

Monika Ucieszńska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: mon_uw2@vp.pl

SKUTECZNOŚĆ I EFEKTYWNOŚĆ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

EFFECTIVENESS AND EFFICIENCY OF INTERNAL AUDIT IN UNITS OF PUBLIC FINANCE SECTOR

DOI: 10.15611/pn.2017.471.37

Streszczenie: Jednostka organizacyjna powinna dostosowywać się do zmian zachodzących w otoczeniu przy należytych wykorzystaniu wszystkich tworzących ją zasobów. Wymaga to odpowiedniego, regularnie monitorowanego i usprawnianego zarządzania jednostką. W przypadku jednostek sektora finansów publicznych narzędziem mającym zapewnić spełnienie tych wymogów jest audyt wewnętrzny, który wraz ze zmianą regulacji prawnych uległ transformacji: od audytu zgodności (*compliance audit*) w kierunku audytu efektywnościowego (*performance audit* lub *value for money audit*). Oznacza to konieczność ukierunkowania realizowanych zadań audytowych nie tylko na kwestie zgodności z przepisami prawa oraz uregulowaniami wewnętrznymi. Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie istoty i znaczenia audytu wewnętrznego funkcjonującego w jednostkach sektora finansów publicznych, na podstawie analizy treści literatury przedmiotu oraz obowiązujących aktów prawnych.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, kontrola zarządcza, standardy audytu wewnętrznego.

Summary: An organizational unit should adapt to changes in the environment with due regard using all resources. This requires appropriate, regularly monitored and an upgradeable hovercraft-management unit. In the case of units of the public finance sector, a tool intended to ensure compliance with these requirements is internal audit, which, together with the change of the regulations, has the transformation: from audit compliance to the direction of performance audit. This means the need to focus on ongoing audit tasks not only on compliance with the provisions of law or internal rules, but also on the problem of the efficiency and effectiveness of the functioning of the public finance sector entities. Presenting the being and meanings of the internal audit functioning in units of the sector of the public finance, on the basis of an analysis is the purpose of the present article contents of the literature on the subject and legal documents being in force.

Keywords: internal audit, management control, internal audit standards.

1. Wstęp

Audytem wewnętrznym jest działalność niezależna i obiektywna, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 272]. Ocena kontroli zarządczej dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce.

Zgodnie ze Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego Instytutu Auditorów Wewnętrznych (IIA) audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywną i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Audyt wewnętrzny pomaga organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz zarządzania organizacją. Działalność zapewniająca audytu to zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia kierownikowi jednostki niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej.

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, tj. działań podejmowanych dla realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ta odpowiedzialność kierownika jednostki dotyczy w szczególności następujących aspektów: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 68, 69].

2. Istota efektywności i skuteczności audytu wewnętrznego

Jak wspomniano, audyt wewnętrzny dokonuje m.in. oceny kontroli zarządczej w zakresie adekwatności, skuteczności i jej efektywności.

Na rozwój audytu wewnętrznego duży wpływ wywarło przyjęcie zasad ładu (nadzoru) korporacyjnego – *corporate governance* – wydanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w kwietniu 1999 r. Nadzór korporacyjny wiąże się z istnieniem sieci relacji między kadrą kierowniczą jednostki, zarządem, radą nadzorczą, akcjonariuszami i innymi grupami interesu. Ponadto tworzy strukturę, za której pośrednictwem ustalane są cele jednostki, środki na ich realizację i środki motywowania wyników. Dobry nadzór korporacyjny powinien zachęcać zarząd, radę nadzorczą i kadrę kierowniczą do osiągania celów, które leżą w interesie jednostki, a także ułatwić efektywne monitorowanie, sprzyjając tym samym bardziej wydajnemu wykorzystaniu jej zasobów [OECD 1999, s. 27].

Zgodnie z definicją Raportu Cadbury'ego, przez *corporate governance* (ład korporacyjny) rozumie się system służący efektywnemu, kompleksowemu kierowaniu i kontrolowaniu przedsiębiorstw. System ten zakłada optymalne zastosowanie

wszystkich instrumentów monitoringu przedsiębiorstw, a także rozbudowany audyt wewnętrzny [Winiarska 2008, s. 93].

Znaczenie audytu efektywnościowego podkreśliło Ministerstwo Finansów poprzez wprowadzenie wymogu prowadzenia audytów efektywnościowych dla zapewnienia ekonomicznego, efektywnego i skutecznego gospodarowania środkami publicznymi [MF 2008]. Audytor wewnętrzny w realizacji swoich obowiązków powinien przestrzegać standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

Kryteria: skuteczność i efektywność, są ze sobą powiązane [Lubińska (red.) 2009, s. 56]. Pojęcie skuteczności i efektywności działania w jednostkach sektora finansów publicznych należy widzieć w szerszej perspektywie, nie tylko i wyłącznie w kategoriach ekonomicznych [Winiarska 2012, s. 137].

Powszechnie skuteczność (*effectiveness*) dotyczy stopnia, w jakim osiągnięte zostały założone cele [Grzesiak 1997, s. 13–94]. Skuteczność, to zdolność do tworzenia pożądanego rezultatu, rozumianego jako osiągnięcie zaplanowanego celu, realizacja zaplanowanych zadań, wykonanie powierzonych obowiązków. Pojęcie to odnosi się więc do kompetentnego, profesjonalnego oraz nastawionego na osiągnięcie rezultatu działania w obszarze realizacji celów i zadań publicznych.

Efektywność należy rozumieć jako wykonywanie zadań realizowanych w wyniku działania w możliwie najlepszy sposób. Efektywność jest podstawowym wskaźnikiem jakości realizowanych zadań publicznych. Każda jednostka powinna dążyć do zwiększenia efektywności realizacji funkcji publicznych.

Zdaniem K. Winiarskiej sprawne funkcjonowanie administracji publicznej, szczególnie w okresie trudności finansowych wynikających z procesów globalizacyjnych, nie może być realizowane bez poprawy efektywności i skuteczności wykonywania funkcji publicznych. Według B.R. Kuc misją audytu sprawności jest dążenie do zapewnienia skuteczności lub jakości otrzymanych informacji czy działań (czynności) [Kuc 2007, s. 75]. Zdaniem T. Kotarbińskiego „pewną postacią sprawności jest zarówno skuteczność, korzystność, jak i ekonomiczność (tzw. walory praktyczne)” [Zieleniewski 1978, s. 232]. W teorii organizacji i zarządzania sprawność jest miarą uniwersalną, która służy do oceny funkcjonowania organizacji.

Zgodnie z koncepcją T. Lubińskiej specyfika sektora publicznego, tj. brak rynkowych instrumentów motywacyjnych między pracodawcą i zatrudnionymi, brak konkurencji między dostawcami usług, brak wpływu uczestników „wymuszających” efektywność powoduje, że dokonywanie pomiaru stopnia realizacji celów oraz relacji nakładów do efektów jest szczególnie istotne w tym sektorze [Lubińska 1995]. Przedstawienie bowiem, jakie dobra i usługi publiczne są realizowane za określone wydatki publiczne, znacząco podnosi jakość sektora finansów publicznych.

Istotnym zagadnieniem jest pomiar efektywności i skuteczności, który uzależniony jest od właściwego doboru technik pomiaru oraz metodyki ocen [Winiarska 2012, s. 137]. Mierniki powinny służyć ocenie realizacji zadania i podzadania pod względem następujących kryteriów: istotności zadania/programu, skuteczności, efektywności [McDavid, Harwthorn 2000, s. 20]. Dla oceny funkcjonowania administracji

publicznej istotne są te mierniki, które decydują o sprawności, tzn. odnoszą się do następujących kategorii: skuteczności (*effectiveness*) i efektywności (*efficiency*). Ocena efektywności i skuteczności jednostki sektora finansów publicznych powinna być prowadzona przez pryzmat celów organizacji i dotyczyć badań, przeglądów i weryfikacji, zarówno w zakresie planowania i realizacji działań, jak i ich rozliczenia oraz nadzoru.

Standardy kontroli zarządczej wskazują na istotne zadania dotyczące określenia celów, monitorowania ich realizacji wraz z zarządzaniem ryzykiem [Komunikat nr 23 MF]. Jasne określenie misji może sprzyjać ustaleniu hierarchii celów i zadań oraz efektywnemu zarządzaniu ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań, przy czym proces zarządzania ryzykiem powinien być dokumentowany. Ponadto należy rozważyć możliwość wskazania celu istnienia jednostki w postaci krótkiego i syntetycznego opisu misji. Misja ministerstwa powinna odnosić się do działów administracji rządowej kierowanych przez ministra, a misja urzędu jednostki samorządu terytorialnego odpowiednio do tej jednostki. Z kolei cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie. Ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników. W jednostce nadrzędnej lub nadzorującej kierownik jednostki powinien zapewnić odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane.

Zaleca się przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań, uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności. Należy zadbać, aby określając cele i zadania, wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji.

Nie rzadziej niż raz w roku należy dokonać identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań. W przypadku działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego należy uwzględnić, że cele i zadania są realizowane także przez jednostki podległe lub nadzorowane. W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka.

Zidentyfikowane ryzyka należy poddać analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków. Trzeba określić akceptowany poziom ryzyka. W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie), przy czym należy podjąć takie działania, które zapewnią zmniejszenie danego ryzyka do akceptowanego poziomu.

Należy przy tym zwrócić uwagę na bardzo istotną współzależność – skuteczność działania jednostki jest wyznacznikiem skuteczności działania audytu wewnętrznego. Ponadto efektywność realizacji audytu wewnętrznego jest zdeterminowana stopniem realizacji przez jednostkę zaleceń stanowiących wynik audytu. Mechanizmy kontrolne wprowadzone przez jednostkę mają zapewnić ograniczenie poziomu zidentyfikowanych ryzyk, a wdrożone w wyniku przeprowadzonych kontroli i audytu zalecenia i rekomendacje mają zagwarantować adekwatny do posiadanych zasobów poziom

skuteczności i efektywności kontroli zarządczej. Kontrola zarządcza natomiast powinna zabezpieczać skuteczność i efektywność wykonania przyjętych do realizacji celów i zadań. Stopień realizacji zaleceń zaś wpływa na wniesienie wartości dodanej, a tym samym – na zwiększenie efektywności i skuteczności działania jednostki sektora finansów publicznych.

3. Planowanie i realizacja audytu wewnętrznego

Realizacja audytu wewnętrznego powinna być poprzedzona określeniem planu jego wykonywania. Według Zieleniewskiego jest to zgodne z teorią cyklu działania zorganizowanego, jedną z najważniejszych dyrektyw działania sprawnego [Zieleniewski 1978]. Standardy audytu wewnętrznego przedstawiają jako cechę charakterystyczną audytu wewnętrznego opracowanie planu opartego na udokumentowanej analizie ryzyka, określającego priorytety działań audytu wewnętrznego zgodne z celami organizacji, obejmującego również czynności doradcze oraz zawierającego informacje o zasobach koniecznych do jego wykonania.

W myśl przepisów ustawy o finansach publicznych podstawą wszystkich działań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych powinien być roczny plan audytu (art. 283). Plan powinien wynikać z rezultatów przeprowadzonej analizy ryzyka i uwzględniać zadania wynikające z planu działalności, a także w przypadku jednostek w działach – wytyczne ministra kierującego działem oraz szczegółowe wytyczne Ministra Finansów w zakresie kontroli zarządczej. W analizie ryzyka mają zastosowanie metody szacunkowe i metody matematyczne [Kiziukiewicz (red.) 2009, s. 79].

Według koncepcji B.R. Kuc zasada ogólnego planowania audytu oznacza, że należy dążyć do wyboru obszarów poddawanych audytowi na podstawie udokumentowanej analizy ryzyka. Istotne przy tym jest poddawanie audytowi w możliwie krótkim okresie wszystkich systemów zarządzania i kontroli w jednostkach finansów publicznych. Zdaniem B.R. Kuc wykonywanie audytów poza planem powinno być jak najrzadsze i racjonalnie uzasadnione. Ponieważ nie wszystko, co ważne, może być zbadane, należy dokonać selekcji tematów ze względu na dostępność środków finansowych i zasobów ludzkich. Te ograniczenia muszą znaleźć wyraz w rocznym planie audytu wewnętrznego, zgodnym z rocznym planem finansowym komórki audytu wewnętrznego, a ten z kolei w zgodzie z rocznym planem finansowym (budżetem) całej organizacji.

Skuteczność audytu wewnętrznego uzależniona jest również od sposobu przekazywania informacji. Z kolei prawidłowe dokumentowanie wpływa na efektywność i skuteczność audytu. Jakość materiałów dowodowych z realizacji audytu wewnętrznego jest uzależniona od stosowanego języka audytu. Przekazywane informacje muszą być dokładne, obiektywne, jasne, zwarte, konstruktywne, kompletne oraz dostarczone na czas [Komunikat nr 2 MF]. Dokładne informacje są wolne od błędów i zniekształceń, wiernie odzwierciedlają fakty. Obiektywne informacje są rzetelne

i bezstronne; wynikają z wyważonej i dokonanej bez uprzedzeń oceny wszystkich związanych z zadaniem faktów i okoliczności. Jasne informacje są logiczne i łatwe do zrozumienia; unikają niepotrzebnego języka technicznego (żargonu zawodowego) i zawierają wszystkie ważne informacje dotyczące zadania. Zwięzłe informacje dotyczą przedmiotu zadania, nie zawierają niepotrzebnych wywodów, nadmiernych szczegółów, powtórzeń i rozwlekłości. Konstrukttywne informacje są przydatne audytowanemu i organizacji i w razie potrzeby prowadzą do usprawnień. Kompletnym informacjom nie brakuje niczego, co jest niezbędne dla odbiorców; zawierają one wszelkie znaczące i dotyczące zadania elementy i ustalenia, będące podstawą wniosków i zaleceń. Informacje „na czas” są przygotowane i przekazane w odpowiednim terminie, w zależności od istotności zagadnienia, tak by umożliwić kierownictwu podjęcie odpowiednich działań korygujących.

Ponadto należy zwrócić uwagę na bardzo istotny wyznacznik mający wpływ na efektywność i skuteczność audytu wewnętrznego, taki jak cykl audytu, który został zdefiniowany w rozporządzeniu Ministra Finansów z 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego jako: czas wyrażony w latach, w którym – odpowiednio przy niezmienionych zasobach osobowych komórki audytu wewnętrznego albo niezmienionych warunkach umowy z usługodawcą – zostałyby przeprowadzone zadania zapewniające we wszystkich obszarach ryzyka. Oblicza się go jako iloraz liczby wszystkich obszarów ryzyka oraz liczby obszarów ryzyka wyznaczonych do przeprowadzenia zadań zapewniających w roku następnym. Nowe rozporządzenie z 2015 r. zwolniło kierownika komórki audytu wewnętrznego lub audytora usługodawcę z obowiązku określania cyklu audytu. Należy negatywnie ocenić okoliczność wyeliminowania z przepisów prawa regulacji dotyczących cyklu audytu, który to wyznacznik determinował o stopniu realizacji zadań audytowych zapewniających objęcie wszystkich obszarów jednostki audytem wewnętrznym.

4. Wartość dodana celem efektywnego działania audytu wewnętrznego

Pojęcie „wartość dodana” nie jest w literaturze jednakowo rozumiane. Wartość dodana została zdefiniowana w słowniku do międzynarodowych standardów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego, zgodnie z którym audyt wewnętrzny przysparza wartości organizacji (i jej interesariuszom), kiedy dostarcza obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach oraz przyczynia się do skuteczności i wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli [Komunikat nr 2 MF].

B.R. Kuc definiuje wartość dodaną jako dodatkowe korzyści, jakie osiąga organizacja z dobrze funkcjonującego audytu wewnętrznego. Do korzyści tych zalicza spadek kosztów, wzrost przychodów, lepszą komunikację w organizacji czy wzrost zaufania społecznego. Według W. Gos wartość dodaną tworzoną przez audyt wewnętrzny należy rozumieć jako finansowe i niefinansowe efekty wdrożenia uwag i wniosków wynikających z zadania audytowego.

Zgodnie ze standardem nr 1300 zawartym w Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego [Komunikat nr 2 MF]. Program zapewnienia i poprawy jakości jest integralną częścią zarządzania audytem wewnętrznym, a podejmowane działania mają na celu usprawnienie oraz podwyższenie jakości pracy audytu wewnętrznego [MF 2015b].

Celem tego programu jest umożliwienie dokonania oceny, czy działalność audytu wewnętrznego jest skuteczna i wydajna, zgodna z definicją audytu wewnętrznego i ze standardami, przepisami prawa oraz wewnętrznymi uregulowaniami w zakresie zasad funkcjonowania i prowadzenia audytu wewnętrznego. Swoim zakresem obejmuje on również niezwłoczne podejmowanie działań korygujących mających wyeliminować zaobserwowane znaczące niezgodności. Ponadto umożliwiałby przeanalizowanie adekwatności karty audytu wewnętrznego, zasad, procedur oraz celów audytu, jak również zaangażowanie audytu w procesy ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Program ocenia jakość audytu wewnętrznego pod względem skuteczności prowadzonych działań usprawniających i stosowania możliwie najlepszych praktyk. Ponadto jego celem jest dostarczenie racjonalnego zapewnienia, że audyt wewnętrzny działa w sposób skuteczny oraz wydajny, przysparza wartości dodanej oraz usprawnia funkcjonowanie jednostki.

Prowadzone w ramach programu działania umożliwiają zarządzającemu audytem wewnętrznym uzyskanie wiarygodnych informacji na temat funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego i pracy podległych mu pracowników, co pozwoli na zidentyfikowanie obszarów do przeprowadzenia potencjalnych usprawnień [*Wytyczne...*]. Co istotne, wysoka jakość pracy audytu wewnętrznego przekłada się na poprawę funkcjonowania jednostek, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny. Wszystkie działania realizowane w ramach tego programu powinny odbywać się pod bezpośrednim nadzorem zarządzającego audytem wewnętrznym.

W ramach programu zapewnienia i poprawy jakości przeprowadzane są wewnętrzne i zewnętrzne oceny wszystkich aspektów działania audytu wewnętrznego, w tym czynności doradczych. Oceny dokonywane są na bieżąco i okresowo i dotyczą weryfikacji jakości audytu wewnętrznego, formułowania wniosków, identyfikacji możliwości poprawy i generowania zaleceń odpowiedniego usprawnienia. Regularne przeprowadzanie ocen jakości pomaga kierownictwu jednostki w dostrzeżeniu wadów działalności audytu wewnętrznego.

W zakresie dokonywanych ocen wewnętrznych prowadzone są: bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz okresowe przeglądy przeprowadzone drogą samooceny lub przez inną osobę posiadającą wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego. Podstawową metodą stosowaną przy dokonywaniu bieżącej oceny jakości jest nadzór kierowniczy sprawowany przez zarządzającego audytem wewnętrznym. Szczegółowe wymagania dotyczące nadzorowania przeprowadzanych zadań audytowych zostały określone w Poradniku do Standardu 2340 Nadzorowanie zadania.

Zakres prowadzonych ocen zewnętrznych jest zbliżony do zakresu ocen wewnętrznych, jednak jest zdecydowanie szerszy i złożony. Obejmuje bowiem dodatkowo opinie na temat całego zakresu prac zapewniających i doradczych wykonywanych przez audyt wewnętrzny, w tym również odpowiednie zalecenia dotyczące wprowadzenia usprawnień. Wyniki oceny zewnętrznej powinny pozwolić na zweryfikowanie, czy postrzeganie systemu kontroli zarządczej w jednostce przez pracowników audytu wewnętrznego jest zbieżne z oczekiwaniami kierownictwa jednostki.

W załączniku do wytycznych w sprawie programu zapewnienia i poprawy jakości wykazano następujące atrybuty skutecznego audytu wewnętrznego: przysporzenie wartości dodanej zgodnie z oczekiwaniami interesariuszy, nakierowanie na krytyczne ryzyka i problemy operacyjne, zaangażowanie interesariuszy oraz innych dostawców usług w określaniu oczekiwań wobec audytu wewnętrznego, badanie efektywności, dostosowanie modelu kompetencyjnego audytu wewnętrznego do realizowanych zadań, stworzenie odpowiedniej kultury obsługi klienta, promowanie procesów innowacyjności i poprawy jakości, skuteczne zastosowanie technologii [*Wytyczne...*]. Poszczególnym atrybutom przypisano odpowiadające im zalecane działania, w tym m.in. przestrzeganie standardów IIA, ustanowienie spójnego systemu zapewnienia i poprawy jakości, wdrożenie platformy skuteczności i wydajności w zarządzaniu audytem wewnętrznym, zespolenie technik audytu wewnętrznego z procesami ładu organizacyjnego, zarządzania audytem oraz innymi narzędziami badania zgodności.

5. Uwarunkowania skuteczności audytu wewnętrznego

Audytorzy wewnętrzni powinni charakteryzować się rzetelnością i efektywnością realizowanych zadań. W przypadku aktywnych zawodowo audytorów wewnętrznych wymogom formalnym oraz profesjonalizmu zawodowego powinny towarzyszyć dodatkowo wymagania w zakresie etyki zawodowej. The Institute of Internal Auditors opracował Kodeks etyki (*The Code of Ethics IIA*), którego celem jest promowanie zasad etycznych wykonywania zawodu audytora wewnętrznego. Jest on konieczny dla audytorów wewnętrznych, ponieważ istotne jest zaufanie pokładane w udzielanym przez audyt wewnętrzny obiektywnym zapewnieniu dla ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli [*Kodeks etyki*].

Zgodnie z kodeksem od audytorów wewnętrznych oczekuje się stosowania i szanowania zasad etyki zawodowej, do których należą: prawość (uczciwość), obiektywizm (bezstronność) i poufność [*Kodeks etyki*].

Godziwe (należyte) postępowanie audytorów wewnętrznych stanowi gwarancję należytej realizacji celów i zadań współczesnego, nowoczesnego audytu wewnętrznego, a tym samym przyczyniania się do wsparcia, poprawy i usprawniania jakości, racjonalności, sprawności i efektywności kontroli i zarządzania oraz do przysparzania wartości jednostce.

Jedną z nadrzędnych cech audytora wewnętrznego, niezbędnych do prawidłowej realizacji zadań audytu, jest uczciwość i wysoki poziom moralności [Kuc 2007, s. 256].

Wszyscy pracownicy komórki audytu wewnętrznego mają obowiązek wykazywać taką staranność i umiejętność, jakich oczekuje się od przezornego i kompetentnego audytora wewnętrznego działającego w takich samych lub podobnych okolicznościach [Kuc 2007, s. 258]. Ponadto bardzo istotny wpływ na sprawną i skuteczną realizację zadań audytu wewnętrznego mają następujące atrybuty audytora: poziom wiedzy, umiejętności i znajomości dyscyplin fachowych. Należy wskazać, że wszyscy audytorzy wewnętrznymi posługują się ustalonymi standardami działania stanowiącymi podstawę do oceny praktyk operacyjnych [Kuc 2007, s. 264]. Posiadana przez audytora wewnętrznego wiedza powinna umożliwić mu zrozumienie zasad zarządzania w celu rozpoznania i oceny znaczenia odchyłań od sprawdzonych zasad zarządzania jednostką.

Efektywność i skuteczność audytu wewnętrznego uzależniona jest od prawnych i pozaprawnych uwarunkowań. Do prawnych uwarunkowań należy zaliczyć m.in.: przygotowanie zawodowe audytora (wykształcenie), doświadczenie audytora w danej branży, dostęp audytora do informacji wewnętrznych i zewnętrznych, wyniki przeprowadzonych wcześniej audytów i kontroli (wewnętrznych i zewnętrznych), metody i techniki stosowane w realizacji zadań audytowych, niezależność operacyjną i organizacyjną audytora wewnętrznego w jednostce, prawidłowe opracowanie karty audytu (ujęcie między innymi praw i obowiązków audytorów).

Z kolei za pozaprawne uwarunkowania efektywności i skuteczności audytu wewnętrznego można uznać: iluzoryczną niezależność operacyjną i organizacyjną audytora w jednostce, powiązania rodzinne, przyjacielskie, koleżeńskie, korupcję, występujące w jednostce przypadki dokonywania oszustw finansowych, nadużyć (przestępstw gospodarczych), osobiste zaangażowanie w pracy audytora (rutynowe działania, niepodnoszenie swoich kwalifikacji). Czynniki takie jak: niskie wynagrodzenie, brak premii, nagradzania za wyniki, brak bodźców mogą przyczynić się do zmniejszenia efektywności działania audytora.

6. Zakończenie

Kierownicy jednostek, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny, z wyjątkiem kierowników jednostek samorządu terytorialnego, są zobowiązani do przedstawienia Ministrowi Finansów informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 295 ust. 1]. Przeprowadzona przez Ministerstwo Finansów ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w 2015 r. [MF 2015a, s. 1–22] obejmowała 574 jednostki, które przekazały Ministrowi Finansów informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego.

Ocena dotyczyła następujących obszarów: organizacji komórki audytu wewnętrznego, planowania i przeprowadzania audytu wewnętrznego, efektywności audytu wewnętrznego, jakości audytu wewnętrznego.

Analiza danych dotyczących realizacji czynności sprawdzających wykazała, że audytorzy wewnętrznymi nie posiadają wiedzy dotyczącej skuteczności proponowanych

zaleceń i w efekcie ich wpływu na eliminowanie słabości kontroli zarządczej [MF 2015, s. 4]. W odniesieniu do efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego odnotowano, że audytorzy wewnętrznymi nie wykorzystali w pełni dostępnego czasu na przeprowadzenie czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym.

W obszarze jakości pracy audytu wewnętrznego, podobnie jak w ubiegłych latach, w większości jednostek audyt wewnętrzny nie został poddany ocenie zewnętrznej i tym samym nie został spełniony wymóg przeprowadzenia raz na pięć lat takiej oceny. Zaobserwowano jednak rosnący odsetek jednostek, które poddają się ocenie, w tym również jednostek, w których audyt prowadzony jest przez usługodawcę. Ponadto w dalszym ciągu nie wszyscy audytorzy wewnętrznymi dokonują samooceny.

Stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2015 r. w zakresie prowadzenia zadań zapewniających dla wszystkich jednostek poddanych badaniu wyniósł 69,5%. W 2015 r. nie zrealizowano 16% zadań zapewniających ujętych w planach audytu wewnętrznego. Wskaźnik ten w latach 2011–2014 utrzymywał się na wysokim poziomie, co wskazuje na słabość procesu planowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

W 2015 r. czynności sprawdzające zostały przeprowadzone w 60% wszystkich jednostek poddanych analizie. Porównanie liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających z liczbą zrealizowanych zadań zapewniających w 2015 r. wskazuje, że czynnościami sprawdzającymi objęto 53% zadań. W 40% jednostek nie przeprowadzono czynności sprawdzających, a przeciętnie co drugie zrealizowane zadanie zapewniające nie jest poddawane czynnościom sprawdzającym. Oznacza to, że ocena sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego jest na niskim poziomie.

Jak wynika z analizy danych poszczególnych jednostek, plan audytu wewnętrznego na 2015 r. w zakresie budżetu czasu został w pełni wykonany w 77% jednostek. W przypadku 14% jednostek plan audytu wewnętrznego nie został zrealizowany, natomiast 9% jednostek wykazało realizację budżetu czasu powyżej poziomu planowanego. Poziom akceptacji zaleceń wyniósł 97,58%, co należy ocenić pozytywnie. Porównywane dane dotyczące zaleceń dla jednostek, w których audyt wewnętrzny jest prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce, oraz dla jednostek, w których audyt prowadzony jest przez usługodawcę, wykazują różnicowanie.

Podsumowując, audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce powinien opierać się na odpowiednio sformułowanych kryteriach, które ukierunkowują zadania audytowe i dostarczają podstaw dla formułowania spostrzeżeń [MF 2008, s. 32–50]. Ponadto musi być realizowany w sposób pozwalający na dokonanie obiektywnej oceny zebranych dowodów, aby mając na uwadze przyjęte kryteria, sformułować wnioski. Audyt wewnętrzny musi prowadzić do sformułowania niezbędnych i wystarczających spostrzeżeń, tak aby stanowiły one podstawę do przedstawienia wniosków powiązanych z celami zadania audytowego. Z kolei sformułowane zalecenia powinny umożliwić podjęcie niezbędnych działań naprawczych w sytuacji, gdy w raporcie wykazano nieprawidłowości. Tym samym skuteczność

i efektywność audytu wewnętrznego należy upatrywać przede wszystkim w akceptowaniu przez kierownictwo zaleceń i wniosków, jak również w monitorowaniu działań naprawczych, mających na celu przysporzenie wartości dodanej jednostce sektora finansów publicznych.

Literatura

- Grzesiak S., 1997, *Metody ilościowe w badaniu efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw*, Rozprawy i studia, T. (CCCX) 266, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Institute of Internal Auditors, 2009, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs, FL.
- Kiziukiewicz T. (red.), 2009, *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Kodeks etyki* (The Code of Ethics), Komunikat nr 16 MF z 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jsfp” i „Karty audytu wewnętrznego w jsfp”, Dz. Urz. MF nr 9, poz. 70.
- Komunikat nr 2 Ministra Finansów w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych z dnia 17 czerwca 2013 r., Dz. Urz. MF z 2013, poz. 15.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych z dnia 16 grudnia 2009 r., Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.
- Koncepcja przeprowadzania oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego w pionach: podatkowym, kontroli skarbowej i celnym w resorcie finansów*, MF, 2011.
- Kuc B.R., 2007, *Kontrola i audyt w sektorze publicznym. Kierunki zmian*, PTM, Warszawa.
- Kuc B.R., 2009, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Lubińska T., 1995, *Kierunki ekonomizacji publicznej służby zdrowia*, Gospodarka Narodowa, nr 12.
- Lubińska T. (red.), 2009, *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa.
- McDavid J., Harwthorn L., 2006, *Program Evaluation & Performance Measurement – An Introduction to Practice*, SAGE Publications, Thousand Oaks–London–New Delhi.
- MF, 2008, *Audyt efektywnościowy. Metodyka*, Ministerstwo Finansów.
- MF, 2015a, *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2015*, Ministerstwo Finansów.
- MF, 2015b, *Program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego w administracji podatkowej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2015.
- MSPZ, 2011, *Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego* (International Standards of the Professional Practice of Internal Auditing). IIA, Altamonte Springs 2009 (z późn. zm.), tłum. IIA-Polska, Warszawa.
- OECD, 1999, *OECD Principles of Corporate Governance, Organization of Economic Co-operation and Development*.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 roku w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. z 2015, poz. 1480.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013, poz. 885 ze zm.
- Winiarska K., 2008, *Audyt wewnętrzny*, Difin, Warszawa.
- Winiarska K., 2012, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości*, Ministerstwo Finansów.
- Zieleniewski J., 1978, *Organizacja zasobów ludzkich. Wstęp do teorii organizacji i kierowania*, PWN, Warszawa.