Prawna, nr 26.
- Reding K.F., Sobel P.J., Anderson U.I., Head M.J., Ramoamoorti S., Salamasick M., 2013, *Internal Auditing: Assurance and Consulting Services*, 3rd ed., The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Saunders E.J., 2003, *Audyty wewnętrzny i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Educator, Częstochowa.
- Shahimi S., Mahzan N.D., Zulkifli N., 2016, *Value added services of internal auditors: An exploratory study on consulting rate in Malaysian environment*, International Journal of Management Excellence, vol. 7, no. 1, June.
- Spira L.F., Page M., 2003, *Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 16, no. 4, s. 640–661.
- Standards of the Professional Practice of Internal Auditing*, 2001, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs.
- Stangova N., Vigova A., 2014, *Financial audit as prediction tool for risk reduction in public finance*, Journal Studia Universitatis Babeş – Bolyai Negotia, no. 2, s. 91–110.
- Thevenin S.R., 1997, *Teaching an old audit new tricks*, Internal Auditor, vol. 54(5), s. 58–65.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz.U. z 2009, nr 157, poz. 1240.
- Waściński T., Sławińska J., 2013, *Audyty wewnętrzny wspomagający zarządzanie sektorem publicznym – główne problemy i propozycje usprawnień*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, Seria Administracja i Zarządzanie, nr 97.