

dr hab. inż. Tadeusz Waściński, prof. PW

mgr Joanna Sławińska

Politechnika Warszawska

Wydziału Zarządzania

Audyt wewnętrzny wspomagający zarządzanie sektorem publicznym – główne problemy i propozycje usprawnień

**Internal audit management support public sector
– the main problems and suggestions for improvement**

Streszczenie: *W opracowaniu zamieszczono informacje przedstawiające zachodzące zmiany w roli audytu wewnętrznego oraz problemy związane ze świadczonymi usługami przez audytorów sektora publicznego. Zgodnie z obowiązującą w polskiej administracji definicją audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej w dziale lub w jednostce oraz czynności doradcze. Wśród najważniejszych kryteriów oceny kontroli zarządczej należy wymienić adekwatność, skuteczność oraz efektywność. Powyższa definicja przybliży obszar audytu do wymogów Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. W myśl przedmiotowych standardów audyt wewnętrzny wspiera kierownika jednostki w realizacji jego zadań zarządczych poprzez systematyczną i dokonywaną w uporządkowany sposób ocenę m.in. kontroli oraz poprzez czynności doradcze. W opracowaniu przedstawione zostały także różne rodzaje audytów, w tym audyt efektywności, określany także jako audyt działalności, audyt relacji nakładów do efektów. Ten rodzaj audytu jest szczególnie istotny z uwagi na wdrażanie w administracji mechanizmów rozliczalności z prowadzonej przez jednostki działalności, pomiaru osiągania zaplanowanych celów, uzyskanych efektów w stosunku do zaangażowanych zasobów. Celem niniejszego opracowania jest odpowiedź na następujące pytania: Jaką rolę pełni obecnie audyt wewnętrzny w polskiej administracji publicznej? Jakie problemy występują w działalności audytu? Jakie rozwiązania należy wdrożyć w sektorze finansów publicznych w celu usprawnienia funkcji audytu wewnętrznego? Wymienione powyżej zagadnienia są rozpatrywane w oparciu o literaturę przedmiotu, a także wyniki badań i analiz dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej.*

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, kontrola zarządcza, kontrola wewnętrzna, administracja publiczna

Abstract: *The study provides information of the changes in the role of internal audit and the problems associated with the services provided by the auditors of the public sector. In accordance with the Polish administration definition internal auditing is an independent and objective assurance, the aim of which is to support the minister in charge of branch of government administration or the head of the unit in achieving the goals and objectives through a systematic evaluation of the management control in branch of government administration or unit, and consulting activities. Among the most important criteria for the evaluation of management control are adequacy, effectiveness and efficiency. This definition makes the area of auditing more com-*

pliant with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Under these standards, internal audit supports the head of the unit in the performance of his management tasks through a systematic and disciplined approach to evaluate, inter alia, control, and through consulting activities. The study also presents the different types of audits, including the efficiency audit, also known as the performance audit or audit value for money. This type of audit is particularly important in view of the implementation of accountability mechanisms in the administration of the activities carried out by the units, measurement of the achievement of planned objectives, results obtained in relation to the resources involved. The aim of this study is to answer the following questions: What is the role of internal audit in the Polish public administration at present? What problems exist in audit activity? What are the solutions to be implemented in the public finance sector in order to improve the internal audit function? The above issues are dealt with on the basis of the literature and the results of research and analysis on the internal audit function in the Polish public administration.

Key words: internal audit, management control, internal control, public administration

Wstęp

W naukach zarządzania często podnoszona jest kwestia zwiększenia skuteczności i efektywności organizacji. Wskazywane są nowoczesne instrumenty zarządzania tj. audyt wewnętrzny mające na celu usprawnić działanie jednostek w ww. zakresie. Audyt wewnętrzny funkcjonuje w organizacjach, w których występuje również zapotrzebowanie na nowoczesne systemy kontroli, w tym nie tylko kontroli ex post, ale także kontroli ex ante. Jak wynika z wieloletnich doświadczeń żaden system kontroli wewnętrznej (zarządczej) sam nie może gwarantować skutecznego i efektywnego funkcjonowania organizacji zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym.

Z uwagi na to kluczowym elementem jest monitorowanie i ciągłe usprawnianie systemu kontroli wewnętrznej (zarządczej). Audyt wewnętrzny stanowi jedno z głównych narzędzi służących ocenie systemu ww. kontroli.

Celem przedmiotowego opracowania jest odpowiedź na następujące pytania: Jaką rolę pełni obecnie audyt wewnętrzny w polskiej administracji publicznej? Jakie problemy występują w działalności audytu? Jakie rozwiązania należy wdrożyć w sektorze finansów publicznych w celu usprawnienia funkcji audytu wewnętrznego?

W niniejszym opracowaniu audyt przedstawiany jest jako przedłużenie funkcji zarządzania, skierowane na diagnozę sytuacji, działania profilaktyczne, oceniające i usprawniające. Niewystarczające jest stwierdzenie przez audytorów wewnętrznych jedynie ewentualnych nieprawidłowości. Konieczne jest dostarczenie kierownictwu informacji zapobiegających materializacji istotnych ryzyk, na które narażona jest organizacja oraz wydanie usprawnień systemowych służących poprawieniu skuteczności i efektywności działania. Audyt wewnętrzny stanowi zatem narzędzie nowoczesnego zarządzania, także w sektorze publicznym. Audyt badając i oceniając działalność jednostek sektora finansów publicznych ma wspierać jednostkę w osiąganiu zaplanowanych celów wpływając na poprawę skuteczności i efektywności procesów zarządzania. Ma wnieść także wartość dodaną poprzez systematyczną i w uporządkowany sposób prowadzoną ocenę działalności jednostki oraz przez czynności doradcze.

Zmiany w definicji i roli audytu wewnętrznego

Z perspektywy audytu zauważono, że badania sprawozdań finansowych jednostek posiadających skuteczne systemy kontroli wewnętrznej (zarządczej), mogły być przeprowadzane bardziej wydajnie przez nakierowanie uwagi na ww. kontrole. Stąd obecnie w audycie podstawę badania stanowią systemy kontroli.

W klasycznym modelu audytu podstawę badania stanowiły transakcje, operacje gospodarcze. Audytor badał uprzednio zidentyfikowaną grupę operacji. W tym podejściu istotne było zaudytowanie reprezentatywnej liczby transakcji bez szczegółowej analizy systemów kontroli wewnętrznej (zarządczej). Rekomendacje odnosiły się do występujących w transakcjach uchybień, nieprawidłowości, trudno było wskazać błędy systemowe z wykorzystaniem analizy przyczyn i skutków¹.

Działania audytu i kontroli następczej nie były wystarczające dla kierownictwa organizacji. Coraz istotniejszą rolę w zarządzaniu przywiązywano do przewidywania zaistnienia negatywnych zdarzeń, przeciwdziałania materializacji zidentyfikowanych wcześniej ryzyk, potencjalnych błędów, nieprawidłowości.

Obecnie w coraz większym stopniu audyt przeprowadzany jest w oparciu o systemy kontroli zarządczej. Rekomendacje mają charakter usprawniający a nie skoncentrowany wyłącznie na eliminacji zidentyfikowanych nieprawidłowości. Nakierowanie audytu na ocenę systemów kontroli zarządczej prowadzi do zmniejszenia kosztów badania poprzez ograniczenie ilości przeprowadzanych testów szczegółowych, dotyczących transakcji. Coraz istotniejsze staje się również badanie niematerialnych zasobów organizacji (np. bezpieczeństwa informacji), co prowadzi do koncentracji na działaniach organizacji, systemie zarządzania oraz kontroli.

Koncentracja działań audytorów na badaniu kontroli wewnętrznej, zarządczej początkowo miała miejsce w sektorze prywatnym. W celu zapobieżenia występowaniu w przyszłości nadużyć, które miały miejsce w firmach w Stanach Zjednoczonych opracowano ustawę Sarbances Oxley Act wprowadzającą obowiązek ujawniania stanu kontroli w organizacji. Opracowany został również model COSO, definiujący kontrolę jako proces inicjowany przez radę nadzorczą, zarząd lub pracowników, zaprojektowany w celu dostarczenia obiektywnego zapewnienia, że możliwa jest realizacja celów organizacji w kategoriach: efektywności i wydajności operacji, wiarygodności sprawozdawczości finansowej oraz zgodności z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami². Zgodnie z przedmiotowym modelem kontrola wewnętrzna składa się z następujących powiązanych ze sobą elementów: środowisko kontroli, analiza ryzyka, czynności kontrolne, informacja i komunikacja, monitoring. W ramach ostatniego elementu – monitoringu audytorzy wewnętrzni, ze względu na pozycję w organizacji, odgrywają kluczową rolę

¹ K. Knedler, M. Stasik, *Audyty wewnętrzny w praktyce*, Polska Akademia Rachunkowości S.A., Warszawa 2007, s. 15-21.

² COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, AICPA 1992.

w ocenie skuteczności, efektywności systemu ww. kontroli oraz przyczyniają się do zwiększenia skuteczności i efektywności operacji. Audytorzy mogą także pełnić istotną rolę w monitorowaniu działalności jednostki. W wyniku przeprowadzonych audytów powinny zostać wydane rekomendacje mające na celu usprawnienie funkcjonowania kontroli wewnętrznej³.

Institut Audytorów Wewnętrznych⁴ definiuje audyt wewnętrzny jako działalność niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Audyt polega na systematycznej, dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele poprzez dostarczenie zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo⁵. Z powyższej definicji wynika, iż obszar zainteresowania audytu dotyczy m.in. kontroli. Ocena wydana przez audytorów powinna zatem dotyczyć poświadczenia skuteczności kontroli.

Zgodnie ze Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego audyt wewnętrzny przysparza wartości organizacji (i jej interesariuszom), kiedy dostarcza obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach oraz przyczynia się do skuteczności i wydajności m.in. kontroli. Funkcja audytu wewnętrznego wspiera organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę i usprawnienie ich skuteczności, wydajności. Audyt wewnętrzny ocenia zatem czy mechanizmy kontrolne odpowiednio i skutecznie reagują na ryzyka dotyczące ładu organizacyjnego, działalności operacyjnej czy systemów informatycznych w zakresie osiągnięcia celów strategicznych organizacji; wiarygodności i rzetelności informacji finansowych i operacyjnych; skuteczności i wydajności działalności operacyjnej i programów; ochrony aktywów; zgodności z prawem, przepisami, zasadami, procedurami, umowami⁶. Ocena kontroli stanowi zatem jeden z najbardziej istotnych działań audytu wewnętrznego.

Istotną kwestią jest rozgraniczenie pojęć dotyczących audytu wewnętrznego oraz kontroli wewnętrznej (zarządczej). Celem ww. kontroli jest racjonalne zapewnienie, że zostaną osiągnięte kierunki działania organizacji dotyczące: efektywności i wydajności operacji, prawdziwości sprawozdań finansowych, zgodności z obowiązującym prawem i regulacjami, którym podlega jednostka⁷.

³ Ibidem.

⁴ The Institute of Internal Auditors.

⁵ Instytut Audytorów Wewnętrznych, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, http://www.iaa.org.pl/images/stories/Definicja_Kodeks_Standardy_pl_en_2013_FINAL.pdf, data dostępu: 8 maja 2013 r., s. 3.

⁶ The Institute of Internal Auditors, *International Standards for the Professional practice of internal auditing (Standards)*, http://www.iaa.org.pl/images/stories/MD_WWW/Biblioteka_IIA/IPPF_2013_English.pdf, data dostępu: 8 maja 2013 r., s. 12.

⁷ COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, AICPA 1992.

Natomiast audyt wewnętrzny stanowi jeden z elementów kontroli wewnętrznej (zarządczej), powinien wnieść wartość dodaną, udzielić racjonalnego zapewnienia, iż system ww. kontroli działa prawidłowo. W efekcie audyt może doprowadzić do zmian w systemie kontroli⁸.

Rolą audytu jest dostarczenie niezależnej oceny funkcjonowania kontroli wewnętrznej (zarządczej) kierownictwu jednostki oraz doradztwo. Audytorzy wewnętrzni są zobowiązani do wydania obiektywnych zaleceń dotyczących funkcjonowania poszczególnych elementów kontroli wewnętrznej (zarządczej), nie mogą być zatem bezpośrednio zaangażowani w zarządzanie organizacją. Za proces ten odpowiedzialne jest kierownictwo jednostki. Istotne jest także rozróżnienie pomiędzy zapewnieniem o właściwym funkcjonowaniu kontroli wewnętrznej (zarządczej) przez kierownictwo oraz wydanie niezależnego i obiektywnego zapewnienia przez audytorów wewnętrznych w ww. zakresie.

Rodzaje audytów wewnętrznych - audyty finansowe, operacyjne, informacyjne, efektywnościowe

Audytorzy wewnętrzni dokonują oceny funkcjonowania kontroli zarządczej m.in. poprzez prowadzenie audytów finansowych, operacyjnych, informacyjnych, efektywności.

W ramach audytu finansowego badane są sprawozdania finansowe pod kątem ich wiarygodności w odniesieniu do standardów rewizji finansowej. W szczególności ocena dotyczy kompletności, poprawności, zgodności z przepisami prawa, standardami, politykami. Audytor powinien ocenić czy informacje zawarte w sprawozdaniach są dokładne i zgodne. Ponadto badana jest prawidłowość przeprowadzonych transakcji oraz skuteczność, wydajność i oszczędność realizowanych działań. Najważniejszą część sprawozdania z audytu stanowi opinia (opis stanu faktycznego). Audyt taki przeprowadzany jest ex post. Badanie systemów kontroli w ramach przedmiotowego audytu stanowi element dodatkowy, służący celowi ogólnemu czyli ocenie wiarygodności sprawozdania finansowego. Audyt finansowy najczęściej nie weryfikuje racjonalności podejmowania decyzji, ograniczając się do sprawdzenia formalnej ścieżki⁹. System kontroli zarządczej ma na celu zapewnienie: sporządzania sprawozdań finansowych w sposób kompletny i prawidłowy; przeprowadzania transakcji prawidłowo, zgodnie z obowiązującymi regulacjami; prowadzenia działań skutecznie, oszczędnie i wydajnie. W trakcie przedmiotowego badania audytor przeprowadza:

- testy przeglądowe w celu identyfikacji oraz oceny istotnych elementów kontroli zarządczej, oceny ich wiarygodności;

⁸ H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, w: red. T. Kiziukiewicz, *Audyty wewnętrzne w jednostkach sektora finansów publicznych*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin sp. z o.o., Warszawa 2007, s. 29-35.

⁹ K. Knedler, M. Stasiak, *Audyty wewnętrzne w praktyce*, Polska Akademia Rachunkowości S.A., Warszawa 2007, s. 21.

- testy zgodności w celu ustalenia skuteczności poszczególnych elementów kontroli zarządczej;
- ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej w celu ustalenia czy można przyjąć zakładany stopień wiarygodności na podstawie systemu kontroli;
- testy rzeczywiste (w przypadku pozytywnej oceny systemu kontroli zarządczej liczba testów rzeczywistych może zostać ograniczona)¹⁰.

Z kolei audyt operacyjny koncentruje się na badaniu skuteczności, oszczędności i wydajności operacji realizowanych w organizacji. W ramach przedmiotowego audytu ocena kontroli zarządczej jest celem samym w sobie. Audyt operacyjny dotyczy badania wiarygodności i skuteczności systemów funkcjonujących w jednostce, w tym systemu kontroli zarządczej. Oceniane są także osiągnięcia zamierzonych rezultatów do poniesionych kosztów, a także efektywność zarządzania, czyli ocenę w jaki sposób kierownictwo jednostki planuje swoje działania, kontroluje realizację planów, zarządza ryzykiem. Najistotniejszą część sprawozdania stanowią zalecenia, rekomendacje, propozycje usprawnień. Audyt ten może być ukierunkowany na przyszłość (nie koncentruje się wyłącznie na działaniach ex post). W trakcie audytu oprócz formalnej ścieżki podejmowania decyzji oceniana jest także jej racjonalność.

Z uwagi na ciągły rozwój technologii informacyjnych coraz istotniejszą rolę w organizacjach odgrywają audyty informacyjne. Przedmiotowe audyty są przeprowadzane w zaplanowanych odstępach czasu, aby określić czy cele stosowania zabezpieczeń, zabezpieczenia, procesy, procedury systemu zarządzania bezpieczeństwem informacji są zgodne z obowiązującymi regulacjami, zidentyfikowanymi wymaganiami bezpieczeństwa informacji, oczekiwaniami i czy zostały skutecznie wdrożone oraz utrzymywane¹¹. Audyt ten jest coraz częściej stosowany w jednostkach sektora finansów publicznych. Zgodnie z Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych¹² kierownictwo jednostki jest odpowiedzialne za zapewnienie okresowego audytu wewnętrznego w zakresie bezpieczeństwa informacji, nie rzadziej niż raz na rok.

Z uwagi na ewolucję podejścia do oceny działań organizacji funkcja audytu staje się w coraz większym stopniu ukierunkowana na kwestie skuteczności oraz efektywności aktywności realizowanej w ramach jednostki. Stąd rosnące zapotrzebowanie zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym na audyty efektywnościowe, określane także jako audyty działalności (performance audit), audyty relacji nakładów do efektów (audit value for

¹⁰ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit Sp. z o.o., Warszawa 2005, s. 281.

¹¹ PN-ISO/IEC 27001 *Technika informatyczna. Techniki bezpieczeństwa. Systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji. Wymagania*, PKN Warszawa, 2007, s. 17.

¹² Dz.U. poz. 526.

money). Rola audytu efektywnościowego staje się coraz bardziej znacząca także w polskich jednostkach sektora finansów publicznych w związku z procesem wdrażania budżetu zadaniowego i coraz szerszego wprowadzania metod zarządzania środkami finansowymi powiązanych z ustanawianiem celów, zadań i mierników.

Audyty efektywnościowe polegają na systematycznym, celowym, zorganizowanym i obiektywnym badaniu działań podejmowanych w ramach sektora finansów publicznych z wykorzystaniem kryteriów: efektywności, wydajności oraz gospodarności. Dostarcza on kierownictwu poszczególnych jednostek oceny podejmowanych działań. Wydane w wyniku audytu rekomendacje mają na celu promowanie efektywnego sposobu prowadzenia działalności w ramach jednostki. Zakres audytu efektywnościowego dotyczy: badania gospodarności, wydajności, efektywności działania organizacji; szczegółowych procedur realizowanych w celu dokonania pomiaru i sformułowania efektywności, wydajności, gospodarności działań; działań związanych z ochroną mienia publicznego; zgodności z kierunkiem działań oczekiwanym przez kierownictwo jednostki¹³.

Można wyróżnić dwa rodzaje audytów efektywnościowych. Pierwszy z nich stanowi audyt wykonania zadania czyli audyt bezpośrednich rezultatów. Badanie audytowe ma na celu sformułowanie oceny dotyczącej rezultatów realizowanych zadań w danej jednostce. Drugi rodzaj audytu systemu kontroli zarządczej ma na celu przeprowadzenie badania efektywności funkcjonowania ww. kontroli wdrożonej w danej organizacji. W trakcie realizacji tego audytu należy sprawdzić opracowanie i wdrożenie systemu kontroli zarządczej w jednostce oraz zbadać funkcjonujący w jego ramach system zarządzania i monitoringu pod względem efektywności, wydajności czy gospodarności. W trakcie takiego audytu są sprawdzane:

- poszczególne elementy systemu kontroli zarządczej i sposób ich funkcjonowania;
- spójność działań podejmowanych przez jednostkę z przyjętymi dla nich celami operacyjnymi, strategicznymi;
- czy przeprowadzany jest pomiar stopnia realizacji planowanych celów, wydajności, gospodarności działań podejmowanych w ww. zakresie;
- czy w ramach systemu kontroli zarządczej generowane są aktualne i wiarygodne informacje, sprawozdania odnoszące się do realizowanych działań i ich rezultatów oraz przyjętych celów operacyjnych i strategicznych;
- czy wdrożono bieżący monitoring oceny efektywności funkcjonowania systemu kontroli zarządczej; czy w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu kontroli zarządczej podejmowane są stosowne działania naprawcze ukierunkowane

¹³ Ministerstwo Finansów, *Audyty efektywnościowe. Metodyka*.
http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1091512/audyt_efektywnosciowy_metodyka.pdf,
data dostępu: 8 maja 2013 r., s. 6

na wprowadzenie zmian dotyczących zaplanowanych celów, zadań; sposobu ich realizacji; alokacji zasobów¹⁴.

Wdrażanie audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej

Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych został wprowadzony w wyniku nowelizacji ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych¹⁵, dokonanej w ustawie z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej¹⁶. Powyższe było związane z:

- ujednocnieniem procedur polskich, unijnych oraz międzynarodowych standardów dotyczących audytu oraz kontroli zarządczej (wewnętrznej) jako narzędzi wspomagających skuteczność i efektywność zarządzania;
- koniecznością poprawy jakości rządzenia i zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych;
- akcesją Polski do Unii Europejskiej; absorpcją funduszy unijnych;
- potrzebą zwiększenia ochrony zasobów i środków publicznych, zarówno krajowych jak i Wspólnotowych, w tym racjonalizacji wydatków publicznych z uwagi na spełnianie kryteriów konwergencji Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, a także wypracowanie efektów, wartości dodanej, zwiększenia skuteczności działań jednostek sektora finansów publicznych¹⁷.

Obowiązująca wówczas ustawa o finansach publicznych definiowała audyt wewnętrzny jako ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Audyt wewnętrzny obejmował w szczególności: badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych, ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem, ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego¹⁸.

Podstawowymi celami audytu wewnętrznego stanowiła certyfikacja systemu zarządzania instytucją dająca racjonalne zapewnienie prawidłowego funkcjonowania, działanie prewencyjne mające na celu uniknięcie błędów i nieprawidłowości w przyszłości, ulepszenie sposobu zarządzania poprzez usprawnienie kontroli wewnętrznej¹⁹.

¹⁴ Ibidem, s. 10-11.

¹⁵ Dz.U. Nr 155, poz. 1014 z późn.zm.

¹⁶ Dz.U. z 2008 r. Nr 227, poz. 1505, z późn. zm.

¹⁷ E. Chojna-Duch, *Audyt wewnętrzny w Polsce – rozwój instytucji po akcesji do Unii Europejskiej*, w red. Kuc B.R., Smolak L., *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Warszawa 2004, s. 23.

¹⁸ Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148, z późn. zm.

¹⁹ Ministerstwo Finansów, *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Warszawa 2003, s. 12.

Zgodnie z przeprowadzonymi w 2003 r. badaniami w poszczególnych jednostkach utworzono komórki audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzni oceniali funkcjonowanie działalności badanych jednostek, jednakże tylko w jednej jednostce – system kontroli wewnętrznej²⁰.

Definicja audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej była stopniowo modyfikowana i ujednoczana z delcją audytu wewnętrznego zamieszczoną w Międzynarodowych Standardach Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych definiowała audyt wewnętrzny jako niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów; czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Ocena dokonana przez audytora dotyczyła w szczególności: zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi; efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli; wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu²¹.

Następnie definicja audytu wewnętrznego w polskiej administracji została ponownie zmodyfikowana wraz z wprowadzeniem w życie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.²² Zgodnie z ww. ustawą audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej w dziale lub w jednostce oraz czynności doradcze. Wśród najważniejszych kryteriów oceny kontroli zarządczej wymienione zostały: adekwatność, skuteczność oraz efektywność. Powyższa definicja przybliżyła obszar audytu do Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. W myśl ww. standardów audyt wewnętrzny wspiera kierownika jednostki w realizacji jego zadań zarządczych poprzez systematyczną ocenę i dokonywaną w uporządkowany sposób ocenę m.in. kontroli oraz czynności doradcze.

W porównaniu do pierwotnie obowiązującej definicji audytu wewnętrznego, aktualnie uwypuklone jest znaczenie wartości dodanej oraz usprawnienia funkcjonowania jednostki. Dodatkowo obecnie obowiązująca ustawa o finansach publicznych przyczyniła się do powołania komitetów audytów (ciał doradczych dla ministrów w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej w kierowanych przez nich działach administracji rządowej), a także do wprowadzenia odpowiedzialności z tytułu naru-

²⁰ Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej*, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/>, data dostępu: 25 kwietnia 2013 r., s. 10-11.

²¹ Dz.U. Nr 249, poz. 2104, z późn. zm.

²² Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.

szenia dyscypliny finansów publicznych za brak audytu wewnętrznego określonego ustawą.

Audyt wewnętrzny w administracji ma zatem pomagać w osiągnięciu celów jednostki przez systematyczne podejście do oceny i doskonalenie skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, mechanizmów kontroli i innych działań związanych z systemem kontroli zarządczej. Ocena audytu wewnętrznego dotyczy kontroli zarządczej mającej na celu zapewnienie w szczególności zgodności działalności z przepisami prawa, procedurami wewnętrznymi; skuteczności i efektywności działania; wiarygodności sprawozdań; ochrony zasobów; przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; efektywności i skuteczności przepływu informacji; zarządzania ryzykiem. Audyt powinien obejmować poszczególne elementy kontroli zarządczej zamieszczone w Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych tj. środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena²³. Działania audytu wewnętrznego w ramach oceny kontroli zarządczej powinny dotyczyć skuteczności osiągnięcia celów organizacji. Rolą audytorów jest udział w monitorowaniu funkcjonowania systemu kontroli zarządczej wdrożonego w oparciu o ww. Standardy.

Główne problemy dotyczące funkcjonowania audytu w polskiej administracji publicznej i proponowane usprawnienia w ww. zakresie

Wyniki badań w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych wykazały, iż organizacja i działalność audytu była prowadzona zgodnie z przepisami prawa, przyjęte rozwiązania gwarantowały niezależność działań audytorom. W większości przypadków plany audytu wewnętrznego i sprawozdania z ich realizacji były sporządzane terminowo i zgodnie z przepisami. Pozytywnie należy także ocenić procedury przygotowania, przeprowadzania i dokumentowania zadań audytowych zawarte w wewnętrznych regulacjach. Efektem zrealizowanych zadań audytowych było wydanie rekomendacji mających na celu usprawnienie badanych obszarów, np. wdrożenie nowych procedur lub zmian o charakterze organizacyjnym bądź technicznym. Pozytywnie należy także ocenić brak zaangażowania audytorów wewnętrznych w działania operacyjne związane z planowaniem, organizacją, samooceną i koordynacją kontroli zarządczej. W większości badanych jednostek w trakcie przeprowadzania zadań audytorzy wewnętrzni dokonywali oceny stanu kontroli zarządczej, jednakże nie we wszystkich przypadkach dokonywano jednoznacznej oceny ww. kontroli w audytowanym obszarze. Ponadto przeprowadzone zadania audytowe nie zapewniały wystarczającego źródła informacji o funkcjonowaniu kontroli zarządczej.

Jednakże, na skuteczność i efektywność audytu niekorzystnie wpłynął zbyt długi cykl audytu (iloraz wszystkich obszarów ryzyka oraz liczby obsza-

²³ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84).

rów ryzyka wyznaczonych do przeprowadzania zadań zapewniających w roku następnym²⁴ oraz niewystarczająca obsada kadrowa komórek audytu wewnętrznego²⁵.

Ponadto, badania wykazały, iż działalność Komitetów Audytu nie przyczyniła się do wzrostu znaczenia audytu wewnętrznego w poszczególnych działach administracji rządowej. W związku z powyższym zalecane byłoby podejmowanie przez Komitety Audytu działań w zakresie monitorowania efektywności i skuteczności pracy audytu wewnętrznego, odpowiednio wczesne sygnalizowanie o ryzykach i słabościach kontroli zarządczej zidentyfikowanych w jednostkach podległych i nadzorowanych, zorganizowanie prac ww. komitetu w sposób umożliwiający wykorzystanie wyników pracy przy opracowywaniu rocznego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej²⁶.

Niektóre z ww. problemów zostały wymienione także w rocznym sprawozdaniu Ministra Finansów prezentującym m.in. funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Analiza ww. sprawozdania wykazała, iż audyt wewnętrzny był prowadzony w ponad tysiąc siedmiuset jednostek, jednakże aż 76 % komórek audytu dysponowało jedynie zasobem od części do jednego etatu.²⁷ Zaobserwowano tendencję do zmniejszania się liczby realizowanych zadań audytowych. Dodatkowo coraz bardziej powszechne jest zatrudnianie usługodawcy zewnętrznego (30% jednostek wprowadziło takie rozwiązanie) zamiast utrzymywania w strukturach jednostki audytu wewnętrznego. Wyniki analizy wskazują, iż w przypadku zlecenia usług audytowych zewnętrznym podmiotom średnia liczba wykonywanych przez nich zadań była niższa w stosunku do ilości zadań przeprowadzanych przez audytorów zatrudnionych w jednostce. W związku z powyższym kluczowe jest zapewnienie skutecznego i efektywnego przebiegu procesów audytowych, w tym wykorzystania zasobów, a także koordynowanie działań audytu wewnętrznego z przeprowadzanymi w jednostce kontrolami, audytami zewnętrznymi w celu nie powielania zakresu prowadzonych zadań²⁸.

²⁴ zgodnie z par. 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. Nr 21, poz. 108).

²⁵ Najwyższa Izba Kontroli, *Audyty wewnętrzne w systemie kontroli zarządczej*, <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/>, data dostępu: 25 kwietnia 2013 r., s. 9, 18-21.

²⁶ Ministerstwo Finansów, *Analiza wystąpień pokontrolnych Najwyższej Izby Kontroli dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej*, Warszawa 2012 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_06_analiza_wystapien_nik.pdf, data dostępu 19 maj 2013 r., s. 7.

²⁷ Dane dotyczą 2011 roku.

²⁸ Ministerstwo Finansów, *Audyty wewnętrzne i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Warszawa 2012, http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow/-/asset_publisher/51Az/content/%E2%80%9Eaudyt-wewnetrzny-i-kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym%E2%80%9D-sprawozdanie-za-2011-rok?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fsprawozdania-ministerstwa-finansow%3Fp_id%3D101_INSTANCE_51Az%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_id_101_INSTANCE_51Az, data dostępu 18 maj 2013 r., s. 4.

Kolejnym problemem jest realizacja większości zadań audytowych w obszarze działalności wspomagającej jednostki²⁹. Mając na uwadze ograniczone zasoby komórek audytu wewnętrznego, niewielką ilość zadań audytowych przeprowadzanych przez usługodawcę zewnętrznego wskazane byłoby ukierunkowanie działań audytorów na działalność podstawową jednostki. W tym celu niezbędne jest usprawnienie działań audytu w zakresie planowania zadań audytowych, w tym w szczególności przeprowadzania analizy ryzyka, identyfikacji i wyboru obszarów objętych audytem w danym roku. W planach audytu powinny być zamieszczane takie zadania, których realizacja będzie skutkować efektywnym wykorzystaniem czasu pracy audytora.

Konieczny jest także przegląd kompetencji audytorów w zakresie prowadzenia audytów w obszarach działalności podstawowej jednostki oraz w przypadku zidentyfikowania istotnych obszarów wymagających doskonalenia – podnoszenie wymaganych kwalifikacji zawodowych. Wskazane byłoby także doskonalenie zawodowe audytorów w obszarze zdobywania międzynarodowych certyfikatów uprawniających do prowadzenia audytu. Obecnie jedynie ok. 15% posiada przedmiotowe certyfikaty³⁰.

Ponadto zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu komórki audytu powinny także wdrożyć kompletny program zapewnienia i poprawy jakości³¹. Celem ww. programu jest umożliwienie dokonywania oceny, czy działalność audytu wewnętrznego jest zgodna z definicją audytu wewnętrznego i ze standardami oraz czy audytorzy stosują kodeks etyki. Program służy również do oceny wydajności i skuteczności audytu wewnętrznego oraz do identyfikacji możliwości poprawy. Jak wynika z badań część komórek audytu wewnętrznego nie przeprowadzało oceny zewnętrznej audytu, co jest niezgodne z ww. Standardami³².

Mając na uwadze ocenę potrzeb jednostki oraz wspieranie kierownictwa jednostki w procesie zarządzania coraz istotniejsze staje się szacowanie wartości dodanej wnoszonej przez audyt. W 2011 r. po raz pierwszy audytorzy wewnątrzni podjęli próbę oszacowania skutków finansowych przeprowadzanych przez nich zadań. W ocenie audytorów w wyniku zrealizowanych w ww. okresie zadań audytowych otrzymano prawie 50 mln oszczędności³³. Jednakże w wielu przypadkach trudno było oszacować w wymiarze finansowym wyniki optymalizacji procesów.

²⁹ Ibidem, s. 5.

³⁰ Ibidem, s. 4.

³¹ Zgodnie z Komunikatem Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Min. Fin. Nr 5, poz. 23) *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* opracowane przez the Institute of Internal Auditors zostały określone jako standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

³² Ministerstwo Finansów, *Audyty wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Warszawa 2012, s. 5.

³³ Ibidem, s. 5.

Podsumowanie

W ciągu dziesięciu lat funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskiej administracji rola audytu wewnętrznego ulegała modyfikacjom, stawała się coraz bardziej zbliżona do wymogów zamieszczonych w Międzynarodowych Standardach Praktyki Zawodowej Audytu. Obecnie audyt wewnętrzny nakierowany jest na wspieranie kierownictwa w realizacji zaplanowanych celów poprzez systematyczną i bieżącą ocenę kontroli zarządczej, a także czynności doradcze. Coraz istotniejsze jest także wykazywanie wartości dodanej funkcji audytu wewnętrznego.

Występujące obecnie problemy dotyczące funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych można odnieść do kryterium legalności, skuteczności czy efektywności np. brak ocen wewnętrznych funkcjonowania audytu w niektórych jednostkach zgodnie z Programem zapewnienia i poprawy jakości, realizacja znacznej liczby zadań audytowych w obszarach działalności wspomagającej jednostki, niedysponowanie wystarczającymi zasobami dla potrzeb audytu.

Mając na uwadze ukierunkowanie działań administracji publicznej na realizację zaplanowanych celów, wprowadzenie mechanizmów rozliczalności z podejmowanych decyzji oraz działań za priorytetowe należy uznać wdrażanie usprawnień przyczyniających się do zwiększenia skuteczności oraz efektywności funkcji audytu. Warto również zwrócić uwagę na przedstawianie w wymiarze finansowym wyników działalności audytu wewnętrznego.

Bibliografia

- Chojna-Duch E., *Audyty wewnętrzne w Polsce – rozwój instytucji po akcesji do Unii Europejskiej*, w red. Kuc B.R., Smolak L., *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Warszawa 2004.
- COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, AICPA 1992.
- Czerwiński K., *Audyty wewnętrzne*, InfoAudit Sp. z o.o., Warszawa 2005.
- Instytut Auditorów Wewnętrznych, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*,
http://www.iaa.org.pl/images/stories/Definicja_Kodeks_Standardy_pl_en_2013_FINAL.pdf, data dostępu: 8 maja 2013 r.
- Knedler K., Stasik M., *Audyty wewnętrzne w praktyce*, Polska Akademia Rachunkowości S.A., Warszawa 2007.
- Ministerstwo Finansów, *Analiza wystąpień pokontrolnych Najwyższej Izby Kontroli dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej*, Warszawa 2012 r.,
http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_06_analiza_wystapien_nik.pdf, data dostępu 19 maj 2013 r.

- Ministerstwo Finansów, *Audyt efektywnościowy. Metodyka*.
http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1091512/audyt_efektywnosciowy_metodyka.pdf, data dostępu: 8 maja 2013 r.
- Ministerstwo Finansów, *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, Warszawa 2012, http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow/-/asset_publisher/51Az/content/%E2%80%9Eaudyt-wewnetrzny-i-kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym%E2%80%9D-sprawozdanie-za-2011-rok?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fsprawozdania-ministerstwa-finansow%3Fp_p_id%3D-101_INSTANCE_51Az%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_51Az_, data dostępu 18 maj 2013 r.
- Ministerstwo Finansów, *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Warszawa 2003.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*, <http://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/>, data dostępu: 25 kwietnia 2013 r.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej*, <http://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/>, data dostępu: 25 kwietnia 2013 r.
- Szymańska H., *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, w: red. Kiziukiewicz T., *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin sp. z o.o, Warszawa 2007.
- The Institute of Internal Auditors, *International Standards for the Professional practice of internal auditing (Standards)*, http://www.iaa.org.pl/images/stories/MD_WWW/Biblioteka_IIA/IPPF_2013_English.pdf, data dostępu: 8 maja 2013 r.

Akty prawa, komunikaty, normy

- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84).
- Komunikat Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Min. Fin. Nr 5, poz. 23).
- PN-ISO/IEC 27001 *Technika informatyczna. Techniki bezpieczeństwa. Systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji. Wymagania*, PKN Warszawa, 2007.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. Nr 21, poz. 108).

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych (Dz.U. poz. 526).
- Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz.U. Nr 227, poz. 1505, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104, z późn. zm.).