

FINANSE, RYNKI FINANSOWE, UBEZPIECZENIA

nr 3/2017 (87), cz. 1

(dawne Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego,
Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia)

FUNKCJA DORADCZA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Rada Naukowa

prof. dr hab. Aldona Kamela-Sowińska – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
prof. dr hab. Zbigniew Luty – Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
prof. dr hab. Sławomir Sojak – Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
prof. Vasyl Stolyarov – Bukovinian University in Chernivtsi (Ukraina)
prof. Rodica Zaharia – Academy of Economic Studies in Bucharest (Rumunia)
dr hab. Krystyna Żołądkiewicz prof. UG – Uniwersytet Gdański

Lista recenzentów znajduje się na stronie internetowej czasopisma
www.wneiz.pl/frfu

Redaktor naczelny | prof. dr hab. Waldemar Gos
Redaktor naukowy | prof. dr hab. Kazimiera Winiarska
Redaktor tematyczny | dr Jadwiga Wawer-Bernat

Korekta | Elżbieta Blicharska
Skład komputerowy | Iwona Mazurkiewicz-Jamrozik
Projekt okładki | Joanna Dubois-Mosora

Wersja papierowa jest wersją pierwotną

Wszystkie numery czasopisma dostępne są w internecie
www.wneiz.pl/frfu

Czasopismo jest indeksowane w: BazEkon (http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php),
The Central and Eastern European Online Library (CEEOL), BazHum

© Copyright by Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2017

ISSN 2450-7741
(ISSN 1640-6818; 1733-2842)

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIwersytetu SZCZECIŃSKIEGO

Wydanie I. Ark. wyd. 14,0. Ark. druk. 14,3. Format B5. Nakład 43 egz.

SPIS TREŚCI

ZAKRES FUNKCJI DORADCZYCH AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Marek Jasztal – Funkcje doradcze audytu wewnętrznego w policji w zakresie zabezpieczenie finału regat The Tall Ship Races 2017	9
Katarzyna Piotrowska – System kontroli wewnętrznej w audycie wewnętrznym procesów innowacyjnych	19
Wanda Skoczylas, Anna Kulczyńska – Finansowanie rozwoju jednostki samorządu terytorialnego ze źródeł zewnętrznych jako zadanie doradcze audytu wewnętrznego.....	31
Piotr Soltyk – Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań ankietowych.....	43
Kazimiera Winiarska – Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego.....	55

OBSZARY ZAINTERESOWAŃ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Anna Bartoszewicz – Wybrane aspekty implementacji metodologii <i>Lean</i> w kontekście podniesienia efektywności procesu audytu wewnętrznego w administracji publicznej	67
Krzysztof Dziadek – Wytyczne w sprawie audytu zewnętrznego projektów finansowanych z funduszy unijnych	77
Piotr Oleksyk – Ocena efektywności pracy audytora wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku komercyjnego	89
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz – Rozwój i doskonalenie jakości audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego	97
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz – Jakość audytu wewnętrznego a wartość dodana w jednostkach sektora finansów publicznych.....	111
Jadwiga Wawer-Bernat – Przebieg realizacji czynności audytowych w jednostkach administracji rządowej.....	121

SZACOWANIE RYZYKA DZIAŁALNOŚCI

Adam Bujak – Czynniki kształtujące koszty funkcjonowania audytu wewnętrznego.....	131
Izabela Emerling – Analiza ryzyka w opracowaniu planu audytu na przykładzie Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej.....	141
Beata Iwasieczko – Wizualizacja danych i informacji jako narzędzie wspomagania audytu ryzyka	155
Beata Zaleska – Rola audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w szacowaniu ryzyka prowadzonej działalności w jednostkach samorządu terytorialnego.....	165

KIERUNKI ROZWOJU AUDYTU WEWNĘTRZNEGO I KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Dariusz Kotarski – Rola komitetu audytu w ocenie funkcjonowania kontroli zarządczej w ministerstwie	177
Katarzyna Sojka – Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych	187
Olga Szolno – Audyt wewnętrzny w doskonaleniu budżetowania zadaniowego oraz kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego	197
Kazimiera Winiarska – Kwalifikacje audytorów wewnętrznych na świecie.....	205
Anna Zbaraszewska, Iwona Majchrzak – Wykorzystanie wyników oceny kontroli zarządczej przeprowadzonej metodą CAF i PRI do podejmowania decyzji zarządczych w JST.....	217

SŁOWO WSTĘPNE

Audyt wewnętrzny staje się pojęciem coraz bardziej znanym społeczeństwu, dzięki medialnym informacjom o występujących w praktyce fałszerstwach i defraudacjach oraz nieprzestrzeganiu procedur wykonywania czynności.

Oprócz funkcji oceniających, audytor wewnętrzny pełni również funkcję doradcą względem kierownictwa jednostek. Skomplikowane otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne działalności jednostek powoduje, że kierownictwo oczekuje wsparcia ze strony audytorów wewnętrznych. Wsparcia oczekują kierownicy jednostek finansów publicznych oraz kierownicy jednostek biznesowych.

W treści materiałów konferencyjnych ujęto następujące zagadnienia:

1. Zakres funkcji doradczych audytu wewnętrznego.
2. Obszary zainteresowań audytu wewnętrznego.
3. Szacowanie ryzyka działalności.
4. Kierunki rozwoju audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej.

Coroczna konferencja o temacie audytu wewnętrznego stwarza warunki do dyskusji o rozwiązaniach prawnych i praktycznym stosowaniu audytu wewnętrznego. Uczestnikami konferencji są pracownicy naukowcy z różnych szkół wyższych, praktycy z sektora państwowego i samorządowego oraz absolwenci studiów podyplomowych o tematyce audytu wewnętrznego.

*Redaktor naukowy
prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska*

ZAKRES FUNKCJI DORADCZYCH AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Funkcje doradcze audytu wewnętrznego w policji w zakresie zabezpieczenia finału regat The Tall Ship Races 2017

Marek Jasztal*

Streszczenie: *Cel* – Wdrożenie czynności doradczych audytu wewnętrznego w obszarze przygotowań policji do zabezpieczenia finału regat The Tall Ships Races 2017.

Metodologia badania – Zastosowano metodę mapy ryzyka w audycie wewnętrznym dla identyfikacji potrzeb i diagnozowania ryzyka na bazie zebranych danych od kadry kierowniczej oraz wyznaczonych do zabezpieczenia uczestników wydarzeń specjalnych.

Wynik – Na podstawie analizy przeprowadzonej z wykorzystaniem mapy ryzyka uzyskano informację o potencjalnych rodzajach ryzyka i ich wpływie na organizację zabezpieczenia imprezy masowej. Ponadto zaprezentowano kierunki rekomendacji czynności doradczych.

Oryginalność/wartość – Materiał badawczy pozwolił na obiektywne i niezależne zapoznanie się z zagadnieniem oraz wyciągnięcie merytorycznych wniosków dotyczących wdrożenia czynności doradczych.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, czynności doradcze, ryzyko, impreza masowa

Wprowadzenie

Wykonywanie zadań ustawowych policji koncentruje się na zapewnieniu bezpieczeństwa publicznego. Realizacji powyższej tezy są podporządkowane zadania policji wynikające z art. 1 Ustawy z 6 kwietnia 1990 roku o Policji (Dz.U. z 2011 r., nr 287, poz. 1687 z późn. zm.) oraz wydanych na jej podstawie aktów prawnych wykonawczych, zarówno powszechnie obowiązujących, jak i wewnętrznych. Zapewnienie bezpieczeństwa publicznego należy rozumieć jako ogół działań wdrażanych przez państwo i obywateli, w wyniku których można czuć się bezpiecznie. Potrzeby bezpieczeństwa dotyczą spokoju, wolności od strachu i zależności. Pobudzają do działania, zapewniając nienaruszalność. Ujawniają się, gdy dotychczasowe nawyki okazują się mało przydatne. Potrzeby podstawowe, dotyczące spraw fizjologicznych oraz bezpieczeństwa, gdy nie są zaspokojone, dominują nad wszystkimi innymi potrzebami, wypierają je na dalszy plan i decydują o zmiennych i złożonych zachowaniach człowieka.

* mgr Marek Jasztal, Komenda Wojewódzka Policji w Szczecinie, Zastępca Komendanta Wojewódzkiego Policji w Szczecinie, e-mail: jasztal@op.pl.

Wdrożenie przez policję działań dotyczących zapewnienia bezpieczeństwa ma szczególnie znacznie podczas imprez masowych. Największą imprezą masową w 2017 roku był odbywający się w okresie 5–8 sierpnia 2017 roku w Szczecinie finał regat The Tall Ships Races 2017.

Jednym z elementów przygotowań do zabezpieczenia finału był realizowany w formie czynności doradczych audytu wewnętrznego przegląd stanu przygotowania i planowanego zabezpieczenia działań przez zachodniopomorską policję.

1. Zabezpieczenie finału regat The Tall Ships Races 2017

Szczególnie istotna jest potrzeba bezpieczeństwa. Bezpieczeństwo to stan bądź proces, gwarantujący istnienie podmiotu oraz możliwość jego rozwoju. Daje poczucie pewności, gwarancje zachowania i szanse na doskonalenie istnienia, czyli jednej z podstawowych potrzeb człowieka. Odznacza się brakiem ryzyka utraty czegoś szczególnie cennego – życia, zdrowia, pracy, szacunku, uczuć, dóbr materialnych i dóbr niematerialnych. Bezpieczeństwo jest naczelną potrzebą człowieka i grup społecznych, jest także podstawową potrzebą państw i systemów międzynarodowych; jego brak wywołuje niepokój i poczucie zagrożenia. Człowiek, grupa społeczna, państwo, organizacja międzynarodowa starają się oddziaływać na swoje otoczenie zewnętrzne i sferę wewnętrzną, by usuwać a przynajmniej oddalać zagrożenia, eliminując własny lęk, obawy, niepokój i niepewność. Zagrożenia mogą być skierowane na zewnątrz i do wewnątrz; tak samo powinny być skierowane działania w celu ich likwidowania¹.

Dążenie do zapewnienia wdrożenia wymaganych działań w obszarze bezpieczeństwa publicznego generuje konieczność określenia zakresu przedmiotowego i podmiotowego wymaganych działań. Zakres przedmiotowy powinien dotyczyć działań przeprowadzanych przez jednostki i komórki organizacyjne policji, których prawidłowość działania wpływa na prawidłowość i bezpieczeństwo zabezpieczenia największej imprezy plenerowej i żeglarskiej The Tall Ship Races 2017 m.in. w zakresie zapewnienia bezpieczeństwa na trasach dojazdowych, kolejowych, dworcach, a także uczestnikom regat i osobom przebywającym i zamieszkującym w Szczecinie.

Zakres podmiotowy należy rozumieć jako koordynację realizowaną przez Sztab Policji KWP w Szczecinie i Komendę Miejską Policji w Szczecinie oraz inne komórki organizacyjne funkcjonujące w ramach powołanego przez Komendanta Wojewódzkiego Policji w Szczecinie zespołu koordynującego do spraw przygotowania zachodniopomorskiej policji do zabezpieczenia finału regat The Tall Ships Races 2017.

Przygotowanie zabezpieczenia finału regat The Tall Ships Races 2017 wymaga zapewnienia legalności działania w obszarze przygotowań. Legalność zabezpieczenia powinna być weryfikowana przez pryzmat działań w obszarze następujących aktów prawnych:

¹ <http://pl.wikipedia.org>.

a) powszechnie obowiązujących:

- Ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 roku o Policji (Dz.U. z 2015 r., poz. 355 i 529),
- Uchwały nr 2/2017 Międzyresortowego Zespołu Zagrożeń Terrorystycznych z dnia 11 maja 2017 roku o przyjęciu uzgodnienia zakresu współdziałania w sprawach sporządzania dokumentacji dotyczącej przygotowania do zabezpieczenia antyterrorystycznego istotnych spotkań i konferencji o charakterze międzynarodowym oraz imprez masowych, która weszła w życie z dniem 1 czerwca 2017 roku;

b) uregulowań wewnętrznych w policji:

- Decyzji nr 15/17 Komendanta Wojewódzkiego Policji w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2017 roku w sprawie powołania zespołu koordynującego do spraw przygotowania zachodniopomorskiej Policji do zabezpieczenia finału regat The Tall Ship Races 2017,
- Decyzji nr 150/17 Komendanta Wojewódzkiego Policji w Szczecinie z dnia 20 czerwca 2017 roku w sprawie zarządzenia operacji policyjnej o kryptonimie „Regaty 2017” oraz utworzenia struktury dowodzenia i powołania Sztabu Dowódcy Operacji Policyjnej,
- Decyzji nr 15/2017 Komendanta Miejskiego Policji w Szczecinie z dnia 30 stycznia 2017 roku w sprawie powołania zespołu do spraw przygotowania koncepcji zapewnienia bezpieczeństwa i porządku publicznego podczas finału regat The Tall Ship Races 2017 na terenie miasta Szczecin,
- Decyzji nr 310 Komendanta Głównego Policji z dnia 28 sierpnia 2014 roku w sprawie prowadzenia rozliczeń finansowych związanych z kierowaniem policjantów do działań w ramach operacji policyjnych,
- Decyzji nr 262 Komendanta Głównego Policji z dnia 6 sierpnia 2015 roku zmieniająca decyzję w sprawie prowadzenia rozliczeń finansowych związanych z kierowaniem policjantów do działań w ramach operacji policyjnych,
- regulaminu organizacyjnego Komendy Wojewódzkiej Policji w Szczecinie,
- Zarządzenia nr 23 KGP z dnia 24 września 2014 roku w sprawie metod i form przygotowania i realizacji działań policji w związku ze zdarzeniami kryzysowymi (Dz. Urz. KGP, poz. 65 z późn. zm.),
- Zarządzenia nr 982 KGP z dnia 21 września 2007 roku w sprawie zasad organizacji i trybu wykonywania przez policję zadań związanych z rozpoznaniem, zapobieganiem, zwalczaniem przestępstw i wykroczeń popełnionych w związku z imprezami sportowymi oraz gromadzenia i przetwarzania informacji dotyczących bezpieczeństwa masowych imprez sportowych (Dz. Urz. KGP, nr 17, poz. 129),
- Zarządzenia nr 3 KGP z dnia 27 lutego 2015 roku w sprawie prowadzenia Policyjnego Rejestru Imprez Masowych (Dz. Urz. KGP, poz. 14).

2. Rola audytu wewnętrznego w zabezpieczeniu finału regat The Tall Ships Races 2017

Obecnie w Polsce audyt wewnętrzny jest rozumiany przez pryzmat definicji podanej przez The Institute of Internal Auditors. Jest niezależną działalnością doradczą i weryfikującą, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej².

Usługi doradcze audytu są najczęściej wykonywane na konkretne zlecenie kierownika jednostki. Powinny być z nim szczegółowo określone co do zakresu i charakteru. Mają pomóc w identyfikacji ekspozycji ryzyka i podjęciu decyzji na poziomie kierowniczym w zakresie sposobu i formy jego ograniczenia.

Działania o charakterze doradczym obejmują w szczególności ocenę planowanych czynności, projektowanych systemów, procedur i rozwiązań, opiniowanie projektów aktów wewnętrznych oraz składanie wniosków i mają na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Mogą one być wykonywane, jeżeli ich charakter nie narusza obiektywizmu i niezależności audytora wewnętrznego oraz nie prowadzi do przejęcia przez niego odpowiedzialności kierownictwa jednostki. Audytorzy wewnętrzni obserwują fakty, wyciągają z nich wnioski i rekomendują usprawnienia (Winiarska, 2005, s. 40).

W ramach prowadzenia czynności doradczych audytu audytorowi wewnętrznemu przysługują następujące uprawnienia:

- a) prawo wglądu do wszelkich informacji, danych, dokumentów i innych materiałów związanych z funkcjonowaniem danego obszaru jednostki, w tym zawartych na elektronicznych nośnikach informacji, a także do wykonywania z nich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów w zakresie tajemnic;
- b) prawo żądania od pracowników jednostki potwierdzenia kopii, odpisów, wyciągów lub wydruków, o których mowa w pkt a);
- c) zagwarantowane prawo dostępu do pomieszczeń jednostki, z zachowaniem przepisów o tajemnicach;
- d) prawo uzyskiwania od kierownika i pracowników audytowanej komórki informacji oraz wyjaśnienia w celu zapewnienia efektywnego i wydajnego przeprowadzania czynności doradczych;
- e) uprawnienie do czynności doradczych we wszystkich obszarach działalności jednostki.

3. Wdrożenie czynności doradczych

W celu zapewnienia przygotowania policji do działań podejmowanych dla prawidłowego zabezpieczenia imprezy The Tall Ship Races 2017 oraz osiągnięcia podstawowego celu, tj. ochrony życia i zdrowia ludzi i mienia przed bezprawnymi zamachami naruszającymi te

² <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>.

dobra, a także ochrony bezpieczeństwa i porządku publicznego bardzo ważna jest identyfikacja i ocena ryzyka poszczególnych wydarzeń w ramach operacji zabezpieczenia imprezy. Właściwie przygotowana i przeprowadzona analiza ryzyka wskazuje elementy, które zagrażają bezpieczeństwu wydarzenia i jego uczestnikom, a dzięki sformułowanym wnioskom pozwala na prawidłową reakcję i niedopuszczenie do sytuacji niepożądanego lub minimalizację jej skutków.

Analiza ryzyka zabezpieczenia finału regat obejmuje komórki organizacyjne służb prewencyjnych, kryminalnych i logistycznych Komendy Wojewódzkiej Policji w Szczecinie, Komendy Miejskiej w Szczecinie, Zarządu Centralnego Biura Śledczego Policji oraz innych jednostek organizacyjnych policji w Polsce i z Niemiec – Landu Meklemburgii i Brandenburgii, kierujących siły i środki wsparcia dla zabezpieczenia wydarzenia.

Przeprowadzona przez audytora wewnętrznego analiza ryzyka z wykorzystaniem metody mapy ryzyka identyfikuje ryzyko, co zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Ocena ryzyka zabezpieczenia imprezy masowej w Policji

Analiza ryzyka			
Ryzyko	opis ryzyka	znaczenie	wpływ
1	2	3	4
Terrorystyczne	potrzeba zabezpieczenia odpowiednich sił i środków ukierunkowanych na zagrożenia związane z zamachami terrorystycznymi przy przeprowadzaniu dużej imprezy – The Tall Ships Races 2017 – nie biletowanej na dużym obszarze; brak analizy zamachów terrorystycznych, które wystąpiły na terenie Europy	9	6
Prawne	konieczność modyfikacji działań zgodnych z aktualnie obowiązującymi wewnętrznymi aktami KWP oraz przepisami prawa powszechnie obowiązującymi w zakresie realizacji czynności dotyczących koordynowania, zabezpieczenia, rozpoznania operacyjnego oraz wsparcia realizowanych zadań	3	4
Analityczne	potrzeba przygotowania analizy oraz wyciągania wniosków w zakresie przetworzenia i interpretacji danych o operacjach zabezpieczenia imprezy The Tall Ships Races z lat ubiegłych: 2007 i 2013 oraz innych imprez o podobnych operacjach	8	6
Operacyjne	wykonywanie rozpoznania w zakresie dostarczania informacji o miejscach grupowania „pseudouczestników” imprezy, bieżących informacji o rozwoju sytuacji w miejscach rzeczywistych zabezpieczeń oraz we wrażliwych punktach miasta	8	7
Kadrowe	konieczność zapewnienia wakatów w służbie prewencyjnej, kryminalnej i wspomagającej lub zapewnienie wakatów policjantami, których przydatność fizyczna w zakresie zabezpieczenia dużych imprez jest ograniczona (np. drobne kobiety); brak identyfikacji z jednostką, zanikająca tradycja przekazywania doświadczeń policyjnych przez długoletnich pracowników nowo zatrudnionym policjantom	6	4

1	2	3	4
Szkoleniowe	realizacja szkoleń funkcjonariuszy w zakresie stosowania zgodnych z obowiązującymi procedurami zachowań, formowania niezbędnych w określonych sytuacjach szyków, ćwiczeń w przypadku działań zwartych, szkoleń policjantów związanych z odpornością psychiczną a także stosowania przewagi psychologicznej w przypadku wystąpienia zdarzeń z „pseudoucześnikami” imprezy The Tall Ships Races	6	3
Funkcjonowania systemu zastępstw	zapewnienie możliwości wykonania w wymaganym czasie niezbędnej czynności z powodu nieobecności pracownika oraz nieprzeszkolenia osoby zastępującej; zaangażowanie sił Garnizonu Zachodniopomorskiego do zabezpieczenia innych imprez masowych sportowych oraz artystyczno-rozrywkowych odbywających się w tym samym czasie (w sierpniu 2017 r.)	5	3
Techniczne	możliwe nieprawidłowości w funkcjonowaniu zasobów sprzętowych (pojazdy, sprzęt łączności, uzbrojenie) niezbędnych do prawidłowego wykonywania zadań; brak dostosowania sprzętu (kamizelek, ochraniaczy, zestawów hełmowych) do warunków ergonomii i swobody działania; brak umiejscowienia odpowiedniej ilości systemów łączności	3	5
Nadzorcze	funkcjonowanie procedur w zakresie powierzania zadań, uprawnień i odpowiedzialności dotyczących wykonywania funkcji dowodzenia, koordynacji i nadzoru na poszczególnych szczeblach i poziomach zarządzania operacją „Regaty 2017”; brak bieżącego reagowania w przypadku pojawienia się sytuacji nadzwyczajnych; niewykonywanie czynności wsparcia w przypadku pojawienia się ewentualnych przeszkód i problemów	5	4
Finansowe	pojawienie się określonych kosztów dla KWP w Szczecinie lub innych jednostek policji w związku z procesami sądowymi związanymi z zachowaniem policjantów oraz szkodami w sprzęcie policyjnym oraz osób trzecich powstałymi w związku z właściwym lub niewłaściwym wykonywaniem czynności służbowych	4	4
Informacyjne	pojawiające się nieprawidłowości w procesie przepływu informacji wewnętrznej oraz zewnętrznej, przekazywanie nierzetelnych, nieprawdziwych informacji; powstanie niekontrolowanego wypływu informacji, który ma negatywny wpływ na opinię publiczną w zakresie realizacji zadań policji; brak koordynacji systemów łączności	6	6
Współpracy zewnętrznej	bieżąca współpraca z organami sądowymi i prokuratorskimi – przepływ informacji, opóźnienia czasowe; brak kompatybilności sprzętu wykorzystywanego przez policję oraz inne służby uczestniczące w czynnościach prewencyjnych (np. SG, SM, pogotowie ratunkowe); brak efektywnej formy współpracy i wsparcia niemieckiej policji Landu Meklemburgii i Branderburgii	6	7

Źródło: M. Badach KWP w Szczecinie.

Tabela 2

Ujęcie zdefiniowanego ryzyka na mapie ryzyka

10										
9						terrorystyczne				
8						analityczne	operacyjne			
7										
6			szkoleniowe	kadrowe		informatyczne	współpracy zewnętrznej			
5			systemu zastępstw, techniczne							
4			prawne	finansowe	nadzorcze					
3										
2										
1										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Prawdopodobieństwo

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdania M. Badach KWP w Szczecinie.

Na podstawie analizy ryzyka, audytor wewnętrzny dokonuje ukierunkowania zakresu i szczegółowości czynności doradczych. Metodyczne ujęcie ryzyka oraz rekomendacji z czynności doradczych przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3

Ujęcie proponowanych odpowiedzi na ryzyko

Kwadrat ryzyka	Ryzyko	Odpowiedź na ryzyko – rekomendacje wynikające z czynności doradczych	Uwagi
1	2	3	4
Kwadrat I Zapobiegaj u źródła	analityczne	należy powołać zespół ds. przygotowania zachodniopomorskiej policji do zabezpieczenia finału regat oraz dokonać wprowadzona koordynacji wymiany informacji pomiędzy komórkami i jednostkami organizacyjnymi; należy dokonać analizy zdarzeń generujących ryzyko, które wystąpiły w dwóch poprzednich edycjach finału Regat w 2007 i 2013 r. oraz wyciągnąć wnioski	
	operacyjne	należy zwiększyć zakres wykorzystania nowoczesnych narzędzi informatycznych pozwalających na dostęp do informacji, szczególnie w zakresie możliwych działań grup zakłócających porządek publiczny; dokonać zwiększenia zaangażowania służb kryminalnych w działania wywiadowcze; zalecane jest wprowadzenie nowoczesnego, zintegrowanego systemu przekazu informacji gwarantującego bezpieczeństwo służby	
	współpracy zewnętrznej	rekomenduje się wdrożenie zintegrowanego systemu łączności dla służb zabezpieczających i ratunkowych, ustalenia szczegółowych procedur w zakresie wymiany informacji pomiędzy organami	

1	2	3	4
Kwadrat II Wykryj i monitoruj	terrorystyczne	należy dokonać zabezpieczenia odpowiednich sił i środków ukierunkowanych na zagrożenia związane z zamachami terrorystycznymi	
	informacyjne	zalecane jest przeprowadzenie weryfikacji w zakresie bezpieczeństwa przepływu informacji, w związku ze zdarzeniami przeszłymi, m.in. finału regat w 2007 i 2013 r.; należy zwiększyć ochronę informacji operacyjnej i bieżącej w toku realizacji czynności zabezpieczenia i przywracania porządku publicznego	
	kadrowe	rekomenduje się dokonane wewnętrzne przeniesienia w celu efektywności służby; należy dokonać zapewnienia służby o specjalistycznych kwalifikacjach, np. policjanci z patentami motorzysty/sternika motorowodnego, uprawnienia ratownika medycznego, policjanci ze znajomością języków obcych w stopniu komunikatywnym (w celu komunikowania się w razie potrzeby z uczestnikami imprezy innych narodowości), policjanci realizujący zadania z nieletnimi (stanowiska ds. nieletnich, patologii, itp.); w czasie finału regat i imprez towarzyszących należy wprowadzić ograniczenia w udzielaniu urlopów wypoczynkowych	
	szkoleniowe	należy dokonać przeszkolenia szkolenia personelu, np. z zakresu obsługi paralizatorów, wzmacniania odporności psychicznej policjantów realizujących zabezpieczenie finału regat	
	Kwadrat III Monitoruj	brak ryzyka w III kwadracie – Monitoruj	
Kwadrat IV Minimalna kontrola	finansowe	zaleca się dokonanie weryfikacji przez k.o. kosztów ex ante, związanych z zakwaterowaniem, wyżywieniem, dokonanymi zakupami, tj. uzbrojeniem, kamizelki, technika policyjna itp.	
	funkcjonowanie systemu zastępstw	należy dokonać przeszkolenia osób w celu w celu stworzenia bieżącej rezerwy kadrowej	
	prawne	w przypadku wątpliwości w interpretacji poszczególnych przepisów należy w większym stopniu wykorzystywać wiedzę i doświadczenie Zespołu Radców Prawnych	
	techniczne	rekomenduje się dokonanie przeglądu funkcjonowania zasobów sprzętowych: pojazdów, sprzętu łączności, uzbrojenia, kamizelek, ochraniaczy, zestawów sprzętowych) niezbędnych do prawidłowego wykonywania zadań	
	nadzorcze	należy dokonać analizy stosownych zasad zarządzania, kontroli oraz powierzania mienia; należy wprowadzić szczegółowe odpowiedzialności za poszczególne podoperacje i zadania odcinkowe dla zabezpieczenia imprezy	

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie analizy ryzyka audytor wewnętrzny dokonuje ukierunkowania zakresu i szczegółowości czynności doradczych.

4. Obszary oceny działań w ramach czynności doradczych

Specyfika realizacji czynności doradczych audytu wewnętrznego dotyczy przeglądu wdrażanych działań w obszarach zidentyfikowanych rodzajów ryzyka oraz transferu ryzyka w obszarach odpowiedzialności.

Punktem wyjścia do oceny zagadnienia były stany zdefiniowane na etapie przeglądu wstępnego oraz analizy bieżącej obszaru wskazującego następujące elementy:

- a) identyfikację przekazania wiedzy z zakresu imprezy określonej przez organizatora;
- b) dostępne siły i środki policyjne i pozapolicyjne podczas trwania imprezy;
- c) utrudnienia na trasach dojazdowych do Szczecina w ruchu drogowym;
- d) duże skupiska ludzi i jednostek pływających;
- e) niedrożność dróg ewakuacyjnych, zwłaszcza w trakcie koncertów, kiedy nie ma możliwości przedostania się służb policyjnych, np. z góry na dół na Wałach Chrobrego;
- f) udział Prezydenta RP oraz innych osób podlegających ochronie BOR, ze względu na prawdopodobną zmianę procedur ochrony;
- g) zaginięcia osób, głównie nieletnich;
- h) możliwość odbywania się w tym samym czasie innych imprez masowych, sportowych oraz artystyczno-rozrywkowych;
- i) obecność na terenie Szczecina osób różnych narodowości (uchodźcy, załogi statków), a w efekcie większe zagrożenie zamachem terrorystycznym;
- j) utrudnienia w ruchu wodnym;
- k) rozboje, kradzieże, uszkodzenia ciała;
- l) możliwość wystąpienia utonięć i podtopień;
- m) duża liczba osób zwiedzających żaglowce i możliwość przypadkowego wpadnięcia do akwenu wodnego pojedynczych osób z powodu tłumu napierających ludzi w rejonach brzegowych;
- n) nieprawidłowe cumowanie jednostek pływających oraz kolizje, blokady toru wodnego;
- o) awarie techniczne, np. brak prądu;
- p) możliwość niekontrolowanego upadku statku powietrznego (drona) na skupisko ludzi, w związku z czym przestrzeń powietrzna na wniosek policji zostanie zamknięta;
- q) zamach terrorystyczny.

Uwagi końcowe

Czynności doradcze znajdują coraz większe uznanie w ramach funkcjonowania audytu wewnętrznego. Podstawowym zadaniem czynności doradczych jest ograniczenie ryzyka i jego transfer w zakresie bieżącego zarządzania organizacją przez kierownika jednostki.

Działania o charakterze doradczym obejmują w szczególności bieżącą ocenę planowanych działań, projektowanych systemów, procedur i rozwiązań, opiniowanie projektów

aktów wewnętrznych oraz składanie wniosków i mają na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.

Zrealizowane czynności doradcze w ramach przygotowania do zabezpieczenia imprezy The Tall Ship Races 2017 pozwoliły na identyfikację ryzyka i zaproponowanie jego transferu w odniesieniu do rekomendowanych działań przeznaczonych do wdrożenia kierownikom komórek organizacyjnych policji odpowiadających za realizację zadań w następujących obszarach:

- a) funkcji prewencyjnych, których celem jest ochrona bezpieczeństwa i porządku publicznego realizowanego przede wszystkim przez ograniczenie przestrzeni do popełniania przestępstw i wykroczeń;
- b) funkcji kryminalnych, których celem jest ściganie sprawców przestępstw popełnionych;
- c) funkcji wspomagających, których celem jest zapewnienie warunków finansowych, technicznych i organizacyjnych niezbędnych do realizacji funkcji prewencyjnych i kryminalnych.

Literatura

<https://na.theiaa.org/Pages/IIAHome.aspx>.

<http://pl.wikipedia.org>.

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

Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz.U. 2011, nr 287, poz. 1687 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn.zm.).

Winiarska, K. (2005). *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*. Warszawa: Difin.

ADVISORY FUNCTIONS OF INTERNAL AUDIT IN THE POLICE IN THE AREA OF SECURITY OF THE RACE FINALE OF “THE TALL SHIP RACES 2017”

Abstract: *Purpose* – Implementation of advisory service of internal audit in the area of the Police preparation to secure the race finale of “The Tall Ship Races 2017”.

Design/methodology/approach – The risk map method in internal audit was used in order to identify needs and diagnose risk on the basis of the data collected from management and people chosen to secure participants of special events.

Findings – On the basis of the analysis, conducted with the risk map, information about potential risk type and their influence on the organization of security of a mass event was obtained.

Originality/value – The research material allowed to investigate the issue objectively and independently and make a conclusion about the implementation of advisory service.

Keywords: internal audit, advisory services, risk, mass event

Cytowanie

Jaształ, M. (2017). Funkcje doradcze audytu wewnętrznego w policji w zakresie zabezpieczenia finału regat The Tall Ship Races 2017. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1) s. 9–18. DOI: 10.18276/rffu.2017.87/1-01.

System kontroli wewnętrznej w audycie wewnętrznym procesów innowacyjnych

Katarzyna Piotrowska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest próba określenia roli jaką powinien pełnić efektywnie funkcjonujący system kontroli wewnętrznej w usprawnianiu realizacji procesów innowacyjnych.

Metodologia badania – Na potrzeby artykułu wykorzystano krytyczną analizę literatury przedmiotu i regulacji prawnych, obserwację praktyki gospodarczej w zakresie realizacji, kontroli i audytu procesów innowacyjnych (realizacja projektów badawczo-rozwojowych w programach ramowych Unii Europejskiej).

Wynik – Efektem prowadzonych badań jest określenie zasad opracowania procedur kontroli wewnętrznej celem zapobiegania nieprawidłowościom pojawiającym się przy realizacji procesów innowacyjnych.

Oryginalność/wartość – Brak kompleksowego opracowania dotyczącego sposobu organizacji systemu kontroli wewnętrznej w zakresie działalności innowacyjnej determinuje zasadność prowadzenia badań w niniejszym obszarze. Artykuł ma charakter aplikacyjny, a jego wyniki mogą być wykorzystane w procesie opracowania procedur kontroli wewnętrznej w podmiotach realizujących projekty innowacyjne.

Słowa kluczowe: system kontroli wewnętrznej, proces innowacyjny, identyfikacja ryzyka, mechanizmy kontrolne, procedury kontroli wewnętrznej

Wprowadzenie

Prowadzenie działalności gospodarczej jest procesem złożonym, wymagającym przyjęcia przez zarządzającego określonej strategii działania nie tylko na poziomie strategicznym, ale i operacyjnym. Podlegające ciągłym zmianom otoczenie organizacji oraz silna konkurencja na rynku zmusza zarządzającego do prowadzenia działalności w sposób elastyczny. Polega to na umiejętności przystosowywania się organizacji gospodarczej do otoczenia oraz wprowadzania zmian, dzięki którym organizacja zdobywa bądź utrzymuje przewagę konkurencyjną. W praktyce oznacza to podejmowanie działań o charakterze innowacyjnym, polegającym na stosowaniu z sukcesem nowych pomysłów. Uruchamia to proces decyzyjny determinujący zmiany w organizacji gospodarczej, których efektywność musi podlegać ciągłej kontroli. Kontrola jako element procesu zarządzania stanowi instrument kierownictwa, dzięki któremu istnieje możliwość nadzorowania podejmowanych działań i ich rezultatów. Umożliwia to szybkie reagowanie w sytuacji zagrażającej realizacji procesu innowacyjnego, zabezpieczające organizację przed niekorzystnymi rezultatami.

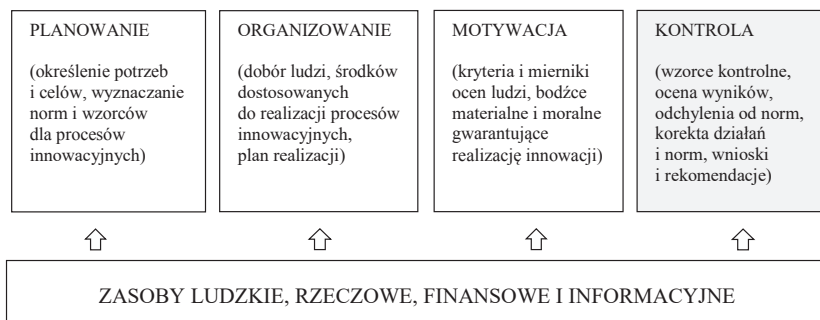
* dr Katarzyna Piotrowska, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, KTRiAF, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, e-mail: katarzyna.piotrowska@ue.wroc.pl.

Niezbędnym elementem sprawnego zarządzania jest efektywny system kontroli wewnętrznej, którego zadaniem jest minimalizowanie ryzyka pojawiającego się na każdym etapie realizacji procesu innowacyjnego. Opracowując procedury kontroli wewnętrznej, wyznaczając osoby odpowiedzialne za sprawdzanie stopnia realizacji procesów innowacyjnych, ustalając zakres i sposób przeprowadzania działań kontrolnych, zarządzający przyczynia się do usprawniania realizacji procesów innowacyjnych.

Celem artykułu jest próba określenia roli jaką powinien pełnić efektywnie funkcjonujący system kontroli wewnętrznej w usprawnianiu realizacji procesów innowacyjnych. Na potrzeby artykułu wykorzystano krytyczną analizę literatury przedmiotu i regulacji prawnych, obserwację praktyki gospodarczej w zakresie realizacji, kontroli i audytu procesów innowacyjnych (realizacja projektów badawczo-rozwojowych w programach ramowych Unii Europejskiej). Efektem prowadzonych badań jest określenie zasad opracowania procedur kontroli wewnętrznej, w celu zapobiegania pojawiających się nieprawidłowości przy realizacji procesów innowacyjnych. Artykuł ma charakter aplikacyjny, a jego wyniki mogą być wykorzystywane w opracowywaniu procedur kontroli wewnętrznej w podmiotach realizujących projekty innowacyjne. W artykule wskazano także kierunki dalszych badań.

1. Kontrola wewnętrzna jako element zarządzania

Realizacja procesów innowacyjnych wymaga sprawnego kierowania, w ramach którego nadzór i kontrola odgrywają znaczącą rolę. Kontrolowanie oznacza ocenę stopnia realizacji celów wyznaczonych na etapie planowania, tym samym umożliwia zarządzającym śledzenie skuteczności organizowania i motywowania oraz podejmowania w razie potrzeb działań korygujących. Podmioty gospodarcze stosują procedury kontrolne do upewnienia się, czy w zadowalającym stopniu osiągają cele i czy racjonalnie wykorzystują posiadane zasoby (Winiarska, 2010, s. 10). Miejsce kontroli w procesie zarządzania działalnością innowacyjną przedstawiono na rysunku 1.



Rysunek 1. System zarządzania procesem innowacyjnym

Źródło: opracowanie własne na podstawie Winiarska (2010), s. 10.

Kontrola, jako wyodrębniona część systemu zarządzania, jest działaniem, za które odpowiada zarządzający. Podobnie jak przy planowaniu, organizowaniu i motywowaniu, powinna być zasilana zasobami ludzkimi, rzeczowymi, finansowymi i informacyjnymi. Zarządzający mając świadomość, że kontrola jest procesem niezbędnym w usprawnianiu podejmowanych działań, musi ją w odpowiedni sposób zorganizować. Oznacza to konieczność zbudowania skutecznego i efektywnego systemu kontroli wewnętrznej uwzględniającego specyfikę prowadzonej działalności gospodarczej w swojej organizacji. Pojawia się pytanie, czym właściwie jest kontrola wewnętrzna w organizacji gospodarczej i jak należy ją definiować?

Zgodnie z literaturą przedmiotu, kontrola wewnętrzna definiowana jest jako wszechstronnie powiązany system obejmujący wszystkich pracowników przedsiębiorstw sprawujących funkcje nadzoru, pracowników mających obowiązek kontrolowania określonych zagadnień, jak również te osoby, których obowiązki wynikają z przepisów lub poleceń zwierzchnika (Klimas, za: Nadolna, 2009, s. 272). Podobnie definiuje kontrolę wewnętrzną Terebucha podkreślając w niej rolę zarządzającego jako odpowiedzialnego za zorganizowanie kontroli w ramach spójnego systemu, mianowicie – czynności wykonywane w ramach funkcji zarządzania przez zespół kierowniczy przedsiębiorstwa, jak również przez wyznaczone do tego komórki i osoby. Czynności te polegają na sprawdzeniu, za pomocą porównania z ustalonym zadaniem, wydanym zarządzeniem wewnętrznym i obowiązującymi przepisami, legalności, rzetelności i prawidłowości przeprowadzonych w przedsiębiorstwie operacji gospodarczych, zarówno zamierzonych, jak i faktycznie dokonanych, w celu zwiększenia efektywności działania, zapewnienia ochrony własności społecznej oraz przestrzegania obowiązujących norm prawnych i instrukcji wewnętrznych (Terebucha, za: Nadolna, 2009, s. 275). Jest to spójne z kolejną definicją kontroli wewnętrznej, w której kontrolą określono wszystkie te procesy operacyjne i instrukcje, mechanizmy i struktury (organizacyjne i hierarchiczne), przepisy i zarządzenia, inne wymagania, które organizacja wprowadza, żeby jej czynności były możliwie skutecznie zabezpieczone, oraz prowadzone w sposób efektywny, i które razem wzięte stanowią system kontroli danej organizacji (Saunders, za: Nadolna, 2009, s. 272). Kontrolę wewnętrzną rozpatruje się też jako zorganizowany proces i system, w którym uczestniczą pracownicy i kierownictwo jednostki wspomagane nowoczesnym sprzętem organizacyjno-technicznym, bez którego współcześnie trudno skutecznie i efektywnie funkcjonować na rynku (Paczuła, za: Nadolna, 2009, s. 272)¹.

W standardach dotyczących kontroli wewnętrznej kontrola jest również przypisywana do kompetencji zarządzającego. Jest to proces kontrolny realizowany przez zarząd organizacji, kadrę menedżerską i pozostałych pracowników w celu umożliwienia uzyskania efektywności i wydajności operacyjnej, wiarygodności sprawozdań finansowych oraz

¹ Przegląd definicji kontroli wewnętrznej przedstawiają Kałużny (2008), Winiarska (2010), Nadolna (2009), Szczepankiewicz (2016) i in.

zgodności z przepisami prawa i innymi regulacjami (*Standardy kontroli COSO*), ewentualnie jako środki funkcyjne, za pośrednictwem których kierownictwo zdobywa pewność, że procesy za które odpowiada, przebiegają w sposób minimalizujący prawdopodobieństwo wystąpienia oszustwa, błędu czy nieekonomicznych lub nieskutecznych praktyk (*Standardy kontroli INTOSAI*).

Wskazując na powyższe definicje można stwierdzić, że z problematyką kontroli wewnętrznej niewątpliwie związane jest pojęcie mechanizmów kontroli wewnętrznej, które oznaczają wszelkie działania kadry zarządzającej, zarządu lub innych podmiotów podejmowane w celu zarządzania ryzykiem oraz zwiększenia możliwości spełnienia założonych celów. Kadra zarządzająca planuje, organizuje i nadzoruje wykonywanie takich działań, które w odpowiednim stopniu zapewnią osiągnięcie założonych celów (*Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego*). Mechanizmy kontroli wewnętrznej to procesy inicjowane przez kadrę zarządzającą, których zadaniem jest zapewnienie odpowiedniego stopnia zgodności osiągnięcia misji i celów wyznaczonych dla poszczególnych działań i programów organizacji, w powiązaniu z ich efektywnością, bezpieczeństwem, jak również zgodność z zaplanowanymi zasadami i procedurami, przepisami prawa i innymi regulacjami w myśl wartości etycznych. Przygotowanie skutecznego systemu kontroli wewnętrznej dla poszczególnych obszarów działalności organizacji wymaga zapoznania się z ich specyfiką, w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych rodzajów ryzyka wraz z mechanizmami kontrolnymi, co ma szczególne znaczenie dla realizacji procesów innowacyjnych.

2. Identyfikacja ryzyka w procesach innowacyjnych a procedury kontrolne

Realizacja procesu innowacyjnego obarczona jest wysokim stopniem ryzyka. Wynika to z tego, że innowacja jest nowym, oryginalnym rozwiązaniem, wynikającym z procesu poznawczego, z procesu powiększania zasobów wiedzy, znajdującym praktyczne zastosowanie. Jest to proces wieloetapowy, obciążony wysokim poziomem niepewności, wymagający ciągłego nadzoru i pełnej kontroli na wszystkich etapach jego realizacji (Piotrowska, 2016, s. 347–351). Poziom ryzyka i częstotliwość jego wystąpienia jest uzależniona od rodzaju przeprowadzonego procesu innowacyjnego, sposobu i etapu jego realizacji. Nieprzewidywalność i niepowtarzalność procesów innowacyjnych wymaga elastyczności w określaniu rodzajów ryzyka. W celu sprawnego zarządzania procesami innowacyjnymi należy uwzględnić rodzaj ryzyka zidentyfikowany na każdym etapie jego realizacji wraz ze wskazaniem możliwych do zastosowania mechanizmów kontrolnych (tab. 1).

Tabela 1

Rodzaje ryzyka i mechanizmów kontrolnych w poszczególnych etapach procesu innowacyjnego

Etapy innowacji	Rodzaje ryzyka (mechanizmy kontrolne)
1	2
Etap koncepcji	– ryzyko nieprzewidywalności wyniku etapu (tworzenie i inicjowanie burzy mózgów), – ryzyko zmienności potrzeb otoczenia (diagnoza potrzeb otoczenia), – ryzyko braku odpowiednio kreatywnych pracowników (szkolenia i program rozwoju pracowników, systemy motywacyjne), – ryzyko niedostosowania do potrzeb otoczenia (obserwacja otoczenia), – ryzyko nieuzasadnionego wydłużania realizacji poszczególnych faz (harmonogram prac), – ryzyko prawne, finansowe, kadrowe, rzeczowe i niematerialne ograniczające rozpoczęcie prac (analiza posiadanych zasobów: rzeczowe, niematerialne i ludzkie), – ryzyko braku nadzoru i kontroli (wskazanie osób odpowiedzialnych, raportowanie), – ryzyko nadmiernej kontroli ograniczającej kreatywność (program współpracy, ustalenie zakresu swobody), – ryzyko wyboru niewłaściwego rozwiązania (analiza ścieżek decyzyjnych wielu scenariuszy), – ryzyko ujawnienia pomysłów przez pracowników (umowa o zakazie konkurencyjności)
Etap badań	– ryzyko nieprzewidywalności wyniku – koniec procesu (prognozowanie możliwości dalszych działań), – ryzyko podejmowanych działań niezgodnych z planem (przypisanie odpowiedzialności), – ryzyko poniesienia kosztów wyższych niż planowane (kosztorys – określenie zakresu limitu), – ryzyko opracowania nierealistycznych planów merytorycznych i finansowych w dalszych fazach procesu (studium wykonalności procesu), – ryzyko braku źródeł finansowania (dobór alternatywnych źródeł finansowania), – ryzyko braku zasobów rzeczowych i niematerialnych (alternatywne źródła zasobów), – ryzyko utraty pierwszeństwa w badaniach (monitorowanie konkurencji, ochrona patentowa), – ryzyko braku potencjału kadrowego (alternatywne źródła, system kar i nagród), – ryzyko braku nadzoru i kontroli (ustalenie sposobu i częstotliwości przeprowadzania kontroli – procedury, raportowanie wyników), – ryzyko braku egzekwowania efektów (przypisanie odpowiedzialności, system kar i nagród), – ryzyko przekazania wyników konkurencji (umowy o zakazie konkurencji, dokumentowanie wyników badań, ochrona prawna)
Etap rozwoju	– ryzyko osiągnięcia zadowalającego rezultatu (określenie celów i działań – harmonogram prac), – ryzyko niedotrzymania terminów (terminarz prac), – ryzyko poniesienia nieprzewidzianych kosztów (ustalenie limitu akceptowalności kosztów, plan zastępczych działań, controlling), – ryzyko braku nadzoru i kontroli (terminarz kontrolny, dobór technik kontrolnych, raportowanie wyników), – ryzyko utraty źródeł finansowania (alternatywne źródła finansowania), – ryzyko wyprzedzenia przez konkurencję (monitorowanie, ochrona patentowa, umowy), – ryzyko barier technologicznych, technicznych, organizacyjnych (identyfikacja barier)
Etap wdrożeń	– ryzyko dewaluacji planowanych oczekiwań (monitorowanie sytuacji na rynku, weryfikacja), – ryzyko nieprzewidzianych kosztów (ustalenie poziomu akceptowalności dodatkowych kosztów – limity), – ryzyko braku ochrony patentowej (harmonogram i uwzględnienie w kosztorysie), – ryzyko barier prawnych (monitorowanie zmian w regulacjach)

1	2
Etap ekonomiczny	– ryzyko uzyskania korzyści mniejszych od oczekiwanych lub planowanych (pomiar dokonań, controlling, opracowanie grupy wskaźników do bieżącego monitorowania wyników), – ryzyko ukrytych kosztów, braku analizy kosztów (rachunkowość zarządcza, controlling), – ryzyko braku analizy uzyskanych efektów (rachunkowość zarządcza, pomiar dokonań), – ryzyko braku rozliczania osób odpowiedzialnych za proces (regulamin, procedury egzekwowania wyników)
Naśladownictwo	– ryzyko obniżenia konkurencyjności (ochrona prawna, patent), – ryzyko braku zwrotu zainwestowanych środków (alternatywne źródła odbiorców), – ryzyko konieczności realizacji nowego procesu innowacyjnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie zidentyfikowanych rodzajów ryzyka Piotrowska (2016), s. 356–357.

Przedstawione w tabeli 1 propozycje rodzajów ryzyka, wraz z ryzykiem braku kontroli i nadzoru, jak wynika z obserwacji praktyki gospodarczej, można zidentyfikować i minimalizować w procesie innowacyjnym. Należy jednak stwierdzić, że uniwersalny zbiór rodzajów ryzyka nie istnieje, każdy proces przebiega inaczej, wymaga więc indywidualnego podejścia. Niemniej jednak etapy realizacji procesu są w każdym przypadku podobne. Można więc dokonać próby identyfikacji rodzajów ryzyka, uwzględniając etapy procesu, jak również dodatkowo rodzaj innowacji i sposób ich realizacji. Możliwe wydaje się więc opracowanie zbioru wszystkich rodzajów ryzyka, stanowiących swoistą bazę, z której można byłoby dokonywać wyboru odpowiednich rodzajów ryzyka adekwatnych do konkretnego procesu wraz z mechanizmami kontrolnymi. Następnie należałoby dla nich opracować procedury kontroli, w zakresie odpowiedzialności, częstotliwości, rodzajów czynności i sposobu raportowania oraz sposobu eliminowania niepożądanych stanów (korygowanie błędów). Wzorcowy zbiór może usprawnić zarówno sam proces zarządzania, w ramach którego opracowywany jest system kontroli wewnętrznej, jak i pojedyncze czynności kontrolne.

Generalna zasada, obowiązująca w zarządzaniu innowacjami, polega na uzyskaniu przekonania, że zamierzone innowacje są pożądane i potrzebne oraz działaniu w celu ich powstania i udoskonalania. Niezbędny jest do tego sprawnie działający system kontroli wewnętrznej, umożliwiający nadzorowanie procesu innowacyjnego przez zarządzającego na każdym jego etapie – czy przebiega zgodnie z przyjętymi procedurami, w myśl zasady oszczędności, skuteczności i wydajności. Wyzwaniem dla zarządzającego jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, jak zbudować sprawnie i skutecznie funkcjonujący system kontroli wewnętrznej dla realizacji procesów innowacyjnych?

3. Opracowanie systemu kontroli wewnętrznej procesów innowacyjnych

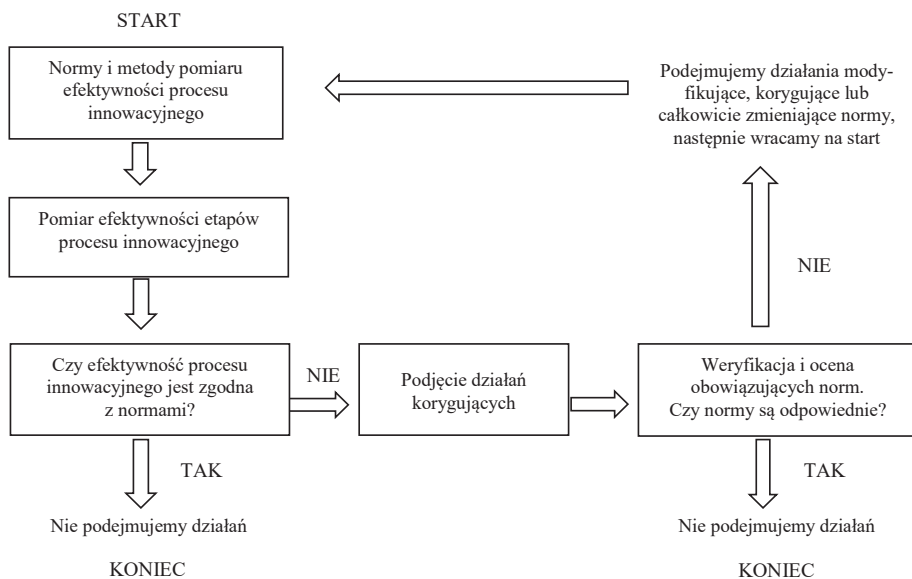
Opracowanie efektywnego systemu kontroli wewnętrznej w obszarze działalności innowacyjnej wymaga zastosowania tych samych czynności i procedur, które stosowane są w pozostałych obszarach działalności. Każdy zarządzający musi ustalić, kto kontroluje, co

jest kontrolowane, kto jest objęty kontrolą, pod jakim względem będzie się kontrolować, według jakich kryteriów i jak to zorganizować (Kałużny, 2008, s. 22). Uwzględnienie specyfiki działań innowacyjnych determinuje jednak konieczność działania w sposób bardziej elastyczny, wymagający ciągłej weryfikacji, dostosowania do zmieniających się procesów. Zakres czynności (Winiarska, 2010) podejmowanych w ramach opracowywania systemu kontroli wewnętrznej to:

- sporządzanie planów kontroli poszczególnych komórek organizacyjnych (osobny plan dla każdego podejmowanego procesu innowacyjnego),
- przeprowadzanie kontroli planowych, doraźnych i sprawdzających (ustalenie częstotliwości i rodzaju kontroli),
- analiza zgodności funkcjonujących procedur i przepisów wewnętrznych z obowiązującymi regulacjami (uwzględnienie szerokiego zakresu regulacji),
- analiza odstępstw od obowiązujących procedur, ustalenie i wyjaśnienie ich przyczyn, formułowanie wniosków dotyczących zmian procedur oraz osób odpowiedzialnych,
- przyjmowanie wyjaśnień, oświadczeń czy zastrzeżeń zgłaszanych przez kontrolowane jednostki (na bieżąco, bez zbędnej zwłoki),
- prowadzenie dokumentacji kontrolnej i pokontrolnej (zgodnie z przyjętymi wzorami),
- sporządzanie protokołów z kontroli oraz projektów wystąpień (mogą być podstawą agregowania zdobytej wiedzy i identyfikowania zdobytych umiejętności),
- uczestniczenie w naradach, instruktaż i doradztwo (wskazanie osób),
- przeprowadzanie oględzin i ich dokumentowanie (również inne techniki),
- zabezpieczenie dowodów wymagających interwencji,
- nadzorowanie realizacji wniosków pokontrolnych sformułowanych przez organy nadzoru i kontroli wewnętrznej.

Etapy procesu kontroli działań innowacyjnych przedstawione na rysunku 2 uwzględniają czynności kontrolne wymienione wcześniej. Na rysunku 2 zaprezentowano schemat działania, w ramach którego uwzględniono konieczność: określenia norm wzorcowych i metod pomiaru efektywności podejmowanych czynności, zastosowania ich w działaniach kontrolnych, identyfikowania odchyleń, podjęcia działań korygujących i w razie konieczności modyfikowania lub całkowitego zmieniania norm i metod pomiaru efektywności. Mając na uwadze schemat i rodzaj podejmowanych działań kontrolnych, należy ustalić sposób postępowania w ramach opracowywania systemu kontroli wewnętrznej dla podejmowanych procesów innowacyjnych, dzięki czemu będzie możliwe usprawnienie ich realizacji, a tym samym zwiększenie efektywności zarządzania. Zarządzający organizacją gospodarczą deklaruje propozycje działań podejmowanych w ramach kontroli procesu innowacyjnego w określonych obszarach. Wyniki poszczególnych etapów realizowanego procesu będą umożliwiały podjęcie decyzji, czy ryzyko dalszej realizacji procesu jest akceptowalne przez zarządzającego i umożliwi osiągnięcie zadowalających rezultatów, czy też skłoni go do przerwania i wycofania się z dalszej jego realizacji. W tym celu zarządzający musi dla zidentyfikowanych rodzajów ryzyka i przyjętych mechanizmów kontrolnych opracować

procedury kontrolne, następnie wskazać komórki lub stanowiska pracy odpowiedzialne za czynności kontrolne, upoważnione do szybkiego reagowania w sytuacji wystąpienia nieprawidłowości, bądź wskazać odbiorców proponowanych zaleceń lub rekomendacji, propozycje działań kontrolnych, jak również działań korygujących w celu usprawnienia realizowanego procesu innowacyjnego. System kontroli wewnętrznej może obejmować propozycje zakresu obszarów do opracowania, co przedstawiono w tabeli 2.



Rysunek 2. Etapy procesu kontroli działań innowacyjnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Winiarska (2010), s. 11.

Zidentyfikowanie wszystkich obszarów kontroli wewnętrznej procesu innowacyjnego (tab. 2) i postępowanie według schematu działania w ramach kontroli wewnętrznej (rys. 2) to niezbędne czynności sprawnego zarządzania. Specyfika procesu innowacyjnego wymusza na zarządzającym działanie elastyczne, wymagające za każdym razem (przy każdej kontroli) weryfikowania otoczenia procesu innowacyjnego, samego procesu innowacyjnego, zmian jakie ze względu na różne czynniki (zewnętrzne, np. nowa technologia, wewnętrzne, np. źródło finansowania) mogą wystąpić i zdeterminować zmiany w procedurach kontrolnych.

Tabela 2

Zakres obszarów identyfikowanych w ramach opracowywania procedur kontroli wewnętrznej

Etapy innowacji	Identyfikacja ryzyka (mechanizmy kontrolne)	Procedury kontrolne	Odpowiedzialność (komórka, stanowisko, pracownik)	Rodzaj czynności kontrolnych – wyniki kontroli	Odbiorca wyników kontroli	Proponycja działań korygujących
Etap koncepcji	...	...	...	...	...	...
Etap badań	...	...	...	...	...	...
Etap rozwoju	...	...	...	...	...	...
Etap wdrożeń	...	...	...	...	...	...
Etap ekonomiczny	...	...	...	...	...	...
Etap naśladownictwa	...	...	...	...	...	...

Źródło: opracowanie własne na podstawie obserwacji praktyki gospodarczej.

Uwzględniając powyższe, zarządzający powinien przyjąć odpowiedni dla specyfiki swojej organizacji (rodzaj prowadzonej działalności, branża, kompetencje pracowników, strategia innowacyjna, cele i misja, struktura organizacyjna) sposób postępowania. Autorka w tym zakresie proponuje dwa warianty postępowania. Pierwszy polega na opracowaniu kompletnego dla danej sytuacji zbioru zidentyfikowanych rodzajów ryzyka wraz z mechanizmami kontrolnymi, przyjęciu dla każdego ryzyka procedur kontrolnych umożliwiających odpowiedni przebieg kontroli, wskazaniu stanowisk lub osób odpowiedzialnych za poszczególne działania, opracowaniu wzorów raportów pokontrolnych, ustaleniu terminów i częstotliwości kontroli, osób do których raporty z wynikami powinny trafić, o ile jest to możliwe, zaproponowaniu procedur korygujących (naprawczych). Drugie rozwiązanie to opracowanie jedynie zarysu obszarów do scharakteryzowania w ramach procedur kontrolnych przed rozpoczęciem konkretnego procesu innowacyjnego oraz ogólnych zasad postępowania.

W obu wariantach sposób postępowania jest podobny, jednak pierwsza propozycja wymaga szerokiego działania umożliwiającego stworzenie uniwersalnego, kompletnego i pełnego zbioru czynności. Przed realizacją konkretnego procesu innowacyjnego zarządzający musi wybrać z tego zbioru te obszary, które dotyczą danego procesu, odrzucając obszary zbędne, np. nie uwzględnia etapu koncepcji, wówczas nie dobiera czynności z tego zakresu. O ile opracowanie w tym wariantcie systemu kontroli i jego procedur jest czasochłonne i pracochłonne, to same działania przygotowawcze trwają krócej, gdyż korzysta się z już opracowanych gotowych rozwiązań. Propozycja ta wydaje się przydatna w organizacjach, które ze względu na swoją specyfikę realizują przedsięwzięcia innowacyjne w sposób ciągły i równoległy. Z kolei drugie rozwiązanie, polegające na opracowaniu schematu systemu kontrolnego dla konkretnego, realizowanego procesu i dostosowanie rozwiązania do rzeczywistej sytuacji, wydaje się lepszym wariantem dla organizacji, która procesy

innowacyjne realizuje rzadko, jako jednorazowe projekty. Zarządzający opracowuje system dla konkretnej sytuacji, co gwarantuje większą trafność rozwiązań. Wymaga jednak poświęcenia większej uwagi i czasu na etapie wstępnym procesu innowacyjnego, opóźniając czy też wydłużając realizację procesu innowacyjnego. Opis procedur postępowania w tym zakresie powinien zostać ujawniony w regulaminie kontroli wewnętrznej. Każda organizacja powinna dokonać wyboru rozwiązania korzystniejszego dla niej ze względu na specyfikę prowadzenia działalności innowacyjnej.

Uwagi końcowe

Zapewnienie właściwego przebiegu procesów gospodarczych jest zadaniem zarządzającego. Jednym z elementów zarządzania jest kontrola. Organizacja procesu kontroli oznacza konieczność zastosowania rozwiązań systemowych, w ramach których opracowywane są procedury kontrolne. Specyfika działalności innowacyjnej wymaga modyfikowania i dostosowywania obowiązujących procedur do konkretnego działania. Niestety nie jest możliwe budowanie systemu kontroli procesów innowacyjnych bez uwzględnienia ich specyfiki. Zatem, każdy system kontrolny musi cechować się zmiennością, elastycznością, modyfikowalnością procedur, co oznacza możliwość doboru rozwiązań do konkretnego rodzaju innowacji, projektu, etapu jego realizacji, kompetencji pracowników, rozwiązań technologicznych wspierających działania organizacji.

Problematyka przybliżona w artykule wymaga dalszych badań. Autorka wyznacza ich kierunek, konieczność opracowania zbioru rodzajów ryzyka i mechanizmów kontrolnych dla każdego rodzaju innowacji (projektowa, procesowa i organizacyjna) z uwzględnieniem każdego z etapów realizacji (jak w opracowaniu), wraz z procedurami kontrolnymi, osobami odpowiedzialnymi za ich stosowanie, jako gotowej, wzorcowej propozycji, z której organizacja wybiera rozwiązania adekwatne do realizowanego przedsięwzięcia. Zarządzający, w regulaminie kontroli wewnętrznej w części dotyczącej realizacji procesów innowacyjnych, mógłby załączyć bazę wykorzystywaną do opracowania procedur w konkretnym przypadku. Zarządzający musi zadbać o możliwość każdorazowej weryfikacji istniejących procedur (aktualność), celem dostosowania ich do realizacji projektów, zapewniając tym samym osiągnięcie zamierzonego efektu. Dodatkowo daje to możliwość identyfikowania i agregowania powstałej wiedzy, określenia umiejętności i kompetencji pracowników, co umożliwia powiększanie kapitału intelektualnego organizacji gospodarczej.

Literatura

- Kałużny, S. (2008). *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*. Warszawa: PWE.
Klimas, M. (1997). *Podręczna encyklopedia rachunkowości*. Warszawa: Poltext.
Moeller, R. (2011). *Nowoczesny audyt wewnętrzny*. Warszawa: Wolters Kluwer.
Nadolna, B. (2009). System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie. *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania*, 16.

- Paczuła, C. (1998). *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*. Warszawa: Difin.
- Piotrowska, K. (2016). Etapy procesu innowacyjnego jako obszaru ryzyka w audycie wewnętrznym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84/1), 347–359. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-30.
- Saunders, E.J. (2003). *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*. Częstochowa: Educator.
- Szczepankiewicz, E.I. (2016). *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny*. Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.
- Terebucha, E. (1976). *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie*. Warszawa: PWE.
- Winiarska, K. (2010). *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*. Warszawa: PWE.

INTERNAL CONTROL SYSTEM IN STREAMLINING OF THE INNOVATIVE PROCESSES

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is to try to determine the role that an effective internal control system should play in improving the performance of innovative processes.

Design/methodology/approach – For the purposes of this article use of the critical analysis of the literature and law of the regulatory, observation of economic practice in the implementation, control and audit of innovation processes (implementation of R & D projects within the EU framework programs).

Findings – The result of the research will be the elaboration of internal control procedures in order to prevent irregularities from the implementation of innovative processes.

Originality/value – The lack of comprehensive study on how the internal control system for innovation is organized determines the relevance of research in this area. The article is an application and its results can be used in the process of developing internal control procedures in entities implementing innovative projects.

Keywords: internal control system, innovation process, risk identification, control mechanism, internal control procedures

Cytowanie

- Piotrowska, K. (2017). System kontroli wewnętrznej w audycie wewnętrznym procesów innowacyjnych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 19–29. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-02.

Finansowanie rozwoju jednostki samorządu terytorialnego ze źródeł zewnętrznych jako zadanie doradcze audytu wewnętrznego

Wanda Skoczylas, Anna Kulczyńska*

Streszczenie: *Cel* – Identyfikacja zagrożeń w absorpcji zewnętrznych źródeł finansowania, a w tym środków Unii Europejskiej w perspektywie lat 2014–2020 w realizacji przedsięwzięć twardych i miękkich poprawiających jakość życia społeczności lokalnej.

Metodologia badania – Wykorzystano metodę krytycznej analizy literatury i pozostałych źródeł, analizę ryzyka oraz case study wybranego powiatu.

Wynik – Przeprowadzone badanie pozwoliło potwierdzić rosnące znaczenie funkcji doradczej audytu wewnętrznego oraz istniejące zagrożenia w absorpcji środków Unii Europejskiej przez samorządy i ich determinanty. W konkluzji uzasadniono i potwierdzono potrzebę rozszerzenia katalogu wyłączeń przy obliczaniu indywidualnego wskaźnika zadłużenia.

Oryginalność/wartość – Zaproponowanie i uzasadnienie – w wyniku realizacji funkcji doradczej audytu wewnętrznego – rozszerzenia katalogu wyłączeń uwzględnianych przy obliczaniu indywidualnego wskaźnika zadłużenia, mających wpływ na eliminację bariery absorpcji środków Unii Europejskiej oraz poprawę gospodarnego działania na rzecz społeczności lokalnej bez zwiększania zadłużenia.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, funkcja doradcza, finansowanie rozwoju, indywidualny wskaźnik zadłużenia

Wprowadzenie

Przegląd definicji audytu wewnętrznego pozwala jednoznacznie stwierdzić, że pełni on obok funkcji zapewniającej także funkcję doradczą. Podstawowym celem funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego jest poprawa jakości życia społeczności lokalnej lub regionalnej. Jego realizacja niewątpliwie związana jest z inwestycjami, często kapitałochłonnymi, co wiąże się z pozyskaniem zewnętrznych źródeł finansowania, w tym środków z Unii Europejskiej oraz funduszy celowych. Poziom zadłużenia jednostki samorządu terytorialnego wyznacza indywidualny wskaźnik zadłużenia, który wskazuje na możliwość jednostki w zakresie spłaty i obsługi zobowiązań (określa wysokość środków jakie można przeznaczyć na rozchody budżetu). Rzecz w tym, że jednorazowo pozyskane pomocowe środki zewnętrzne negatywnie oddziałują na omawiany wskaźnik, analogicznie

* prof. zw. dr hab. Wanda Skoczylas, Uniwersytet Szczeciński, WNEiZ, Instytut Rachunkowości, e-mail: wanda@wnei.z.pl; mgr Anna Kulczyńska, Skarbnik, Powiat Sulęciński, e-mail: anna.kulczynska@powiatsulecinski.pl.

jak zabezpieczenie środków na wkład własny z nadwyżki z lat ubiegłych i posiadanych „wolnych środków”. Efektem jest ograniczenie dostępu jednostki samorządu terytorialnego do środków zewnętrznych, a także mniejsza możliwość efektywnego gospodarowania środkami budżetu. Analiza postępów w zakresie wykorzystania środków przyznanych Polsce przez Unię Europejską nie pozwala na pozytywną ocenę działań samorządów w tym zakresie. Problem ten więc ma wymiar ogólnokrajowy, co podkreśla jego aktualność i ważność.

Celem artykułu jest identyfikacja zagrożeń w absorpcji zewnętrznych źródeł finansowania, w tym środków Unii Europejskiej w perspektywie lat 2014–2020 w realizacji przedsięwzięć twardych i miękkich, poprawiających jakość życia społeczności lokalnej.

W realizacji tak sformułowanego celu wykorzystano metodę krytycznej analizy literatury i pozostałych źródeł, analizę ryzyka oraz case study wybranego powiatu.

1. Funkcja doradcza audytu wewnętrznego

Definicja w ustawie o finansach publicznych określa audyt wewnętrzny jako „działalność 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” (Dz.U. 2016 poz. 1870, art. 272, ust. 1).

Jak więc wynika z przedstawionej definicji, audyt wewnętrzny obok funkcji zapewniającej pełni także funkcję doradczą. Podobnie funkcje te zostały zapisane w definicji Instytutu Audytorów Wewnętrznych, gdzie twierdzi się, że: „Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo” (Definicja, 2016, s. 3). Przy czym „Usługi doradcze, ze względu na swój charakter, wykonywane są zwykle w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zleceniodawcy” (Definicja, 2016, s. 11). Dalej zaś zwraca się uwagę, że: „W trakcie wykonywania zadań doradczych audytorzy wewnętrzni muszą odnieść się do ryzyk powiązanych z celami zadania. Muszą być także wyczuleni na możliwość istnienia innych znaczących ryzyk. Audytorzy wewnętrzni muszą wykorzystywać wiedzę o ryzykach uzyskaną w trakcie wykonywania zadań doradczych do oceny procesów zarządzania ryzykiem w organizacji” (Definicja, 2016, s. 32). Można więc stwierdzić, że celem usług doradczych jest przysporzenie wartości i usprawnienie ocenianych procesów z zachowaniem zasady nieprzejmowania obowiązków kierownika jednostki.

Potwierdzenie pełnienia wymienionych funkcji znajdują się w definicjach innych autorów (Winiarska, 2007, s. 16; Herdan, Stuss, Krasodomska, 2009, s. 58–60). Ciekawym ujęciem jest prezentacja funkcji audytu wewnętrznego w świetle teorii systemów. P. Kabalski i L. Grzesiak twierdzą, że audyt wewnętrzny może funkcjonować jako homeostat i jako korelator. W pierwszym wypadku audyt wewnętrzny, monitorując, analizując procesy

zachodzące w organizacji i w konsekwencji wychwytyjąc negatywne wyjątki (błędy i nieprawidłowości), ma na celu utrzymanie stanu pożądanego i zapewnienie bieżącej równowagi. W drugim zaś wskazuje na możliwości usprawnień w funkcjonowaniu organizacji, a tym samym adaptację do warunków otoczenia oraz uczenie się, a jednostce pozwala wejść na wyższy poziom rozwoju. Jest to niezwykle istotne w erze informacji, gdzie liczy się wiedza jako wynik posiadania i przetwarzania informacji. Autorzy ci w ujęciu metaforycznym utożsamiają funkcję zapewniającą audytora z rolą policjanta, strażnika, nawigatora i anioła stróża. Dla audytora pełniącego funkcje doradcze widzą rolę mędrca, a więc kogoś kto ma najszerzą i najgłębszą wiedzę i może ją wykorzystać przy udzielaniu porad potrzebującym (Kowalski, Grzesiak, 2017). Realizacja funkcji doradczych determinowana jest poziomem dojrzałości organizacji, audytu wewnętrznego i zapotrzebowaniem kierownictwa jednostki. Przeprowadzone badania ankietowe wśród audytorów zatrudnionych w sektorze publicznym i prywatnym w Polsce potwierdziły wagę funkcji doradczej (w tym wskazanie możliwości usprawnień i rozwoju organizacji), chociaż widzą się oni w roli nawigatora (a więc w roli o nie najwyższym poziomie dojrzałości) wspomagającego zarządzających (Kabalski, Grzesiak, 2017).

2. Ocena ryzyka wykorzystania środków Unii Europejskiej przez jednostki samorządu terytorialnego

Można sformułować twierdzenie, że rozwój jednostki samorządu terytorialnego warunkowany jest dostępem do zewnętrznych źródeł finansowania, w tym do przydzielonych Polsce funduszy przez Unię Europejską. Wykorzystanie środków UE przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Wykorzystanie środków Unii Europejskiej w perspektywie 2014–2020 do końca 2015 roku

Treść	Budżet w mld euro	Budżet w mln zł według kursu 4,24	Wnioski o dofinansowanie wkład UE	Procent budżetu	Umowy/decyzje o dofinansowaniu wkład UE	Procent budżetu	Wnioski o płatność – dofinansowanie UE (zł)	Procent budżetu
1	2	3	4	5	6	7	8	9
PO Infrastruktura i Środowisko	27,41	116 218,4	10 866,9	9,35	10 628,1	9,14	1 602,10	1,38
PO Inteligentny Rozwój	8,61	36 506,4	1 100,3	3,01	588,8	1,61	0,00	0,00
PO Wiedza Edukacja Rozwój	4,69	19 885,6	4 133,9	20,79	1 349,4	6,79	239,00	1,20
PO Polska Cyfrowa	2,17	9 200,8	1 917,7	20,84	667,3	7,25	1,00	0,01
PO Polska Wschodnia	2,00	8 480,0	4,7	0,06	1,8	0,02	0,05	0,00
PO Pomoc Techniczna	0,70	2968,0	536,6	18,08	491,4	16,56	0,00	0,00
PO Rozwoju Obszarów Wiejskich	8,60	36 464,0	b.d.	0,00	b.d.	0,00	b.d.	0,00
PO Rybactwo i Morze	0,50	2 120,0	b.d.	0,00	b.d.	0,00	b.d.	0,00
RPO województwa dolnośląskiego	2,20	9 328,0	96,0	1,03	53,3	0,57	0,03	0,00
RPO województwa kujawsko-pomorskiego	1,90	8 056,0	57,8	0,72	53,9	0,67	4,00	0,05
RPO województwa lubelskiego	2,20	9 328,0	53,9	0,58	60,9	0,65	0,40	0,00

1	2	3	4	5	6	7	8	9
RPO województwa lubuskiego	0,90	3 816,0	22,8	0,60	20,7	0,54	0,00	0,00
RPO województwa łódzkiego	2,20	9 328,0	200,4	2,15	151,8	1,63	15,10	0,16
RPO województwa małopolskiego	2,90	12 296,0	b.d.	0,00	b.d.	0,00	b.d.	0,00
RPO województwa mazowieckiego	2,10	8 904,0	213,7	2,40	213,7	2,40	0,00	0,00
RPO województwa opolskiego	0,90	3 816,0	329,9	8,65	144,7	3,79	2,80	0,07
RPO województwa podkarpackiego	2,10	8 904,0	71,7	0,81	39,0	0,44	0,00	0,00
RPO województwa podlaskiego	1,20	5 088,0	386,8	7,60	39,5	0,78	4,10	0,08
RPO województwa pomorskiego	1,90	8 056,0	345,9	4,29	126,5	1,57	0,00	0,00
RPO województwa śląskiego	3,40	14 416,0	b.d.	0,00	b.d.	0,00	b.d.	0,00
RPO województwa warmińsko-mazurskiego	1,70	7 208,0	51,9	0,72	51,9	0,72	0,00	0,00
RPO województwa zachodniopomorskiego	1,60	6 784,0	36,4	0,54	25,4	0,37	0,00	0,00
RPO województwa świętokrzyskiego	1,40	5 936,0	116,7	1,97	57,9	0,98	0,00	0,00
RPO województwa wielkopolskiego	2,40	10 176,0	109,5	1,08	79,8	0,78	0,00	0,00
Interreg V-A Polska – Saksonia*	0,70	2 968,0	44,4	1,50	0,0	0,00	0,00	0,00
Razem	86,40	366 251,2	20 697,9	5,65	14 845,8	4,05	1 868,58	0,51

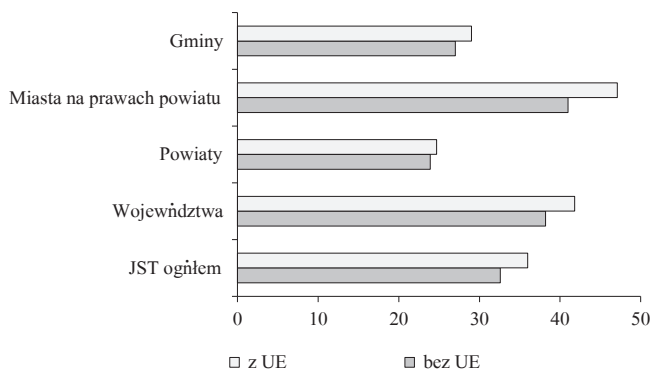
* Wartości dla programów EWT, które w SL2014 prezentowane są w euro, przeliczono zgodnie z kursem obowiązującym w przedmiotowym sprawozdaniu, tj. 1 euro = 4,24 zł.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdanie (2016), s. 11, <https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/wszystkie-serwisy-programow>.

Jak wynika z przedstawionych danych, w Polsce w analizowanym okresie zapoczątkowano dopiero wykorzystywanie przyznanych środków. Dalsza ich absorpcja określona jest m.in. poziomem dotychczasowego zadłużenia oraz rozwiązaniami dotyczącymi instrumentów określających możliwości zadłużania się, w tym konstrukcji indywidualnego wskaźnika zadłużenia.

Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w roku 2015 przedstawiono na rysunku 1.

W roku 2015, w którym zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego – za wyjątkiem powiatów – uległo zmniejszeniu, wskaźnik zadłużenia liczony jako relacja zobowiązań do wykonanych dochodów ogółem dla wszystkich jednostek wyniósł 36,0%. Najbardziej zadłużone były miasta na prawach powiatu (47,1%) oraz województwa (41,8). Skalę zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego określa też udział zadłużonych jednostek. W ocenianym roku zadłużonych (bez zobowiązań na realizację programów i projektów z udziałem środków unijnych) było 2707 jednostek (96,4%), w tym z zadłużeniem do 40% wykonanych dochodów było 2209 jednostek (81,6%). Regionalne Izby Obrachunkowe wezwały 31 jednostek samorządu do opracowania programu postępowania naprawczego, z czego 28 jednostek program taki opracowało (stan na 30.09.2015 r.). Udzielono też dwóm jednostkom, które znalazły się w trudnej sytuacji finansowej pomocy z budżetu państwa.



bez UE – bez zobowiązań na realizację programów i projektów finansowanych z udziałem środków unijnych;
z UE – całość zobowiązań.

Rysunek 1. Wskaźnik zadłużenia do dochodów ogółem w 2015 roku (%)

Źródło: Gospodarka (2016), s. 55.

W 2015 roku 78 jednostek samorządu terytorialnego nie spełniało relacji określonej indywidualnym wskaźnikiem zadłużenia, w tym 57 gmin, 20 powiatów, jedno miasto na prawach powiatu (Gospodarka, 2016, s. 55).

3. Ocena wpływu pozyskania jednorazowych pomocowych środków zewnętrznych oraz zabezpieczenia środków na wkład własny z nadwyżki z lat ubiegłych i posiadanych „wolnych środków” na poziom indywidualnego wskaźnika zadłużenia jednostki samorządu terytorialnego

Bezzwrotne środki zewnętrzne pozyskane do budżetu jednostki dają możliwość realizacji przedsięwzięć, których jednostka samorządu terytorialnego nie realizowałaby gdyby finansowała je w 100% z własnego budżetu. Aplikując po środki zewnętrzne pochodzące z budżetu Unii Europejskiej lub funduszy celowych, jednostki zabezpieczają jedynie wkład własny – często na niskim poziomie stanowiącym np. 20% wartości zadania – na realizację przedsięwzięcia, co minimalizuje wydatkowanie (angażowanie) własnych środków budżetowych.

Analizę wpływu pozyskania jednorazowych pomocowych środków zewnętrznych oraz zabezpieczenia środków na wkład własny z nadwyżki z lat ubiegłych i posiadanych „wolnych środków” na poziom indywidualnego wskaźnik zadłużenia Powiatu Sulcińskiego przeprowadzono wariantowo, a mianowicie:

Scenariusz 1. Do budżetu wprowadzono środki z przyjęcia dotacji na przedsięwzięcie bieżące trwające 2 lata, finansowane ze środków zewnętrznych w 100% w kwocie 12 mln zł po 6 mln zł rocznie. Przedsięwzięcie będzie realizowane w 2017 i 2018 roku.

Scenariusz 2. W budżecie uwzględniono środki pozyskane na realizację przedsięwzięcia bieżącego (projekt miękki) finansowanego np. w 80% ze środków zewnętrznych, bezzwrotnych, pozyskanych z budżetu UE, które będą stanowić dochód bieżący i wydatek bieżący. 20% wydatków bieżących projektu stanowi wkład własny sfinansowany z „wolnych środków”. Przedsięwzięcie będzie realizowane w 2017 i 2018 roku. Wartość środków zewnętrznych (80%) 4,8 mln zł stanowi dochód bieżący budżetu i wydatek bieżący budżetu, wkład własny jednostki (20%) 1,2 mln zł stanowi wydatek bieżący budżetu. Kwota łączna wydatków to 6,0 mln zł/po 3,0 mln zł rocznie.

Scenariusz 3. Po włączeniu jednorazowych bezzwrotnych środków zewnętrznych (przykład 1) oraz finansowania wkładu własnego „wolnymi środkami” (scenariusz 2).

Scenariusz 4. Po uwzględnieniu wyłączenia środków zewnętrznych ze scenariusza 1 i 2.

Wysokość wskaźnika spłaty zadłużenia w poszczególnych wariantach finansowania rozwoju jednostki samorządu terytorialnego zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Indywidualny wskaźnik zadłużenia w poszczególnych wariantach finansowania rozwoju jednostki samorządu terytorialnego (%)

Formuła	Indywidualny wskaźnik zadłużenia								9.7 [9.6] – [9.4]	9.7.1 [9.6.1] – [9.4]
	9.1	9.2	9.3	9.4	9.5	9.6	9.6.1			
	$\frac{((2.1.1.1) + (2.1.3.1))}{(5.1)} / (1)$	$\frac{((2.1.1.1) - (2.1.1.1)) + ((2.1.3.1) - (2.1.3.1.1)) - (2.1.3.1.2) + ((5.1) - (5.1.1))}{((1) - (1.5.1.1))}$		$\frac{((2.1.1.1) - (2.1.1.1)) + ((2.1.3.1) - (2.1.3.1.1)) - (2.1.3.1.2) + ((5.1) - (5.1.1)) + (9.5)}{((1) - (1.5.1.1))}$	$\frac{(((1.1) - (1.5.1.1)) + ((1.2.1) - (2.1.1) - (2.1.2) - (1.5.2)))}{((1) - (1.5.1.1))}$	średnia z trzech poprzednich lat [9.5]	średnia z trzech poprzednich lat [9.5]			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Dane wyjściowe										
2017	1,39	1,39	0	1,39	2,44	3,03	5,30	TAK	TAK	
2018	2,20	2,20	0	2,20	3,28	3,45	5,72	TAK	TAK	
2019	2,01	2,01	0	2,01	4,21	3,02	5,29	TAK	TAK	
2020	2,52	2,52	0	2,52	4,41	3,31	3,31	TAK	TAK	
2021	3,20	3,20	0	3,20	5,03	3,97	3,97	TAK	TAK	
Scenariusz pierwszy										
2017	1,23	1,23	0	1,23	2,15	3,03	5,30	TAK	TAK	
2018	1,94	1,94	0	1,94	2,88	3,35	5,62	TAK	TAK	
2019	2,01	2,01	0	2,01	4,21	2,79	5,06	TAK	TAK	
2020	2,52	2,52	0	2,52	4,41	3,08	3,08	TAK	TAK	
Scenariusz drugi										
2017	1,32	1,32	0	1,32	0,85	3,03	5,30	TAK	TAK	
2018	2,09	2,09	0	2,09	1,57	2,92	5,19	TAK	TAK	
2019	2,01	2,01	0	2,01	4,21	1,92	4,19	NIE	TAK	
2020	2,52	2,52	0	2,52	4,41	2,21	2,21	NIE	NIE	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Scenariusz trzeci									
2017	1,17	1,17	0	1,17	0,75	3,03	5,30	TAK	TAK
2018	1,85	1,85	0	1,85	1,39	2,88	5,16	TAK	TAK
2019	2,01	2,01	0	2,01	4,21	1,82	4,10	NIE	TAK
2020	2,52	2,52	0	2,52	4,41	2,12	2,12	NIE	NIE
Scenariusz czwarty									
2017	1,39	1,39	0	1,39	2,44	3,03	5,30	TAK	TAK
2018	2,20	2,20	0	2,20	3,28	3,45	5,72	TAK	TAK
2019	2,01	2,01	0	2,01	4,21	3,02	5,29	TAK	TAK
2020	2,52	2,52	0	2,52	4,41	3,31	3,31	TAK	TAK
2021	3,20	3,20	0	3,20	5,03	3,97	3,97	TAK	TAK

9.1. Wskaźnik planowanej łącznej kwoty spłaty zobowiązań, o której mowa w art. 243 ust. 1 ustawy do dochodów, bez uwzględnienia zobowiązań związku współtworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego i bez uwzględnienia ustawowych wyłączeń przypadających na dany rok.

9.2. Wskaźnik planowanej łącznej kwoty spłaty zobowiązań, o której mowa w art. 243 ust. 1 ustawy do dochodów, bez uwzględnienia zobowiązań związku współtworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego, po uwzględnieniu ustawowych wyłączeń przypadających na dany rok.

9.3. Kwota zobowiązań związku współtworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego przypadających do spłaty w danym roku budżetowym, podlegająca doliczeniu zgodnie z art. 244 ustawy.

9.4. Wskaźnik planowanej łącznej kwoty spłaty zobowiązań, o której mowa w art. 243 ust. 1 ustawy do dochodów, po uwzględnieniu zobowiązań związku współtworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz po uwzględnieniu ustawowych wyłączeń przypadających na dany rok.

9.5. Wskaźnik dochodów bieżących powiększonych o dochody ze sprzedaży majątku oraz pomniejszonych o wydatki bieżące, do dochodów budżetu, ustalony dla danego roku (wskaźnik jednoroczny).

9.6. Dopuszczalny wskaźnik spłaty zobowiązań określony w art. 243 ustawy, po uwzględnieniu ustawowych wyłączeń, obliczony na podstawie planu 3 kwartału roku poprzedzającego pierwszy rok prognozy (wskaźnik ustalony na podstawie średniej arytmetycznej z 3 poprzednich lat).

9.6.1. Dopuszczalny wskaźnik spłaty zobowiązań określony w art. 243 ustawy, po uwzględnieniu ustawowych wyłączeń, obliczony na podstawie wykonania roku poprzedzającego pierwszy rok prognozy (wskaźnik ustalony na podstawie średniej arytmetycznej z 3 poprzednich lat).

9.7. Informacja o spełnieniu wskaźnika spłaty zobowiązań określonego w art. 243 ustawy, po uwzględnieniu zobowiązań związku współtworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz po uwzględnieniu ustawowych wyłączeń, obliczonego na podstawie planu 3 kwartałów roku poprzedzającego rok budżetowy.

9.7.1. Informacja o spełnieniu wskaźnika spłaty zobowiązań określonego w art. 243 ustawy, po uwzględnieniu zobowiązań związku współtworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz po uwzględnieniu ustawowych wyłączeń, obliczonego na podstawie wykonania roku poprzedzającego rok budżetowy.

Źródło: Uchwała (2017).

Analiza uzyskanych wielkości indywidualnego wskaźnika zadłużenia na tle danych wyjściowych pozwoliła na wyprowadzenie następujących wniosków:

1. Przyjęcie dotacji na przedsięwzięcie bieżące skutkuje pogorszeniem ustawowo wymaganego wskaźnika w 2019 i 2020 roku w stosunku do danych pierwotnych. W danym roku budżetowym wpływ dochodów na lewą stronę wzoru jest pozytywny, natomiast kiedy dany rok budżetowy upływa, a kwota dochodów, wynikająca z wykonania budżetu, przechodzi na prawą stronę wzoru (część historyczna), powiększa ona dochody budżetu ogółem o jednorazowe środki otrzymane na realizację przedsięwzięć, które znajdują się w mianowniku wzoru i obniżają średnią, która określa maksymalny poziom zadłużenia.

2. Jednostka angażując środki budżetowe pochodzące z oszczędności z lat ubiegłych, „wolne środki” na zabezpieczenie wkładu własnego w zadaniu zwiększa wydatki bieżące budżetu, co od razu skutkuje pogorszeniem wymaganego ustawowo wskaźnika (scenariusz 2). Konsekwencją tego działania jest pogorszenie ustawowo wymaganego wskaźnika w 2019 i 2020 roku w stosunku do danych pierwotnych, i co istotne, w stopniu powodującym utratę możliwości uchwalenia budżetu w jednostce samorządu terytorialnego w roku 2020.
3. Łącząc wartość pozyskanych bezzwrotnych pomocowych środków (wprowadzonych do budżetu jednostki) z przedstawionych powyżej przykładowych działań można zaobserwować ich negatywny wpływ na ustawowo wymagany wskaźnik jednostki. Podejmowanie przedsięwzięć rozwojowych i realizacja głównych celów jednostki samorządu terytorialnego jest w tym scenariuszu – w świetle przyjętych regulacji zadłużenia – niemożliwa. Po wprowadzeniu jednorazowych bezzwrotnych środków pomocowych do budżetu, dzięki którym jednostka realizowała przedsięwzięcia bez dodatkowego zadłużania się, korzystając tylko ze środków własnych pochodzących z oszczędności („wolnych środków”), które zaangażowała jako wkład własny w wydatkach bieżących budżetu wywołała negatywne konsekwencje w postaci pogorszenia wskaźnika. Niespełnienie relacji, wynikającej ze wzoru indywidualnego wskaźnika zadłużenia, skutkuje opracowaniem i uchwaleniem programu postępowania naprawczego, czyli realizacji działań naprawczych głównie oszczędnościowych wskazanych w art. 240a ust. 5 i 6 ustawy o finansach publicznych (Dz.U. 2016, poz. 1870). Wobec tego można dojść do wniosku, że jeżeli jednostka nie skorzystałaby z jednorazowych bezzwrotnych środków pomocowych nie miałaby problemów z dochowaniem wymaganych ustawowo relacji wskaźnikowych.
4. Pozytywny efekt działań rozwojowych finansowanych ze źródeł zewnętrznych można byłoby uzyskać po wyłączeniu jednorazowych, bezzwrotnych środków zewnętrznych oraz finansowania wkładu własnego „wolnymi środkami” z formuły obliczania indywidualnego wskaźnika spłaty zadłużenia. Problem ten dostrzeżono i w przeciwnieństwie do wcześniej zgłaszanych propozycji modyfikacji wskaźnika (Marchewka-Bartkowiak, Wiśniewski, 2012, s. 3–6, za: Filipiak, Dylewski, 2013, s. 124–127) przewiduje się ich wprowadzenie (MF o zadłużeniu).

Reasumując, jednostki samorządu terytorialnego realizujące zadania bieżące współfinansowane ze środków zewnętrznych lub chcące wystąpić o dofinansowanie tych zadań, zabezpieczając środki na wkład własny z nadwyżki z lat ubiegłych i posiadanych „wolnych środków” pogarszają swój indywidualny wskaźnik zadłużenia. W okresie przejściowym (stara ustawa – nowa ustawa) jednostki samorządowe przygotowując się do spełnienia wymogów wskaźnika w wielu przypadkach minimalizowały wydatki bieżące kosztem ograniczeń środków na zadania własne, wynagrodzenia. Zmniejszenia wydatków bieżących dokonano często nie z powodu braku środków, lecz ze względu na konieczność wygospodarowania nadwyżki dotyczącej bieżącej działalności wyłącznie po to, aby osiągnąć

wymagany wskaźnik. Środki pozostające na rachunku, czyli zaoszczędzone przez jednostkę w latach wcześniejszych, a następnie wykorzystane jako wydatek bieżący budżetu, pogarszają relację wynikającą z obowiązującego wskaźnika (wywierają negatywny wpływ na prawą stronę wzoru). Wskaźnik nie wywołuje zatem pozytywnych działań. Jednostki działające gospodarnie, oszczędnie, niewydające wszystkich środków z budżetu w danym roku, podczas angażowania ich do budżetów lat przyszłych są wręcz karane pogarszaniem się wskaźnika. Podobnie jest z pozyskanymi jednorazowymi bezzwrotnymi środkami pomocowymi.

Kuriozalne jest to, że jednostka samorządu terytorialnego posiadając „wolne środki”, na rachunku bankowym nie może ich np. w dowolnej wysokości przeznaczyć na spłatę zaciągniętych wcześniej kredytów bądź pożyczek, gdyż maksymalną kwotę spłat określa właśnie obowiązujący wskaźnik. Wprowadzając wzór indywidualnego wskaźnika zadłużenia ustawodawca zapewne zamierzał zmniejszyć tempo przyrostu zadłużenia samorządów. Algorytm spłat skutecznie je ograniczył, lecz jednocześnie zablokował możliwości gospodarnego działania niezwiększającego zadłużenia. Wpływa to na sztuczne utrzymywanie zadłużenia w tych jednostkach. Wskaźnik zabezpiecza więc bardziej interes banków i prywatnych instytucji finansowych, niż interes publiczny samorządów.

Wyłączenie środków pomocowych i finansowania udziału własnego z wolnych środków z obliczanego wskaźnika nie zmniejszy gospodarności samorządów, a pozwoli korzystać w efektywny sposób z tych środków bez zwiększania zadłużania. Umożliwienie dokonywania spłat zadłużenia jednostki samorządu terytorialnego „wolnymi środkami” poza wskaźnikiem, spowoduje zmniejszenie kosztów obsługi zadłużenia (czyli odsetek od kredytów lub pożyczek), które stanowią wydatki bieżące w jednostce, a to pozytywnie wpłynie na prawą stronę obowiązującego wzoru. Zwiększy także możliwość aplikowania o środki pochodzące np. z budżetu Unii Europejskiej.

Uwagi końcowe

Przedstawione studium przypadku potwierdza zalety funkcji doradczej audytu wewnętrznego. Przeprowadzona analiza pozwoliła odnieść się do ryzyka finansowania rozwoju jednostki samorządu terytorialnego ze środków zewnętrznych. Wynikiem tej usługi jest sformułowanie postulatu, wyłączenia jednorazowych, bezzwrotnych środków zewnętrznych oraz finansowania wkładu własnego „wolnymi środkami” z formuły obliczania indywidualnego wskaźnika spłaty zadłużenia, a więc:

- pomniejszenie kwot dochodów planowanych w budżecie oraz kwot dochodów wykonanych budżetu o środki pochodzące z budżetu UE i funduszy celowych,
- pomniejszenie kwoty planowanych wydatków bieżących budżetu oraz kwoty wykonanych wydatków bieżących budżetu o kwoty planowanych i poniesionych wydatków na projekty współfinansowane z budżetu UE i funduszy celowych,

- pomniejszenie kwoty wydatków bieżących budżetu przeznaczonych na wkłady własne pochodzące z budżetu jednostki samorządu terytorialnego do przedsięwzięć lub projektów.

Wprowadzone zmiany skutkowałyby urealnieniem przyjmowanych kwot dochodów ogółem oraz kwot wydatków bieżących, które uwzględnia się w przedmiotowym wzorze, a które są istotne dla wyliczeń wskaźnika indywidualnej spłaty zobowiązań zgodnie z zapisem art. 243 ustawy o finansach publicznych (Dz.U. 2016, poz. 1870).

W zakresie świadczenia usług doradczych istotne są trzy aspekty – klient, audyt oraz relacja kosztów i korzyści. Należy jednak pamiętać, że usługi doradcze, ze względu na swój charakter, wykonywane są zwykle w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zleceniodawcy – klienta. Ich zakres i jakość wynika z dojrzałości organizacji i dojrzałości funkcji audytu. Dojrzała organizacja ukierunkowana jest na ciągłe doskonalenie i oczekuje wzrostu zaangażowania audytu w procesy decyzyjne, a tym samym kładzie akcent na usługi doradcze. Ich szersze wykorzystanie umożliwia: wzrost efektywności działania, doprowadzenie do działania zgodnego z prawem, poprawę efektywności/skuteczności mechanizmów kontroli wewnętrznej, usprawnienie danego procesu, wprowadzenie procedur w danym procesie oraz ich aktualizację, wprowadzenie systemu monitorowania realizacji zadań, poprawę efektywności systemu komunikacji wewnętrznej i inne. Dojrzałość audytu zależy natomiast od kompetencji audytorów, stopnia poznania organizacji i możliwości racjonalnego zapewnienia o systemie kontroli zarządczej w jednostce. W realizacji funkcji doradczej istotna jest też ich efektywność, a więc korzyści powinny być większe niż poniesione z tego tytułu koszty (Kumpiałowska, 2017).

Literatura

- Definicja audytu wewnętrznego. Kodeks etyki oraz międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (2016). The Institute of Internal Auditors Reserch Foundation: Floryda. Tłumaczenie Warszawa: Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska.
- Filipiak, B., Dylewski, M. (2013). Indywidualny wskaźnik zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego – problemy dostosowawcze. W: J. Sokołowski, A. Żabiński (red.), *Finanse publiczne*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego 2015* (2016). Warszawa: Studia i analizy statystyczne, GUS.
- Herdan, A., Stuss, M.S., Krasodomska, J. (2009). *Audyt wewnętrzny: jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Kabalski, P., Grzesiak, L. (2017). Funkcje audytu wewnętrznego w opinii polskich audytorów. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 91 (147).
- Kumpiałowska, A., *Wartość czynności doradczych audytu*. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid...36ec... (7.07.2017).
- Marchewka-Bartkowiak, K., Wiśniewski, M. (2012). Indywidualny wskaźnik zadłużenia JST – ocena krytyczna i propozycje zmian. *Analizy BAS*, 21.
- MF o zadłużaniu. Resort finansów przedstawił nowe przepisy dotyczące m.in. limitów zadłużenia*. Pobrane z: <http://samorząd.pap.pl/depeze/redakcyjne.finance/175026/MF-o-zadluzaniu--Resort-finansow-przedstawil-nowe-przepisy-dotyczace-m-in--limitow-zadluzenia> (7.07.2017).
- Sprawozdanie z postępów realizacji w 2014 i 2015 r. Umowy Partnerstwa 2014–2020* (2016). Warszawa: Ministerstwo Rozwoju. Departament Koordynacji Wdrażania Funduszy Unii Europejskiej.

Uchwała nr XXXV/170/17 Rady Powiatu Sulęcińskiego z dnia 25 kwietnia 2017 r w sprawie zmiany Wieloletniej Prognozy Finansowej Powiatu Sulęcińskiego na lata 2017–2030, Załącznika nr 1.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016 poz. 1870 z późn. zm.).

Winiarska, K. (2007). *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – regulacje krajowe*. Warszawa: Difin.

FINANCING OF THE DEVELOPMENT OF A SELF-GOVERNMENTAL ENTITY BY EXTERNAL SOURCES AS AN ADVISORY TASK OF INTERNAL AUDIT

Abstract: *Purpose* – Identification of threats in absorption of external financing sources, including European Union (EU) funds in the perspective of years 2014–2020, in the realisation of soft and hard undertakings improving the quality of life of local communities.

Design/methodology/approach – Critical analysis of literature and other sources, risk analysis as well as a case study of the chosen administrative district.

Findings – The conducted research allowed the confirmation of the increasing importance of advisory function of internal audit as well as the existing threats in absorption of EU funds by self-governments and their determinants. In conclusion it was justified and confirmed that it is necessary to extend the list of exclusion used in calculating the individual debt rate.

Originality/value – The proposal and justification (in result of the realisation of advisory function of internal audit) of extending the list of exclusions taken into consideration while calculating the individual debt ratio, affecting the elimination of the barrier of the absorption of EU funds as well as the improvement in economic actions in favour of the local community without increasing the debt.

Keywords: internal audit, advisory function, financing development, individual debt ratio

Cytowanie

Skoczylas, W., Kulczyńska, A. (2017). Finansowanie rozwoju jednostki samorządu terytorialnego ze źródeł zewnętrznych jako zadanie doradcze audytu wewnętrznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 31–41. DOI: 10.18276/fifu.2017.87/1-03.

Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań ankietowych

Piotr Sołtyk*

Streszczenie: *Cel* – Zasadniczym celem artykułu jest prezentacja wybranych wyników badań własnych, którymi była ocena realizacji usług doradczych audytu wewnętrznego na płaszczyźnie samorządu terytorialnego.

Metodologia badania – Analizę materiału empirycznego przeprowadzono na podstawie kwestionariusza ankiety. W przygotowaniu wyników badań pomocne okazały się także studia literaturowe. Dodatkowo przeprowadzono również analizę regulacji prawnych, a także wytycznych profesjonalnej praktyki zawodowej ogłoszonych w drodze komunikatu.

Wynik – Prezentowane wyniki badań są kontynuacją wcześniejszych analiz dotyczących skuteczności i efektywności kontroli zarządczej, w tym audytu wewnętrznego. Uzyskane wyniki mogą stanowić podstawę do dalszych dyskusji nad modelem audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych.

Oryginalność/wartość – W artykule sformułowano hipotezę, zgodnie z którą współczesny audyt wewnętrzny poprzez świadczenie na rzecz kierownictwa jednostki usług doradczych, staje się jednym z fundamentalnych instrumentów wspomagających proces zarządzania.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, doradztwo, samorząd terytorialny, ryzyko

Wprowadzenie

Współczesne potrzeby kierowania złożonymi procesami gospodarki finansowej w sektorze publicznym wymagają od decydentów wysokiego poziomu sprawności działania a także umiejętności i wiedzy specjalistycznej, niezbędnej do skutecznego zarządzania. Jednym z walorów procesu decyzyjnego jest pozyskanie informacji stanowiącej podstawę podejmowania decyzji zarządczych. Przygotowanie decyzji, w warunkach dużej zmienności otoczenia, dynamicznego rozwoju techniki, globalizacji procesów gospodarczych oraz w warunkach niepewności i ryzyka, wymaga stałego dopływu pełnych, szybkich i rzetelnych informacji (Filipiak, Dylewski, Gorzałczyńska-Koczkodaj, 2011, s. 9). W działalności jednostek sektora finansów publicznych wśród wielu instrumentów odpowiedzialnych za dostarczanie bieżącej i precyzyjnej informacji wykorzystywanej na potrzeby realizacji zadań

* dr Piotr Sołtyk, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów i Prawa, Katedra Finansów Samorządowych, e-mail: piotr.soltyk@uek.krakow.pl.

publicznych, a także zarządzania budżetem (planem finansowym), należy wskazać niezależny audyt wewnętrzny. Bez wątpienia niezależna i obiektywna aktywność audytu wewnętrznego, w szczególności przez świadczenie na rzecz kierownictwa usług doradczych, wpisuje się w nurt nowego zarządzania w sektorze publicznym. Potrzebę wykonywania usług doradczych dostrzegł ustawodawca, określając w przepisach ustawy o finansach publicznych czynności doradcze, jako jedno z wielu zadań zarezerwowanych dla audytu wewnętrznego (por. Winiarska, 2007, s. 41–42).

Celem artykułu jest przedstawienie wybranych wyników badań własnych, przedmiotem których była ocena realizacji usług doradczych audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego (dalej: JST).

1. Czynności doradcze audytu wewnętrznego w świetle regulacji prawnych i wytycznych praktyki zawodowej

Wymogi prawne w przedmiocie realizacji czynności doradczych uregulowano w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Współczesny audytor wewnętrzny postrzegany jest jako niezależny diagnosta systemów zarządzania, który uprawniony jest do wykonywania usług doradczych na rzecz kierownika jednostki. Fundamentalnym celem czynności doradczych jest bieżące wspieranie decydentów w realizacji założonych celów i zdań. Świadczenie czynności doradczych następuje z własnej inicjatywy audytora lub na wniosek kierownika jednostki. Mając na uwadze znaczenie dostarczanej informacji przez audytora wewnętrznego, zasadne wydaje się, aby każdorazowo zakres i cel czynności doradczych wcześniej uzgodniono ze zlecniodawcą.

Wytyczne standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych z dnia 12 grudnia 2016 roku jednoznacznie wskazują, że ze względu na swój charakter czynności doradcze są z reguły wykonywane w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie kierownika jednostki¹. Istotą usług doradczych jest to, że zwykle angażują dwie strony, tj. osobę lub grupę osób oferujących doradztwo – audytora wewnętrznego, biegłego rewidenta lub doradcę podatkowego oraz osobę lub grupę osób poszukujących i uzyskujących konkretną poradę (por. *Standardy audytu wewnętrznego...*, 2016). Podobnie jak w przypadku realizacji zadania zapewniającego² rezultatem końcowym czynności doradczych jest przede wszystkim sformułowanie właściwych propozycji przyczyniających się do usprawnienia funkcjonowania w jednostce systemów zarządzania. W wyniku czynności doradczych powinna powiększyć się jakość i efektywność działania obszaru, który był

¹ Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28).

² Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu – przez zadanie zapewniające należy rozumieć działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej.

przedmiotem konsultacji. Wszyscy audytorzy wykonujący czynności doradcze zobowiązani są do przestrzegania standardów profesjonalnej praktyki zawodowej. Chodzi przede wszystkim o respektowanie standardów zawodowych odnoszących się do obiektywizmu, biegłości i należytej staranności zawodowej audytu wewnętrznego (por. *Standardy audytu wewnętrznego...*, 2016). Biorąc pod uwagę złożoność realizowanych zadań audytowych, aktywność współczesnego audytu wewnętrznego w większym stopniu powinna zostać ukierunkowana na doradztwo i konsulting, z wykorzystaniem różnorodnych metod zarządzania ryzykiem, sygnalizując na bieżąco decydom ryzyko niepowodzeń i innych dysfunkcji. Niejednokrotnie właściwa porada audytora wewnętrznego może ustrzec decydenta samorządowego przed niebezpiecznym ryzykiem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

2. Założenia metody badawczej

Podstawę do analizy materiału empirycznego stanowił kwestionariusz ankiety, który skierowano do wybranych JST na terenie województwa świętokrzyskiego. Wtórą analizę dokonano na podstawie 36 ankiet. Dążąc do rozpoznania rzeczywistego obrazu świadczonych usług doradczych przez audytorów wewnętrznych na polu samorządu terytorialnego, przyjęto założenia, że badane jednostki poddano stratyfikacji na poszczególne rodzaje JST, tj.: urząd marszałkowski, urząd miasta, urząd gminy i starostwo powiatowe. Podstawę do sformułowania pytań w kwestionariuszu ankiety stanowiły wytyczne standardów kontroli zarządczej ogłoszone Komunikatem nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 roku³. Pomocne okazały się także wytyczne standardów zawodowych profesjonalnej praktyki audytorskiej ogłoszone w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 roku w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych⁴. Horyzont czasowy badań obejmował lata 2010–2016, uwzględniając rozwiązania prawne regulujące metodykę audytu wewnętrznego⁵. Wyniki analizy w zakresie zlecenia audytorowi czynności doradczych powinny dostarczyć odpowiedzi na wiele istotnych pytań, a mianowicie:

- czy kierownictwo JST zlecało audytorom wewnętrznym przeprowadzenie czynności doradczych,
- czy wpływ na zlecenie audytorom przeprowadzenia czynności doradczych ma wykształcenie kierowników JST,
- czy okres prowadzenia audytu w jednostce samorządowej ma wpływ na zlecenie czynności doradczych,

³ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).

⁴ Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28.

⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r., w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2015 r., poz. 1480).

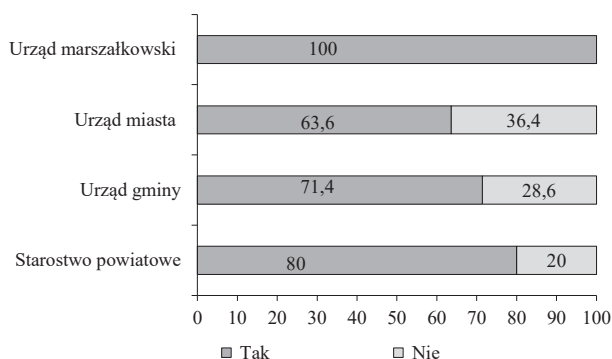
- jak kształtowało się zapotrzebowanie na usługi doradcze w okresie ostatnich dwóch lat w JST.
- czy udzielanie czynności doradczych miało wpływ na niezależność audytorów.

3. Prezentacja wybranych wyników badań

Bardzo interesujące wyniki przyniosło badanie dotyczące zlecania audytorom wewnętrznym przeprowadzenia czynności doradczych. Okazało się, że 75% kierownictwa JST wykorzystuje funkcję doradczą audytu wewnętrznego. Według kierownictwa, informacja uzyskiwana dzięki czynnościom doradczym jest bardzo przydatna w podejmowaniu decyzji oraz w zarządzaniu gospodarką finansową. Ponadto decydenci samorządowi bardzo pozytywnie oceniają tę formę audytu, gdyż zakres czynności dostosowany jest do potrzeb zlecającego, a temat nie musi wynikać z obszaru objętego audytem i być określony w rocznym planie audytu. Ponadto 26% kierowników uważa, że audyt może spełniać szczególnie aktywną rolę doradczą w JST, które nie mają wdrożonego systemu zarządzania ryzykiem. Jak wskazują wyniki badań, 75% decydentów samorządowych zleca audytorom wewnętrznym przeprowadzanie zadań doradczych. Nie jest to rezultat zadowalający, jeżeli uwzględnimy opinie 25% kierowników JST, którzy nie wyrażają woli zlecania takiej formy prowadzenia audytu.

Analiza wyników badań dowiodła, że czynności doradcze są nieodzownym elementem pracy audytorów wewnętrznych zatrudnionych w urzędach marszałkowskich – 100% respondentów potwierdziło tę tezę. O bardzo dużym znaczeniu czynności doradczych w gospodarowaniu finansami JST wypowiedzieli się również kierownicy urzędów starostw powiatowych (80%). W pozostałych badanych typach JST, respondenci również wyrazili pogląd, że zlecają audytorowi czynności doradcze – urzędy gmin – 71% i urzędy miast – 63%. Oznacza to, że kierownicy tych jednostek widząc potrzebę formy doradczej audytu, wykorzystują różnego rodzaju zalecenia, rekomendowanie usprawnień, jak również uważają za przydatne proponowane w ten sposób zmiany planów i inicjatyw. Respondenci uważają, że obiektywne i kompetentne doradztwo audytu wewnętrznego jest formą aktualnego rozwiązywania problemów w działalności operacyjnej JST.

Na uwagę zasługuje to, że 36% respondentów z urzędów miast wyraziło opinię, iż nie korzysta z usług audytu wewnętrznego. Podobną opinię uzyskano od kierowników z urzędów starostw powiatowych, w których 20% respondentów jednoznacznie stwierdziło, że nie zleca audytorowi przeprowadzenia czynności doradczych. Może to świadczyć o braku zaufania do informacji formułowanej przez audyt lub też o niewystarczającym rozeznaniu w idei i faktycznych możliwościach audytu w sektorze publicznym. Wy tłumaczeniem tego może być również korzystanie przez kierownictwo z usług doradczych świadczonych przez radców prawnych, biegłych rewidentów lub skarbników. Wyniki badań dotyczących zlecania audytorowi przeprowadzenia czynności doradczych przedstawiono na rysunku 1.



Rysunek 1. Zlecenie audytorowi czynności doradczych

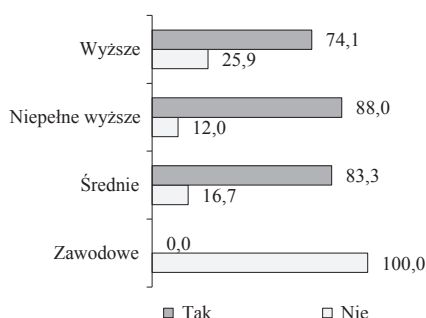
Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Starano się również oszacować – wyjaśnić, jaki wpływ na zlecenie audytorom przeprowadzenia czynności doradczych ma wykształcenie kierowników JST. Wyniki badań nie są jednoznaczne, ponieważ 74,1% kierowników z wyższym wykształceniem, 88% kierowników z wykształceniem niepełnym wyższym oraz 83,3% kierownictwa z wykształceniem średnim widzi potrzebę zlecenia audytorowi czynności doradczych. Aż 25,9% kierownictwa legitymującego się wyższym wykształceniem, 12% kierowników z wykształceniem niepełnym wyższym oraz 16,7% z wykształceniem średnim nie korzysta jednak z usług audytu wewnętrznego.

Korzystanie przez kierownictwo z usług doradczych audytorów wewnętrznych może świadczyć o tym, że decydenci samorządowi obdarzyli audytorów dużym zaufaniem, są w stanie polegać na ich opiniach oraz doceniają profesjonalizm w działaniach komórki audytu wewnętrznego (dalej: KAW). Może to również wynikać ze zrozumienia filozofii teraźniejszego audytora wewnętrznego, który coraz częściej postrzegany jest jako konsultant. Negatywne nastawienie do działań audytorów wewnętrznych świadczy natomiast o braku zaufania do opinii audytora i bazowaniu na opiniach wyrażanych przez inne gremia doradcze, takie jak: radca prawny, doradca, biegły rewident lub skarbnik. Takie postępowanie kierownictwa budzi podejrzenie o niepełnym rozumieniu faktycznych zalet i możliwości, jakie niesie niezależna i obiektywna działalność audytu wewnętrznego w jednostkach podsektora samorządowego. Wyniki badań dotyczące zlecenia czynności doradczych w zależności od wykształcenia kierownictwa JST przedstawiono na rysunku 2.

Równie ważnym zagadnieniem, z punktu widzenia usług doradczych audytu, było ustalenie czy okres prowadzenia audytu w JST wpływa na zlecenie audytorowi czynności doradczych. Okazało się, że korzystanie z porad audytu wewnętrznego nie jest uzależnione od okresu jego prowadzenia w jednostce samorządowej. Świadczyły o tym wypowiedzi 66,7% respondentów z jednostek samorządu terytorialnego, które prowadzą audyt dłużej niż 5 lat. Z wypowiedzi tych wynikało, że nie ma potrzeby korzystania z porad audytora w zakresie

działań doradczych. Wypowiedzi takie nie dziwią, ponieważ decydenci samorządowi zazwyczaj korzystają z porady audytora w sytuacjach nagłych, bezzwłocznie wymagających merytorycznej informacji, a sama procedura zadania doradczego nie jest objęta takimi wymogami formalno-prawnymi, jak dla zadania zapewniającego (zadanie doradcze audytu nie musi być określone w rocznym planie audytu, nie ma obowiązku przeprowadzania analizy ryzyka). W tabeli 1 przedstawiono wyniki badań w zakresie zlecenia czynności doradczych w zależności od okresu prowadzenia komórki audytu wewnętrznego w JST.



Rysunek 2. Zlecenie audytorowi czynności doradczych w zależności od wykształcenia kierownika JST

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Tabela 1

Zlecenie czynności doradczych w zależności od jak dawno prowadzony jest audyt

	Od jak dawna prowadzony jest audyt wewnętrzny (%)				
	dłużej niż 5 lat	5–4 lata	3–2 lata	rok	krócej niż rok
Tak	33,3	25,0	10,0	50,0	0,0
Nie	66,7	75,0	90,0	50,0	100,0

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Kluczowe dla dalszych rozważań jest określenie, jaki jest procentowy udział czynności doradczych w codziennej pracy audytora w JST. Wypowiedzi osób badanych pokazują, że 42,9% audytorów uważa, iż czynności doradcze w ich codziennej pracy kształtują się od 15 do 20%. Tylko 17,1% respondentów wyraziło opinię, że kierownictwo absorbuje czas audytorów zlecając im udzielanie porad doradczych na poziomie od 10 do 15%, a tylko 5,7% badanych stwierdziło, że usługi doradcze stanowią ponad 50% ich codziennej pracy. Taka sytuacja w głównej mierze spowodowana jest niewystarczającą znajomością KAW przez kierownictwo, a w szczególności nieznajomością faktycznych zalet oraz celów stawianych przed audytem wewnętrznym w sektorze publicznym, zwłaszcza funkcji doradczej, prewencyjnej, empirycznej i oceniającej. Występującą dysfunkcję można również upatrywać

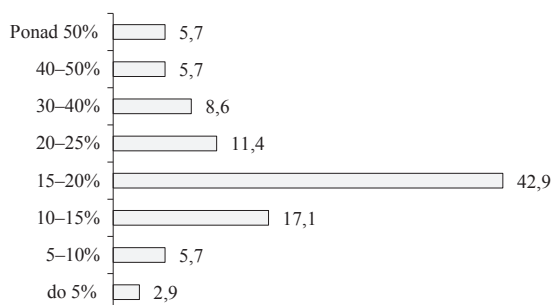
w samym procesie organizacji systemu audytu, tj. w przewadze zadań zapewniających nad zadaniami diagnostyczno-prewencyjnymi audytu (zapobiegawczymi materializacji ryzyka nieprawidłowości). W tabeli 2 i na rysunku 3 zaprezentowano wyniki badań w tym zakresie.

Tabela 2

Udział czynności doradczych w czasie pracy audytora w JST

Typ jednostki samorządu terytorialnego (%)					
udział	urząd marszałkowski	urząd miasta	urząd gminy	starostwo powiatowe	ogółem
do 5%	0,0	27,3	16,7	26,7	2,9
5–10%	0,0	9,1	16,7	0,0	5,7
10–15%	33,3	9,1	0,0	26,7	17,1
15–20%	33,3	27,3	33,3	13,3	42,9
20–25%	0,0	0,0	0,0	26,7	11,4
30–40%	0,0	9,1	16,7	6,7	8,6
40–50%	0,0	9,1	16,7	0,0	5,7
ponad 50%	33,3	9,1	0,0	0,0	5,7

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.



Rysunek 3. Udział czynności doradczych w czasie pracy audytora w JST

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Interesujące są również oceny audytorów wewnętrznych związane z określeniem tego, jakie było zapotrzebowanie na usługi doradcze audytu wewnętrznego, biorąc pod uwagę okres dwóch ostatnich lat. Aż 40% badanych uważa, że w ostatnim okresie nastąpił istotny wzrost świadczonych porad doradczych na rzecz kierownictwa i innych pracowników jednostki. Wyniki badań nie dziwią, gdyż z samej definicji audytu wewnętrznego wynika, że skupia się on na weryfikacji całych systemów, w związku z czym samo zidentyfikowanie luk i błędów w badanym procesie nie stanowi trudności, a wydawane rekomendacje mają zapobiec ponownemu wystąpieniu nieprawidłowości. Taki istotny wzrost czynności doradczych audytu może być spowodowany wzrostem zaufania do wiedzy i doświadczenia

audytorów. Nie należy również zapominać o coraz częściej spotykanym terminie marketingu rangi i wartości wnoszonej przez audyt w jednostce, która może być skutecznie realizowana przez m.in. bieżącą informację o grożącym ryzyku nieprawidłowości oraz szeroko rozumiane zadania konsultacyjne.

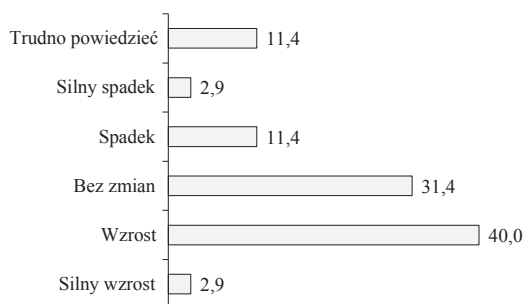
Z danych uzyskanych w badaniu wynika również, że 54% respondentów z urzędów miast uważa, że nastąpił zdecydowany wzrost udziału czynności doradczych w pracy KAW w ostatnich dwóch latach, zaś w pozostałych JST respondenci uważają, że nastąpił nieznaczny wzrost. Tylko 3% badanych wyraża opinię o zmniejszeniu się udziału porad doradczych w pracy KAW w ostatnim czasie, a 11% badanych nie ma zdania na ten temat. W tabeli 3 i na rysunku 4 przedstawiono wyniki badań empirycznych dotyczących udziału czynności doradczych, w czasie pracy audytora wewnętrznego w ostatnich dwóch latach.

Tabela 3

Udział czynności doradczych w czasie pracy audytora w ostatnich dwóch latach

Typ jednostki samorządu terytorialnego (%)					
Udział	urząd marszałkowski	urząd miasta	urząd gminy	starostwo powiatowe	ogółem
Silny wzrost	0,0	9,1	0,0	0,0	2,9
Wzrost	33,3	54,5	33,3	33,3	40,0
Bez zmian	66,7	36,4	33,3	20,0	31,4
Spadek	0,0	0,0	16,7	20,0	11,4
Silny spadek	0,0	0,0	0,0	6,7	2,9
Trudno powiedzieć	0,0	0,0	16,7	20,0	11,4

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.



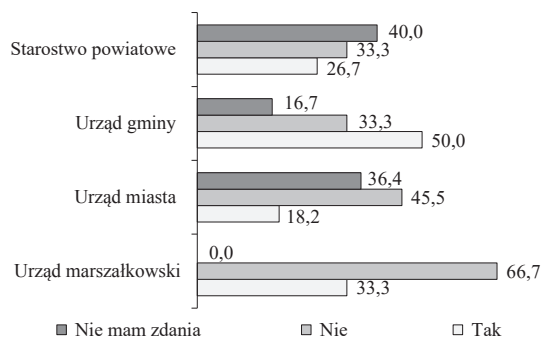
Rysunek 4. Udział czynności doradczych w czasie pracy audytora w ostatnich dwóch latach

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Kolejne zagadnienie, z punktu widzenia świadczonych przez audytorów wewnętrznych porad doradczych, dotyczyło określenia wpływu udzielanych czynności doradczych na niezależność audytorów.

Z badań empirycznych jednoznacznie wynika, że 28,6% ankietowanych audytorów wewnętrznych łamie zasadę niezależności podczas udzielania porad doradczych. Za istotny czynnik wpływający na nieprzestrzeganie wytycznych standardów zawodowych, podczas świadczonych usług doradczych, jest wola kierownictwa jednostki o angażowaniu audytora w działalność nie zawsze związaną z pracą audytora. 40% ankietowanych zadeklarowało, że nie ma konfliktu z kierownictwem jednostki i przestrzega każdorazowo standardów zawodowych dotyczących niezależności oraz obiektywizmu w toku udzielania porad doradczych. Wysoki odsetek ankietowanych – (31%) stwierdziło, że nie ma zdania. Z badań wynika również, że 50% ankietowanych audytorów z urzędów gmin jest przekonanych o nieprzestrzeganiu istotnych standardów niezależności i obiektywizmu podczas świadczenia usług doradczych. Problemy z niezależnością zgłosiło również 33% ankietowanych z urzędów marszałkowskich oraz 26% z urzędów starostw powiatowych.

Duży odsetek ankietowanych nie potrafił jednoznacznie określić, czy podczas świadczenia usług doradczych łamane są standardy zawodowe – problem z jasnym zdefiniowaniem takiej sytuacji miało 40% respondentów ze starostw powiatowych, 36% z urzędów miast oraz 16% audytorów z urzędów gmin. Są to niezbyt zadowalające wyniki, szczególnie te uzyskane od respondentów z urzędów starostw powiatowych, w których aż 40% ankietowanych niejednoznacznie zadeklarowało przestrzeganie jednej z podstawowych zasad audytu – niezależności, a tylko 33% badanych wyraziło opinię, że nie łamie wytycznych w zakresie tego standardu zawodowego. Na rysunku 5 przedstawiono wyniki badań ankietowych dotyczących powyższych zagadnień.



Rysunek 5. Wpływ czynności doradczych na niezależność i obiektywizm audytora

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Uwagi końcowe

Konkluzje płynące z analizy wyników badań dotyczących świadczenia przez audytorów wewnętrznych usług doradczych, są następujące:

1. Zdecydowana większość kierownictwa jednostek samorządowych – 75% jest zdania, że rola doradcza audytu jest integralną częścią funkcjonowania całego systemu zarządzania i wykorzystuje efektywnie tę funkcję. Informacja uzyskiwana z czynności doradczych audytora jest bardzo przydatna w podejmowaniu bieżących decyzji przez decydentów samorządowych, zwłaszcza w procesie zarządzania gospodarką finansową jednostki. 75% kierownictwa JST zleca audytorom przeprowadzenie porad doradczych, oceniając tę formę audytu za bardzo wygodną, dostosowaną do potrzeb zlecającego, bez konieczności zachowania wymagań proceduralnych audytu.
2. Badania dowodzą, że w większym stopniu przeprowadzenie czynności doradczych zlecają kierownicy legitymujący się wykształceniem wyższym – (74%), co może świadczyć o pełniejszym zrozumieniu filozofii współczesnego audytu i wnoszeniu do jednostki wartości dodanej. Ogólny wniosek, jaki można wyciągnąć po przeanalizowaniu uzyskanych danych, sprowadza się do stwierdzenia, że decydenci najczęściej korzystają z porad audytora w przedmiocie obszarów narażonych na ryzyko naruszenia przepisów Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.
3. 43% audytorów uważa, że czynności doradcze zajmują im 15–20% codziennej pracy, poza wyjątkami odnotowanymi w urzędach starostw powiatowych i w urzędach miast. Ponadto 40% badanych audytorów uważa, że w ostatnim okresie nastąpił silny wzrost świadczonych porad doradczych na rzecz kierownictwa i innych pracowników jednostki, a tylko 3% ankietowanych wyraziło opinię, że nastąpił silny spadek.

Z badań wynika, że 30% audytorów wewnętrznych nie przestrzega zasady niezależności podczas udzielania porad doradczych, podając jednocześnie, że istotnym czynnikiem wpływającym na nieprzestrzeganie wytycznych i standardów zawodowych jest wola kierownictwa jednostki o angażowaniu audytora w działalność nie zawsze związaną z działalnością audytorską. Okazało się również, że korzystanie z porad audytu wewnętrznego nie jest uzależnione od okresu jego prowadzenia w jednostce. Świadczenie usług doradczych w dużej mierze zależy od predyspozycji, doświadczenia i wiedzy audytora wewnętrznego.

Literatura

- Filipiak, B., Dylewski, M., Gorzałczyńska-Koczkodaj, M. (2011). *Analiza finansowa budżetów jednostek samorządu terytorialnego*. Warszawa: Muncipium.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28).
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. poz. 1480).

Winiarska, K. (2007). *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe*. Warszawa: Difin.

INTERNAL AUDIT CONSULTING SERVICES IN LOCAL GOVERNMENT ACCORDING TO SURVEYS

Abstract: *Purpose* – The main aim of the article is to present selected results of own research on the implementation of internal audit advisory services in local government units.

Design/methodology/approach – The empirical data was analyzed on the basis of the questionnaire survey. Literature studies have also helped in the preparation of research results, as well as an analysis of legal regulations and communications.

Findings – The presented results are a continuation of previous analyzes on the effectiveness and effectiveness of management control and internal audit. The results obtained may provide the basis for further discussions on the internal audit model in the public finance sector.

Originality/value – The paper hypothesizes that contemporary internal auditing by providing the management unit with consulting services becomes one of the permanent instruments supporting the management process.

Keywords: internal audit, consulting, local government, risk

Cytowanie

Sołtyk, P. (2017). Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań ankietowych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 43–53. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-04.

Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego

Kazimiera Winiarska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest ocena realizacji funkcji doradczej w zadaniach audytu wewnętrznego.

Metodologia badania – Wykorzystano wyniki badań ankietowych instytutów audytu wewnętrznego i firmy audytorskiej.

Wynik – Według przeprowadzonych badań naukowych w zadaniach audytowych ankietowani wymieniają czynności doradcze dla kierownictwa jednostek.

Oryginalność/wartość – Dzięki publikacjom zagranicznym uzyskano informacje o rankingu czynności audytowych. Zagraniczni audytorzy korzystają z kontaktów w ramach instytutów audytu wewnętrznego oraz większych możliwości finansowych przy badaniach ankietowych.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, funkcje audytu wewnętrznego, funkcja doradcza audytu wewnętrznego

Wprowadzenie

Audyt wewnętrzny ma na świecie wielowiekowe tradycje. Rozwój audytu wewnętrznego był uzależniony od sytuacji gospodarczej, politycznej i technologicznej. Początkowo w audycie wewnętrznym koncentrowano uwagę na aspektach finansowych, następnie rozszerzono zainteresowania również na aspekty niefinansowe. Aktualnie oczekuje się od audytorów wewnętrznych pełnienia funkcji doradczych. Rozmiary jednostek biznesowych i publicznych, źródła finansowania działalności i powiązania międzynarodowe powodują, że kierownictwo tych jednostek oczekuje wsparcia ze strony niezależnego audytu wewnętrznego.

1. Aktualne i perspektywiczne cele audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny w Polsce nie ma długiej historii (od 2002 r.) i jest kojarzony wyłącznie z sektorem finansów publicznych. W krajach Europy Zachodniej ma dłuższą historię i występuje we wszystkich sektorach gospodarki narodowej.

* prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, WNEiZ, Instytut Rachunkowości, e-mail: kr234@wneiz.pl.

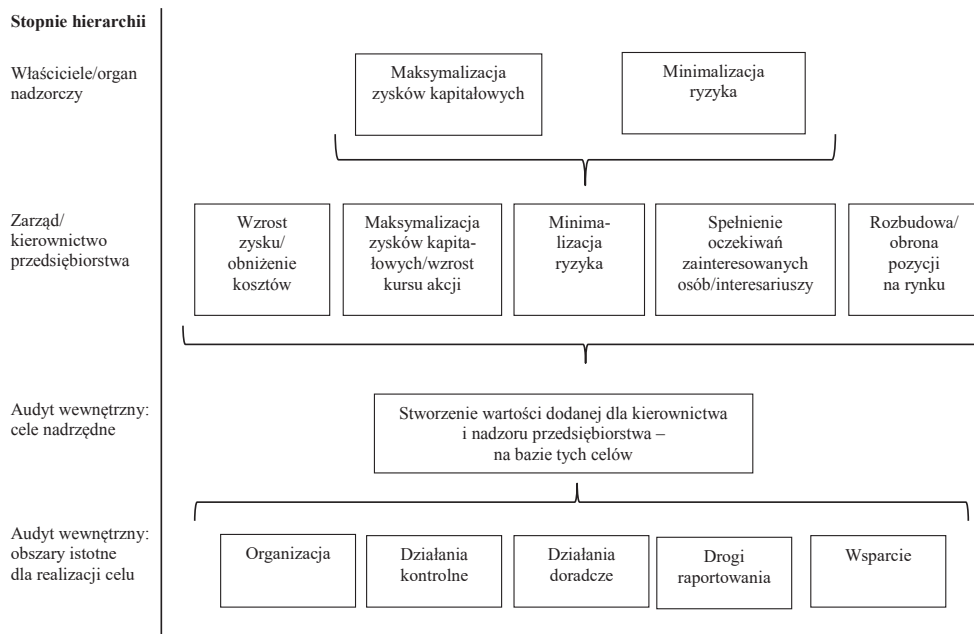
Dla sprawdzenia jak w praktyce realizowane są zadania audytu wewnętrznego opracowano ankietę badawczą (Eulerich, 2014), którą opublikowano w Niemczech, Szwajcarii i Austrii. W ankiecie wzięło udział 2450 audytorów wewnętrznych. Najwięcej audytorów pochodziło z instytucji kredytowych i usług finansowych (27%). Z sektora przemysłu było 22% audytorów. Pozostali ankietowani wywodzili się z innych branż.

Identyfikacja i ocena ryzyka są obecnie głównym celem zainteresowania kierownictwa organizacji. Są one istotne zarówno w okresie wyznaczania celów dla jednostki, jak i w przypadku niezrealizowania celów. Cele wyznaczone przez właścicieli zostają przekazywane zarządom, a następnie oddziałom przedsiębiorstwa i poszczególnym pracownikom (Winiarska, 2017, s. 47).

Przykładami celów podstawowych, zdefiniowanych na potrzeby zapewnienia długoterminowego istnienia jednostki, są (rys. 1):

- zwiększenie zysku/obniżenie kosztów,
- maksymalizacja zysków kapitałowych/wzrost kursu akcji,
- minimalizacja ryzyka/identyfikacja oraz monitoring ryzyka,
- utrzymanie pozycji na rynku/zwiększenie liczby klientów,
- polepszenie wizerunku jednostki/spełnienie oczekiwań interesariuszy.

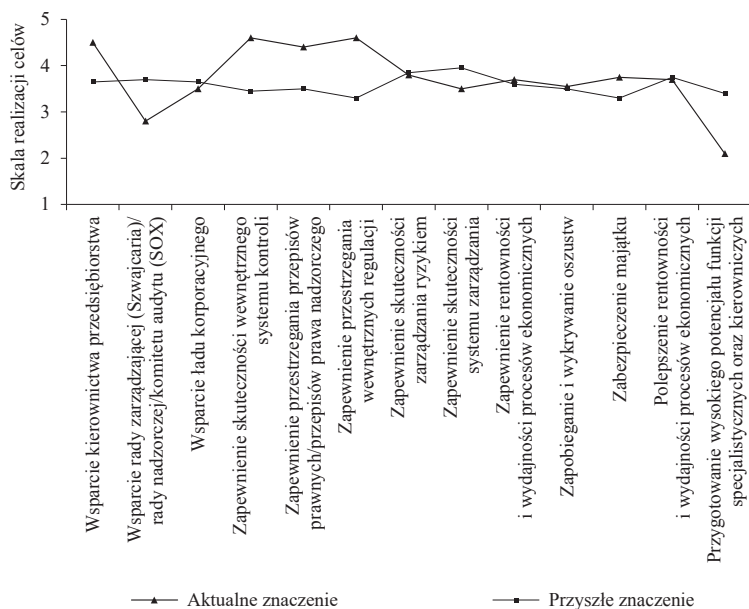
W obszarach istotnych dla realizacji celu wymienia się działania doradcze.



Rysunek 1. Hierarchia celów przedsiębiorstwa z punktu widzenia audytu wewnętrznego

Źródło: Eulerich (2014).

Cele wyznaczone przez właścicieli i przekazane według hierarchii decyzji w jednostce wpływają również na funkcje audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny powinien zabezpieczać wszystkie rodzaje aktywności jednostki i generowanie wartości dodanej (rys. 2).



Rysunek 2. Cele i zadania audytu wewnętrznego

Źródło: Eulerich (2014).

Właściciele jasno wyznaczają cele jednostki, a zarząd dedukcyjnie przeprowadza transformację tych celów na własny użytek. Audytorzy wewnętrzni, pełniąc funkcję kontrolno-doradczą, powinni wspierać kierownictwo jednostki w transformacji celów.

Z analizy celów wyznaczonych przez właścicieli i ich związku przyczynowo-skutkowego, można wysnuć następujące wnioski:

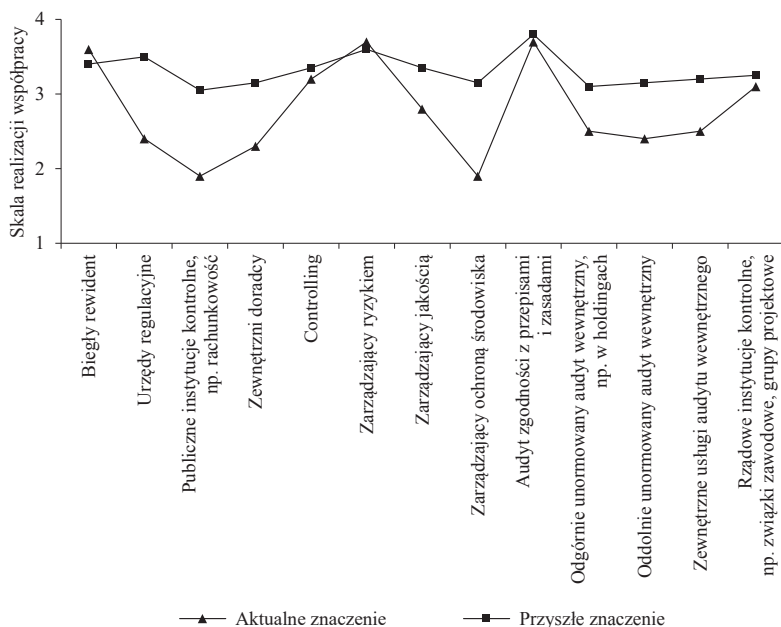
- audyt wewnętrzny poprawia strukturę zarządzania,
- zarząd ma większą orientację w zakresie ryzyka,
- rada nadzorcza i właściciele są zadowoleni z osiąganego wydajności jednostki.

Różnorodne obszary zabezpieczania celów determinują wielowarstwowe zakresy zadań audytu wewnętrznego. Należy je połączyć z bezpośrednimi wytycznymi dla kierownictwa i pośrednimi wytycznymi dla nadzoru przedsiębiorstwa.

Aktualnie audyt wewnętrzny zdecydowanie wskazuje na różnice w ustalaniu priorytetów celów. W przyszłości ta różnorodność celów będzie mniejsza. W skali 1–5 (gdzie 5 oznacza – mocno wzrosło, a 1 – może spadnie) audytorzy wskazali przyszłe cele i zadania. Większe znaczenie będą miały funkcje „wsparcie kierownictwa przedsiębiorstwa”,

„zapewnienie skuteczności wewnętrznego systemu kontroli”, „zapewnienie przestrzegania przepisów prawnych”, „zapewnienie przestrzegania wewnętrznych regulacji”. Wzrost znaczenia tych funkcji oznacza, że funkcjonowanie audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie poprawia się i pozyskuje nowe zasoby do realizacji swoich zadań doradczych.

W ankiecie poproszono również o ocenę intensywności współpracy audytu wewnętrznego z wewnętrznymi i zewnętrznymi instytucjami (rys. 3).



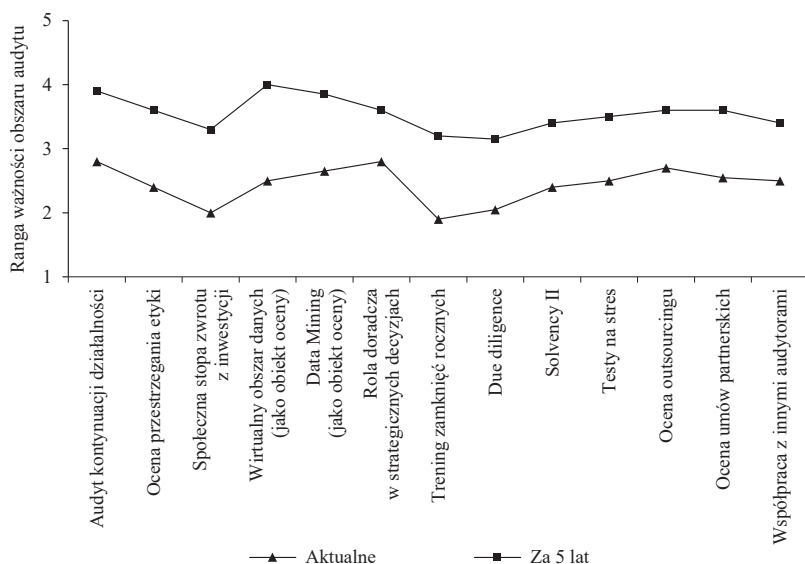
Rysunek 3. Intensywność współpracy audytu wewnętrznego z wewnętrznymi i zewnętrznymi instytucjami

Źródło: Eulerich (2014).

Szczególnie ważna jest współpraca z biegłym rewidentem, zarządzającymi ryzykiem i oceniającymi zgodność z przepisami i zasadami.

Dla oceny poglądów audytorów o przyszłości audytu wewnętrznego, poproszono o wskazanie ważniejszych tematów (obszarów) audytu wewnętrznego obecnie i za pięć lat (rys. 4).

Dynamiczne otoczenie organizacji powoduje wzrost trudności, które audyt wewnętrzny musi pokonać. Dużą rolę odgrywa doświadczenie, ale i zrozumienie specyfiki organizacji. Na rysunku 4 wskazano ważne obszary audytu wewnętrznego (w tym jego rolę doradczą w strategicznych decyzjach i audyt kontynuacji działalności).



Rysunek 4. Perspektywiczne znaczenie ważniejszych tematów (obszarów) audytu wewnętrznego

Źródło: Eulerich (2014).

2. Główne obszary zainteresowania audytu wewnętrznego

IIA przeprowadził w latach 2006 i 2010 wielostronne badania oceniające istotne obszary i wyniki audytu wewnętrznego. W badaniach oceniono również najważniejsze i najmniej ważne obszary działalności audytu wewnętrznego. W 2006 roku respondenci wskazali na następujące najważniejsze i najmniej ważne obszary działalności audytu wewnętrznego (tab. 1).

Tabela 1

Najbardziej i najmniej rozwinięte obszary działalności audytu wewnętrznego w 2006 roku

Lp.	Główne obszary zainteresowania	Obszary najmniejszego zainteresowania
1.	Zapobieganie oszustwom	Wynagrodzenia dla kadry kierowniczej wyższego szczebla
2.	Zarządzanie ryzykiem	Globalizacja
3.	Zgodność z regulacjami	Ochrona środowiska
4.	Nadzór korporacyjny	Nowo powstające rynki

Źródło: opracowanie własne na podstawie Burnaby, Hass (2009), s. 828.

Najważniejsze i najmniej ważne obszary działalności audytu wewnętrznego wskazane przez respondentów w 2010 roku zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Najbardziej i najmniej rozwinięte obszary działalności audytu wewnętrznego w 2010 roku

Lp.	Główne obszary zainteresowania	Obszary najmniejszego zainteresowania
1.	Audyt operacyjny	Wdrożenie rozszerzonego języka sprawozdawczości biznesowej (XBRL)
2.	Audyt zgodności z regulacjami kodeksu (włącznie z ochroną prywatności)	Oceny wynagrodzeń kierownictwa wyższego szczebla
3.	Audyt ryzyka finansowego	Wdrażanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IFRS)
4.	Dochodzenia w sprawie oszustw i nieprawidłowości	Działania społeczne i związane z ochroną środowiska (korporacyjna odpowiedzialność społeczna, środowisko)
5.	Ochrona sprawności struktur kontrolnych	Audyty jakościowe/ISO

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Allegrini, D'Onza, Melville, Sarens, Selim (2011), s. 22.

Badania z 2010 roku wskazują, że obszar nadzoru i zarządzania ryzykiem jest coraz ważniejszy, a audyty finansowe i operacyjne pozostają na podobnym poziomie ważności.

Z raportu IIA wynika ranking czynności audytowych (tab. 3). Do zakresu czynności audytowych zaliczono 25 zadań i są one bardzo różnorodne, co świadczy o odpowiedzialności audytorów wewnętrznych w pełnieniu funkcji doradczych.

Tabela 3

Ranking czynności audytowych

Ranking czynności audytowych	Obecnie	
	%	pozycja
1	2	3
Audyt operacyjny	88,9	1
Audyt zgodności z wymaganiami aktów wykonawczych	75,1	2
Audyt ryzyka finansowego	71,6	3
Badanie oszustw i nieprawidłowości	71,2	4
Ocena efektywności i systemów kontroli	68,8	5
Audyt ryzyka systemów informatycznych	61,7	6
Audyt ryzyka informacji	61,4	7
Audyt ryzyka procesów zarządzania	56,6	8
Audyt zarządzania projektami	55,4	9
Ocena zabezpieczeń i dochodzenia	52,8	10
Wsparcie audytu zewnętrznego	52,0	11
Audyt zarządzania	49,9	12
Przegląd ładu korporacyjnego	44,5	13
Testowanie i wsparcie odbudowy po katastrofie	40,5	14
Zapewnienie szkoleń w zakresie ryzyka/kontroli/zgodności dla pracowników	40,0	15
Audyt w outsourcingu	35,0	16
Audyt etyczny	32,1	17
Ocena zdolności do kontynuacji działalności	26,6	18
Przegląd powiązań między strategią i dokonaniaми (<i>balanced scorecard</i>)	25,3	19

1	2	3
Przegląd należytej staranności dokonanych fuzji, przejęć itp.	24,8	20
Audyt jakości	24,0	21
Audyt społeczny i środowiska naturalnego	19,6	22
Przejsie na MSR/MSSF	19,4	23
Audyt nagród	18,5	24
Wdrożenie XBRL	5,3	25

Źródło: opracowanie własne na podstawie Alkafaji, Hussain, Khallaf, Meldalawieh (2010), s. 24.

Na wzór badań opublikowanych przez instytuty audytu wewnętrznego, firma audytorska Grand Thornton przeprowadziła badania funkcji audytu wewnętrznego w polskich spółkach (Thornton, 2013). Badania zrealizowano w okresie marzec–maj 2013 roku. Ankietę skierowano do osób odpowiedzialnych za funkcję audytu wewnętrznego. Uzyskano odpowiedzi od 30 spółek. Były to spółki z udziałem Skarbu Państwa oraz spółki notowane na GPW, głównie finansowe i energetyczne.

Audyt wewnętrzny formalnie podlega możliwie najwyższemu szczeblowi kierownictwa (prezesowi lub członkom zarządu). 13% audytorów wewnętrznych podlega bezpośrednio dyrektorowi finansowemu lub dyrektorowi innego działu. Niemal połowa komórek audytu wewnętrznego podlega radzie nadzorczej lub komitetowi audytu.

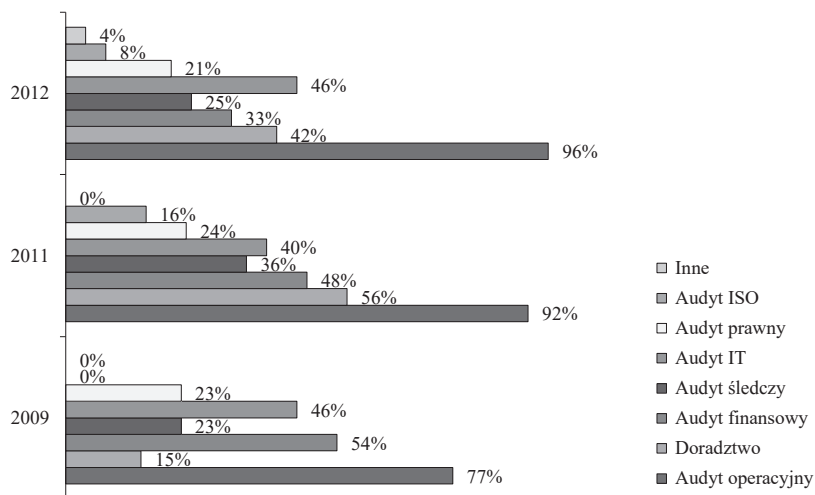
Wszystkie badane spółki zadeklarowały opracowywanie planu audytu. 71% spółek ma sformalizowane zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego. Przesłanki do wdrożenia audytu wewnętrznego wynikają najczęściej bezpośrednio z jego definicji. Należą do nich: dostarczanie systematycznej oceny funkcjonowania kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem oraz profesjonalnego doradztwa. W ostatnich latach zauważa się przesłanki zewnętrzne, np. wymogi właściciela (grupy kapitałowej) lub Dobre Praktyki Spółek Giełdowych.

Rodzaje realizowanych audytów wewnętrznych w latach 2009, 2011 i 2012 zaprezentowano na rysunku 5. Również w polskich spółkach zauważono funkcję doradczą audytu wewnętrznego. Obserwuje się spadek udziału audytów finansowych i wzrost udziału audytów operacyjnych. Audyt IT utrzymuje się w granicznych 40–46%, a audyt prawny w granicach 21–24%. Audyty ISO i etyczne stanowią margines działalności. Zapytani o kierunki audytu wewnętrznego w perspektywie 5 lat zarządzający spółkami zadeklarowali audyty operacyjne, doradztwo, IT i audyt finansowy. Wygląda na to, że trend spadkowy audytów finansowych zostanie zatrzymany. Być może ma to związek z obserwowaną w ostatnich latach dużą liczbą nadużyć finansowych.

Zgodnie ze standardami, rozwiązaniem zapewniającym optymalny poziom niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego jest sytuacja, gdy podlega on radzie nadzorczej lub komitetowi audytu, a administracyjnie prezesowi zarządu (dyrektorowi generalnemu). Podległość administracyjną audytu wewnętrznego przedstawiono na rysunku 6.

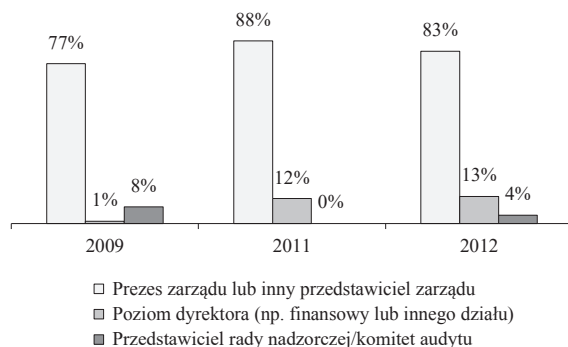
Obserwuje się wzrost podległości audytorów wewnętrznych dyrektorowi finansowemu lub dyrektorowi innego działu (z 1% do 13%). W większości przypadków podległość dotyczy dyrektora finansowego, co może skutkować nastawieniem audytorów wewnętrznych

na kwestie finansowe. Dodatkowo umiejscowienie audytu wewnętrznego na niższym poziomie (dyrektorów innych działów) powoduje, że nie ma on zagwarantowanego odpowiedniego wsparcia ze strony zarządu. Audytorzy wewnętrzni, obok podstawowej działalności, wykonują wiele dodatkowych zadań, głównie z zakresu controllingu i rachunkowości.



Rysunek 5. Zadania zrealizowane w ostatnim roku obrotowym

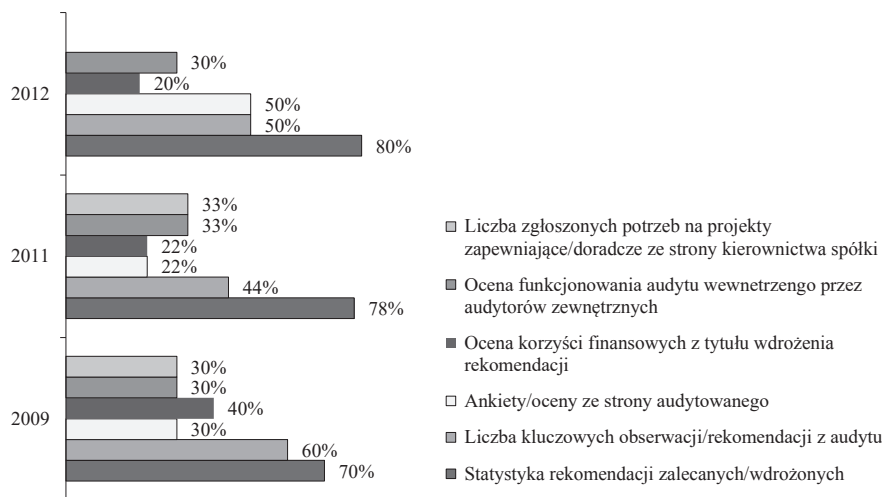
Źródło: *Audyt wewnętrzny...* (2013), s. 9.



Rysunek 6. Podległość formalna audytu wewnętrznego

Źródło: *Audyt wewnętrzny...* (2013), s. 12.

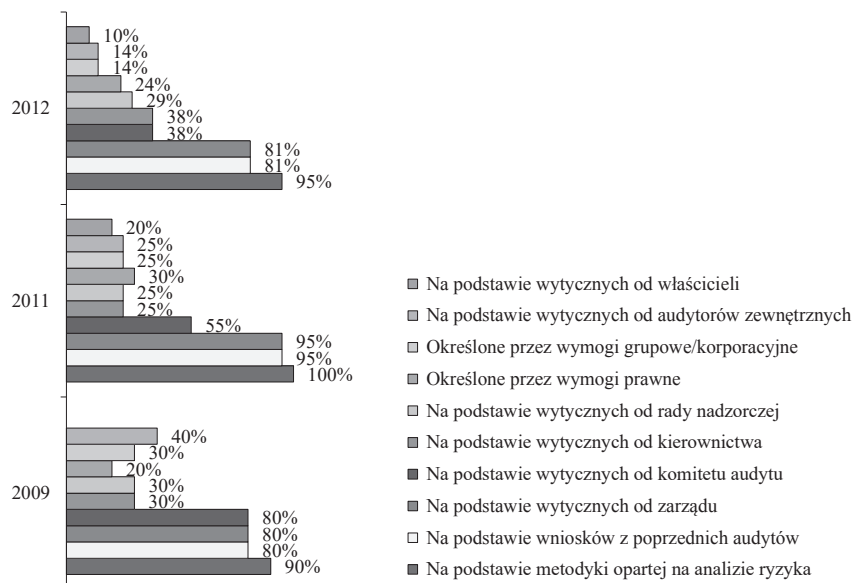
Najpopularniejszą metodą dokonywania okresowej oceny korzyści funkcjonowania audytu wewnętrznego są statystyki rekomendacji zalecanych do wdrożenia (80%). Sposób analizowania korzyści z funkcjonowania audytu wewnętrznego zaprezentowano na rysunku 7.



Rysunek 7. Sposób analizowania korzyści z funkcjonowania audytu wewnętrznego

Źródło: *Audyt wewnętrzny...* (2013), s. 17.

Niemal wszystkie ankietowane spółki przy planowaniu zadań audytowych bazują na ankiecie ryzyka, która uzupełniana jest przez wnioski z poprzednich audytów oraz wytyczne zarządu. Uzupełnieniem są wskazówki komitetu audytu i rady nadzorczej (rys. 8).



Rysunek 8. Podstawa definiowania zadań audytowych

Źródło: *Audyt wewnętrzny...* (2013), s. 19.

Zmniejszenie udziału rady nadzorczej i komitetu audytu w definiowaniu zadań audytowych negatywnie wpływa na zakres planowanych zadań audytowych. Pozytywnie należy natomiast ocenić rosnący udział kierownictwa, co może sugerować, że audyt wewnętrzny jest akceptowany przez kierownictwo jako narzędzie doradcze, a nie kontroli.

Uwagi końcowe

W ankietach opracowanych przez instytucje audytorów wewnętrznych w Niemczech, Szwajcarii i Austrii oraz przez firmę audytową Grand Thornton w Polsce w latach 2009–2012 zapytano spółki o główne obszary zainteresowania i ranking czynności audytowych. W badaniach przeprowadzonych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce stwierdzono pojawienie się doradztwa w strategicznych decyzjach oraz wsparcie kierownictwa przez projekty zapewniające (doradcze).

Literatura

- Alkafaji, Y., Hussain, S., Khallaf, A., Meldalawieh, M.A. (2010). *Characteristics of an Internal Audit Activity*. Report I, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Allegrini, M., D'Onza, G., Melville, R., Sarens, G., Selim, G.M. (2011). *What's Next for Internal Auditing?* Report IV, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Audyt wewnętrzny w polskich spółkach*. Wyniki badania – edycja 2013, Grant Thornton.
- Burnaby, P.A., Hass, S. (2009). A Summary of the Global Common Body of Knowledge 2006 (CBook). Study in Internal Auditing, *Managerial Auditing Journal*, 24 (9).
- Eulerich, M. (2014). Aktuelle Ziele und Zukunftsperspektiven der Interne Revision. *Zeitschrift für Interne Revision*, 5.
- Winiarska, K. (2017). *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*. Warszawa: Difin.

ADVISORY FUNCTION ON THE BACKGROUND OF CURRENT AND PROSPECTIVE OBJECTIVES OF THE INTERNAL AUDIT

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is to evaluate the performance of the advisory function in internal audit tasks.

Design/methodology/approach – Used survey institutes of internal audit and the audit firm.

Findings – According to the audit work conducted in the audit tasks, the respondents indicate advisory activities for the management of the units.

Originality/value – Thanks to foreign publications, information on the ranking of audit activities was obtained. Foreign auditors use contacts within internal audit institutes and benefit from greater financial capacity in surveys.

Keywords: internal audit, internal audit functions, internal audit advisory

Cytowanie

- Winiarska, K. (2017). Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 55–64. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-05.

Obszary Zainteresowań Audytu Wewnętrznego

Wybrane aspekty implementacji metodologii *Lean* w kontekście podniesienia efektywności procesu audytu wewnętrznego w administracji publicznej

Anna Bartoszewicz*

Streszczenie: *Cel* – Zaprezentowanie zasad funkcjonowania i wybranych narzędzi metodologii *Lean Audit* oraz wskazanie kluczowych obszarów podnoszenia efektywności procesu audytu.

Metodologia badania – W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu badań oraz aktów prawnych. Zastosowano metodę obserwacji przebiegu procesu audytu w podmiotach publicznych. Wnioskowanie przeprowadzono metodą indukcji.

Wynik – W artykule zaprezentowano metodologię *Lean Audit*. Wskazano na możliwość wykorzystania jej narzędzi – SIPOC i modelu MURA w doskonaleniu procesu audytu w administracji publicznej.

Oryginalność/wartość – Zaprezentowana metodologia *Lean Audit* nie była jak dotąd prezentowana w publikacjach w odniesieniu do polskiej administracji publicznej. Z uwagi na transformację audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce i Nowe Zarządzanie Publiczne ranga tego zagadnienia wzrasta.

Słowa kluczowe: audyt, audyt wewnętrzny, *Lean Audit*, efektywność, SIPOC

Wprowadzenie

W ostatnich latach, w odpowiedzi na wzrost zainteresowania społeczeństwa poprawą efektywności wydatkowania środków publicznych i ograniczania kosztów przez administrację państwową, wykształcił się nowy model zarządzania publicznego *New Public Management*. Krokiem w kierunku zmiany koncepcji zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych było adaptowanie rozwiązań, wcześniej wdrożonych w sektorze *for-profit*. Wskutek podjętych przemian organizacyjnych zaczęto korzystać z takich instrumentów jak budżet zadaniowy, zarządzanie ryzykiem czy kontrola zarządcza. Wsparciem dla Nowoczesnego Zarządzania Publicznego stała się metodologia *Lean*, wywodząca się z *Lean Management*.

* dr Anna Bartoszewicz, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Rachunkowości, e-mail: anna.bartoszewicz@uwm.edu.pl.

Nowoczesne Zarządzanie Publiczne dotyczy również audytu wewnętrznego, który funkcjonuje od 2002 roku w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce¹. Zauważa się, że wskutek podjętych przemian jego rola uległa znacznej modyfikacji, od narzędzia weryfikującego zgodność wykorzystania środków publicznych, do instrumentu badającego efektywność realizacji zadań i celów przez podmioty audytowane. Nowa koncepcja audytu wykształciła tak zwany audyt efektywnościowy, kwestionując leżącą u jego podstaw weryfikację procedur i metod. Zaakcentowała konieczność prowadzenia analizy przyczynowo-skutkowej, która pozwala na ocenę działalności jednostki pod kątem realizacji celów i prawidłowości wykonywania zadań. Ukierunkowanie prac audytowych na efektywność czyni audyt narzędziem unikatowym, które pozwala zmierzyć i ocenić skuteczność prowadzonej działalności. Przypisanie tak ważnej roli audytowi wewnętrznemu implikuje konieczność ciągłego doskonalenia tego procesu i skuteczne zarządzanie audytem wewnętrznym, który powinien współdziałać z metodą *Lean Management*. Wskazane staje się zatem wykorzystanie metodologii *Lean*, która w odniesieniu do audytu polega na niskokosztowym ukierunkowaniu działań na eliminowanie nieefektywnych etapów procesu audytu (marnotrawstwa), jego usprawnienie i zwiększenie wnoszonej wartości dodanej do podmiotu audytowanego.

Mając na uwadze ważność powyższych spostrzeżeń, cel główny artykułu sformułowano następująco: „Zaprezentowanie zasad funkcjonowania i wybranych narzędzi metodologii Lean Audit oraz wskazanie kluczowych obszarów podnoszenia efektywności procesu audytu wewnętrznego”. W opracowaniu podjęto próbę odpowiedzi na pytanie badawcze – jak ponieść efektywność procesu audytu wewnętrznego wykorzystując metodologię *Lean*? Realizacja celu artykułu oraz odpowiedź na powyższe pytanie była możliwa dzięki analizie literatury przedmiotu badań oraz aktów prawnych. Zastosowano metodę obserwacji przebiegu procesu audytu w podmiotach publicznych. Wnioskowanie przeprowadzono metodą indukcji.

1. Zadania audytora w jednostkach sektora finansów publicznych a ocena efektywności działania komórki audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny w polskiej administracji publicznej funkcjonuje od 2002 roku, a jego początki oparte były głównie na realizacji wymogów postawionych przez Unię Europejską, która zobligowała Ministerstwo Finansów do wprowadzenia zmian w zakresie państwowej kontroli wewnętrznej. W praktyce zmieniono zapisy ustawowe² i oparto wdrożenie audytu o benchmarking, wprowadzając rozwiązania, które sprawdziły się w innych krajach.

¹ Podmioty zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego wskazano w Ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

² Zmiany pojawiły się w Ustawie z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. nr 102, poz. 1116).

W strukturach wybranych jednostek sektora finansów publicznych utworzono komórki audytu wewnętrznego oraz uregulowano sposób ich funkcjonowania.

Pierwotnie audyt wewnętrzny miał charakter narzędzia weryfikującego poprawność funkcjonowania obszaru finansowego w audytowanym podmiocie. W gestii audytora leżało zbadanie dowodów księgowych, zapisów w księgach rachunkowych, jak również sprawdzenie poprawności gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi.

Po raz pierwszy zakres działalności audytu zmieniła Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych, która dostosowała audyt do międzynarodowych standardów. Zgodnie z jej treścią, audytorom przypisano obowiązek oceny zgodności funkcjonowania podmiotu z obowiązującymi przepisami prawa i wewnętrznymi procedurami jednostki. Rola audytora skupiała się głównie na badaniu gospodarności i efektywności podejmowanych działań w zakresie zarządzania i systemów kontroli. Miał on również możliwość podejmowania czynności doradczych w ramach prowadzonej działalności audytowej.

Od 1 stycznia 2010 roku powyższy zakres audytu został zmieniony (ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.) i wprowadzono w struktury jednostek sektora finansów publicznych kontrolę zarządczą, której celem jest identyfikacja ryzyka na potrzeby efektywnej realizacji celów i zadań jednostki, a audytorom przypisano ocenę skuteczności jej działania.

Transformacja audytu, która dokonała się na przestrzeni kilkanaście ostatnich lat, ukierunkowała go na efekty. Można zatem przytaczać wiele argumentów potwierdzających lub negujących słuszość ich wprowadzenia. Nie ulega jednak wątpliwości, że nowa koncepcja wymusiła jednoczesną zmianę roli audytora wewnętrznego. Konsekwencją takich działań stała się weryfikacja funkcjonowania procesu audytu i działalności komórek audytowych, co w kontekście przedmiotowej tematyki znajduje swój wyraz w ich ocenie.

Mimo że od początku funkcjonowania audytu wewnętrznego w podmiotach publicznych działalność audytu była oceniana, dotyczyło to głównie zgodności podejmowanych działań z Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego IIA i Kodeksem etyki audytora wewnętrznego³. Treść standardu atrybutu 1300 zobowiązuje bowiem zarządzającego audytem do przeprowadzania w ramach programu zapewnienia i poprawy jakości:

- a) corocznej oceny wewnętrznej, obejmującej bieżące monitorowanie i samoocenę;
- b) oceny zewnętrznej, która powinna odbywać się co najmniej raz na 5 lat i obejmować pełną ocenę zewnętrzną lub ocenę wewnętrzną z niezależną walidacją.

Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów w 2015 roku przeprowadził ponadto dodatkowo ocenę funkcjonowania audytu w 597 jednostkach administracji rządowej, dotyczącą następujących obszarów (*Ocena funkcjonowania...*, 2015):

- organizacji komórki audytu wewnętrznego,
- planowania i przeprowadzania audytu wewnętrznego,

³ W odniesieniu do sektora finansów publicznych wymienione standardy zostały ogłoszone w formie Komunikatu Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2016, poz. 28).

- efektywności audytu wewnętrznego,
- jakości audytu wewnętrznego.

Zgodnie z przyjętymi założeniami, organizację audytu oceniono z punktu widzenia przyjętych rozwiązań co do usytuowania komórki audytu w strukturze jednostki. Z kolei jego planowanie i przeprowadzanie zbadano pod kątem wykonania zadań zapewniających w stosunku do przyjętego planu audytu na dany rok. Efektywność zmierzono procentem przeznaczanego czasu bezpośrednio na audyt oraz wskaźnikiem akceptacji zaleceń, a opinię na temat jakości pracy audytu wydano na podstawie liczby przeprowadzonych ocen wewnętrznych i zewnętrznych zgodnie ze standardem 1300 IIA.

Należy zauważyć, że powyższe założenia zakładały weryfikację efektywności i jakości audytu wewnętrznego, jednak nie zweryfikowano samego procesu audytu (np. etapów, wykorzystanej metodologii, narzędzi). Powyższe stwierdzenia wynikają ze spostrzeżeń autorki, która od ponad 10 lat zajmuje się tematyką audytu wewnętrznego. W kontekście zmian w administracji państwowej wydaje się zasadne wkomponowanie w proces audytu innowacyjnych technik, które pozwoliłyby na jego doskonalenie. Niestety wciąż zauważa się, że w niektórych jednostkach audyt funkcjonuje jako rutynowe sprawdzanie zgodności z planem danego obszaru czy zjawiska, nierzadko ograniczając się jedynie do badania sfery finansowej (por. Moeller, 2011, s. 31). W takim układzie trudno nazwać proces audytu efektywnym. Zbadanie przebiegu poszczególnych jego etapów i wykorzystanej metodologii dałoby obraz efektywności wykonywanych zadań audytowych. Należy także podkreślić, że prowadzony proces audytu w administracji publicznej jest często zbyt rozległy, co rzutuje na jakość prowadzonych prac, powodując marnotrawstwo. W opinii autorki artykułu zasadna jest implementacja metodologii *Lean Audit* w celu podniesienia jakości działań audytowych, a następnie pomiar efektywności procesu audytu.

2. Koncepcja „szczupłego” procesu audytu

„Szczupły proces audytu” z ang. *Lean Audit* odnosi się do stosowania zasad metodologii *Lean* w audycie wewnętrznym. *Lean* oparty jest na etapach pracy uznawanych za najbardziej efektywne i skuteczne, przy wykorzystaniu sposobów do osiągnięcia jak najlepszego celu lub efektu (Charter Institute of Internal Auditors, 2016).

Powyższy termin jest pochodną *Lean enterprise system*, czyli koncepcji szczupłego przedsiębiorstwa, która ma swoje źródło w Systemie Produkcyjnym Toyoty zapoczątkowanego w latach 40. XX wieku. Przedsiębiorstwo wdrożyło wtedy sposób określany jako produkcja na czas (*Just in time*), co stało się głównym czynnikiem przewagi konkurencyjnej (Bezdogan, 2010, s. 2).

Powyższa koncepcja została opisana w literaturze przez T. Ohno (1988), który zidentyfikował siedem typów marnotrawstwa w wykonywanych procesach, wymagających ograniczenia lub eliminacji. Dotyczyło to oszczędzania zasobów wykorzystywanych w procesie

produkcji. Prace w przedmiotowej tematyce kontynuowali również Krafcik (1988) oraz Womack i Jones (1996).

Następstwem powyższych działań było wprowadzenie koncepcji szczupłego zarządzania *Lean management*, w którym przeniesiono opisywany kierunek myślenia na zarządzanie, a filozofia koncepcji oparta była na szczególnej wartości przypisywanej upraszczaniu, czyli zmniejszaniu liczby elementów składowych rozmaitych procesów i rezultatów działań organizacyjnych (por. Sobańska, 2013, s. 25). Ugruntowało to model zarządzania *Lean* nastawiony na eliminowanie marnotrawstwa i doskonalenie funkcjonujących procesów w danej organizacji.

Warto zauważyć, że techniki *Lean* były już stosowane z powodzeniem w różnych sektorach. Typowe korzyści z ich wykorzystania obejmują w kontekście redukcji takie elementy jak terminy, wady, koszty czy zapasy, zaś z punktu widzenia ulepszeń przynoszą zadowolenie klienta, wydajność, pojemność, szybkość reakcji czy też jakość⁴. Należy także podkreślić, że zasady *Lean* są szczególnie przydatne dla działów wykonujących zadania zapewniające, w której działalności wymaga ciągłego doskonalenia oraz zaspokojenia potrzeb klienta w jak najbardziej efektywny sposób. Takie czynności prowadzi, między innymi komórka audytu wewnętrznego, stąd zasadna jest implementacja założeń *Lean* w struktury audytu (por. Charter Institute of Internal Auditors, 2016).

Powyższe założenie jest również zgodne z definicją audytu wewnętrznego zawartą w Międzynarodowych Standardach Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego IIA, gdzie kładzie się nacisk „na przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji”. Analiza procesu audytu zgodna z zasadami *Lean* wymaga w pierwszej kolejności ustalenia kim są klienci audytu i jakiego efektu oczekują, a następnie udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

1. Czy prowadzone audyty zapewniają maksymalną wartość dodaną dla audytowanej jednostki?
2. Czy przeprowadzane audyty są na tyle skuteczne, aby poprawić funkcjonowanie jednostki?

J.C. Paterson (2015, s. 7–8) wymienia pięć kluczowych zasad metodologii *Lean*:

1. Określenie wartości z punktu widzenia klienta.
2. Zidentyfikowanie strumienia wartości.
3. Stworzenie przepływu wartości.
4. Wdrożenie „dokładnie na czas”.
5. Dążenie do perfekcyjnego procesu.

Celem pierwszej zasady jest właściwe zdefiniowanie wartości dla klienta, czyli odpowiedź na pytanie – czego klient oczekuje po danym procesie? Znając odpowiedź na to pytanie należy uszczegółowić poszczególne jego sekwencje i opisać działania w danym obszarze, dzięki czemu zidentyfikowany zostanie strumień wartości. Ważna jest również

⁴ <https://www.efficientlearning.com/blog/cia/lean-auditing-part-one> (8.06.2017).

krytyczna ocena (z punktu widzenia klienta) każdego etapu procesu pod kątem wnoszenia wartości dodanej. Stworzenie przepływu wartości ma na celu znalezienie punktów marnotrawstwa, które może pojawić się w jakiegokolwiek formie (naprawy, opóźnienia, przerwy w dostawie). Ta zasada zobowiązuje również do zwrócenia szczególnej uwagi na działania przygotowawcze. Według czwartej zasady cel klienta jest realizowany dokładnie na czas, czyli ani zbyt wcześnie, ani też zbyt późno. Ostatnia z zasad obliuguje do maksymalizacji wartości procesu bez zbędnych odpadów (marnotrawstwa). Ta zasada oparta jest na koncepcji „Kaizen”, która skłania do ciągłego doskonalenia procesu.

Zastosowanie powyższych reguł pozwala podnieść efektywność procesu audytu, zaś skuteczność metodologii *Lean* warunkowana jest przez odpowiednie wykorzystanie jej narzędzi i technik. Pozwalają one na wizualizację szczegółowych etapów procesu, dzięki czemu możliwa jest implementacja zmian, które pozwolą udoskonalić istniejący proces audytu. Przykładem narzędzi, które służą do tego celu jest mapowanie SIPOC oraz model 3M.

3. SIPOC i model 3M jako narzędzia doskonalące proces audytu wewnętrznego

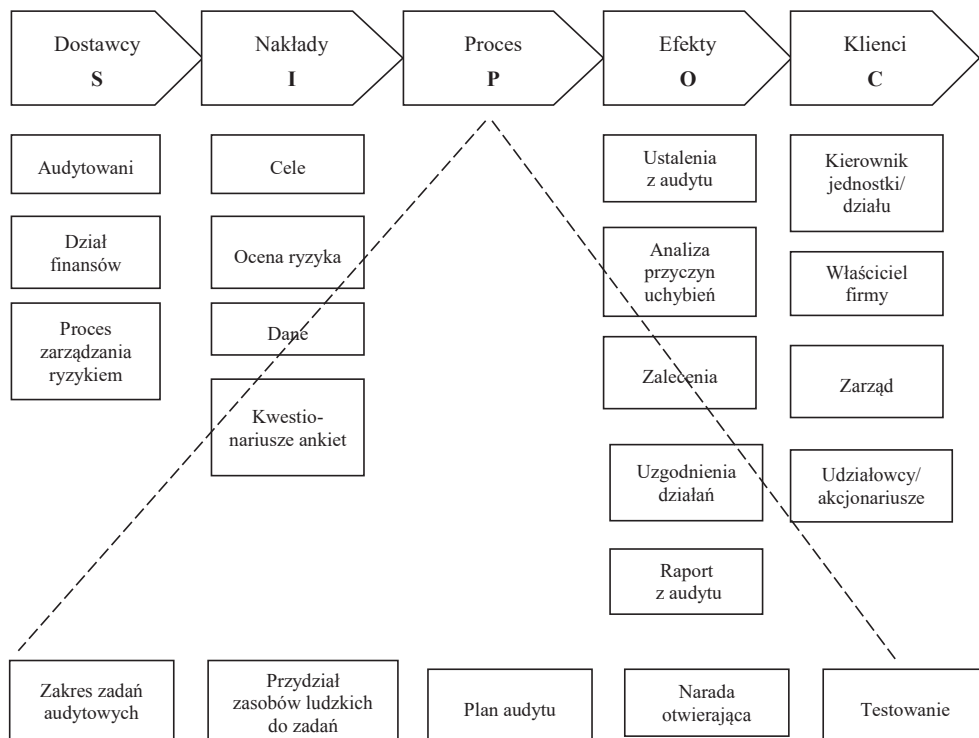
Nazwa SIPOC pochodzi od pierwszych liter pięciu elementów procesu: *Supplier* (dostawców), *Inputs* (nakładów/wejść), *Process* (proces/przebieg), *Outputs* (efektów/wyjść) oraz *Customers* (klientów)⁵. Na ich podstawie buduje się diagram SIPOC, który może być dodatkowo rozbudowany o dwa kolejne elementy, tj. zasoby niezbędne do realizacji procesu czy też regulacje prawne, które odnoszą się do danego procesu⁶. Powyższe elementy zostaną przeniesione do rozważenia procesu audytu.

Schemat SIPOC jest narzędziem, które może być wykorzystane przez zespół komórki audytu do identyfikacji istotnych elementów doskonalenia procesu audytu jeszcze przed rozpoczęciem jego realizacji. Przeprowadza się to zgodnie z określonymi kryteriami. W efekcie audytorzy otrzymują odpowiedź o wpływie i zaangażowaniu poszczególnych składowych procesu w jego doskonalenie. Modelowe ujęcie elementów SIPOC w odniesieniu do procesu audytu wewnętrznego zilustrowano na rysunku 1.

Przedstawiony proces mapowania ukazuje wiele pozycji w ramach pięciu zdefiniowanych elementów (SIPOC), co ułatwia odtworzenie przebiegu procesu, jak również stworzenie możliwych scenariuszy. Implementacja tego narzędzia w struktury audytu w skuteczny sposób wskaże wiele możliwości poprawy planowania audytu, wykonywania zadań audytowych czy sprawozdawczości (Paterson 2015, s. 15).

⁵ <https://www.governica.com/SIPOC> (8.06.2017).

⁶ <http://it-consulting.pl/autoinstalator/wordpress/2011/06/07/raci-sipoc-i-inne-czyli-modelowanie-organizacji-c-d> (10.06.2017).



Rysunek 1. Przykładowy model mapowania SIPOC dla procesu audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie Peterson (2016).

SIPOC jest narzędziem szczególnie użytecznym, jeśli nie jest jasne⁷:

- kto dostarcza nakłady do procesu,
- jaka specyfikacja umieszczona jest na wejściu do procesu,
- kto jest właściwie odbiorcą rezultatu z procesu,
- jakie są wymagania klientów.

Poza możliwością zastosowania diagramu SIPOC w doskonaleniu procesu audytu wewnętrznego możliwe jest również wykorzystanie modelu 3M Toyoty w przedmiotowym zakresie. Model ten zbudowany jest z trzech elementów wzajemnie na siebie oddziałujących: eliminowania marnotrawstwa (jap. *Muda*), zmienności (jap. *Mura*) oraz przeciążenia (jap. *Muri*). W kontekście wykorzystania powyższego modelu w audycie wewnętrznym najważniejszy jest element *Muda*, który pozwala na identyfikację przy użyciu zwykłej obserwacji zbędnych punktów w wykonywanym procesie, które nie przynoszą wartości dodanej. Może to dotyczyć zbyt wielu osób zaangażowanych w zadania audytowe, nadmiernego czasu

⁷ <https://www.isixsigma.com/tools-templates/sipoc-copis/sipoc-diagram> (8.06.2017).

przeznaczanego na określone zadanie zapewniające czy też doradcze, nieefektywnego wydatkowania zasobów finansowych przeznaczanych, np. na rzeczoznawców, błędnej organizacji stanowisk i etapów audytu. Z kolei obszar *Mura* dotyczy nieregularności w wykonywanych działaniach, co w odniesieniu do procesu audytu może przejawiać się zmiennością w stosowaniu lub niestosowaniu standardów czy też zasad ujętych w karcie audytu. *Muri*, czyli nadmierne przeciążenie, może być efektem nieprzewidzianej nieobecności pracowników (zarówno audytorów, jak i audytowanych) lub też zbyt dużej liczby zadań zapewniających ujętych w rocznym planie audytu.

Dla szczegółowej analizy zidentyfikowanych problemów w procesie audytu należałoby przeprowadzić badanie pogłębione w dwóch ujęciach. Pierwsze ujęcie dotyczyłoby weryfikacji i obrania kierunków działań w odniesieniu do znanych problemów, drugie byłoby weryfikacją i opracowaniem działań na przyszłość w odniesieniu do przypuszczalnych nieprawidłowości, które mogą się pojawić (zob. szerzej Paterson, 2016).

Uwagi końcowe

„Nowoczesny” proces audytu wewnętrznego w administracji publicznej powinien być efektywny i skuteczny oraz wносить do organizacji jak najwyższą wartość dodaną. Prowadzone rozważania w niniejszym artykule są jedynie zarysem koncepcji *Lean*, która może być prowadzona w celu doskonalenia procesu audytu. Wymaga ona jednak uszczegółowienia i szerszego ujęcia dla praktycznego jej zastosowania. Należy jednak podkreślić, że pomimo wielu zalet metodologii *Lean* zwykle nie jest ona wykorzystywana w polskiej administracji publicznej. Przyczyną tego stanu rzeczy może być opór zarządzających audytem przed wdrożeniem innowacyjnych rozwiązań, deficyt czasu i osób w działach audytu lub też brak znajomości specyfiki metodologii *Lean*.

Literatura

- Bezdogan, K. (2010). *Evolution of the Lean Enterprise System: A crucial Synthesis and Agenda for the Future*. Working Paper, Center for Technology, Policy and Industrial Development, Massachusetts Institute of Technology, Cambridge, MA.
- Czarnecki, J.S., Sikorski, C. (2013). Lean management. W: I. Sobańska (red.), *Lean accounting. Integralny element lean management. Szczupła rachunkowość w zarządzaniu* (s. 11–32). Warszawa: Wolters Kluwer.
- <http://it-consulting.pl/autoinstalator/wordpress/2011/06/07/raci-sipoc-i-inne-czyli-modelowanie-organizacji-c-d/> (10.06.2017).
- <https://www.efficientlearning.com/blog/cia/lean-auditing-part-one> (8.06.2017).
- <https://www.governica.com/SIPOC> (8.06.2017).
- <https://www.isixsigma.com/tools-templates/sipoc-copis/sipoc-diagram> (8.06.2017).
- Komunikat Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 16 grudnia 2016 w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (t.j. Dz. Urz. Min. Fin. z 2016, poz. 28).
- Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego* (2012). Tłum. IIA-Polska, Warszawa.
- Moeller, R. (2011). *Nowoczesny audyt wewnętrzny*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2015* (2016), Warszawa: Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów.

- Ochno, T. (1988). *Toyota Production System: Beyond Large-Scale Production*. Productivity Press, Portland, OR.
- Paterson, J.C. (2016). *Lean Auditing-An introduction*. New York: Materials from International Conference IIA, July 17–20, 2016.
- Paterson, J.P. (2015). *Lean Auditing. Driving Added Value and Efficiency in Internal Audit*. Great Britain: Wiley.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2001 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (t.j. Dz.U. nr 102, poz. 1116).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. nr 249, poz. 2104).
- Womack, J.P., Jones, D.T. (1996). *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation*, Simon & Schuster, New York.

SELECTED ASPECTS OF THE IMPLEMENTATION OF THE LEAN METHODOLOGY IN THE CONTEXT OF INCREASING THE EFFICIENCY OF THE INTERNAL AUDIT PROCESS IN THE PUBLIC ADMINISTRATION

Abstract: *Purpose* – The aim of the article is to present the principles and selected tools of Lean Audit methodology as well as shows the key areas for increasing the efficiency of the audit process.

Design/methodology/approach – The methods used to attain the objective included the analysis of literature and legislation concerning the subject. The method of observation was used in the scope of audit process in public entities. Inference was based on induction method.

Findings – The article presents the concept of Lean Audit methodology. There was indicated the possibility of using its tools – SIPOC and MURA model for improving the audit process in the public administration.

Originality/value – The Lean Audit methodology in Polish public administration, which was presented in this article it has not been widely discussed so far in publications by other authors. Due to transformation of internal audit in Polish public administration the importance of this issue should be emphasized.

Keywords: audit, internal audit, Lean Audit, efficiency, SIPOC

Cytowanie

- Bartoszewicz, A. (2017). Wybrane aspekty implementacji metodologii *Lean* w kontekście podniesienia efektywności procesu audytu wewnętrznego w administracji publicznej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 67–75. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-06.

Wytyczne w sprawie audytu zewnętrznego projektów finansowanych z funduszy unijnych

Krzysztof Dziadek*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest zaprezentowanie wymogów dotyczących prowadzenia audytów zewnętrznych projektów dofinansowanych ze środków unijnych.

Metodologia badania – W artykule przeprowadzono analizę literatury, źródeł prawnych oraz dokonano przeglądu ogłoszeń o zamówienia publiczne na realizację audytu zewnętrznego projektów europejskich.

Wynik – Na podstawie przeprowadzonych analiz wskazano różnice między audytem wewnętrznym i audytem zewnętrznym projektów unijnych. Ponadto zaprezentowano zasady prowadzenia audytu wydatkowania środków unijnych na przykładzie audytu projektów związanych z badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi. Zawarto również szczególne wymagania stawiane audytorom zewnętrznym w ogłoszeniach o zamówieniach publicznych na audyt projektów europejskich.

Oryginalność/wartość – Rozważania zawarte w artykule oparte są na analizie 133 ogłoszeń o zamówieniach publicznych na realizację audytu zewnętrznego projektów unijnych publikowanych w latach 2010–2015.

Słowa kluczowe: audyt, projekt unijny, fundusze europejskie

Wprowadzenie

W świetle Ustawy z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.) środki z funduszy strukturalnych (EFRR, EFS) i Funduszu Spójności, a także środki przeznaczone na realizację wspólnej polityki rolnej oraz wspólnej polityki rybołówstwa, zaliczają się do kategorii środków publicznych (Supera-Markowska, 2014, s. 85). Bezpośrednią konsekwencją uznawania środków unijnych za środki publiczne jest obowiązek przeprowadzania kontroli i audytu w zakresie poprawności ich wydatkowania przez beneficjentów środków pomocowych.

Zasadniczym celem audytu projektów współfinansowanych z funduszy europejskich jest dostarczenie dowodów, które pozwolą stwierdzić z dostateczną pewnością, że projekt przebiega zgodnie z umową i wnioskiem o dotację (Kozłowska, Kozłowski, 2008, s. 137). Za pomocą audytu możliwa jest również weryfikacja, czy poniesione w projekcie wydatki kwalifikują się do refundacji oraz, czy zostały poniesione zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa (Dziadek, 2010, s. 254).

* mgr Krzysztof Dziadek, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Zakład Rachunkowości, e-mail: krzysztof.dziadek@tu.koszalin.pl.

Ponadto rolą audytu jest zapewnienie, że projekty unijne są realizowane zgodnie z obowiązującymi w danej jednostce procedurami, w tym m.in. (Łagodzki, 2011, s. 617):

- procedurą realizacji projektów,
- ustalonym obiegiem dokumentów-księgowych,
- procedurą udzielania zamówień publicznych.

Zakresem rozważań objęto audyt zewnętrzny projektów wspartych dotacjami z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności (dalej: audyt zewnętrzny projektów unijnych/europejskich). Uprawnionymi do przeprowadzenia audytu zewnętrznego projektów unijnych są osoby, które:

- mają uprawnienia do prowadzenia audytu wewnętrznego, czyli spełniają warunki określone w art. 286 ustawy o finansach publicznych, oraz
- dysponują odpowiednim doświadczeniem w zakresie prowadzenia audytu projektów współfinansowanych ze środków publicznych.

Celem artykułu jest przedstawienie wymogów, jakie muszą spełniać audyty zewnętrzne projektów dotowanych z funduszy europejskich. Na tle tak sformułowanego celu wskazano zasadnicze różnice występujące między audytem wewnętrznym i zewnętrznym projektów unijnych, a także zaprezentowano wymagania stawiane audytorom podczas wykonywania usługi audytu zewnętrznego projektu europejskiego. Analizą objęto zasady przeprowadzania audytu zewnętrznego obowiązujące w projektach finansowanych przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (NCBiR) oraz ogłoszenia beneficjentów o udzielenie zamówienia publicznego na przeprowadzenie audytu zewnętrznego projektów europejskich.

1. Audyt wewnętrzny a audyt zewnętrzny projektów współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej

W literaturze można spotkać opracowania, w których używa się terminów „audyt projektów unijnych” lub „audyt wykorzystania funduszy unijnych”. Używanie tych terminów, bez wyraźnego określenia czy chodzi o audyt wewnętrzny czy zewnętrzny, może być bardzo kłopotliwe. Należy podkreślić, że między audytem wewnętrznym i zewnętrznym projektów dofinansowanych ze środków pomocowych Unii Europejskiej (UE) występują istotne różnice, które wskazują na konieczność ich rozdzielenia.

Zasadniczą cechą odróżniającą audyt wewnętrzny od audytu zewnętrznego jest podmiot realizujący zadanie audytowe. Audyt wewnętrzny jest prowadzony przez wyodrębnioną w strukturze organizacyjnej jednostki komórkę audytu wewnętrznego. Nie można również wykluczyć prowadzenia zleconego audytu wewnętrznego, w którym zadania audytowe wykonuje zewnętrzny usługobiorca (por. Zaleska, 2015). W przypadku audytu zewnętrznego audytorem są osoby bezstronne oraz niezależne od organizacji.

Należy także wskazać, że oba audyty realizują odmienne cele. Według IIA, celem audytu wewnętrznego jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji (*Definicja audytu wewnętrznego...*, 2016, s. 3). Cel ten jest realizowany przez

obiektywne zapewnienie o poprawności realizowanych procesów w jednostce oraz doradztwo. Przedmiotem zainteresowania audytu wewnętrznego są wszystkie obszary funkcjonowania jednostki, mieszczące się zarówno w obszarze finansowym, jak i niefinansowym (Winiarska, 2015, s. 152).

Audyt zewnętrzny projektów unijnych dostarcza instytucjom udzielającym dotacji informacji na temat aspektów finansowych prowadzonej działalności jednostki (Voss, 2010, s. 365). Audyt ten stanowi, przede wszystkim dla instytucji finansującej, potwierdzenie zgodności poniesionych w projekcie wydatków z przepisami prawa, umową o dofinansowanie oraz regulacjami wewnętrznymi. Z uwagi na to, że audyt zewnętrzny jest najczęściej przeprowadzany podczas zamykania projektów, funkcja doradcza audytorów zewnętrznych jest ograniczona (Wojdyłak-Sputkowska, Sputkowski, 2009, s. 11).

W odróżnieniu od audytu wewnętrznego, co uregulowano w ustawie o finansach publicznych oraz rozporządzeniu Ministra Finansów z 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. 2015, poz. 1480), zasady prowadzenia audytu zewnętrznego w danym programie operacyjnym określone są w formie wytycznych¹. Wytyczne dotyczące sposobu przeprowadzania audytu zewnętrznego projektów unijnych regulują zazwyczaj kwestie dotyczące:

- obowiązku oraz terminu przeprowadzania audytu,
- zasad wyboru audytora zewnętrznego,
- zakresu prac audytowych,
- zakresu sprawozdania z przeprowadzonego audytu.

Należy zauważyć, że wytyczne dotyczące prowadzenia audytu zewnętrznego projektów europejskich mają charakter ogólny. Audytorzy podczas przeprowadzania audytu wykorzystania funduszy unijnych powinni kierować się standardami audytu wewnętrznego, mającymi zastosowanie do jednostek sektora finansów publicznych lub standardami regulującymi prowadzenie rewizji finansowej.

Między audytem wewnętrznym i zewnętrznym projektów europejskich można ponadto zaobserwować różnice dotyczące sposobu ustalania zakresu prac audytowych, który jest wyznaczany przez audytora (kierownika komórki audytu wewnętrznego) w porozumieniu z kierownikiem jednostki i obejmuje wybrane obszary realizowanego projektu, cechujące się wysokim poziomem ryzyka.

Zakres audytu zewnętrznego jest z góry określony przez instytucje zarządzające programami operacyjnymi. Przykładowe zagadnienia związane z audytem zewnętrznym projektu unijnego przedstawiono w tabeli 1.

¹ Wyjątkiem są m.in. audyty zewnętrzne projektów finansowanych przez NCBiR, które pełni funkcję Instytucji Zarządzającej PO Inteligentny Rozwój 2014–2020. W tym przypadku zasady prowadzenia audytu określa rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 29 września 2011 r. w sprawie przeprowadzania audytu zewnętrznego wydatkowania środków finansowych na naukę (Dz.U. nr 207, poz. 1237). Zasady obowiązujące w tym rozporządzeniu zostaną zaprezentowane w dalszej części artykułu.

Tabela 1

Przykładowy zakres audytu zewnętrznego projektów współfinansowanych z funduszy unijnych

Lp.	Wybrane zagadnienia badane przez audytorów zewnętrznych
1.	Zgodność realizacji projektu z umową o dofinansowanie, budżetem, harmonogramem oraz obowiązującymi przepisami prawa
2.	Funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej oraz ocena jego skuteczności
3.	Ocena rozwiązań w zakresie prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej operacji związanych z realizowanym projektem
4.	Zapewnienie przez beneficjenta odpowiedniej „ścieżki rewizyjnej” w ramach rachunkowości
5.	Poprawność dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych współfinansowanych ze środków unijnych
6.	Ocena prawidłowości wyboru dostawcy lub wykonawcy usług
7.	Kwalifikowalność kosztów – ich zgodność z obowiązującymi wytycznymi oraz umową o dofinansowanie projektu, udokumentowanie oraz pokrycie ze środków wyodrębnionego rachunku bankowego
8.	Terminowość uzyskiwania środków na realizację projektu oraz kompletność otrzymanych kwot
9.	Przekazywanie i rozliczanie środków przez beneficjenta do dostawców i wykonawców usług
10.	Realizacja obowiązku prowadzenia działań informacyjno-promocyjnych w projekcie
11.	Zgodność informacji zawartych we wnioskach o płatność z prowadzoną ewidencją księgową projektu
12.	Weryfikacja wykonania dostaw i usług wskazanych przez beneficjenta w sprawozdaniach z realizacji projektu
13.	Funkcjonowanie systemu monitorowania realizacji celów projektu oraz raportowania o postępach wdrażania przedsięwzięcia
14.	Weryfikacja osiągnięcia założonych celów projektu – weryfikacja wskaźników produktu i rezultatu
15.	Sprawdzenie czy beneficjent ustosunkował się do zaleceń z wcześniej przeprowadzonych kontroli
16.	Ocena zarządzania ryzykiem w zakresie niewłaściwego wykorzystania środków
17.	Realizacja obowiązku dotyczącego archiwizacji dokumentów związanych z projektem

Źródło: opracowanie własne na podstawie Szczepankiewicz (2010), s. 64–65; Szczepankiewicz (2012), s. 130–131; Uryga, Magielski, Bienias (2007), s. 336.

Podsumowując tę część rozważań, należy wskazać, że zakres audytu wewnętrznego i zewnętrznego jest podobny. Przy czym audyt wewnętrzny skupia swoją uwagę wyłącznie na obszarach wytypowanych przez audytora na podstawie znajomości specyfiki jednostki oraz diagnozy różnych rodzajów ryzyka, związanych z realizowanym przedsięwzięciem. Audyt zewnętrzny ma charakter kompleksowy i stanowi zapewnienie (atestację) dla instytucji finansującej, że beneficjent poprawnie wydatkował fundusze unijne.

2. Zasady przeprowadzania audytu zewnętrznego wydatkowania środków unijnych na badania naukowe i prace rozwojowe

Prezentowane zasady dotyczą projektów współfinansowanych w perspektywie 2014–2020 ze środków PO Inteligentny Rozwój Działanie 4.1 „Badania naukowe i prace rozwojowe”. Zagadnienia dotyczące audytu zewnętrznego projektów z zakresu B+R regulują:

- Ustawa z 30 kwietnia 2010 roku o zasadach finansowania nauki (Dz.U. 2016, poz. 2045 z późn. zm),

- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego (MNiSW) z 29 września 2011 roku w sprawie przeprowadzania audytu zewnętrznego wydatkowania środków finansowych na naukę (Dz.U. nr 207, poz. 1237),
- wytyczne NCBiR dla podmiotów audytujących projekty badawczo-rozwojowe (2014).

Zgodnie z art. 34 ust. 1 pkt 2) ustawy o zasadach finansowania nauki, obowiązek przeprowadzenia audytu zewnętrznego projektów obejmujących badania naukowe i prace rozwojowe dotyczy przedsięwzięć, których wartość dofinansowania przekracza 3 mln zł. Konsekwencją nieprzeprowadzenia audytu w wymaganym terminie może być wstrzymanie finansowania projektu do czasu przeprowadzenia tego audytu (art. 34 ust. 3).

W rozporządzeniu MNiSW w sprawie przeprowadzania audytu zewnętrznego wydatkowania środków finansowych na naukę wskazano osoby uprawnione do przeprowadzenia audytu. Audyt zewnętrzny projektów finansowanych ze środków NCBiR mogą prowadzić osoby spełniające warunki określone w art. 286 ustawy o finansach publicznych lub podmioty zatrudniające przy przeprowadzaniu audytu osoby, które spełniają warunki określone w ustawie dla audytorów wewnętrznych. Badanie wydatkowania w projekcie naukowym/rozwojowym może realizować osoba niezależna od beneficjenta. Wyłączonymi z możliwości przeprowadzania audytu są podmioty, które w okresie 3 lat poprzedzających audyt przeprowadzały badanie sprawozdania finansowego beneficjenta (§ 2).

Z paragrafu 3 rozporządzenia wynika, że wybór audytora powinien być dokonany zgodnie z przepisami Ustawy z 29 stycznia 2004 roku prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2015, poz. 2164 z późn. zm.). Niemniej jednak należy zauważyć, że w nowej perspektywie (2014–2020) przy wyborze wykonawców usług dopuszcza się możliwość stosowania przez jednostki sektora finansów publicznych bardziej uproszczonych procedur przeprowadzania zamówień od tych określonych w ustawie prawo zamówień publicznych. Dotyczy to zamówień, których wartość wyrażona w złotych nie przekracza 30 tys. euro (Puchacz, 2016, s. 61).

Audyt zewnętrzny projektów związanych z badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi należy rozpocząć nie później niż przed zrealizowaniem 80% planowanych kosztów (§ 9). W wytycznych Ministra Rozwoju i Finansów w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach PO Inteligentny Rozwój 2014–2020 doprecyzowano, że audyt projektów finansowanych z NCBiR powinien zostać przeprowadzony po wydatkowaniu co najmniej połowy planowanych kosztów (Wytyczne Ministra Rozwoju i Finansów..., 2016, s. 34).

Celem audytu zewnętrznego projektu, na podstawie zebranych informacji oraz dowodów, jest wyrażenie opinii na temat (§ 6):

- wiarygodności danych liczbowych i opisowych, zawartych w dokumentach związanych z projektem,
- realizacji wydatków oraz osiągnięcia założonych efektów projektu, zgodnie z umową o dofinansowanie projektu,
- poprawności dokumentowania i ujęcia operacji gospodarczych w wyodrębnionej dla danego projektu ewidencji księgowej.

Zgodnie z paragrafem 8 rozporządzenia, zakres audytu zewnętrznego projektów obejmuje sprawdzenie:

- osiągnięcia zakładanego celu projektu,
- zgodności realizacji projektu z umową o dotację,
- poprawności księgowania wydatków poniesionych w projekcie na wyodrębnionych kontach,
- zasadności poniesienia wydatków oraz poprawności ich udokumentowania,
- płatności wydatków związanych z projektem,
- terminowości składanych przez beneficjenta sprawozdań z realizacji projektu,
- wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniach z realizacji projektu,
- terminowości rozliczania otrzymanych zaliczek,
- funkcjonowania monitoringu realizacji celów projektu,
- sposobu przechowywania i zabezpieczania dokumentacji projektowej,
- przestrzegania przez beneficjenta przepisów dotyczących rachunkowości, zamówień publicznych i finansów publicznych, w tym w zakresie przestrzegania dyscypliny finansów publicznych,
- funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w odniesieniu do projektu,
- realizacji wniosków i zaleceń z wcześniejszych kontroli i audytów.

Sprawozdanie z przeprowadzonego audytu musi być opracowane w formie pisemnej oraz zawierać informacje wskazane w paragrafie 14.1 rozporządzenia (tab. 2). Do sprawozdania z audytu powinna zostać dołączona opinia audytora na temat obszarów wymienionych w paragrafie 6.

Tabela 2

Zakres informacji w sprawozdaniu z przeprowadzonego audytu zewnętrznego projektu finansowanego z NCBiR

Lp.	Treść sprawozdania z audytu zewnętrznego projektu B+R
1	2
1.	Data sporządzenia sprawozdania
2.	Nazwa i adres audytowanego podmiotu
3.	Nazwa i numer projektu
4.	Oświadczenie audytora o niezależności od badanego podmiotu
5.	Dane identyfikujące audytorów oraz określenie posiadanych przez nich uprawnień
6.	Wskazanie celu audytu oraz przedmiotu i zakresu audytu
7.	Termin przeprowadzenia audytu
8.	Zwięzły opis prowadzonych działań
9.	Ocena adekwatności i skuteczności funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli w obszarze realizowanego projektu
10.	Informacja na temat metody doboru i wielkości próby do badania
11.	Zaprezentowanie wyników badania w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości
12.	Przedstawienie nieprawidłowości w działalności audytowanego podmiotu oraz analizę ich przyczyn i skutków

1	2
13.	Zalecenia w sprawie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości
14.	Nazwa podmiotu audytowanego oraz podpisy audytorów

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 29 września 2011 r. w sprawie przeprowadzania audytu zewnętrznego wydatkowania środków finansowych na naukę (Dz.U. nr 207, poz. 1237).

Audytór ma obowiązek przekazać audytowanej jednostce sprawozdanie wraz z opinią w terminie 7 dni od zakończenia audytu (§ 15.1). Zobowiązany jest ponadto do przechowywania dokumentów związanych z audytem przez 5 lat od końca roku, w którym audyt został przeprowadzony (§ 15.2).

Uzupełnieniem zasad prowadzenia audytu zewnętrznego określonych w rozporządzeniu MNiSW są wytyczne NCBiR dla podmiotów audytujących projekty badawczo-rozwojowe (2014). Wytyczne stanowią rekomendację instytucji pośredniczącej (NCBiR) w odniesieniu do części finansowej audytu projektów B+R. W wytycznych podkreślono, że „sprawozdanie z audytu stanowi przede wszystkim ocenę kwalifikowalności wydatków w projekcie” (Wytyczne NCBiR..., 2016, s. 1).

Audytór powinien dokonać weryfikacji kwalifikowalności poniesionych kosztów w projekcie, na podstawie reprezentatywnej próby dowodów księgowych. Dobór dokumentów do próby należy przeprowadzić wykorzystując metody statystyczne.

Weryfikacji podlegają wszystkie dokumenty ujęte we wnioskach o płatność, za okres, za który przeprowadzany jest audyt projektu. Przy wyborze dokumentów do próby audytór powinien uwzględnić minimalną liczbę dokumentów, które powinny zostać poddane badaniu (tab. 3).

Tabela 3

Minimalny liczba dokumentów podlegających weryfikacji podczas audytu zewnętrznego projektów finansowanych z NCBiR

Lp.	Nazwa kategorii kosztów	Próba (%)
1.	Koszty zakupu aparatury naukowo-badawczej, amortyzacja środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, koszty wynajmu aparatury	100
2.	Wkład rzeczowy wniesiony do projektu o charakterze niepieniężnym	100
3.	Koszty usług badawczych, koszty nabycia wiedzy technicznej i patentów zakupionych od osób trzecich	50
4.	Wynagrodzenia wraz z pozapłacowymi kosztami pracy – dotyczy pracowników bezpośrednio zaangażowanych w realizację projektu	10
5.	Koszty amortyzacji budynków, dzierżawa gruntów, wieczyste użytkowanie gruntów	10
6.	Pozostałe koszty bezpośrednie – zakup materiałów, elementy służące do budowy prototypów, instalacji pilotażowej lub demonstracyjnej, koszty utrzymania linii technologicznych, instalacji doświadczalnych, koszty promocji projektu, koszty audytu zewnętrznego projektu	10

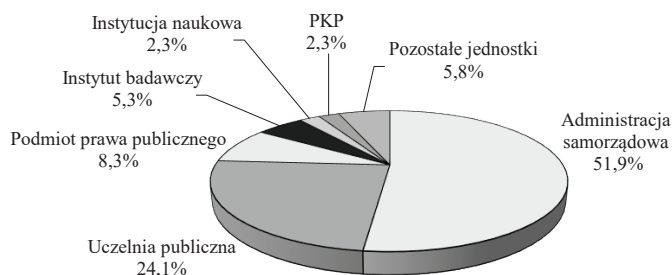
Źródło: opracowanie własne na podstawie wytycznych NCBiR dla podmiotów audytujących projekty badawczo-rozwojowe (2014), s. 3.

NCBR rekomenduje minimalną liczbę dokumentów, które powinny zostać ujęte w próbie w zależności od kategorii kosztów projektu.

3. Wymagania stawiane audytorom zewnętrznym w zamówieniach publicznych

Celem badania było wskazanie szczegółowych wymagań stawianych firmom audytorskim przez zlecających usługi audytu zewnętrznego projektów dofinansowanych ze środków europejskich. Przedmiotem badania były ogłoszenia o udzielenie zamówienia na przeprowadzenie usługi audytu zewnętrznego projektu unijnego w trybie przetargu nieograniczonego, które opublikowano w latach 2010–2015 w Biuletynie Zamówień Publicznych². Do analizy przyjęto 133 ogłoszenia.

Na rysunku 1 zaprezentowano podmioty, które występowały w badanych ogłoszeniach w charakterze zamawiającego. Najliczniejszą grupę reprezentowały jednostki administracji samorządowej (69 ogłoszeń) oraz uczelnie publiczne (32 ogłoszenia). W grupie „pozostałe jednostki” znalazły się podmioty, które dokonały nie więcej niż dwa zamówienia na audyt, i były to: związki stowarzyszeń, jednostki administracji rządowej, jednostki budżetowe, samorządowe instytucje kultury, organizacje pozarządowe, spółki prawa handlowego.

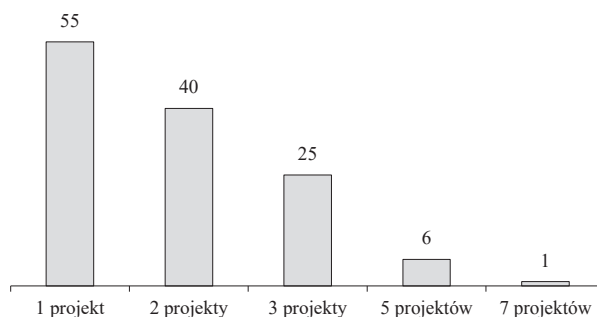


Rysunek 1. Zamawiający usług audytu zewnętrznego w analizowanych ogłoszeniach

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

W analizowanych ogłoszeniach zamawiający określali wymagania, jakie muszą spełniać wykonawcy usług audytu zewnętrznego projektu unijnego. Jednym z wymogów było doświadczenie w prowadzeniu audytu projektów finansowych z funduszy unijnych lub krajowych środków publicznych. Zamawiający formułowali spełnienie tego wymogu w odniesieniu do liczby przeprowadzonych audytów (rys. 2) oraz liczby przeprowadzonych audytów na określoną wartość projektów (tab. 4).

² Informacje o zamówieniach pozyskano za pomocą wyszukiwarki prowadzonej przez Urząd Zamówień Publicznych: <http://bzp0.portal.uzp.gov.pl/index.php?ogloszenie=browser>.



Rysunek 2. Obowiązek posiadania doświadczenia w zakresie liczby przeprowadzonych audytów

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

Jednostki zamawiające audyt projektów unijnych najczęściej wymagały od firm audytorskich referencji lub innych dokumentów, potwierdzających udział w prowadzeniu audytu przynajmniej jednego lub dwóch audytów projektów.

Tabela 4

Obowiązek posiadania doświadczenia w zakresie liczby przeprowadzonych audytów na określoną wartość projektów

Wartość projektu	1 projekt	2 projekty	3 projekty	5 projektów	Suma
Do 1 mln zł	2	1	2	0	5
1,00–2,00 mln zł	2	3	3	1	9
2,01–4,00 mln zł	2	6	0	0	8
4,01–6,00 mln zł	5	4	2	2	13
6,01–10,00 mln zł	13	9	0	0	22
10,01–15,00 mln zł	5	1	0	0	6
15,01–20,00 mln zł	2	1	2	0	5
20,01–30,00 mln zł	3	1	0	0	4
30,01–50,00 mln zł	1	0	1	0	2
Powyżej 50,01 mln	1	1	0	0	2
Suma	36	27	10	3	76

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

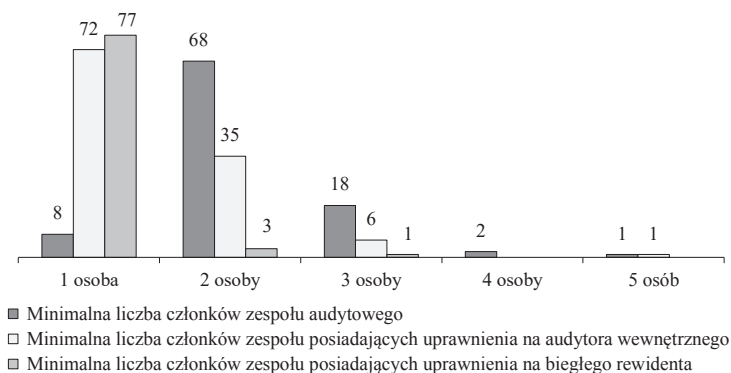
W ponad połowie analizowanych ogłoszeń zamawiający wymagali od audytorów udokumentowania uczestnictwa w audycie jednego lub kilku projektów o wartości odpowiadającej budżetowi audytowanego projektu. W przetargach najczęściej wskazywano jako warunek doświadczenie w badaniu jednego lub dwóch projektów na kwotę od 4 do 10 mln zł.

Oprócz doświadczenia, warunkiem zapewniającym odpowiednią jakość prowadzonego audytu jest wiedza oraz kwalifikacje zespołu audytowego. Jednostki, które zlecały przeprowadzenie audytu projektu unijnego, wymagały od potencjalnych usługobiorców

odpowiedniej liczby członków zespołu audytowego, a także, aby w zespole audytowym były osoby z uprawnieniami audytora wewnętrznego i/lub biegłego rewidenta (rys. 3).

Należy zauważyć, że obowiązek minimalnej liczby członków zespołu audytowego obejmował 97 ogłoszeń, co stanowi 72,9% badanych przetargów. W ogłoszeniach, w których ten warunek był stawiany przez zamawiających, najczęściej wymagano, aby zespół prowadzący audyt składał się przynajmniej z dwóch osób (70%).

W 114 ogłoszeniach (85,7%) wymagano, aby członkami zespołu projektowego były osoby z uprawnieniami na audytora wewnętrznego. Wśród ogłoszeń, w których wystąpił ten obowiązek, najczęściej wskazywano, aby w zespole uczestniczył przynajmniej jeden audytor wewnętrzny (63,2%). W przypadku 35 ogłoszeń warunkiem uczestnictwa w przetargu było posiadanie co najmniej dwóch audytorów wewnętrznych w firmie audytorskiej.



Rysunek 3. Wymagania dotyczące członków zespołu audytowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania.

W 81 ogłoszeniach (61%) wymagano, aby członkami zespołu projektowego były osoby z uprawnieniami biegłego rewidenta. W przypadku tych ogłoszeń zamawiający najczęściej wskazywali, aby w zespole uczestniczył przynajmniej jeden biegły rewident (95,1%).

Przy wyborze podmiotów do przeprowadzenia audytu zewnętrznego projektów unijnych najczęściej przyjmowano kryterium ceny (87,2% wszystkich ogłoszeń). W 16 przetargach przy ocenie ofert zamawiający brali jednocześnie pod uwagę cenę oraz inne kryteria, takie jak:

- termin realizacji – 6 ogłoszeń,
- metodyka realizacji audytu – 4 ogłoszenia,
- doświadczenie wykonawcy – 2 ogłoszenia,
- rozszerzenie zakresu prac – 1 ogłoszenie,
- termin rozpoczęcia prac – 1 ogłoszenie,
- skrócony termin wykonania – 1 ogłoszenie,

- termin przekazania wstępnych wniosków – 1 ogłoszenie,
- referencje – 1 ogłoszenie.

Na podstawie przeprowadzonej analizy można stwierdzić, że zamawiający audyty projektów unijnych formułują wobec firm audytorskich większe wymagania niż te określone przez instytucje zarządzające w wytycznych programowych. Wytyczne określają wymóg prowadzenia audytu przez osoby, które mają uprawnienia audytora wewnętrznego oraz doświadczenie w realizacji przynajmniej jednego audytu zewnętrznego projektu finansowanego ze środków unijnych lub krajowych środków publicznych. Tymczasem zamawiający bardzo często wymagają od oferentów doświadczenia w prowadzeniu więcej niż jednego audytu, w tym potwierdzenia wykonania audytów na określonej wartości projektów. Jako warunek konieczny uczestnictwa w przetargu zamawiający wskazują również obowiązek więcej niż jednego audytora wewnętrznego, a nawet biegłego rewidenta w zespole audytującym. Ma to zapewnić odpowiednią jakość audytu oraz kwalifikowalność wydatków na audyt.

Uwagi końcowe

Audyt wewnętrzny zajmuje się przede wszystkim oceną gospodarności wydatkowania środków publicznych na określone cele (Zaleska, Kotarski, 2015, s. 249). Podobny cel realizuje audyt zewnętrzny projektów europejskich. Beneficjent, a przede wszystkim instytucje finansujące, uzyskują potwierdzenie, że środki unijne są wydatkowane w sposób przejrzysty, racjonalny i efektywny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów (Lech, 2016, s. 108).

Instytucje zamawiające audyt wydatkowania środków unijnych oczekują od audytorów profesjonalizmu i zaufania. Jednostki zlecające audyt liczą, że w przypadku stwierdzenia nieistotnych błędów w trakcie prowadzonego audytu, będą mieli możliwość ich usunięcia oraz, że będą mogli uzyskać pomoc w tej kwestii od audytorów.

Literatura

- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego 2016* (2016). Warszawa: Tłum. IIA – Polska. Pobrane z: <http://www.mf.gov.pl>.
- Dziadek, K. (2010). Audyt projektów współfinansowanych ze środków funduszy unijnych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 621. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 30, 253–261.
- Kozłowska, H., Kozłowski, T. (2008). *Europejski Fundusz Społeczny 2007–2013. Od projektu do audytu*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Lech, M. (2016). *Jak prawidłowo rozliczyć projekt realizowany w ramach Funduszy Europejskich 2014–2020*. Gdańsk: ODDK.
- Łagodzki, P. (2011). Audyt projektów finansowanych z funduszy unijnych – wybrane zagadnienia. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 668. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 41, 617–626.
- Puchacz, K. (2016). *Zasady wyboru wykonawców przy realizacji projektów unijnych w latach 2014–2020 zgodnie z wytycznymi Ministra Infrastruktury i Rozwoju*. Gdańsk: ODDK.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. 2015, poz. 1480).
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 29 września 2011 w sprawie przeprowadzania audytu zewnętrznego wydatkowania środków finansowych na naukę (Dz.U. nr 207, poz. 1237).
- Supera-Markowska, M. (2014). *Opodatkowanie dotacji unijnych*. Warszawa: Espol.
- Szczepankiewicz, E.I. (2010). Wybrane problemy zapewnienia jakości audytu projektów współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej. *Jakość życia – problemy polityki społecznej i zarządzania: księga abstraktów*. Kraków: Instytut Spraw Publicznych, 57–78.
- Szczepankiewicz, E.I. (2012). Conditions in ensuring the quality of external audits of projects co-financed using European Union funding. W: J. Kołodziejczyk (red.), *Ewaluacja i audit w projektach, organizacjach i politykach publicznych* (s. 127–143). Kraków: Monografie i Studia Instytutu Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Uryga, J., Magielski, W., Bienias, I. (2007). *Środki unijne – klasyfikacja, funkcjonowanie, ewidencja i rozliczanie*. Gdańsk: ODDK.
- Ustawa z 29 stycznia 2004 r. prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2015, poz. 2164 z późn. zm.).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).
- Ustawa z 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz.U. 2016, poz. 2045 z późn. zm.).
- Winiarska, K. (2015). Rozwój audytu wewnętrznego na świecie. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 864. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76 (2), 143–153.
- Wojdyłał-Sputkowska, Z., Sputkowski, J. (2009). *Audyt projektów współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej*. Gdańsk: ODDK.
- Wytyczne Ministra Rozwoju i Finansów w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach PO Inteligentny Rozwój 2014–2020 (2016). Pobrane z: <https://www.poir.gov.pl>.
- Wytyczne Narodowego Centrum Badań i Rozwoju dla podmiotów audytujących projekty badawczo-rozwojowe (2014). Pobrane z: <http://www.ncbr.gov.pl>.
- Voss, G. (2010). Rachunkowe problemy audytu środków unijnych w Polsce. *Przedsiębiorczość – Edukacja*, 6, 364–378.
- Zaleska, B. (2015). Ocena funkcjonowania zleconego audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 864. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76 (2), 89–98.
- Zaleska, B., Kotarski, D. (2015). Audyt wewnętrzny wybranych zagadnień budżetu zadaniowego w jednostce samorządu terytorialnego. W: B. Stopczyński, M. Turniak (red.), *Strategia jednostki samorządu terytorialnego w świetle wyzwań XXI wieku. Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, XVI, (4/I), 243–255.

GUIDELINES ON EXTERNAL AUDIT OF PROJECTS FINANCED BY EU FUNDS

Abstract: *Purpose* – The purpose of this paper is to present the requirements for carrying out external audits of projects co-financed by EU funds.

Design/methodology/approach – The paper analyses literature, legal sources and public procurement notices for external audit of EU-funded projects.

Findings – Based on the analysis, the differences between the internal audit and the external audit of the EU-funded projects were indicated. In addition, the principles of audit of EU funds are presented on the example of audit of R & D projects. The paper also includes specific requirements for external auditors in public procurement notices for audit of EU-funded projects.

Originality/value – The considerations in this article are based on the analysis of 133 public procurement notices for the external audit of EU funded projects published in 2010–2015.

Keywords: audit, EU-funded project, European funds

Cytowanie

- Dziadek, K. (2017). Wytyczne w sprawie audytu zewnętrznego projektów finansowanych z funduszy unijnych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 77–88. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-07.

Ocena efektywności pracy audytora wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku komercyjnego

Piotr Oleksyk*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest wskazanie najważniejszych czynników wspomagających ocenę pracę audytora wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku komercyjnego. Rozwiązania organizacyjne w bankach komercyjnych redukują pracę oddziału komercyjnego do punktu sprzedaży i dystrybucji usług bankowych i ubezpieczeniowych. Ograniczone możliwości decyzyjne kierownictwa oddziału banku są powodem powstawania zagrożeń operacyjnych, które na bieżąco mogą być eliminowane dzięki pracy audytora wewnętrznego. Ograniczone środki na funkcjonowanie audytu wewnętrznego nakazują, aby jego praca była jak najbardziej efektywna.

Metodologia badania – Badanie literatury jest punktem wyjścia rozważań. Badania te zostały uzupełnione o analizę problemów i zagrożeń najczęściej występujących w działalności banku. Wykorzystując wnioskowanie przez analogię oraz metodę dedukcyjną, wyznaczono najważniejsze obszary pracy audytora wewnętrznego w zakresie badania działalności oddziału operacyjnego banku komercyjnego.

Wynik – Przeprowadzone przez autora badania pozwalają na identyfikację kluczowych czynników oceny efektywności jego pracy w oddziale operacyjnym banku komercyjnego. Efektywna praca audytora ma na celu eliminację ryzyka działalności oddziału, jak również maksymalizację zysku wypracowywanego przez ten oddział przy spełnieniu wszystkich wymogów formalnych.

Oryginalność/wartość – Wartością artykułu jest autorska propozycja wieloaspektowej oceny efektywności pracy audytora wewnętrznego badającego działalność oddziału operacyjnego banku komercyjnego.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, bank, efektywność, ryzyko

Wprowadzenie

Nadzór nad ograniczaniem zagrożenia działalności banku ze względów organizacyjnych nie jest możliwy do realizacji tylko przez organy nadzorcze. Każdy bank ma obowiązek samodzielnie zatroszczyć się o własne bezpieczeństwo finansowe. Pierwszym z przejawów tej troski jest tworzenie wewnętrznych regulacji związanych z zarządzaniem ryzykiem. Ważne jest, aby rozwiązania te były zgodne z regulacjami zewnętrznymi i dodatkowo, aby były rozszerzeniem ram zawartych w regulacjach zewnętrznych. Samo tworzenie wewnętrznych regulacji jednak nie wystarcza. Bank musi zadbać o przestrzeganie wewnętrznych zasad przez wszystkie swoje jednostki organizacyjne, wśród których kluczową rolę spełnia

* dr Piotr Oleksyk, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, KTRiAF, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, e-mail: piotr.oleksyk@ue.wroc.pl.

oddział operacyjny. Odpowiedzią na takie zapotrzebowanie jest tworzenie niezależnych komórek audytu wewnętrznego.

Audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywną działalnością oceniającą i doradczą, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i doskonalenia jego działalności operacyjnej. Wspiera bank w osiągnięciu wytyczonych celów przez systematyczne i zdyscyplinowane podejście, którego celem jest ocena i poprawa efektywności zarządzania ryzykiem, systemów kontroli oraz zarządzania (por. Winiarska, 2010, s. 19). Bank narażony jest na różne rodzaje ryzyka, które mogą być ograniczane przez sprawnie działający audyt wewnętrzny – jego rola jest kluczowa i jak każdy rodzaj działalności powinna być jak najbardziej efektywna. Ze względu na to, że audyt wewnętrzny dysponuje dużym poziomem niezależności w zakresie opracowania rocznego planu swojej działalności, wszyscy badacze są zgodni, że efektywności audytu wewnętrznego nie powinno się ograniczać do wykonania planowanych lub nieplanowanych zadań zapewniających i czynności doradczych. Należy odnieść się do możliwie najbardziej obiektywnych kryteriów określania celów audytu wewnętrznego (Bednarek, 2015, s. 43).

Celem artykułu jest wskazanie najważniejszych czynników wspomagających ocenę efektywności pracy audytu wewnętrznego. Artykuł składa się z trzech części. W pierwszej zaprezentowano problem funkcjonowania audytu wewnętrznego w banku komercyjnym oraz problemy do rozwiązania, dotyczące jego zadań wobec oddziałów operacyjnych banku. W drugiej części omówiono najważniejsze metody oceny efektywności audytu wewnętrznego. W części trzeciej przedstawiono autorską propozycję procedury oceny efektywności pracy audytora wewnętrznego we wspomaganiu działalności operacyjnej oddziału banku. Wieloaspektowa ocena ma za zadanie wskazać efektywność pracy audytora, który powinien wspierać sprawność działania oddziału oraz być jednym z ogniw eliminacji ryzyka bankowego.

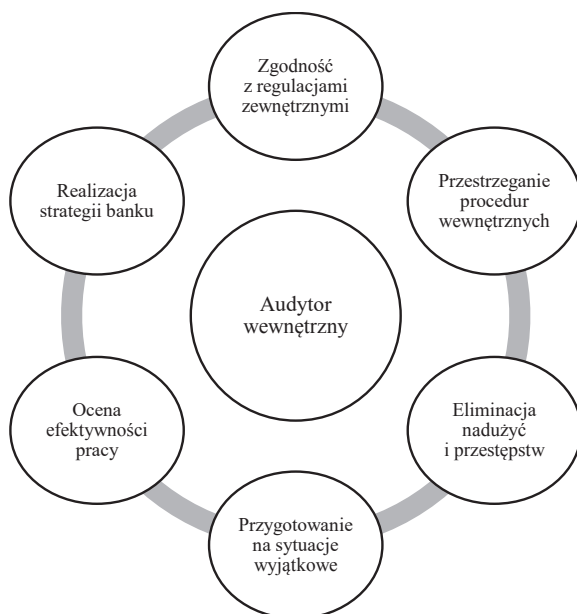
1. Specyfika audytu wewnętrznego w działalności banku komercyjnego

System audytu wewnętrznego banku składa się z zasad, procedur, limitów, czynności i wszelkich mechanizmów stosowanych na wszystkich szczeblach działania banku w celu zapewnienia (por. Saunders, 1996, s. 26–32):

- rentowności operacji – poprzez efektywne wykorzystanie aktywów i innych zasobów (celem tych działań jest ocena zdolności do osiągnięcia zamierzonych przychodów z jednoczesnym wykorzystaniem szans mających na celu zwiększenie efektywności prowadzonej działalności),
- ograniczania wszelakiego ryzyka działalności bankowej – w celu zabezpieczenia się przed stratą bank powinien w szczególności rozpoznawać, oceniać i kontrolować różne rodzaje ryzyka wynikające z prowadzonej działalności,
- przestrzegania przepisów prawa oraz regulacji wewnętrznych – ustanowiony system kontroli wewnętrznej powinien zapewnić, że cała instytucja bankowa przestrzega sto-

sownych przepisów prawa, zasad bezpiecznego działania oraz wewnętrznych zasad polityki, procedur, regulaminów i przyjętej praktyki bankowej.

Rola audytora w procesie zarządzania ryzykiem operacyjnym jest kluczowa. Każdy bank indywidualnie dostosowuje strukturę organizacyjną departamentu audytu wewnętrznego. W większości banków komercyjnych audyt jest niezależną komórką centrali, która typuje oddziały operacyjne do przeprowadzenia badań audytowych. Postępująca cyfryzacja i centralizacja procesów wewnętrznych (Mikołajczyk, 2008, s. 211) doprowadza do sytuacji, w której oddziały operacyjne banków komercyjnych wykonują głównie czynności sprzedażowe. Jest to niestety przyczyna dodatkowego ryzyka organizacyjnego. Najważniejsze aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku zaprezentowano na rysunku 1.



Rysunek 1. Rola audytu wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku komercyjnego

Źródło: opracowanie własne.

Zaprezentowane na rysunku 1 obszary pracy audytora wewnętrznego w oddziale wskazują na przewagę działań związanych z ograniczaniem zagrożeń nad działaniami przyczyniającymi się do wzrostu efektywności działalności bankowej. W artykule podkreślono ważną rolę audytu wewnętrznego w zapewnieniu bezpieczeństwa finansowego banku. Wewnętrzne jednostki związane z kontrolą działalności całego banku są kluczowym ogniwem pozwalającym na oszacowanie wiarygodności przestrzegania zasad zarządzania i ograniczania ryzyka. Nadzór bankowy i inne instytucje zewnętrzne nie są w stanie na bieżąco

weryfikować informacji zawartych w sprawozdawczości bankowej. Audytorzy wewnętrzni mogą na bieżąco kontrolować przestrzeganie zasad wynikających z systemu ograniczania ryzyka. Rozważania takie prowadzą do stwierdzenia, że audyt wewnętrzny jest niezbędnym i kluczowym wewnątrzbankowym ogniwem stojącym na straży bezpieczeństwa finansowego banku.

Nieprzewidziane i negatywne sytuacje zagrażające działalności oddziału banku mogą nastąpić w każdym momencie działalności. Strat ze zdarzeń operacyjnych – czyli sytuacji wynikających z codziennego stosowania procedur działania, które negatywnie wpływają na działalność oddziału – nie można uniknąć. Najważniejszym sposobem zabezpieczającym jest odpowiednie przygotowanie, pozwalające na szybkie działania zaradcze, które przyczynią się do minimalizacji ewentualnych strat.

Zdarzenia obarczone ryzykiem operacyjnym wymagają analizy wielu aspektów funkcjonowania oddziału operacyjnego banku, wśród których wymienić należy:

- niewłaściwe procedury związane z procesem obsługi klientów oddziału banku,
- niewłaściwie przeprowadzone rozliczenia pieniężne zarówno w obrocie kasowym, jak i elektronicznych systemach obsługi rachunków bankowych,
- wadliwie opracowane wzorce i umowy kredytowe, które mogą doprowadzić do braku możliwości skutecznej egzekucji należności kredytowych,
- oszustwa pracownicze oraz oszustwa podmiotów zewnętrznych jak również kradzieże oraz bezprawne wykorzystanie mienia oddziału,
- błędy powstałe wskutek niewłaściwie działających systemów informatycznych zarówno związanych z wewnętrznym osłabieniem zabezpieczeń systemu informatycznego banku, jak i negatywne skutki działań osób trzecich.

Nie należy jednak traktować pracy audytora wewnętrznego jako jedynego elementu zapewniającego bezpieczeństwo i efektywność pracy oddziału operacyjnego. Audytor nie może być zwykłym nadzorcą pracy oddziału komercyjnego. Efektywny audytor łączy w swojej pracy funkcję doradczą, zapewniającą oraz wspomagającą proces zarządzania. Konieczne jest więc badanie efektywności jego pracy.

2. Pomiar efektywności audytu wewnętrznego

Pomiar efektywności działalności jest ważny dla każdego podmiotu prowadzącego działalność operacyjną. Jednym z najważniejszych obszarów w audycie jest efektywność, która rzadko jest przedmiotem badań. Pomiar efektywności audytu wewnętrznego powinien być oparty na: określeniu celów, które mają zostać osiągnięte, wyznaczeniu mierników realizacji tych celów i ogólnej ocenie przydatności audytu wewnętrznego (Dittenhofer, 2001, s. 443). Działalność audytu wewnętrznego także powinna być na bieżąco badana i doskonalona (por. Zaleska, 2015, s. 98). W związku z tym w literaturze krajowej i zagranicznej coraz więcej uwagi poświęca się pomiarowi efektywności audytu wewnętrznego (Sawicka-Kluźniak, 2009, s. 433). Efektywność ta jest określana przez pryzmat zdolności komórki

audytowej do wydawania ustaleń i formułowania zaleceń w ramach prowadzonych prac audytorskich. Miarą skuteczności audytu jest liczba wdrożonych zaleceń przez audytowane jednostki i komórki organizacyjne. Z jednej strony efektywność audytu koncentruje się na zdolności audytora do planowania, realizacji zadań oraz zdolności do obiektywnego wydania zaleceń, z drugiej zaś jest składową czynników, które determinują funkcjonowanie komórki audytu (Bartoszewicz, 2015, s. 11).

Przeprowadzone badania literaturowe wykazują, że istnieją znaczące korzyści, jakie otrzymuje organizacja w wyniku efektywnego audytu wewnętrznego (Tomaszkiewicz, 2010, s. 119; Gos, 2013, s. 276). Pomiar efektywności audytu wewnętrznego jest procesem złożonym, uzależnionym od wielu aspektów wewnętrznych i zewnętrznych (Sojka, 2015, s. 121). Ważne jest, aby proces pomiaru efektywności audytora dostosować do potrzeb i specyfiki banku, w którym jest zatrudniony. Właściwie dobrane mierniki efektywności dadzą pełny obraz wyników pracy komórki audytu wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku komercyjnego.

Pomiar efektywności pracy audytora wewnętrznego nieodzownie związany jest z analizą kosztów utrzymywania jego stanowiska w banku komercyjnym. Instytucje nadzoru bankowego nakazują jednak konieczność utrzymywania stanowiska audytora wewnętrznego jako kluczowego elementu eliminacji ryzyka. Obowiązek ten jest więc asumptem do wprowadzenia wieloaspektowej oceny efektywności funkcjonowania komórek audytu wewnętrznego. Wśród najważniejszych przesłanek świadczących o wysokiej przydatności komórek audytu wewnętrznego w aspekcie funkcjonowania oddziałów operacyjnych, należy wymienić:

- redukcję ryzyka bankowego,
- ograniczanie kosztów działalności,
- zapobieganie przestępstwom wewnętrznym,
- optymalizację procesów wewnętrznych,
- zwiększenie sprzedaży,
- efekt przewencyjny.

Pomiar efektywności pracy audytora wewnętrznego powinien być oparty na wskazanych czynnikach z uwzględnieniem specyfiki banku i wewnętrznej organizacji sieci sprzedaży poprzez oddziały operacyjne.

3. Propozycja modelu oceny pracy audytora w oddziale operacyjnym banku komercyjnego

Ocena efektywności audytu wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku komercyjnego powinna być jednoznacznie powiązana ze zwiększeniem efektywności funkcjonowania tego oddziału. Oddziały operacyjne najczęściej oceniane są wieloaspektowo, co implikuje konieczność zastosowania analogicznych rozwiązań dla oceny pracy audytora. Nie może

być to jednak symetryczny model oceny. Ocena efektywności oddziału operacyjnego oparta jest najczęściej na czterech kluczowych aspektach:

- zrealizowanych wynikach sprzedażowych,
- ponoszonych kosztach działalności,
- wzroście/spadku ryzyka działalności oddziału,
- liczbie błędów i przestępstw pracowniczych.

Nie należy jednak utożsamiać wprost wzrostu efektywności oddziału banku z efektywnością pracy audytora. Audytor może działać sprawnie i efektywnie, jednak jego zalecenia i rekomendacje mogą nie zostać wdrożone w działalności oddziału. Może również wystąpić odwrotna sytuacja. Poprawa efektywności i redukcja ryzyka działalności oddziału może nastąpić na skutek działań wewnętrznych, niepowiązanych z badaniem audytowym. Dobór mierników niezbędnych do oceny efektywności pracy audytora wewnętrznego powinien uwzględniać więc korelację osiąganych przez oddział wyników z tematyką i częstotliwością ostatnich badań audytowych przeprowadzanych w tym oddziale.

Mając na uwadze powyższe, w tabeli 1 zaprezentowano przykład wieloaspektowego modelu oceny efektywności pracy audytora wewnętrznego uwzględniającego specyfikę działalności oddziału operacyjnego banku komercyjnego.

Tabela 1

Obszary i mierniki oceny pracy audytora

Obszar oceny	Proponowane mierniki
Redukcja ryzyka	– przyrost/spadek liczby nieskutecznych egzekucji należności kredytowych, – przyrost/spadek liczby wadliwie przygotowanych umów z klientami, – przyrost/spadek liczby wadliwie zabezpieczonych kredytów
Zwiększenie przychodów	– liczba usprawnionych procedur redukujących czasochłonność obsługi klienta, pozwalających na obsługę większej liczby klientów, – wartość zrealizowanych przychodów prowizyjnych i odsetkowych na podstawie działań wdrożonych po badaniu audytowym
Ograniczenie kosztów działalności	– liczba usprawnionych procesów redukujących zużycie materiałów i energii, – liczba wdrożonych działań kontrolnych związanych z ponoszonymi kosztami, – wartość wykrytych i zredukowanych na podstawie zaleceń audytora strat
Eliminacja przestępstw wewnętrznych	– przyrost/spadek przypadków wyłudzenia premii za wyniki sprzedażowe, – przyrost/spadek liczby incydentów kradzieży mienia banku, – przyrost/spadek liczby incydentów zaboru mienia klientów banku

Źródło: opracowanie własne.

Analizując mierniki zaprezentowane w tabeli 1 należy zauważyć, że kompleksowo obejmują problemy działalności oddziałów operacyjnych banku komercyjnego i powinny być również stosowane w ocenie działalności audytora badającego ten oddział. Tak zdefiniowane obszary badania efektywności odzwierciedlają kompleksowość podejścia do wspólnego audytu wewnętrznego. Kompleksowość oceny efektywności pokrywa problem działań zapewniających oraz redukcję ryzyka. Nie wszystkie rodzaje ryzyka są możliwe

do wyeliminowania przez audytora wewnętrznego. Przygotowanie banku do strat, których nie można uniknąć powinno być realizowane na poziomie centrali banku. Brak możliwości redukcji wszystkich rodzajów ryzyka nie powinien być odnoszony na pomiar efektywności audytu wewnętrznego na poziomie oddziału operacyjnego banku.

Przyszłe prace powinny koncentrować się na doskonaleniu modelu oceny pracy audytora przez ustalenie ważności obszarów badań. Konieczne jest ustalenie wag dla wskazanych obszarów badań audytowych. W opinii autora podstawą rangowania obszarów audytu powinny być wdrożone, na podstawie zaleceń audytorskich, działania które można oszacować w mierniku pieniężnym.

Uwagi końcowe

Przeprowadzone badania pozwalają na stwierdzenie, że pomiar efektywności pracy audytora wewnętrznego jest koniecznością, jednak jest to zadanie trudne do zrealizowania. Prawidłowo przeprowadzona ocena efektywności pracy audytora wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku dostarcza korzyści, które mają różnorodny charakter. Wśród korzyści tych należy wymienić zwiększenie przychodów ze sprzedaży usług bankowych oraz redukcję kosztów funkcjonowania banku.

Pozostałe wnioski wynikające z przeprowadzonych badań są następujące:

1. Właściwie przeprowadzona ocena efektywności audytu wewnętrznego jest jednym z elementów redukcji ryzyka bankowego. Dzięki właściwie wyznaczonym obszarom oceny efektywności audytor skupia się w swoich badaniach na eliminacji negatywnych skutków zdarzeń, które są największym zagrożeniem dla banku.
2. Działalność audytu wewnętrznego w oddziałach operacyjnych banku komercyjnego jest znacząco odmienna od audytu w pozostałych komórkach organizacyjnych banku, dlatego wymaga odmiennych zasad oceny.
3. Funkcjonowanie komórek audytu wewnętrznego jest w działalności bankowej obowiązkowe. Zwiększenie efektywności ich funkcjonowania pozwala więc bankom na doskonalenie organizacji wewnętrznych kanałów sprzedaży z jednoczesnym eliminowaniem nieprzewidzianych uszczupień wyniku finansowego.

Literatura

- Bartoszewicz, A. (2015). Praktyczna realizacja programu zapewnienia i poprawy jakości w komórkach audytu wewnętrznego na wybranych przykładach. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 81 (137), 9–27.
- Bednarek, P. (2015). Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 399, 41–54. DOI: 10.15611/pn.2015.399.04.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16 (8), 443–450.
- Gos, W. (2013). Sprawozdawczość w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*. Warszawa: Difin.

- Mikołajczyk, M. (2008). Bankowość detaliczna. W: M. Zaleska (red.), *Współczesna bankowość*. Warszawa: Difin.
- Saunders, E.J. (1996). *Kontrola wewnętrzna w oddziałach banków*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Sawicka-Kluźniak, Z. (2009). Efektywność audytu wewnętrznego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 18, 431–439.
- Sojka, K. (2015). Metody wewnętrznej oceny funkcjonowania audytu w jednostce sektora finansów publicznych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 864. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76 (2), 121–131. DOI: 10.18276/frfu.2015.76/2-10.
- Tomaszkiewicz, A. (2010). Wartość dodana wnoszona przez audyt wewnętrzny. *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica*, 244, 111–112.
- Winiarska, K. (red.). (2010). *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*. Warszawa: PWE.
- Zaleska, B. (2015). Ocena funkcjonowania zleconego audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 864. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76 (2), 89–98. DOI: 10.18276/frfu.2015.76/2-07.

EVALUATION OF THE EFFECTIVENESS OF THE INTERNAL AUDITOR IN THE COMMERCIAL BANK

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is to identify the most important factors supporting the assessment of the work of the internal auditor in the commercial bank's operating branch. Organizational solutions in commercial banks reduce the work of a commercial branch to the point of sale and distribution of banking and insurance services. The limited decision-making capabilities of the bank's branch management are the cause of operational risks that can be reduced by internal auditor. Limited resources for the internal audit function require that its work be as effective as possible.

Design/methodology/approach – Literature review is the starting point of the considerations of this article. These studies were supplemented by an analysis of the most common problems and threats in the bank's operations. Using inference through analogy and using a deductible method, the most important areas of work of the internal auditor in the area of the audit of the operational branch of a commercial bank were determined.

Findings – Conducted by the author studies allow identification of the key factors for assessing the effectiveness of audit in the operational branch of a commercial bank. The effective work of the auditor is aimed at eliminating the risk of branch activity as well as maximizing the profit generated by this branch.

Originality/value – The value of the article is original proposal of procedure for a multicriterial assessment of the effectiveness of the work of an internal auditor examining the operations of a commercial bank operating branch.

Keywords: internal audit, bank, efficiency, risk

Cytowanie

- Oleksyk, P. (2017). Ocena efektywności pracy audytora wewnętrznego w oddziale operacyjnym banku komercyjnego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 89–96. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-08.

Rozwój i doskonalenie jakości audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz*

Streszczenie: *Cel* – W artykule omówiono rozwój i cele audytu wewnętrznego oraz doskonalenie jakości jego usług w jednostkach zainteresowania publicznego.

Metodologia badania – Analiza krytyczna literatury, standardów i przepisów prawnych, metoda dedukcyjna oraz synteza wniosków z analizy.

Wynik – Przedstawiono wyniki badań ankietowych na temat jakości audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach zainteresowania publicznego w województwie wielkopolskim.

Oryginalność/wartość – Przedstawione wyniki badań mogą stanowić asumpt do dalszych zaawansowanych badań nad zagadnieniami pomiaru i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego w różnych jednostkach.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, jakość audytu, jednostki zainteresowania publicznego

Wprowadzenie

W literaturze krajowej aspekty pomiaru efektywności i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego były niezwykle rzadko podejmowane. Nieco więcej opracowań naukowych, zawierających pewne aspekty z tego zakresu, można zauważyć w odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych. Publikowane w ostatnich latach prace na temat pomiaru efektywności i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego dowodzą, że temat ten jest niezwykle istotny zarówno dla jednostek sektora finansów publicznych (Bednarek, 2015; Zaleska, 2015; Nadolna, 2016; Szczepankiewicz, Młodzik, 2016), jak i innych podmiotów, w których przeprowadza się audyt wewnętrzny. Zwłaszcza po ostatnim kryzysie finansowym jest on ważny dla jednostek zainteresowania publicznego. Niestety w polskim piśmiennictwie niezwykle rzadko spotyka się informacje na temat roli, funkcji i jakości audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego (Wróblewska, 2010; Mikołajczyk, Krawczyk, 2010; Bielińska-Dusza, 2011; Szczepankiewicz, Kiedrowska, 2011; Szczepankiewicz, 2011; Szczepankiewicz, 2012a; Szczepankiewicz, 2012b; Bednarek, 2014; Roszewski, Andrusiewicz, 2014; Szczepankiewicz, 2014; Sawicka, Stronczek, 2015). Zachodni badacze znacznie wcześniej niż polscy zajmowali się tymi zagadnieniami i literatura jest znacznie bogatsza, co potwierdzają

* dr Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: elzbieta.szczepankiewicz@ue.poznan.pl.

przykłady, m.in. Soh, Martinov-Bennie (1986); Chrostopher, Sarens, Leung (1988), Nagy, Cenker (2002); Pickett (2005); Kagerman, Kinney, Kuting, Weber (2008); Lin, Pizzini, Vargas, Barthan (2011).

Celem artykułu jest omówienie rozwoju audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego, a także aspektów związanych z doskonaleniem jakości audytu wewnętrznego. W opracowaniu opisano dobre praktyki w zakresie doskonalenia jakości audytu wewnętrznego, rekomendowane przez IIA, a także przedstawiono wyniki badań ankietowych, które przeprowadzono wśród kadry kierowniczej w wybranych jednostkach funkcjonujących w województwie wielkopolskim.

1. Rozwój i rola audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego

W Polsce audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych funkcjonuje od 2002 roku, a w innych sektorach upowszechniał się w latach następnych¹. Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest ściśle regulowane przepisami prawa i standardami. Dla jednostek funkcjonujących poza sektorem finansów publicznych do dziś nie ustanowiono formalnych regulacji w tym zakresie. Jedynie w jednostkach zainteresowania publicznego, ale tylko niektórych z sektora finansowego, w podstawowych przepisach regulujących ich organizację, wprowadzono wymóg prowadzenia audytu wewnętrznego².

Obecnie tylko w bankach komercyjnych, zakładach ubezpieczeń i reasekuracji oraz funduszach inwestycyjnych i towarzystwach nimi zarządzających istnieje prawny obowiązek przeprowadzania audytu wewnętrznego. Zapisy w tym zakresie pojawiły się w prawie bankowym w 2008 roku (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.), prawie ubezpieczeniowym w 2013 roku (Ustawa z dnia 11 września 2015 r.) oraz rozporządzeniu o warunkach prowadzenia działalności przez towarzystwa funduszy inwestycyjnych w 2013 roku (Rozporządzenie z dnia 30 kwietnia 2013 r.). Należy jednak podkreślić, że ustawodawca w żadnym z tych aktów ani innych przepisach wykonawczych dotychczas nie określił szczegółowych reguł organizacji i prowadzenia audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Również Komisja Nadzoru Finansowego nie wydała żadnych wytycznych w tym zakresie, poza wytycznymi o organizacji komitetów audytu (*Rekomendacje...*, 2010), które ogłoszono w związku z obowiązkiem powoływania komitetów audytu w większości jednostek zainteresowania publicznego po nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach w 2009 roku.

W Polsce nadal nie ma formalnego obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w takich jednostkach zainteresowania publicznego jak: fundusze emerytalne i towarzystwa nimi zarządzające (Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r.), banki spółdzielcze i banki je zrzeszające

¹ Jedyny wyjątek w tym zakresie stanowiły banki, które powoływały komórki audytu wewnętrznego lub przekształcały je z komórek kontroli/rewizji wewnętrznej już pod koniec lat 90. XX w.

² Artykuł powstał w ramach międzyuczelnianego projektu naukowego nr 51109-XX5 „Teoretyczne i praktyczne aspekty oceny funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym” zarejestrowanym w UE w Poznaniu.

(Ustawa z dnia 7 grudnia 2000 r.), spółki notowane na giełdzie i innych. Jednak wiele z tych jednostek fakultatywnie przeprowadza audyt wewnętrzny.

Jednostki, które dobrowolnie utworzyły komórki audytu wewnętrznego, początkowo wdrażały własne regulacje opisujące funkcjonowanie audytu w danej jednostce i polegało to na dobrych praktykach publikowanych przez różne organizacje. Wiele z nich w późniejszym okresie przyjęło do praktyki Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, w wersji przetłumaczonej na język polski w 2001 roku przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (*Institute of Internal Auditors – IIA*), zwane dalej Standardami IIA (*Międzynarodowe Standardy...*, 2001).

Zgodnie ze Standardami IIA, podstawowym celem audytu wewnętrznego jest świadczenie niezależnych i obiektywnych usług zapewniających i doradczych w jednostce, w której jest on prowadzony. Z efektywnym funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w jednostce, niezależnie od sektora czy branży, wiąże się potrzeba prowadzenia oceny i doskonalenia jego jakości. W jednostkach sektora finansów publicznych przewidziano tę potrzebę już w 2003 roku. Pozostałe jednostki, działające poza sektorem finansów publicznych, zazwyczaj korzystają z własnych regulacji wewnętrznych w tym zakresie albo doskonalą jakość funkcjonowania audytu, według wytycznych zawartych w międzynarodowych Standardach IIA (*Definicja audytu...*, 2016).

Zgodnie ze Standardem IIA 1300 kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości audytu, który obejmuje wszystkie aspekty jego funkcjonowania³, a także monitorować w sposób ciągły jego efektywność. Interpretacja IIA do Standardu 1300 wskazuje, że celem tego programu jest między innymi ocena wydajności i skuteczności audytu wewnętrznego oraz identyfikacja możliwości poprawy w tym zakresie. Należy podkreślić, że w nowej wersji Standardów IIA obowiązującej od września 2016 roku zaleca się, aby kierownik komórki audytu zachęcał radę nadzorczą lub inny organ nadzorujący w jednostce do nadzorowania programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego.

Zdaniem autorki, cele funkcjonowania programu zapewnienia i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego w każdej jednostce, niezależnie od sektora czy branży, powinny być skorelowane z celami funkcjonowania audytu. Zatem program zapewnienia i doskonalenia jakości powinien również przysparzać wartości dodanej nie tylko dla jednostki, w której audyt jest prowadzony, ale również dla samej komórki audytu wewnętrznego.

2. Rekomendacje i dobre praktyki w zakresie doskonalenia audytu wewnętrznego

Instytut Auditorów Wewnętrznych od 20 lat przeprowadza, na prośbę komórek audytu wewnętrznego w różnych organizacjach na świecie, zewnętrzne oceny programów

³ Zgodnie ze Standardem 1300 – Program zapewnienia i poprawy jakości (*Definicja audytu...*, 2016).

zapewnienia jakości. Obserwacje i rekomendacje IIA w tym zakresie mogą być przydatne dla audytu wewnętrznego w różnych jednostkach na świecie, niezależnie od sektora czy branży, przy przygotowywaniu własnych programów zapewnienia i doskonalenia jakości oraz w trakcie przeprowadzania samooceny przez komórki audytu wewnętrznego. Obserwacje IIA wskazują zarówno najczęściej występujące problemy, które pojawiały się w komórkach audytu wewnętrznego, jak i stanowią wskazówkę co do sposobu przeprowadzania ocen zewnętrznych. Mogą one dotyczyć również audytu wewnętrznego w wielu polskich jednostkach.

W tabeli 1 przedstawiono wybrane obserwacje i rekomendacje zespołów oceniających z IIA.

IIA wskazuje również zbiór wybranych najlepszych praktyk dotyczących audytu wewnętrznego, które zidentyfikowały zespoły IIA podczas ocen zewnętrznych w różnych organizacjach na świecie. Najlepsze praktyki audytu wewnętrznego to (*Wytyczne w zakresie programu...*, 2012; *Knowledge Report...*, 2010; *Professionalism In Practice...*, 2010; Pitt, 2014):

1. Włączenie kierownictwa jednostki w proces analizy ryzyka przy rocznej analizie oraz przy poszczególnych zadaniach audytowych.
2. Wykorzystanie „burzy mózgów” podczas planowania zadań i sporządzania raportów z nich, co wzmacnia te elementy procesu.
3. Cykliczne (np. comiesięczne) spotkania pracowników komórek audytu wewnętrznego z kierownictwem, aby uświadamiać istotność procesu nadzoru organizacyjnego, zarządzania ryzykiem, roli i zadań audytu wewnętrznego, słabych i silnych stron systemu kontroli wewnętrznej.
4. Wprowadzenie wewnętrznych narzędzi oceny jakości audytu wewnętrznego po zakończonych zadaniach audytowych, w tym: każdorazowa weryfikacja dokumentacji z zadania, ustalenie kryteriów oceny wykonywanych zadań, porównanie z najlepszymi praktykami.
5. Korzystanie z punktowej oceny działalności audytu wewnętrznego oraz przedstawianie wyników realizacji programu.
6. Uczestnictwo w stowarzyszeniach związanych z audytem, udział audytorów jako wolontariuszy w zewnętrznych ocenach jakości audytu wewnętrznego prowadzonych w formie przeglądów partnerskich.
7. Wdrożenie krótko- i długoterminowych planów rotacji pracowników audytu wewnętrznego.
8. Przygotowanie broszury opisującej cel, zakres (świadczone usługi), odpowiedzialność oraz korzyści z audytu wewnętrznego dla wszystkich pracowników jednostki – marketing działań audytu wewnętrznego.
9. Przygotowanie szkoleń dla wszystkich pracowników jednostki na temat znaczenia systemu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.

10. Świadczenie usług doradczych dla kierownictwa jednostki przy wdrażaniu zmian organizacyjnych i aktualizowania systemu kontroli wewnętrznej.
11. Korzystanie z systemów informatycznych wspomagających audytu wewnętrznego.
12. Utworzenie bazy wniosków, zaleceń i rekomendacji audytu wewnętrznego, biegłego rewidenta i innych kontrolerów.

Tabela 1

Obserwacje i rekomendacje odnoszące się do Standardów proponowane przez IIA

Temat obserwacji	Standard audytu	Rekomendacja IIA
1	2	3
1. Brak corocznego aktualizowania karty audytu	Standard 1000	karta audytu powinna być okresowo oceniana pod kątem zgodności z obowiązującymi przepisami, Standardami IIA, wewnętrznymi procedurami oraz celami i planami/programami organizacji; najlepsze praktyki określają, że ocena taka powinna być wykonywana corocznie, aby karta odzwierciedlała naturę oraz zakres aktualnych zadań audytu wewnętrznego; proces oceny karty można połączyć z planowaniem rocznym lub roczną analizą ryzyka; po każdej aktualizacji karta audytu powinna zostać zaakceptowana przez kierownika jednostki
2. Niewystarczająca wiedza audytora wewnętrznego z zakresu zarządzania organizacją oraz technologii informatycznych	Standard 1210	audytorzy powinni mieć lub zdobyć wiedzę i umiejętności oraz inne kwalifikacje niezbędne do wykonywania swoich obowiązków
3. Brak sformalizowanych programów zapewnienia i poprawy jakości, a także brak w istniejących programach niektórych istotnych elementów, jak np. okresowych ocen audytu wewnętrznego wykonywanych drogą samooceny lub przez osobę z organizacji z odpowiednią wiedzą z zakresu audytu wewnętrznego	Standardy 1300, 1311	taka ocena powinna być przeprowadzana przynajmniej raz na rok, bieżące oceny powinny korzystać z kryteriów oceny działalności audytu wewnętrznego takich jak: cykl audytu, zadowolenie interesariuszy audytu, które mogą być na bieżąco monitorowane
4. Brak opracowanych formalnych modeli przeprowadzania analizy ryzyka	Standard 2010	zarządzający audytu wewnętrznego musi opracowywać plany na podstawie analizy ryzyka, określające zgodne z celami organizacji priorytety dla działań audytu wewnętrznego; zarządzający audytu wewnętrznego wykorzystuje system zarządzania ryzykiem w organizacji, w tym poziomy apetytu na ryzyko, ustanowione przez kierownictwo dla różnych zadań i części organizacji, jeśli taki system nie istnieje, zarządzający audytu wewnętrznego wykorzystuje własną ocenę ryzyka, po konsultacjach z kierownictwem wyższego szczebla i radą

1	2	3
5. Brak formalnych procedur audytu wewnętrznego	Standard 2040	ustalenie takich procedur oraz ich spisanie, zwłaszcza w większych komórkach audytu wewnętrznego, pozwala na skupienie się na realizacji konkretnych zadań, procedury mają przede wszystkim służyć lepszemu zarządzaniu komórką audytu wewnętrznego, pełnią również istotną funkcję edukacyjną dla nowych pracowników komórek audytu wewnętrznego; opis procedur audytu może funkcjonować pod nazwą Księga procedur audytu wewnętrznego
6. Proces nadzoru organizacyjnego nie jest brany pod uwagę przy planowaniu rocznym	Standard 2110	zgodnie ze Standardami IIA audytorzy powinni: – oceniać czy cele nadzoru organizacyjnego są realizowane, – badać zgodność funkcjonowania organizacji z polityką nadzoru organizacyjnego, – badać włączenie nadzoru organizacyjnego we wszystkie działania operacyjne
7. Analiza ryzyka przeprowadzana na potrzeby planowania rocznego nie jest połączona z oceną ryzyka w organizacji	Standard 2120	może to powodować, że praca audytorów w niewielkim stopniu przekłada się na działalność organizacji, należy dążyć, aby w proces analizy ryzyka włączać osoby odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem w organizacji (niezależnie od tego czy w organizacji istnieje formalny proces zarządzania ryzykiem czy też nie) i ustalić, jakie cele są dla organizacji najistotniejsze
8. Ryzyka związane z systemami informacyjnymi nie są brane pod uwagę w procesie analizy ryzyka	Standard 2120 2201	ryzyka związane z systemami informacyjnymi powinny być uwzględniane z uwagi na ich istotne znaczenie dla każdej organizacji
9. Brak wzorów dokumentów przygotowywanych przez audytu wewnętrznego	Standardy 2240, 2330	należy opracować standardy tworzenia dokumentacji w tym: wzory dokumentów, wymogi dotyczące dokumentowania, numerowania oraz nanoszenia odnośników, które będą na tyle elastyczne, aby mogły być wykorzystywane we wszystkich rodzajach audytów, badań i ocen
10. Zbyt późne, w ocenie osób dokonujących ocen zewnętrznych, jak i odbiorców audytu, przekazywanie sprawozdań z zadań audytowych	Standard 2420	sprawozdanie powinno być aktualne i dlatego też czas pomiędzy zakończeniem zadania oraz przekazaniem sprawozdania powinien być możliwie jak najkrótszy
11. Brak formalnych planów doskonalenia zawodowego audytorów i niekorzystanie z rotacji pracowników w ramach organizacji. Plany szkoleniowe nie korespondują z ścieżkami kariery zawodowej	Standardy 1210, 1230, 2020	plany szkoleniowe powinny korespondować z ścieżkami kariery zawodowej, zarówno plany doskonalenia, jak i wewnętrzna rotacja pozwalają na zdobywanie doświadczenia przez kierownictwo we wszystkich aspektach działania organizacji oraz zapewniają pogłębianie wiedzy audytorów z zakresu zarządzania
12. Nieefektywna komunikacja	Standardy 1111, 2020, 2060, 2110, 2400–2440	nieefektywna komunikacja może być rozpatrywana na dwóch płaszczyznach: w ramach komórki audytu wewnętrznego oraz z odbiorcami audytu; należy pamiętać, że ta druga płaszczyzna komunikacji nie będzie dobrze funkcjonować bez bezpośrednich spotkań, które pozwalają na lepsze zrozumienie roli i zadań audytu wewnętrznego przez odbiorców audytu z jednej strony oraz na lepsze poznanie potrzeb odbiorców audytu z drugiej

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Wtyczne w zakresie programu...* (2012); *Definicja audytu...* (2016).

Studia literaturowe wskazują, że w zachodnich organizacjach w przypadku dużych komórek audytu wewnętrznego lub komórek funkcjonujących w złożonym środowisku (np. liczne komórki organizacyjne, oddziały, filie, jednostki podległe, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny albo w grupie kapitałowej), zarządzający ustanawiają w komórce audytu wewnętrznego formalne, oddzielne, niezależne jednoosobowe lub wieloosobowe stanowisko do spraw zapewnienia jakości audytu. W praktyce, w zależności od przyjętego rozwiązania, osoba pełniąca tę funkcję albo wykonuje wszystkie obowiązki związane z programem zapewnienia i poprawy jakości, albo jedynie zarządza i monitoruje te działania.

3. Charakterystyka próby badawczej

Próba badawcza jednostek do przeprowadzenia pilotażowych badań własnych autorki obejmowała kadrę kierowniczą oraz dokumentację wewnętrzną wybranych jednostek zainteresowania publicznego z województwa wielkopolskiego. Badaniami ankietowymi oraz studium dokumentacji wewnętrznej objęto następujące jednostki:

- banki komercyjne,
- bank zrzeszający banki spółdzielcze⁴,
- zakłady ubezpieczeń,
- towarzystwa funduszy inwestycyjnych,
- towarzystwa funduszy emerytalnych,
- spółki notowane na giełdzie i inne spółki prawa handlowego.

Poszczególne typy jednostek zainteresowania publicznego zostały scharakteryzowane pod względem trzech kryteriów (tab. 2):

- przepisów wyznaczających obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego,
- obowiązku stosowania standardów audytu wewnętrznego,
- organizacji funkcji audytu wewnętrznego.

Tabela 2

Charakterystyka jednostek dobranych do próby badawczej

Sektor/rodzaj podmiotu	Przepisy wyznaczające obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego	Obowiązek stosowania standardów audytu wewnętrznego	Organizacja funkcji audytu wewnętrznego
1	2	3	4
Banki komercyjne	prawo bankowe	brak formalnego obowiązku stosowania określonych standardów; fakultatywnie stosowane Standardy IIA lub własne regulacje	komórka audytu wewnętrznego utworzona w banku oraz powołany komitet audytu

⁴ W Poznaniu działa SGB-Bank SA zrzeszający ponad 200 banków spółdzielczych (ponad 40%) w całej Polsce.

1	2	3	4
Banki spółdzielcze i zrzeszające	brak	brak formalnego obowiązku stosowania określonych standardów; fakultatywnie stosowane Standardy IIA w bankach zrzeszających lub regulacje własne	komórka audytu wewnętrznego utworzona w banku zrzeszającym oraz powołany komitet audytu jak w spółkach akcyjnych, audyt wewnętrzny prowadzony w banku zrzeszającym oraz w bankach spółdzielczych z poziomu banku zrzeszającego
Zakłady ubezpieczeń	ustawa o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej	brak formalnego obowiązku stosowania określonych standardów; fakultatywnie stosowane Standardy IIA lub regulacje własne	komórka audytu wewnętrznego utworzona w zakładzie oraz powołany komitet audytu
Towarzystwa funduszy inwestycyjnych	rozporządzenie w sprawie sposobu, trybu oraz warunków prowadzenia działalności przez TFI		komórka audytu wewnętrznego utworzona w towarzystwie lub zadania audytowe prowadzone przez zarząd towarzystwa; powołany komitet audytu w towarzystwie; audyt wewnętrzny obejmuje działalność towarzystwa oraz zarządzanych przez nie funduszy inwestycyjnych
Towarzystwa funduszy emerytalnych	brak		fakultatywnie utworzona komórka kontroli lub audytu; brak obowiązku tworzenia komitetu audytu
Spółki notowane na giełdzie i inne spółki prawa handlowego	brak		fakultatywnie utworzona komórka kontroli lub audytu; komitet audytu powołany tylko w spółkach notowanych na giełdzie

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przeprowadzonych badań ustalono, że interesariuszami sprawozdań audytu wewnętrznego w badanych jednostkach zainteresowania publicznego są: zarząd, kierownicy komórek audytowanych, rada nadzorcza, komitet audytu (jeśli został powołany), biegły rewident oraz inni zainteresowani.

W tabeli 3 zaprezentowano wyniki badań z uzyskanych odpowiedzi na pytanie – czy audyt wewnętrzny przyczynił się do usprawnienia działalności jednostki/wniósł wartość dodaną. Odpowiedzi uzyskano od kadry kierowniczej badanych jednostek w województwie wielkopolskim. Jednostki te posiadały własne komórki audytu wewnętrznego. Pytanie skierowano w szczególności do kierowników komórek audytowanych w obszarze finansów i rachunkowości oraz administracji jednostki.

Na podstawie przeprowadzonych badań można stwierdzić, że odpowiedź „tak” oznacza, że usługi audytu wewnętrznego, zdaniem ankietowanych, jednoznacznie przysporzyły jednostce wartości dodanej. Ankietowani byli również zobowiązani do uzasadnienia odpowiedzi „nie” oraz „trudno to ocenić”. Odpowiedź „nie” uzasadniano najczęściej stwierdzeniem,

że audyt wewnętrzny świadczył usługi na tak niskim poziomie, że kadra kierownicza nie była w stanie wykorzystać wyników dostarczonych przez audytorów wewnętrznych do poprawy funkcjonowania komórki audytowanej w badanym obszarze, natomiast odpowiedź „trudno to ocenić” padała w przypadku, jeśli:

- a) usługi audytu wewnętrznego, zdaniem ankietowanych, nie stanowiły ważnego aspektu dla prowadzenia działalności jednostki lub komórki audytowanej;
- b) prowadzenie audytu wewnętrznego wynikało z obowiązku wyznaczonego przez określone regulacje (przepisy prawa lub regulacje wewnętrzne), ale jego wyniki nie są brane lub były rzadko brane pod uwagę przez kierownictwo;
- c) wyniki audytu wewnętrznego nie zawierały istotnych wniosków i/lub znaczących rekomendacji dla badanego obszaru;
- d) wyniki audytu wewnętrznego nie wniosły istotnych rekomendacji, ponieważ w badanym obszarze właściwie funkcjonuje system kontroli wewnętrznej.

Tabela 3

Czy audyt wewnętrzny przyczynił się do usprawnienia działalności jednostki/wniósł wartość dodaną

Sektor/rodzaj badanego podmiotu	Odpowiedź (%)		
	tak	nie	trudno to ocenić
Banki komercyjne	78	5	17
Bank zrzeszający banki spółdzielcze	100	0	0
Zakłady ubezpieczeń	63	12	15
Towarzystwa funduszy inwestycyjnych	58	24	18
Towarzystwa funduszy emerytalnych	52	32	16
Spółki notowane na giełdzie i inne spółki prawa handlowego	44	5	50

Źródło: opracowanie własne.

W niewielu badanych jednostkach opracowano programu zapewnienia i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego. Programy takie opracowano w większości badanych banków komercyjnych i mniej niż połowie zakładów ubezpieczeń. Programy zapewnienia i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego znacznie różnią się w poszczególnych jednostkach. We wszystkich analizowanych programach powtarzały się następujące aspekty:

- nadzór nad opracowaniem i wdrożeniem wewnętrznych procedur audytu wewnętrznego,
- wspieranie zarządzającego audytu wewnętrznego oraz innych pracowników audytu wewnętrznego w uzyskiwaniu bieżących informacji na temat zmian w standardach, przepisach i najlepszych praktykach wykonywania zawodu audytora wewnętrznego,
- utrzymywanie i aktualizacja kart (regulaminów) oraz procedur audytu wewnętrznego,
- utrzymywanie i aktualizacja informacji o ryzyku audytu wewnętrznego (zidentyfikowanym w komórce audytu wewnętrznego, a także związanym z procesem realizacji audytu wewnętrznego w jednostce oraz podległych filiach i oddziałach),

- kierowanie ogólnym funkcjonowaniem systemu oceny ryzyka oraz długookresowego planowania audytu wewnętrznego (plany strategiczne, w tym obejmujące aspekty przyszłych potrzeb i rozwoju audytu),
- proces przygotowania harmonogramu zadań zapewniających i czynności doradczych oraz sprawdzanie jego realizacji,
- nadzór nad zbiorami danych i informacjami dotyczącymi realizacji zadań audytowych, działań poaudytowych i innych czynności, udostępnianych różnym interesariuszom,
- kierowanie i/lub nadzór nad zbieraniem informacji i przygotowywaniem okresowych sprawozdań audytu wewnętrznego dla kierownictwa jednostki,
- monitorowanie wszelkich działań związanych z zapewnieniem jakości i usprawnieniem funkcjonowania audytu wewnętrznego, w tym nadzór nad wewnętrznymi i zewnętrznymi ocenami jakości,
- zarządzanie wewnętrzną i zewnętrzną rekrutacją kandydatów do pracy w komórce audytu wewnętrznego,
- nadzór nad szkoleniami pracowników komórki audytu wewnętrznego, np. wybór lub opracowanie kursów szkoleniowych.

W niektórych programach opisano również takie aspekty, jak:

- dbałość o jakość audytu od strony technologicznej, w tym: procedury zakupu, utrzymania oraz stosowania najnowszych narzędzi audytorskich i technologii informatycznych,
- prowadzenie bazy danych o rekomendacjach audytorów i planach działań wynikających z zadań audytu wewnętrznego,
- prowadzenie bazy danych o czynnościach audytorów związanych z wewnętrzną oceną audytu wewnętrznego,
- prowadzenie bazy danych o czynnościach audytorów zewnętrznych oraz innych funkcjach związanych z zewnętrzną oceną jakości audytu wewnętrznego,
- kierowanie i/lub nadzór nad zbieraniem informacji i przygotowywaniem okresowych sprawozdań audytu wewnętrznego na temat wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen jakości,
- nadzór nad rozwojem zawodowym pracowników komórki audytu wewnętrznego, w tym: zarządzanie procesami planowania ścieżki doskonalenia zawodowego oraz nadzór nad procesem oceny pracowników i programami rozwojowymi pracowników.

W tych jednostkach, gdzie nie było możliwości stworzenia oddzielnego stanowiska ds. zapewnienia jakości audytu wewnętrznego zazwyczaj jasno określono i przypisywano zadania z tego zakresu wskazanym osobom, zatrudnionym w komórce audytu wewnętrznego lub kierownikowi tej komórki. W przypadku jednoosobowych stanowisk do spraw jakości audytu audytorzy wewnętrzni zazwyczaj sami dbali o ten aspekt swojej działalności.

W przypadku jednoosobowych stanowisk do spraw jakości audytorzy wewnętrzni w badanych jednostkach wdrażali podstawowe elementy zapewnienia jakości audytu,

wynikające ze Standardów IIA. Wówczas w programach zapewnienia i doskonalenia jakości, pojawiły się takie elementy zapewnienia jakości audytu wewnętrznego, jak:

- opracowywanie planu audytu wewnętrznego na rok następny,
- sporządzanie sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego za rok poprzedni,
- przegląd akt bieżących prowadzony we własnym zakresie, np. pod kątem sprawdzenia kompletności dokumentacji,
- prowadzenie list sprawdzających, które potwierdzały, że czynności audytora przebiegały w sposób zgodny ze standardami i przyjętymi procedurami,
- pozyskiwanie informacji zwrotnej (ankiety poaudytowe) od audytowanych, kierownika jednostki i innych zainteresowanych stron, na bieżąco po zakończonym zadaniu,
- przeprowadzanie corocznej samooceny,
- przeprowadzanie okresowej oceny zewnętrznej (co 5 lat lub częściej).

W praktyce, niezależnie od tego, ile osób było zaangażowanych w wykonywanie funkcji programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego, zawsze zarządzający komórką audytu jest odpowiedzialny za realizację tego programu. Jest to zgodnie ze Standardami IIA.

Uwagi końcowe

Właściwie opracowany, wdrożony i realizowany program zapewnienia i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego stanowi podstawę do przeprowadzania działań usprawniających funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostce. Zamieszczone na stronach internetowych IIA opracowania dotyczące takich modeli i narzędzi, jak Model IA – CM, benchmarking i inne, stanowią zaawansowane instrumenty usprawniania działalności audytu wewnętrznego. Ich zastosowanie musi jednak zostać poprzedzone odpowiednimi działaniami prowadzonymi już na poziomie planowania programu zapewnienia i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego.

W wyniku przeprowadzonej analizy standardów i wytycznych dotyczących audytu wewnętrznego (*Definicja audytu...*, 2016; *Wytyczne do samooceny...*, 2012; *Wytyczne w zakresie programu...*, 2012), opracowań IIA (*Knowledge Report...*, 2010; *Professionalism In Practice...*, 2010), wyżej cytowanych pozycji z literatury krajowej i zagranicznej, a także na podstawie wyników badań własnych autorki, można wskazać następujące cechy programu zapewnienia i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego zgodne z rolą i celami audytu wewnętrznego, które należy uwzględnić na etapie jego opracowywania w jednostkach zainteresowania publicznego:

- obejmowanie wszystkich aspektów działań audytu wewnętrznego, w tym usług doradczych,

- wyznaczenie osoby odpowiedzialnej za wszystkie działania w ramach programu, przy czym działania te powinny być realizowane przez lub pod bezpośrednim nadzorem kierownika komórki audytu wewnętrznego,
- wspieranie działań audytu wewnętrznego zmierzających do przysporzenia wartości i poprawy funkcjonowania jednostki,
- zapewnianie zgodności audytu z ustanowioną kartą (regulaminem) audytu wewnętrznego, przyjętymi standardami audytu wewnętrznego, kodeksem etyki audytora wewnętrznego oraz innymi i regulacjami obowiązującymi w danej jednostce,
- wskazanie zasad oraz narzędzi monitorowania efektywności i skuteczności audytu wewnętrznego,
- wskazanie procedur pomiaru i analizy efektywności działania audytu wewnętrznego, w tym mierników pomiaru,
- prowadzenie bieżących i okresowych ocen wewnętrznych audytu wewnętrznego (oceny poaudytowe, samoocena),
- prowadzenie oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego dokonywanej przynajmniej raz na pięć lat,
- zobowiązanie do ujawniania najwyższemu kierownictwu jednostki (kierownikowi jednostki, zarządowi, radzie nadzorczej, komitetowi audytu lub innemu organowi nadzorującemu) wyników realizacji programu zapewnienia i doskonalenia jakości w formie sprawozdań,
- wskazanie procedury wprowadzania odpowiednich działań doskonalących jakość audytu wewnętrznego, w tym bieżących działań naprawczych, a także badania skuteczności tych działań oraz stosowania dobrych praktyk audytu wewnętrznego,
- wskazanie procedury pomiaru przysporzenia wartości dodanej, usprawnienia działalności operacyjnej jednostki, wkładu w proces doskonalenia nadzoru organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej.

Z uwagi na to, że dla jednostek zainteresowania publicznego ustawodawca nie ogłosił żadnych regulacji dotyczących zasad organizacji audytu wewnętrznego, standardów ani wytycznych, kierownictwo tych jednostek, a w szczególności komórki audytu wewnętrznego powinny rozważyć możliwość wykorzystania wytycznych opracowanych dla sektora finansów publicznych takich, jak: *Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (2012) oraz *Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości* (2012). Wytyczne w tych dokumentach są na tyle uniwersalne, że wyznaczają podstawowy kierunek doskonalenia funkcji audytu wewnętrznego w dowolnej jednostce, niezależnie od sektora i branży, w której dana jednostka funkcjonuje.

Zdaniem autorki, przedstawione rezultaty badawcze mogą stanowić asumpt do dalszych zaawansowanych badań nad złożonymi zagadnieniami pomiaru i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego.

Literatura

- Bednarek, P. (2014). Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 343, 31–41.
- Bednarek, P. (2015). *Samoocena w audycie wewnętrznym jednostek sektora finansów publicznych*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Bielińska-Dusza, E. (2011). Analysis of internal audit functioning in Poland – empirical research findings. *Business, Management and Education*, 9 (2), 236–247.
- Christopher, J., Sarens, G., Leung, P. (1988). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22 (2), 200–220.
- Definicja Audytu Wewnętrznego, Kodeks Etyki oraz Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego* (2016). The Institute of Internal Auditors, USA. Warszawa: Tłum. IIA – Polska. Pobrane z: <http://www.iaa.org.pl> (16.03.2017).
- Kagerman, H., Kinney, W., Kuting, K., Weber, C-P. (2008). *Internal Audit Handbook*. Berlin: Springer.
- Knowledge Report. Attributes of Highly Effective Quality Assurance And Improvement Programs* (2010). The Institute of Internal Auditors, USA. Pobrane z: <http://www.theiaa.org/download.cfm?file=66960> (28.05.2017).
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., Bardhan, I.R. (2011). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review*, 86 (1), 287–322.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego* (2001). The Institute of Internal Auditors, USA. Tłum. IIA – Polska, Warszawa 2006. Pobrane z: <http://www.iaa.org.pl> (16.08.2006).
- Mikołajczyk, B., Krawczyk, M. (2010). *Audyt wewnętrzny w teorii i praktyce ubezpieczeniowej*. Warszawa: PWE.
- Nadolna, B. (2016). Balanced scorecard jako narzędzie oceny dokonań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 333–346. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-29.
- Pickett, K.H. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing*. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd.
- Pitt, S.A. (2014). *Internal Audit Quality, Developing a Quality Assurance and Improvement Program*. NJ: Wiley, Hoboken.
- Professionalism In Practice. External quality assessments* (2010). The Institute of Internal Auditors, USA. Pobrane z: <http://www.theiaa.org/download.cfm?file=89205> (18.03.2010).
- Rekomendacje dotyczące funkcjonowania Komitetu Audytu* (2010). Warszawa: Urząd Komisji Nadzoru Finansowego.
- Roszewski, Z., Andrusiewicz, G. (2014). Audyt wewnętrzny w zintegrowanym systemie zarządzania ryzykiem w zakładach ubezpieczeń. *Prawo Asekuracyjne*, 3 (80), 117–137.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 2013 r. w sprawie sposobu, trybu oraz warunków prowadzenia działalności przez towarzystwa funduszy inwestycyjnych (Dz.U. poz. 538).
- Sawicka, J., Stronczek, A. (2015). Postrzeganie roli audytu wewnętrznego w budowaniu zaufania publicznego jednostek – przykład banku. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 244, 168–180.
- Soh, D.S.B., Martinov-Bennie, N. (1986). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness, and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605–622.
- Szczepankiewicz, E.I. (2011). The Role of the Audit Committee, the Internal Auditor and the Statutory Auditor as the Bodies Supporting Effective Corporate Governance in Banks. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 640. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 38, 885–896.
- Szczepankiewicz, E.I. (2012a). New Regulations and Internal Control System as supporting effective Corporate Governance in Commercial Banks in Poland. W: A.P. Balcerzak (red.), *Banking and Financial Markets After Global Crisis of the Years 2008–2010* (s. 81–101). Toruń: Nicolaus Copernicus University. Polish Economic Society Branch in Toruń.
- Szczepankiewicz, E.I. (2012b). The role and tasks of the Internal Audit and Audit Committee as bodies supporting effective Corporate Governance in Insurance Sector Institutions in Poland. *Oeconomia Copernicana*, 4, 23–39.
- Szczepankiewicz, E.I. (2014). *Zasady rachunkowości, kontrola wewnętrzna i audyt w towarzystwach funduszy inwestycyjnych*. Warszawa: CeDeWu.
- Szczepankiewicz, E.I., Kiedrowska, M. (2011). Organizacja audytu wewnętrznego w zakładach ubezpieczeń w świetle Solvency II oraz standardów audytu. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 228, 454–462.

- Szczepankiewicz, E.I., Młodzik, E. (2016). Doskonalenie jakości audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 139–150. DOI: 10.18276/fru.2016.84/1-12.
- Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (t.j. Dz.U. poz. 1844 z późn. zm).
- Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1826).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1988).
- Ustawa z dnia 7 grudnia 2000 r. o bankach spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1826).
- Wróblewska, L. (2010). Osobowość i wartości etyczne audytora a jakość audytu według badań ankietowych przeprowadzonych w bankach. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 30 (2), 55–65.
- Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (2012). Warszawa: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=17d5d2e3-4bbd-4afa-8be2-14b4196bf4ca&groupId=764034 (1.05.2017).
- Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości* (2012). Warszawa: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034 (1.05.2017).
- Zaleska, B. (2015). Ocena funkcjonowania zleconego audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76 (2), 89–98.

DEVELOPMENT AND IMPROVEMENT OF INTERNAL AUDIT QUALITY IN PUBLIC INTEREST ENTITIES

Abstract: *Purpose* – The article discusses the development and objectives of internal audit and improvement of its service quality in public interest entities.

Design/methodology/approach – Preparing the paper involved a review of literature, current law and regulations, and a critical analysis of internal documents and surveys carried out in the studied public interest entities.

Findings – Results of questionnaire surveys on internal audit quality in selected units of public interest entities are presented.

Originality/value – The presented research results may serve as a hypothetical background for theorists for further advanced research into the measurement and improvement of internal audit quality in various entities.

Keywords: internal audit, quality of internal audit, public interest entities

Cytowanie

- Szczepankiewicz, E.I. (2017). Rozwój i doskonalenie jakości audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 97–110. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-09.

Jakość audytu wewnętrznego a wartość dodana w jednostkach sektora finansów publicznych

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz*

Streszczenie: *Cel* – Omówienie istoty wartości dodanej, którą przysparza jednostce audyt wewnętrzny, a także wpływu wdrożenia programu oceny i poprawy jakości audytu na zwiększenie wartości dodanej dla komórki audytu wewnętrznego i jednostki jako całości.

Metodologia badania – Analiza krytyczna literatury, standardów i przepisów prawnych, metoda dedukcyjna oraz synteza wniosków z analizy.

Wynik – Przedstawiono wyniki badań ankietowych na temat jakości audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych w województwie wielkopolskim.

Oryginalność/wartość – Przedstawione wyniki badań mogą stanowić asumpt dla teoretyków do dalszych zaawansowanych badań nad zagadnieniami pomiaru i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, wartość dodana, przysparzanie wartości

Wprowadzenie

Zagadnienia dotyczące pomiaru jakości audytu wewnętrznego oraz doskonalenie jego funkcjonowania w jednostkach sektora finansów publicznych (JSFP) były dotychczas bardzo rzadko opisywane w krajowej literaturze naukowej (Bednarek, 2014; Bednarek, 2015; Zaleska, 2015; Nadolna, 2016; Szczepankiewicz, Młodzik, 2016), chociaż temat ten jest niezwykle ważny dla sektora finansów publicznych, gdzie audyt wewnętrzny funkcjonuje już 15 lat. Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w JSFP od samego początku, czyli od 2002 roku było i jest ściśle regulowane przepisami prawa (obecnie: Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.; Rozporządzenie z dnia 4 września 2015 r.) a także standardami i wieloma wytycznymi Ministra Finansów. Początkowo audyt wewnętrzny w JSFP regulowały krajowe standardy audytu wewnętrznego. Od 2006 roku w JSFP przyjęło do praktyki Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, ogłoszone przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (*Institute of Internal Auditors* – IIA), zwane dalej Standardami audytu wewnętrznego (*Międzynarodowe Standardy...*, 2016).

* dr Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: elzbieta.szczepankiewicz@ue.poznan.pl.

Zgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego, podstawowym celem audytu wewnętrznego jest przysparzanie wartości jednostce, w której jest on prowadzony. Z efektywnym funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w jednostce wiąże się potrzeba prowadzenia oceny i doskonalenia jego jakości. W JSFP przewidziano tę potrzebę już w 2003 roku, w pierwszych krajowych standardach audytu wewnętrznego. Minister Finansów ogłosił wówczas pierwsze *Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (2003), których treść uwzględniała ówczesne krajowe standardy audytu wewnętrznego. Nowe wytyczne w zakresie samooceny audytu wewnętrznego w JSFP ogłoszono w 2007 roku (*Wytyczne do samooceny audytu...*, 2007). Zmiana wytycznych w tym zakresie była związana z wdrożeniem w 2006 roku do praktyki JSFP Międzynarodowych standardów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego, ogłoszonych przez IIA. Wytyczne z 2007 roku nadal obowiązują w sektorze JSFP i nie były później zmieniane a jedynie zaktualizowane. Po pięciu latach od tego czasu Ministerstwo Finansów ogłosiło także *Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości* (2012), których również nie zmieniano w późniejszych latach.

Celem artykułu jest omówienie istoty wartości dodanej, którą przysparza jednostce audyt wewnętrzny, a także wpływu wdrożenia programu oceny i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego na zwiększenie wartości dodanej dla komórki audytu i jednostki. W części empirycznej przedstawiono wyniki badań ankietowych w przedmiotowym zakresie, które przeprowadzono wśród kadry kierowniczej w wybranych JSFP w województwie wielkopolskim¹.

1. Przysparzanie wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostce

Obecnie obowiązująca definicja pojęcia audyt wewnętrzny według Standardów audytu wewnętrznego stanowi, że jest to działalność niezależna i obiektywna, której celem jest przysporzenie wartości, usprawnienie działalności operacyjnej jednostki i przyczynienie się do poprawy jej działania. Audyt wewnętrzny powinien pomóc jednostce osiągnąć jej cele, dostarczając zapewnienia o skuteczności procesów zachodzących w jednostce, a także świadczyć czynności doradcze (*Definicja audytu...*, 2016). Pojęcie przysparzanie wartości zostało objaśnione w słowniku Standardów audytu wewnętrznego w następujący sposób: „Komórka audytu przysparza wartości jednostce i jej interesariuszom, kiedy dostarcza obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach oraz przyczynia się do skuteczności i wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli”. O przysparzaniu wartości mówi także interpretacja IIA do Standardu 2000 – Zarządzanie audytem wewnętrznym. Zgodnie z tą interpretacją audyt wewnętrzny przysparza wartości jednostce jeśli:

¹ Artykuł powstał w ramach międzyuczelnianego projektu naukowego nr 51109-XX5 „Teoretyczne i praktyczne aspekty oceny funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym” zarejestrowanym w UE w Poznaniu.

- w swoim działaniu bierze pod uwagę strategię, cele i ryzyko,
- obiektywnie zapewnia o badanych kwestiach,
- stara się proponować sposoby wzmocnienia procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli.

Powyższą interpretację IIA wzmocniono treścią niektórych Standardów audytu wewnętrznego. Przykładowo Standard 2130 – Kontrola zakłada, że audyt wewnętrzny musi wspierać jednostkę (przez ocenę skuteczności i wydajności) w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych i promować ciągle ich usprawnianie. Standard wdrożenia 2210. C2 zawierający wytyczne do prowadzenia czynności doradczych również odnosi się do aspektów przysporzenia wartości przez audyt wewnętrzny. Stanowi mianowicie, że cele zadań doradczych muszą być zgodne z wartościami, strategiami i celami organizacji. W słowniku do Standardów audytu wewnętrznego wskazano, że celem usług doradczych, takich jak: konsultacja, doradztwo, facylitacja czy szkolenie, jest również przysporzenie wartości i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli (Komunikat z 12 grudnia 2016 r.).

Podstawowa wartość dodana przysparzana jest jednostce w wyniku otrzymywania przez kierownictwo niezależnej i obiektywnej oceny od audytu wewnętrznego na temat funkcjonowania badanych obszarów, procesów, systemów, działań czy komórek organizacyjnych. Natomiast dodatkową wartość dodaną do jednostki wnoszą usługi doradcze świadczone przez audyt wewnętrzny. Zatem niezależna, obiektywna ocena i rekomendacje, a także usługi doradcze audytu wewnętrznego, jeśli są przydatne kierownictwu jednostki do doskonalenia obiektów oceny, czyli procesów zarządzania, nadzoru organizacyjnego, kontroli wewnętrznej (zarządczej) i zarządzania ryzykiem, są same w sobie wartością dodaną dla jednostki.

W kontekście powyższych definicji, zdaniem autorki można sformułować tezę, że zarówno szeroki zakres, jak i sam charakter usług zapewniających i doradczych świadczonych przez audyt wewnętrzny, przysparza jednostce wartości dodanej, a im wyższa jakość usług świadczonych przez audytorów dla kierownictwa jednostki, które na tej podstawie może doskonalić funkcjonowanie jednostki, tym wyższa wartość dodana wnoszona przez audyt wewnętrzny do jednostki. Doskonalenie jakości usług audytu wewnętrznego może wspomagać wdrożenie programu zapewnienia i poprawy jego jakości.

2. Istota i cele programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego

W myśl zapisów Standardów audytu wewnętrznego, kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, który obejmuje wszystkie aspekty audytu² oraz monitorować w sposób ciągły jego efektywność.

² Zgodnie ze Standardem 1300 – Program zapewnienia i poprawy jakości (*Definicja audytu...*, 2016).

Zgodnie z interpretacją IIA do Standardu 1300 celem tego programu jest między innymi ocena wydajności i skuteczności audytu wewnętrznego oraz identyfikacja możliwości poprawy (*Definicja audytu...*, 2016).

Cele funkcjonowania programu zapewnienia i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego w każdej jednostce powinny być skorelowane z rolą i celami jego funkcjonowania. Zatem program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego powinien również przysparzać wartości dodanej zarówno jednostce, w której audyt jest prowadzony, jak i samej komórce audytu wewnętrznego.

W wyniku wdrożenia programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego powinno nastąpić usprawnienie organizacji i jakości usług świadczonych przez komórkę audytu. Program powinien wspomagać kierownika komórki audytu wewnętrznego w uzyskaniu wiarygodnych informacji na temat funkcjonowania tej komórki, jakości pracy audytorów oraz ułatwiać pomiar efektywności, wydajności i skuteczności, a także bieżące identyfikowanie obszarów do usprawnienia audytu wewnętrznego. Wdrożenie programu zapewnienia i poprawy jakości powinno też przyczynić się do poprawy stosunków audytorów z kierownikami i pracownikami komórek audytowanych.

Wysoka jakość usług oraz właściwe relacje audytorów z interesariuszami audytu w jednostce powinny przełożyć się na poprawę funkcjonowania zarówno komórki audytu wewnętrznego, jak i całej jednostki. W ten sposób można sformułować drugą tezę, że wdrożenie programu oceny i poprawy jakości audytu wewnętrznego buduje zaufanie interesariuszy audytu i tworzy dodatkową wartość dodaną. Regularne przeprowadzanie ocen jakości audytu wewnętrznego pomaga kierownictwu jednostek oraz innym interesariuszom audytu w dostrzeżeniu roli audytu, wniesionej wartości i zalet jego przeprowadzania. Otrzymane od audytorów wewnętrznych wyniki oceny obszarów objętych badaniem mogą udowodnić, że audyt wewnętrzny jest przydatny do zarządzania i zbieżny z oczekiwaniami kierownictwa jednostki.

Każdy element programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego powinien być zaprojektowany w taki sposób, by wspierał działania audytu zmierzające do przysporzenia wartości i poprawy funkcjonowania jednostki oraz zapewniał zgodność działania audytu z Kartą audytu wewnętrznego, Standardami audytu wewnętrznego, Kodeksem etyki. Program powinien dostarczyć także racjonalnego zapewnienia kierownikowi jednostki, kierownikom komórek audytowanych, komitetowi audytu, opinii publicznej i innym interesariuszom, że audyt wewnętrzny funkcjonuje w sposób efektywny, skuteczny, wydajny i zgodnie z obowiązującymi jednostkę regulacjami. Powinien być postrzegany przez zainteresowane osoby jako przysparzający wartości dodanej i usprawniający funkcjonowanie jednostki we wszystkich aspektach jej działalności.

3. Prezentacja wyników badań empirycznych

Próba badawcza jednostek przyjętych do przeprowadzenia badań pilotażowych przez autorkę obejmowała kadrę kierowniczą oraz dokumentację wewnętrzną z wybranych JSFP w województwie wielkopolskim. Jednostki badane dysponowały własnymi komórkami audytu wewnętrznego. Wyniki przydatne do analizy uzyskano z 96,25% jednostek objętych badaniem.

Na podstawie przeprowadzonych badań ustalono, że interesariuszami sprawozdań audytu wewnętrznego w badanych JSFP są:

- kierownik jednostki,
- kierownicy komórek audytowanych,
- skarbnik,
- sekretarz,
- radni,
- jednostka nadrzędna,
- inne osoby z tzw. grona opinii publicznej.

W tabeli 1 zaprezentowano wyniki badań z uzyskanych odpowiedzi na pytania dotyczące funkcjonowania audytu wewnętrznego w JSFP. Pytania skierowano w szczególności do kierowników komórek audytowanych w obszarze finansów i rachunkowości oraz administracji jednostki.

Tabela 1

Odpowiedzi ankietowanych na temat jakości funkcjonowania audytu w wybranych JSFP

Pytanie	Odpowiedź (%)		
	tak	nie	trudno to ocenić
Czy Pani/Pana zdaniem audyt wewnętrzny przyczynił się do usprawnienia działalności jednostki/wniósł wartość dodaną?	69	9	23
Czy Pani/Pana zdaniem audyt wewnętrzny w jednostce świadczy usługi o wysokiej jakości?	58	15	27
Czy Pani/Pana zdaniem istnieje potrzeba prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce?	76	5	19
Czy Pani/Pana zdaniem system kontroli zarządczej i nadzór organizacyjny jest na tyle adekwatny, sprawny, efektywny, że nie wymaga prowadzenia audytu wewnętrznego?	38	48	14
Czy Pani/Pana zdaniem, jeśli audyt wewnętrzny nie byłby obowiązkowy w jednostce to czy kierownictwo z niego by zrezygnowało?	12	62	26

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przeprowadzonych badań można stwierdzić, że odpowiedź „tak” na pytania 1–3 oznacza, że usługi audytu wewnętrznego zdaniem ankietowanych są potrzebne i jednoznacznie przysporzyły JSFP wartości dodanej. Ankietowani byli również zobowiązani do uzasadnienia odpowiedzi: „nie” oraz „trudno to ocenić”. Odpowiedź „nie” uzasadniano

najczęściej stwierdzeniem, że audyt wewnętrzny świadczył usługi na tak niskim poziomie, że kadra kierownicza nie była w stanie wykorzystać jego wyników do polepszenia funkcjonowania komórki audytowanej w badanym obszarze. Odpowiedź „trudno to ocenić” padała natomiast w przypadku, gdy:

- a) usługi audytu wewnętrznego, zdaniem ankietowanych, nie stanowiły ważnego aspektu dla prowadzenia działalności JSFP lub komórki audytowanej;
- b) prowadzenie audytu wewnętrznego wynikało z obowiązku wyznaczonego przez określone regulacje (przepisy prawa i regulacje wewnętrzne), ale jego wyniki nie są brane lub były rzadko brane pod uwagę przez kierownictwo;
- c) wyniki audytu wewnętrznego nie zawierały istotnych wniosków i/lub znaczących rekomendacji dla badanego obszaru;
- d) wyniki audytu wewnętrznego nie wniosły istotnych rekomendacji dla badanego obszaru, ponieważ w badanym obszarze dobrze funkcjonuje system kontroli zarządczej.

Tylko 38% ankietowanych z badanych JSFP uznaje, że system kontroli zarządczej i nadzór organizacyjny jest na tyle adekwatny, sprawny, efektywny, że nie wymaga prowadzenia audytu wewnętrznego. Aż 48% ankietowanych uważa, że system kontroli zarządczej i nadzór organizacyjny wymaga oceny okresowej przez audyt wewnętrzny. Tylko 12% ankietowanych z badanych JSFP uznaje, że można byłoby zrezygnować z audytu wewnętrznego w jednostkach, w których są zatrudnieni, jeśli nie byłby on obowiązkowy. Oznacza to, że ich zdaniem prowadzenie audytu wewnętrznego jest uzasadnione i nie wynika jedynie z formalnego obowiązku nałożonego przepisami prawa.

W 90% analizowanych JSFP opracowano program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego. Programy te są wprowadzane w jednostkach na podstawie zarządzenia kierownika jednostki. Do programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego w tych jednostkach zostały włączone wszystkie podstawowe aspekty funkcjonowania audytu wynikające ze Standardów audytu wewnętrznego i innych regulacji w tym zakresie, w tym:

- opracowywanie planu audytu wewnętrznego na rok następny,
- sporządzanie sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego za rok poprzedni,
- przegląd akt bieżących prowadzony we własnym zakresie, np. pod kątem sprawdzenia kompletności dokumentacji,
- prowadzenie list sprawdzających, które potwierdzały, że czynności audytora przebiegały w sposób zgodny ze standardami i przyjętymi procedurami,
- pozyskiwanie informacji zwrotnej (ankiety poaudytowe) od audytowanych, kierownika jednostki i innych zainteresowanych stron, na bieżąco po zakończonym zadaniu,
- przeprowadzanie corocznej samooceny,
- przeprowadzanie okresowej oceny zewnętrznej (co 5 lat lub częściej).

W analizowanych zarządzeniach dotyczących programów zapewnienia i poprawy jakości zawsze widniał zapis wskazujący kierownika komórki audytu wewnętrznego, jako osobę odpowiedzialną za realizację tych programów. W każdej badanej JSFP kierownik

komórki audytu (lub audytor wewnętrzny w przypadku stanowiska jednoosobowego) jest odpowiedzialny za wdrożenie procesów, których celem jest dostarczenie racjonalnego zapewnienia, że audyt wewnętrzny działa w sposób efektywny i skuteczny zgodnie z:

- a) Kartą audytu wewnętrznego, zgodną z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (2016) oraz załącznikiem nr 1 do Komunikatu Ministra Finansów nr 16 (2006);
- b) Kodeksem etyki w jednostkach sektora finansów publicznych (załącznik nr 2 do Komunikatu Ministra Finansów nr 16, 2006);
- c) Księgą procedur audytu wewnętrznego, stanowiącą metodykę przeprowadzania audytu;
- d) odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi obowiązującymi daną jednostkę.

Programy w badanych JSFP obejmowały szczegółowe zasady dokonywania bieżącego monitoringu działań audytu wewnętrznego, zasady okresowych przeglądów dokonywanych drogą samooceny oraz zasady dokonywania okresowych ocen zewnętrznych.

We wszystkich badanych JSFP, w programach zapewnienia i poprawy jakości, zgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego, przyjęto że ocena wewnętrzna obejmuje:

- bieżącą ocenę w formie monitoringu działalności audytu wewnętrznego,
- okresowe przeglądy przeprowadzane drogą samooceny lub przez inną osobę w jednostce z wystarczającą znajomością praktyki audytu wewnętrznego.

W analizowanych JSFP bieżący monitoring działalności komórki audytu wewnętrznego został włączony do codziennych zasad i czynności audytu jako element stałego i codziennego nadzoru, przeglądu i pomiaru efektywności audytu wewnętrznego. Stanowi on element zarządzania działalnością komórki audytu. Bieżący monitoring wykonuje się w tych jednostkach w ramach zadań i obowiązków kierownika komórki audytu poprzez:

- monitorowanie przestrzegania przepisów prawa, standardów, wytycznych i wewnętrznych procedur regulujących funkcjonowanie audytu wewnętrznego,
- koordynowanie prac związanych z przygotowaniem rocznego planu audytu,
- monitorowanie terminowego i prawidłowego przeprowadzania zadań audytowych, w tym programów zadań audytowych i sprawozdań z przeprowadzonych zadań,
- ocenę harmonogramów i budżetów czasowych,
- ocenę realizacji planu audytu,
- przegląd akt bieżących i stałych audytu,
- przegląd procedur audytu i ich weryfikacja,
- ocenę prac związanych z przygotowaniem rocznego sprawozdania z wykonania planu audytu.

Ponadto, w ramach bieżącej oceny wewnętrznej działalności audytu wewnętrznego po przeprowadzeniu każdego zadania audytowego audytorzy wewnętrzni w badanych JSFP wypełniali listy sprawdzające, zgodnie ze wzorem umieszczonym w załącznikach do programów zapewnienia i poprawy jakości. Dodatkowo w badanych jednostkach kierownicy

komórek audytowanych (albo osoby przez nich wyznaczone) wypełniały ankiety poaudytowe oceniające usługi audytu wewnętrznego, zgodnie z wzorami umieszczonymi w załącznikach do tych programów.

Przeglądy okresowe dokonywane w procesie samooceny prowadzone były w badanych JSFP w celu oceny zgodności działania audytu wewnętrznego z przepisami prawa oraz regulacjami wewnętrznymi obowiązującymi daną jednostkę. Przeglądy okresowe umożliwiają ocenę skuteczności i efektywności audytu z uwzględnieniem czasu przeznaczanego na wykonanie zadań audytowych przez porównanie z planem audytu. Kwestionariusze samooceny stanowiły załącznik do programów zapewnienia i poprawy jakości. W analizowanych dokumentach wewnętrznych badanych jednostek były one zazwyczaj kopią Wytycznych Ministra Finansów w tym zakresie.

W większości badanych JSFP przeprowadzono co najmniej dwukrotnie oceny zewnętrzne. Oceny te przeprowadzano z częstotliwością wskazaną w Standardach audytu wewnętrznego, czyli nie rzadziej niż raz na 5 lat. Z analizowanych programów zapewnienia i poprawy jakości wynikało, że ocenę zewnętrzną w badanych jednostkach przeprowadzały niezależne osoby spoza jednostek, które miały stosowne kwalifikacje. Ocena zewnętrzna w większości badanych jednostek była realizowana w formie:

- pełnej oceny zewnętrznej, którą przeprowadzała wykwalifikowana i niezależna osoba lub zespół spoza jednostki, np. z jednostki nadrzędnej, albo
- samooceny z niezależnym potwierdzeniem zewnętrznym wykonanym przez wykwalifikowaną i niezależną osobę lub zespół spoza jednostki.

W kilku badanych JSFP przyjęto formę przeglądu partnerskiego przez osoby lub zespoły audytorów, czyli tzw. wolontariat pomiędzy jednostkami (komórkami audytu wewnętrznego) z tej samej grupy jednostek lub z różnych JSFP. Rozwiązanie takie jest zgodne ze Standardami audytu wewnętrznego. Aby jednak zapewnić warunek obiektywizmu i pełnej niezależności zespołu/osoby dokonującej oceny zewnętrznej, przyjęto w jednostkach takie rozwiązanie, że przeglądy partnerskie nie mogły się odbywać wzajemnie pomiędzy dwiema jednostkami. Przeglądy odbywały się co najmniej w trzech lub więcej jednostkach, aby zminimalizować obawy naruszenia niezależności osób oceniających.

Należy podkreślić, że w przypadku wykrycia niezgodności ze Standardami audytu wewnętrznego lub innymi regulacjami, podczas ocen wewnętrznych w programach wskazano obowiązek podjęcia odpowiednich działań w celu osiągnięcia zgodności i dokonania stosownych usprawnień funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego. Również w razie istotnych uwag i zaleceń do wyników oceny zewnętrznej, program zapewnienia i poprawy jakości zobowiązywał do sporządzenia pisemnego planu działań naprawczych.

Uwagi końcowe

Właściwie opracowany, wdrożony i realizowany program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego stanowi podstawę do przeprowadzania działań usprawniających

funkcjonowanie komórki audytu w jednostce. Zamieszczone na stronach internetowych IIA oraz Ministerstwa Finansów opracowania dotyczące takich modeli i narzędzi, jak Model IA – CM, benchmarking i inne, stanowią zaawansowane instrumenty usprawniania działalności audytu wewnętrznego. Ich zastosowanie jednak musi zostać poprzedzone odpowiednimi działaniami prowadzonymi już na poziomie planowania programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego.

Należy podkreślić, że Standardy audytu wewnętrznego zobowiązują kierownika komórki audytu do nadzorowania programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego. Zatem od jego sprawności, skuteczności działań i cech osobowych zależy, czy interesariusze audytu uzyskają usługi audytu wewnętrznego o najwyższej jakości przysparzające jednostce wartości dodanej. Dlatego w programach zapewnienia i poprawy jakości bardzo ważne są zapisy wymagające podjęcia określonych działań naprawczych i usprawniających po zdiagnozowaniu braków i nieprawidłowości w trakcie bieżącego monitorowania, a także po przeprowadzonych ocenach wewnętrznych i zewnętrznych. Wszystkie analizowane jednostki miały taki zapis w programach zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego.

Należy podkreślić, że analizowane JSFP nie posiadały żadnych wskaźników oraz mierników efektywności i skuteczności audytu wewnętrznego, które mogłyby wskazywać jaki poziom wartości dodanej przysparzają jednostce czynności zapewniające i doradcze audytu wewnętrznego. Oznacza to, że istnieje luka w tym zakresie, a przedstawione rezultaty badań pilotażowych potwierdzają konieczność prowadzenia dalszych zaawansowanych badań nad złożonymi zagadnieniami pomiaru i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego w JSFP. Pożądane byłoby opracowanie listy prostych wskaźników i mierników (ilościowych i jakościowych), które mogłoby wykorzystywać kierownictwo i audytorzy do doskonalenia jakości audytu wewnętrznego w JSFP.

Literatura

- Bednarek, P. (2014). Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 343, 31–41.
- Bednarek, P. (2015). *Samoocena w audycie wewnętrznym jednostek sektora finansów publicznych*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego* (2016). The Institute of Internal Auditors, USA, Tłum. IIA – Polska, Warszawa. Pobrane z: www.iaa.org.pl (16.03.2017).
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin., poz. 28).
- Komunikat nr 16 Ministra Finansów z 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i „Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” (Dz. Urz. Min. Fin., nr 9, poz. 70).
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego* (2001). The Institute of Internal Auditors, USA. Tłum. IIA – Polska, Warszawa 2006. Pobrane z: www.iaa.org.pl (16.08.2006).

- Nadolna, B. (2016). Balanced scorecard jako narzędzie oceny dokonań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84/1), 333–346. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-29.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. poz. 1480).
- Szczepankiewicz, E.I., Młodzik, E. (2016). Doskonalenie jakości audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84/1), 139–150. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-12.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).
- Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych* (2003). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Pobrane z: www.mf.gov.pl (12.12.2004).
- Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (2007). Warszawa: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=17d5d2e3-4bbd-4afa-8be2-14b4196bf4ca&groupId=764034 (1.05.2017).
- Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości* (2012). Warszawa: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034 (1.05.2017).
- Zaleska, B. (2015). Ocena funkcjonowania zleconego audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2 (76), 89–98.

INTERNAL AUDIT VS. QUALITY VALUE ADDED IN PUBLIC FINANCE SECTOR UNITS

Abstract: *Purpose* – Presentation of the added value brought by internal audits to the entity, as well as the impact of implementing an internal quality assessment and improvement program on adding value to the internal audit unit and the entity as a whole

Design/methodology/approach – Preparing the paper involved a review of literature, current law and regulations, and a critical analysis of internal documents and surveys carried out in the studied public finance sector units.

Findings – Results of questionnaire surveys on internal audit quality in selected entities of the public finance sector and entities operating in other sectors are presented.

Originality/value – The presented research results may serve as a hypothetical for theoreticians for further advanced research into the measurement and improvement of the quality of internal audit in various entities.

Keywords: internal audit, add value, valuation

Cytowanie

- Szczepankiewicz, E.I. (2017). Jakość audytu wewnętrznego a wartość dodana w jednostkach sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 111–120. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-10.

Przebieg realizacji czynności audytowych w jednostkach administracji rządowej

Jadwiga Wawer-Bernat*

Streszczenie: *Cel* – Przedstawienie przebiegu realizacji czynności audytowych w jednostkach sektora administracji rządowej.

Metodologia badania – Analiza regulacji prawnych, literatury oraz opracowań Ministerstwa Finansów w zakresie oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Wynik – Zestawienie informacji na temat realizacji zadań audytowych w jednostkach administracji rządowej w latach 2011–2015.

Oryginalność/wartość – Zwrócenie uwagi na aspekt doskonalenia pomiaru efektywności czynności doradczych.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, funkcja doradcza, sektor administracji rządowej, czynności audytowe

Wprowadzenie

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej zapoczątkowało między innymi rozwój audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Podstawowym celem audytu wewnętrznego jest badanie gospodarności, efektywności i skuteczności działań jednostki. Od tych czynników zależy prawidłowe działanie systemu kontroli i procesów zarządzania ryzykiem. Audyt wewnętrzny przynosi wartość dodaną przez ujawnianie nieprawidłowości oraz wskazywanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy w celu niwelowania skutków zagrożenia efektywności funkcjonowania danej jednostki. Audyt wewnętrzny pełni w jednostkach sektora finansów publicznych ważną rolę doradczą.

Celem artykułu jest przedstawienie przebiegu realizacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w latach 2011–2015. Badanie przeprowadzono na podstawie oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora administracji rządowej, przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów.

1. Rola audytu wewnętrznego

Z definicji audytu wewnętrznego wynikają jego funkcje i rola w systemie zarządzania jednostką. Audyt wewnętrzny w sposób proaktywny, niezależny, profesjonalny i obiektywny

* dr Jadwiga Wawer-Bernat, Uniwersytet Szczeciński, WNEiZ, Instytut Rachunkowości, e-mail: jwawer@wneiz.pl.

ocenia efektywność systemu kontroli wewnętrznej i procesów zarządzania ryzykiem (Saunders, 2002, s. 52). Rolą audytu jest ocenianie systemu zarządzania pod kątem prawidłowości działania jednostki w zakresie efektywności wykorzystywania powierzonych zasobów Skarbu Państwa, a także skuteczności funkcjonowania kontroli zarządczej. Zadania audytu wewnętrznego obejmują generalnie trzy grupy: 1) zadania operacyjne (planowanie, analizę ryzyka, realizację zadań audytowych, sprawozdawczość, monitoring); 2) zadania oceniające (raportowanie i przedstawianie uwag i wniosków); 3) zadania doradczo-usprawniające (rekomendowanie ulepszeń systemów i procesów zarządzania ryzykiem, kontroli zarządczej i zarządzania jednostką). Zmiany w ustawie o finansach publicznych, obejmujące między innymi sposób definiowania audytu wewnętrznego uwypukliły, obok funkcji zapewniającej, jego rolę doradczą – jej realizacja ma zapewnić wniesienie do działalności jednostki wartości dodanej, mającej na celu usprawnienie struktury jednostki, co umożliwi wygenerowanie większego zysku lub osiągnięcia tego samego efektu przy niższych nakładach (Kaczmarczyk, Kaczmarczyk, 2012). Uregulowania w zakresie audytu wprowadzane w kolejnych ustawach o finansach publicznych przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Pojęcie audytu wewnętrznego w ustawie o finansach publicznych

Akt prawny	Definicja audytu wewnętrznego
Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, art. 35c.	ogół działalności, przez które kierownik jednostki zyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, rzetelności, a także przejrzystości i jawności
Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, art. 48, ust. 1.	ogół działań obejmujący: – niezależne badanie systemu zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną, niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów, – czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 272, ust. 1.	działalność niezależna i obiektywna, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o finansach publicznych.

Audyt wewnętrzny przynosi wartość dodaną przez wskazywanie sposobów na podniesienie jakości i wydajności pracy oraz przez ujawnianie słabych stron organizacji.

2. Zakres prac audytowych

Zakres podmiotowy audytu wewnętrznego określa art. 274, ust. 1 ustawy o finansach publicznych (Dz.U. 2016, poz. 1870). W myśl jego postanowień jednostkami zobligowanymi do prowadzenia audytu są: 1) Kancelaria Prezesa Rady Ministrów; 2) ministerstwa;

3) urzędy wojewódzkie; 4) izby administracji skarbowej; 5) ZUS; 6) KRUS; 7) NFZ. Dodatkowo także państwowe jednostki budżetowe, uczelnie publiczne, samodzielne publiczne jednostki opieki zdrowotnej, agencje wykonawcze oraz państwowe fundusze celowe, jeśli kwota przychodów lub kosztów w ich planie finansowym przekroczyła 40 mln zł (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych; Dz.U. nr 112, poz. 763).

Głównym zadaniem audytora wewnętrznego jest systematyczna ocena kontroli zarządczej w kontekście adekwatności, efektywności i skuteczności zarządzania poszczególnymi obszarami działalności danej jednostki, na podstawie przeprowadzonego badania ich zgodności z przepisami prawa i wewnętrznymi procedurami. Na zakres pracy audytora wewnętrznego, zgodnie z obowiązującą ustawą o finansach publicznych, składa się obiektywne i niezależne zbadanie systemu zarządzania i kontroli zarządczej w jednostce oraz czynności doradcze mające na celu usprawnienie działania jednostki. W jednostkach sektora finansów publicznych zakres czynności audytowych obejmuje (Brzozowska, 2008):

- identyfikację i aktualizację zachodzących procesów i funkcjonujących systemów,
- analizę ryzyka i opracowanie na jej podstawie planów audytu,
- stworzenie metodyki przeprowadzenia audytu,
- wykonywanie określonych zadań audytowych,
- sporządzanie sprawozdań z audytu,
- opracowanie karty audytu i jego procedur,
- świadczenie czynności doradczych z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje obowiązków kierownictwa.

Prawidłowe przeprowadzenie czynności audytorskich pozwala kierownikowi jednostki uzyskać pewność, że wszystkie zachodzące w niej procesy przebiegają prawidłowo. To znaczy (Szymańska, 2012, s. 17), że: 1) cele jednostki są odpowiednio realizowane; 2) zasady i procedury wynikające z obowiązujących przepisów prawa są wdrażane, przestrzegane i wprowadzone przez kierownika jednostki; 3) przyjęty system kontroli zarządczej jest adekwatny i skuteczny, co umożliwi dokonanie prawidłowej oceny działalności jednostki.

Niezależność i obiektywizm audytora, które wynikają z międzynarodowych standardów¹ opracowanych przez IIA, a wdrożonych dla jednostek sektora finansów publicznych, wpływają na jakość i efektywność audytu². Jakość i efektywność audytu wewnętrznego

¹ W jednostkach sektora finansów publicznych obowiązują opracowane przez IIA (*The Institute of Internal Auditors* – Międzynarodowe Stowarzyszenie Audytów powołane w 1941 r. w USA) *Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego*; określają one cechy audytu i audytorów, opisują charakter działań audytu wewnętrznego oraz kryteria służące do ich oceny, przypisują cechy i kryteria jakościowe oceny określonym rodzajom zadań audytowych.

² W myśl międzynarodowych standardów audyt to działalność niezależna i obiektywna, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć zapewnienie o skuteczności tych procesów poprzez doradztwo. Wynika z tego, że rolą audytu jest doskonalenie organizacji (Czerwiński, 2004, s. 157).

uzależniona jest od czasu pracy poświęconego na wykonanie czynności wchodzących w jego zakres. Zalicza się do nich (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r., art. 2):

- czynności zapewniające, to znaczy działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej,
- czynności doradcze, prowadzące do wydania opinii mającej na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki,
- czynności sprawdzające, czyli służące dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez podlegającą badaniu jednostkę.

Rozmiar czynności audytowych w sektorze administracji rządowej w latach 2011–2015 zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Liczba działań audytowych w jednostkach administracji rządowej w latach 2011–2015

Czynności audytowe wynikających z planu audytu	2011	2012	2014	2015
Liczba jednostek administracji rządowej objętych badaniem	606	575	565	574
Stopień realizacji planu audytowego (%)	70,00	69,00	72,00	70,00
Czynności zapewniające liczba zrealizowanych zadań	1254	1280	1321	1460
Czynności doradcze liczba przeprowadzonych czynności	258	416	528	537
Czynności sprawdzające liczba przeprowadzonych czynności	654	673	734	767
Udział czynności doradczych w łącznej liczbie przeprowadzonych działań (%)	11,91	17,56	20,44	19,43

Źródło: opracowanie własne na podstawie Departament (2012, 2012a, 2013, 2015, 2015a, 2016, 2016a).

Z danych zawartych w tabeli 2 wynika, że audytorzy poświęcają na czynności bezpośrednio związane z audytem około 70% możliwego czasu. Według informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w 2015 roku sytuacja taka wystąpiła w 372 jednostkach administracji rządowej na 574 jednostek, które przekazały taką informację. Największy przyrost w badanym okresie nastąpił w przeprowadzonych czynnościach doradczych. W 2015 roku wyniósł on 108,13% w relacji do 2011 roku. Wzrost zrealizowanych czynności zapewniających osiągnął natomiast 16,43%, a czynności sprawdzających 17,28%. W analizowanym okresie wystąpiło także stopniowe zwiększenie udziału czynności doradczych w łącznej liczbie działań audytowych z 11,91% w 2011 roku do 19,43% w 2015 roku. Niski stopień realizacji zadań sprawdzających wskazuje na małą skuteczność zaleceń usprawnienia kontroli zarządczej oraz eliminowania niedoskonałości w tym zakresie.

W ciągu 15 lat funkcjonowania audytu zakres działań audytorów wewnętrznych wzrastał sukcesywnie, o czym świadczy wzrost liczby wykonanych czynności audytowych w latach 2011–2015.

3. Efektywność czynności doradczych

Jak wynika z ustawy o finansach publicznych, system audytu to system o charakterze doradczym. W Międzynarodowych Standardach Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego usługi doradcze są określane, jako czynności, które ze względu na swój charakter są wykonywane zwykle w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zlecniodawcy (Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28). Według polskich regulacji, usługi doradcze mogą być świadczone na konkretne zlecenie kierownika jednostki lub jako część rocznego planu audytu. Czynności doradcze mogą być realizowane jako oddzielne zadanie lub część zadania zapewniającego. Wynikiem przeprowadzonych czynności doradczych są zalecenia bądź opinie, ewentualnie wnioski audytora wewnętrznego przedstawione kierownikowi jednostki (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu; Dz.U. poz. 1480).

O ile zalecenia są częścią sprawozdania z audytu i mają na celu usprawnienie prowadzenia audytowanej jednostki, to opinie i wnioski nie są wiążące. Niewdrożenia wniosków nie trzeba nawet uzasadniać.

Do czynności doradczych audytora wewnętrznego wspomagających zarządzanie jednostką zalicza się:

- usprawnienie danego procesu działania,
- udział w projektowaniu poszczególnych procesów,
- udział w projektach w charakterze konsultanta,
- opiniowanie, doradztwo i konsultowanie procesów wdrażanych, jak i realizowanych,
- opiniowanie i poradnictwo w zakresie rozwiązywania problemów,
- udział w zebraniach i spotkaniach w celu wymiany informacji,
- przeprowadzanie szkoleń pracowników,
- doradztwo świadczone na rzecz poszczególnych komórek organizacyjnych.

Ilość czynności doradczych zależy od oczekiwań kierownictwa, od stopnia poznania organizacji i jej charakteru. Efektywność czynności doradczych uzależniona jest od czasu pracy, mierzonego w osobodniach, poświęconego na ich wykonanie. Przeciętny czas realizacji zadań audytowych w sektorze administracji rządowej przedstawiono w tabeli 3.

W analizowanym okresie nastąpił znaczny przyrost przeciętnego czasu na realizację czynności doradczych z 5 osobodni w 2011 roku do 55 osobodni w 2015 roku. Powinno się to przyczynić do skutecznego i efektywnego wspomagania zarządzania jednostkami, a także do doskonalenia systemu zarządzania. Z drugiej strony wielomiesięczne działania realizowane w ramach audytu wpływają na bieżące zarządzanie daną jednostką.

Zgodnie z art. 275 ustawy o finansach publicznych (Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.) audyt wewnętrzny może prowadzić audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce lub usługodawca, według wymogów art. 286 tej ustawy. Spełnienie przez nich tych samych

warunków w zakresie wymaganych kwalifikacji i doświadczenia ma gwarantować uzyskanie takiej samej wartości dodanej.

Tabela 3

Czas realizacji czynności audytowych w jednostkach administracji rządowej w latach 2011–2015

Czynności audytowe	2011	2012	2014	2015
Przeciętny czas realizacji czynności zapewniających (w osobodniach)	40	41	47	49
Przeciętny czas realizacji czynności doradczych (w osobodniach)	5	48	61	55
Przeciętny czas realizacji czynności sprawdzających (w osobodniach)	8	5	7	6,8
Procent wykorzystanych osobodni na zadania audytowe i czynności sprawdzające	59	66	64	64

Źródło: opracowanie własne na podstawie Departament (2012, 2012a, 2013, 2015, 2015a, 2016, 2016a).

Zestawienie czasu pracy i udziału czynności doradczych wykonywanych przez audytora zatrudnionego przez jednostkę i usługodawcę zaprezentowano w tabeli 4.

Tabela 4

Czas realizacji i udział czynności doradczych wykonywanych przez audytora wewnętrznego i usługodawcę w jednostkach administracji rządowej w latach 2011–2015

Czynności doradcze	2011	2012	2014	2015
Przeciętny czas realizacji czynności doradczych (w osobodniach)				
– wykorzystany przez audytora zatrudnionego przez jednostkę	64	70	64	63
– wykorzystany przez usługodawcę	5	8	12	22
Udział czynności doradczych (%)				
– wykonywanych przez audytora zatrudnionego przez jednostkę	90	95	90	88
– wykonywanych przez usługodawcę	b.d.	44	65	70

Źródło: opracowanie własne na podstawie Departament (2012, 2012a, 2013, 2015, 2015a, 2016, 2016a).

Z danych zawartych w tabeli 4 wynika, że w latach 2011–2015 udział czynności doradczych wykonywanych przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych w jednostce administracji rządowej wynosił około 90%. Nastąpił wzrost udziału czynności doradczych wykonywanych przez usługodawcę w ramach zadań audytowych z 44% w 2012 roku do 70% w 2015 roku. Spowodowane to było zwiększeniem liczby jednostek korzystających ze świadczeń usługodawcy w tym zakresie.

Zróżnicowanie formy prowadzenia audytu wewnętrznego wpływa na występowanie różnic w zakresie przeprowadzania czynności audytowych. Audyt prowadzony przez etatowego audytora wewnętrznego jest realizowany w większym zakresie niż w jednostkach, w których jest on prowadzony przez usługodawcę. Liczba osobodni przeznaczonych na realizację zadania audytowego przez audytora zatrudnionego w ramach umowy o pracę jest większa niż w sytuacji usługodawcy. Audyt przeprowadzony przez usługodawcę może być pozbawiony niezależności, obiektywizmu i zarazem wykazywać negatywny wpływ

na efektywność i skuteczność audytu. Sprzyja temu między innymi brak stałego kontaktu usługodawcy z kierownikiem jednostki, brak systematyczności w dokonywaniu oceny kontroli zarządczej, zmniejszanie liczby zadań audytowych do realizacji, w celu ograniczania kosztów audytu.

Liczba zrealizowanych zadań, czy liczba sporządzonych sprawozdań z zadań nie odzwierciedla skuteczności badań. Nie wszystkie jednostki administracji rządowej, zobligowane ustawą o finansach publicznych, przekazują informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego. Wielkość jednostki i procesy w niej zachodzące wpływają w różny sposób na działania doradcze. Poza tym niewystarczająca obsada kadrowa komórek audytu wywiera negatywny wpływ na efektywność audytu wewnętrznego (Kaczmarczyk, Kaczmarczyk, 2012).

Uwagi końcowe

Audyt wewnętrzny jako nowoczesny instrument kontroli jest coraz szerzej wykorzystywany w procesie zarządzania. Wskazuje kierunki zmian, szacuje poziom ryzyka przy podejmowaniu konkretnych działań, określa zagrożenia związane z wydaniem błędnych decyzji. Jego głównym zdaniem jest badanie i ocena zarówno systemu zarządzania daną jednostką sektora publicznego, jak i systemu kontroli zarządczej. Od stopnia świadomości istotności audytu wewnętrznego w procesie zarządzania zależy jego użyteczność i przydatność. Stał się wówczas pomocnym źródłem informacji o działalności danej jednostki. Audyt wewnętrzny powinien pełnić przede wszystkim rolę doradczą, a tym samym zapewnić możliwość ustawicznego doskonalenia jednostek. Głównym zadaniem audytu wewnętrznego jest dlatego udzielanie porad dotyczących zarządzania ryzykiem, kontroli, edukowanie pracowników w zakresie ryzyka i kontroli oraz upewnianie kierownika jednostki o prawidłowości i efektywności zachodzących w niej procesów (Kabalski, Grzesiak, 2017). Właściwie realizowana funkcja doradcza jest możliwa dzięki wiedzy audytora o wszystkich zachodzących w jednostce procesach i kompetencji audytorów. Tylko wówczas możliwe jest wskazanie właściwych możliwości usprawnień i rozwoju organizacji, identyfikowanie szans i zagrożeń, wychwytywanie błędów i nieprawidłowości czy oszustw i nadużyć. Ciągłe doskonalenie procedur audytu wewnętrznego jest niezbędne, aby efektywnie i skutecznie zarządzać podmiotami sektora finansów publicznych.

Literatura

- Brzozowska, K. (2008). Audyt wewnętrzny w jednostkach rządowych sektora finansów publicznych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 512. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 12, 75–83.
- Czerwiński, K. (2004). *Audyt wewnętrzny*. Warszawa: InfoAudit.
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2012). *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Raport na podstawie danych za 2011 rok*. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=17e21728-3fd1-4714-9322-e8c018440b95&groupId=764034 (29.05.2017).

- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2012a). *Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych przez usługodawcę*. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=ea72085d-3c36-451a-a982-a08eb95e80b4&groupId=764034 (3.06.2017).
- Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2013). *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Raport na podstawie danych za 2012 rok*. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=edbd119f-6172-451b-9618-bd822fb3e59b&groupId=764034 (29.05.2017).
- Departament Polityki Wydatkowej (2015). *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Raport na podstawie danych za 2014 rok*. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d9db1fde-e797-44ae-a100-566db3264ce3&groupId=764034 (29.05.2017).
- Departament Polityki Wydatkowej (2015a). *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2014*. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=80d4d6f3-b741-45d1-94b1-1e207eb38cae&groupId=764034 (3.06.2017).
- Departament Polityki Wydatkowej (2016). *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Raport na podstawie danych za 2015 rok*. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2eb555cb-0e76-4ace-a366-08648ab34a72&groupId=764034 (29.05.2017).
- Departament polityki Wydatkowej (2016a). *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2015*. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6089f063-22fd-41df-a06c-9d03add0c572&groupId=764034 (3.06.2017).
- Kabalski, P., Grzesiak, L. (2017). Funkcja audytu wewnętrznego w opinii polskich audytorów. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 91 (147), 9–20. DOI: 10.5604/01.3001.0009.8022.
- Kaczmarczyk, A., Kaczmarczyk, J. (2012). Audyt efektywności w jednostkach sektora finansów publicznych. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Oficerskiej Wojsk Łądowych*, 3 (165), 358–365.
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28).
- Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego 2012*, Tłum. IIA – Polska, Warszawa.
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.U. nr 112, poz. 763).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. poz. 1480).
- Saunders, E.J. (2002). *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*. Częstochowa: Edukator.
- Szymańska, H. (2012). Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych* (s. 13–39). Warszawa: Difin.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2001, nr 88 poz. 148 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).

THE COURSE OF THE AUDIT TASKS IN UNITS OF GOVERNMENT

Abstract: *Purpose* – To present the process of implementation of the audit activities in units of Government. *Design/methodology/approach* – Analysis of a law regulation, literature and studies of the Ministry of Finance to assess the functioning of the internal audit units of the public finance sector.

Findings – A compilation of information on implementation of audit tasks in units of Government in the years 2011–2015.

Originality/value – To draw attention to the aspect of the improvement of the measurement of the efficiency of advisory activities.

Keywords: internal audit, the advisory function, government sector, audit activities

Cytowanie

Wawer-Bernat, J. (2017). Przebieg realizacji czynności audytowych w jednostkach administracji rządowej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 121–128. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-11.

SZACOWANIE RYZYKA DZIAŁALNOŚCI

Czynniki kształtujące koszty funkcjonowania audytu wewnętrznego

Adam Bujak*

Streszczenie: *Cel* – Identyfikacja oraz scharakteryzowanie czynników wpływających na koszty przeprowadzania działań audytowych, które mogą być wykorzystane do analizy efektywności audytu wewnętrznego. *Metodologia badania* – Dokonano przeglądu literatury przedmiotu, zastosowano również ogólną metodę dedukcyjną.

Wynik – Szczegółowo scharakteryzowano czynniki, które decydują o kosztach funkcjonowania audytu wewnętrznego, zidentyfikowano wzajemne zależności występujące między nimi, wymieniono również potencjalne koszty związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego.

Oryginalność/wartość – Racjonalne zarządzanie audytem wewnętrznym wymaga znajomości kosztów związanych z tą sferą działalności. Należy więc tak kształtować ich poziom, aby je optymalizować, czyli w pełni realizować cele audytu, ponosząc przy tym najniższe koszty.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, efektywność, determinanty efektywności, koszty

Wprowadzenie

Współcześnie coraz większe znaczenie przypisuje się efektywności. Aby dana organizacja mogła funkcjonować efektywnie, powinna osiągać zamierzone cele w sposób zgodny z zasadą racjonalnego gospodarowania (Skrzypek, 2000), według której oczekiwane efekty należy uzyskiwać jak najmniejszym kosztem, względnie maksymalizować je przy danych nakładach (Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke, 2002). Działalność prowadzona przez różnego typu podmioty, zaliczane zarówno do sektora prywatnego, jak i publicznego, musi być stale monitorowana. Ważne jest przy tym, by weryfikowany był sposób, w jaki to następuje. W tym procesie istotną rolę pełni audyt wewnętrzny, którego celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji poprzez systematyczną i dokonywaną w uporządkowany sposób ocenę procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, przyczyniającą się do poprawy ich funkcjonowania, a także doradztwo w tym zakresie (*Definicja audytu...*, 2016).

Audyt wewnętrzny generuje jednak koszty. Z punktu widzenia podmiotu audytowanego powinny być one optymalne, czyli możliwie niskie, przy zagwarantowaniu odpowiedniego poziomu jakości audytu. Koszty należy kontrolować, ale może to nastąpić dopiero wtedy,

* dr Adam Bujak, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Wydział Ekonomiczny, Zakład Rachunkowości, e-mail: abujak@hektor.umcs.lublin.pl.

gdy zidentyfikowane zostaną bezpośrednie przyczyny ich ponoszenia. Za cel niniejszego artykułu przyjęto zidentyfikowanie takich przyczyn oraz kosztów, jakie one generują. Realizacja celu wymagała zastosowania ogólnej metody dedukcyjnej oraz analizy literatury przedmiotu. Determinantami kosztów audytu wewnętrznego są:

- obowiązujące standardy i regulacje prawne,
- czynniki organizacyjne,
- zasoby majątkowe,
- zasoby kadrowe.

1. Obowiązujące standardy i regulacje prawne

Przeprowadzanie audytu wewnętrznego powinno podlegać określonym regułom, przy czym potrzeba ich opracowania wynika z upowszechniania audytu i poszukiwania uniwersalnych sposobów, które mogłyby być wielokrotnie stosowane w celu eliminacji potencjalnie pojawiających się problemów (por. Ustawa z 12 września 2002 r. o normalizacji; Dz.U. 2015, poz. 1483). Następuje więc standaryzacja przejawiająca się tworzeniem identycznych rozwiązań, których wykorzystywanie przez różne podmioty ma na celu doskonalenie ich funkcjonowania (Gos, 2013).

Za najważniejsze wytyczne związane z przeprowadzaniem audytu uznać należy Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (*Definicja audytu...*, 2016), które odnoszą się do takich kwestii, jak sposób dokumentowania, metodyka, organizacja oraz pożądane efekty działań audytowych. Należy jednak nadmienić, że mają one charakter ramowy, w związku z czym dopasowane są do różnych typów organizacji oraz pozostawiają pewien zakres swobody dotyczący sposobu przeprowadzania audytu. W przywołanych standardach podkreśla się, że ich przestrzeganie warunkuje wypełnianie obowiązków audytora wewnętrznego.

Rozpatrując znaczenie standardów przez pryzmat efektywności audytu można stwierdzić, że nie wymuszają one ponoszenia konkretnych kosztów. Zapewnienie zgodności ze standardami wymaga jednak sporządzania właściwej dokumentacji, zatrudnienia odpowiednio przygotowanych specjalistów, a także określonych metod działania, co nie pozostaje już bez wpływu na rodzaj i wartość wykorzystywanych zasobów.

Standardy należy stosować we wszystkich podmiotach przeprowadzających audyt, niezależnie od tego, czy zaliczają się one do sfery prywatnej czy też nie. Dla jednostek sektora finansów publicznych mają one jednak charakter obligatoryjny, wynikający z przepisów prawa. Podmioty, które muszą, bądź mogą, przeprowadzać audyt wewnętrzny, określa art. 274 ustawy o finansach publicznych (Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.). Sama ustawa nie odwołuje się bezpośrednio do standardów międzynarodowych, ale zawiera delegację dla Ministra Finansów do wydania komunikatu w tym zakresie. Z tego względu moc obowiązująca standardów wynika z komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie standardów

audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. 2016, poz. 28).

Dodatkowo kwestie związane z audytem w sferze publicznej uszczegóławiane są przez dwa inne akty wykonawcze:

1. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. 2015, poz. 1480 z późn. zm.).
 2. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie komitetu audytu (Dz.U. 2016, poz. 2049).
- Regulacje zawarte w przywołanych rozporządzeniach wykraczają poza opisywane standardy, np. w odniesieniu do sporządzanej dokumentacji (obejmującej dodatkowo m.in. dokumenty robocze oraz sprawozdania), harmonogramu przeprowadzania audytu, podejmowanych działań (choć w stosunkowo wąskim zakresie), a także zasad nadzoru nad komórkami audytu i ogółem prowadzonych przez nie prac.

Dość szeroka skala unormowań, szczególnie odnoszących się do podmiotów sektora publicznego, nie pozostaje bez wpływu na efektywność audytu wewnętrznego. Przepisy wymuszają bowiem wykonywanie kosztownych działań, które prawdopodobnie nie wystąpiłyby w sytuacji braku prawnego obowiązku. Należy zaznaczyć, że wpływają one także na inne czynniki uznane za determinanty efektywności audytu, głównie związane ze sposobem jego organizacji oraz wykorzystywanymi zasobami kadrowymi.

2. Czynniki organizacyjne

Przeprowadzanie audytu wewnętrznego wymaga odpowiedniego zorganizowania całości kształtu związanych z nim działań. Organizować to układać coś w pewne formy, podporządkowywać regułom, normom, wprowadzać do czegoś ład (Dubisz, 2003). Organizację audytu wewnętrznego należy więc traktować jako ogół sposobów działania pozwalających na właściwe powiązanie czynności wykonywanych przez poszczególne osoby oraz wykorzystywanych do tego urządzeń, uwzględniając realizację celów audytu przy racjonalnym zaangażowaniu zasobów majątkowych i kadrowych.

Organizację audytu wewnętrznego rozpatrywać można na dwóch płaszczyznach. Pierwsza dotyczy sposobu wykonywania zadań audytowych, druga natomiast umiejscowienia działów zajmujących się audytem w strukturze danego podmiotu. Realizacja poszczególnych zadań wymaga uprzedniego wskazania – kto, jakie czynności i w jaki sposób (a więc przy użyciu jakich technik i narzędzi) powinien wykonać. Konieczne jest zatem określenie w szczególności (por. *Podręcznik audytu...*, 2003):

- procedur funkcjonowania komórek audytu wewnętrznego (w zakresie planowania, kontroli i raportowania, ale także nadzoru nad audytorami),
- zasobów niezbędnych do przeprowadzenia audytu (kadrowych i majątkowych),
- zakresu odpowiedzialności audytorów (w tym powołania kierownika komórki audytu, czy koordynatorów zadań),
- sposobu dokumentowania pracy,

- zasad współpracy i wymiany informacji z kierownictwem oraz innymi komórkami organizacyjnymi,
- mechanizmów koordynacji prac, uwzględniając przy tym ewentualne działania audytorów zewnętrznych oraz innych służb kontrolnych.

Sposób funkcjonowania komórek audytu musi być zgodny z obowiązującymi przepisami i standardami, a także odpowiadać wewnętrznym procedurom kontroli efektywności i skuteczności podejmowanych działań (Szymańska, 2013).

Istotnym zagadnieniem jest również umiejscowienie komórek zajmujących się audytem wewnętrznym w strukturze organizacyjnej, co powinno gwarantować niezależność (*Definicja audytu...*, 2016) i możliwość wykonywania wszelkich zadań związanych z audytem. W praktyce komórka audytu wewnętrznego powinna podlegać bezpośrednio kierownikowi danej jednostki (Szymańska, 2013). Wymaga tego również ustawa o finansach publicznych (Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.). Możliwe są dwa modele rozwiązań w tym zakresie – wewnętrzny i zewnętrzny.

Model wewnętrzny polega na realizowaniu zadań związanych z audytem we własnym zakresie. Model zewnętrzny należy wiązać z outsourcingiem, czyli powierzeniem wykonywania tego rodzaju działalności odrębnemu podmiotowi, który przez to staje się specyficzną komórką organizacyjną, na co zezwala również ustawa o finansach publicznych (Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.). Oczywiście każde z opisanych rozwiązań ma swoje mocne i słabe strony, a najistotniejsze z nich wymieniono w tabeli 1.

Tabela 1

Cechy charakterystyczne modelowych rozwiązań w zakresie organizacji komórek audytu wewnętrznego

Model wewnętrzny	Model zewnętrzny
Zalety: – szybki dostęp do wyników audytu, – elastyczność działania (związana z możliwością przydzielania zasobów do wykonywania zadań najistotniejszych w danym momencie), – wysoki poziom bezpieczeństwa informacji, ponieważ są one generowane i wykorzystywane w danej jednostce	Zalety: – działalność audytorska jest kluczową umiejętnością partnera, – dostęp do najlepszych zasobów, – swoboda wyboru partnera, – pozyskanie zewnętrznych źródeł finansowania (do czasu zapłaty za usługę wszelkie czynności finansuje partner)
Wady: – organizacyjne uzależnienie komórki audytu od kierownictwa danej jednostki, które może wpływać na zakres wykonywanych zadań audytowych, – konieczność dysponowania wykwalifikowanym personelem, – okresowe trudności z dopasowaniem zasobów (zarówno kadrowych, jak i majątkowych) do aktualnych potrzeb	Wady: – utrudniony dostęp do bieżących informacji dotyczących działań wykonywanych w ramach audytu, – niepełna znajomość specyfiki działalności danej jednostki przez partnera, – potencjalne problemy dotyczące wzajemnej współpracy na linii usługodawca-usługobiorca, – informacje o sposobach funkcjonowania jednostki przekazywane są na zewnątrz

Źródło: opracowanie własne.

Potencjalne problemy, jakie pojawiają się w związku z wykorzystywaniem modelu wewnętrznego lub zewnętrznego powodują, że w praktyce funkcjonować mogą również rozwiązania mieszane. Przykładowo wybrane zadania audytowe wykonywane są przez osoby zatrudnione w danej jednostce, a inne, wymagające szczególnej wiedzy i doświadczenia, realizuje zewnętrzny podmiot. Należy też nadmienić, że w żadnym przypadku audytor nie dysponuje uprawnieniami władczymi w odniesieniu do pracowników jednostek podlegających audytowi (Szymańska, 2013). Nie może więc on wydawać decyzji, które wiążą się z wykorzystywaniem służbowej podległości w relacjach kierownik–podwładny.

Stosowane zasady organizacji audytu wewnętrznego bezpośrednio wpływają na jego efektywność, ponieważ decydują o wielkości ponoszonych nakładów. Przykładowo, w modelu wewnętrznym na pierwszy plan wysuną się koszty związane z zatrudnieniem (wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia), z kolei model zewnętrzny będzie charakteryzował się występowaniem kosztów usług obcych. Należy podkreślić, że organizacja audytu jest procesem ciągłym, może więc ulegać zmianom i być dostosowywana do różnych uwarunkowań.

3. Zasoby majątkowe

Osiągnięcie celów stawianych przed audytem wewnętrznym wymaga dysponowania odpowiednim majątkiem. Można korzystać zarówno z zasobów własnych, jak i innych podmiotów, jeśli tylko zostanie to uznane za rozwiązanie korzystniejsze.

Ważne jest, aby uniknąć przypadkowości w doborze składników majątkowych, dlatego też należy dokładnie określić je już w fazie wstępnej audytu, obejmującej planowanie zadań do realizacji. Wykorzystywane są zarówno składniki majątku trwałego, jak i obrotowego. Aktywa trwałe tworzą ogólne ramy, bez których nie jest możliwe wykonywanie zadań audytowych, a do grupy tej zalicza się rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne. Wśród aktywów trwałych należałoby, biorąc za podstawę klasyfikację wprowadzoną ustawą o rachunkowości (Dz.U. 2016, poz. 1047 z późn. zm.), wyróżnić:

- budynki, lokale, w tym również wyodrębnione ich części,
- urządzenia techniczne, m.in. komputery, monitory, drukarki, telefony, kserokopiarki,
- środki transportu, np. samochody osobowe wykorzystywane przez audytorów,
- inne środki trwałe, które obejmują niewymienione wcześniej składniki majątku, np. elementy wyposażenia (meble biurowe).

Wartości niematerialne i prawne to przede wszystkim oprogramowanie komputerowe wykorzystywane w trakcie audytu, choć za ich składnik uznać można również *know-how*, czyli wiedzę o charakterze poufnym lub tajnym nabytą od innego podmiotu, przydatną w działalności audytowej.

Wykorzystywanie aktywów trwałych jest bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów audytu wewnętrznego, a ich ogólną charakterystykę zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Charakterystyka kosztów audytu wewnętrznego generowanych przez składniki aktywów trwałych

Grupa aktywów trwałych	Podgrupa aktywów trwałych	Rodzaje generowanych kosztów
Wartości niematerialne i prawne	oprogramowanie komputerowe	amortyzacja, opłaty licencyjne, obsługa serwisowa, aktualizacja, odsetki od kredytów zaciągniętych na zakup oprogramowania
	<i>know-how</i>	amortyzacja, opłaty licencyjne, odsetki od kredytów zaciągniętych na zakup <i>know-how</i>
Rzeczowe aktywa trwałe	budynki, lokale, w tym wyodrębnione ich części	czynsze, amortyzacja, bieżąca eksploatacja (ogrzewanie, oświetlenie, utrzymanie czystości itp.), remonty, ubezpieczenia, opłaty leasingowe w części obciążającej koszty, odsetki od kredytów zaciągniętych na zakup budynków lub lokali
	urządzenia techniczne	amortyzacja, bieżąca eksploatacja (energia, materiały eksploatacyjne, przeglądy itp.), naprawy, ubezpieczenia, opłaty leasingowe w części obciążającej koszty, odsetki od kredytów zaciągniętych na zakup urządzeń technicznych
	środki transportu	amortyzacja, bieżąca eksploatacja (paliwo, wymiana części wynikająca z normalnego użytkowania, przeglądy okresowe i rejestracyjne, opłaty za miejsca parkingowe itp.), naprawy, ubezpieczenia, odsetki od kredytów zaciągniętych na zakup środków transportu
	inne środki trwałe	amortyzacja, naprawy, ubezpieczenia, opłaty leasingowe w części obciążającej koszty, odsetki od kredytów zaciągniętych na zakup innych środków trwałych

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzanie audytu wewnętrznego nie jest ponadto możliwe bez wykorzystania składników aktywów obrotowych. Z uwagi na to, że audyt jest segmentem działalności administracyjnej, przyczynia się przede wszystkim do zużycia materiałów biurowych.

4. Zasoby kadrowe

Na efektywność audytu w konkretnej jednostce wpływa personel bezpośrednio zaangażowany w jego funkcjonowanie. Audytor powinien być przygotowany do pełnienia swojej roli. W podmiotach prywatnych może być nim każdy, ponieważ nie ma określonych krajowych wymagań prawnych w tym zakresie. W sektorze publicznym audytor musi natomiast m.in. mieć odpowiednie wykształcenie oraz kwalifikacje potwierdzone np. certyfikatami (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.). Dodatkowo osoby zajmujące się audytem powinny spełniać wymagania zawarte w *Kodeksie etyki*, takie jak prawość (uczciwość), obiektywizm, poufność oraz kompetencje. Kompetencje należy wiązać nie tylko z przygotowaniem merytorycznym, ale również z nieustannym doskonaleniem biegłości zawodowej, skuteczności i podnoszeniem jakości wykonywanej pracy (*Definicja audytu...*, 2016).

W przypadku, gdy podmiot stosuje model wewnętrzny, wyodrębniona komórka audytu może być jedno- lub wieloosobowa. Jeśli audytor jest jeden, wtedy niejako automatycznie pełni on rolę kierownika. W innych wypadkach kierownik powinien zostać powołany. Odpowiedzialność kierowników sprowadza się przede wszystkim do zapewnienia (*Podręcznik audytu...*, 2003):

- realizacji celów audytu,
- efektywnego i skutecznego wykorzystania dostępnych zasobów,
- zgodności podejmowanych działań z prawem i obowiązującymi standardami.

Audytorom mogą być również przydzielane funkcje koordynatorów zadań audytowych, jeśli wykonanie danego zadania wymaga zaangażowania większej liczby osób. Koordynatorzy nadzorują wtedy działania podejmowane przez podwładnych w obrębie przyznanej im odpowiedzialności za konkretne obszary audytu, skupiając się na opracowaniu planów, wykonaniu zaplanowanych zadań oraz przygotowaniu właściwych sprawozdań. Audytorzy umiejscowieni najniżej w hierarchii przeprowadzają konkretne czynności audytorskie w ramach powierzonych im zadań (*Podręcznik audytu...*, 2003). Umieszczenie pracowników na różnych poziomach w hierarchii organizacyjnej komórki audytu powinno wynikać z cech charakteru poszczególnych osób. Specyfika wykonywanych zadań wymaga przykładowo od kierowników umiejętności logicznego, analitycznego i twórczego myślenia, a także zdolności organizatorskich. Od „zwykłych” audytorów oczekuje się natomiast zręcznego wykonywania konkretnych czynności, a także doskonałej znajomości procesów zachodzących w audytowanej jednostce.

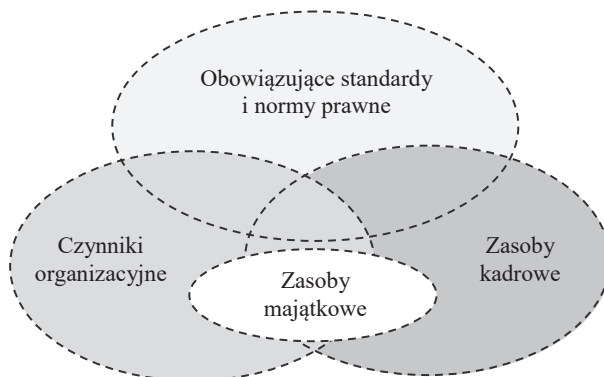
W komórce audytu wewnętrznego może więc wystąpić kilka szczebli kierowniczych. Dowolność w zakresie organizacji tych komórek wynika z tego, że dotychczas nie zostały ustalone żadne normy odnoszące się do ich struktury organizacyjnej czy liczby zatrudnionych audytorów (Szymańska, 2013).

Wykorzystanie czynnika pracy wiąże się z ponoszeniem kosztów wynagrodzeń wraz z narzutami. To najbardziej znaczące, ale niejedyne koszty związane z zatrudnieniem. Dochodzą także inne obciążenia, m.in. odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, koszty podróży służbowych, badań lekarskich pracowników oraz zapewnienia bezpieczeństwa i higieny pracy.

Uwagi końcowe

Przeprowadzanie audytu wewnętrznego wymaga ponoszenia kosztów, uzależnionych głównie od rodzaju wykorzystywanych zasobów. Teoretycznie możliwe byłoby scharakteryzowanie wyłącznie samych zasobów majątkowych lub kadrowych, jednak na sposób ich wykorzystania wpływają także inne czynniki – regulacje prawne i obowiązujące standardy oraz przyjęte zasady organizacji audytu. Sfera regulacyjna bezpośrednio oddziałuje na zasoby kadrowe, częściowo również na organizację. Jej wpływ na zaangażowany majątek ma z kolei charakter pośredni, ponieważ to, jakie aktywa wykorzystywane są do realizacji

zadań audytowych, zależy głównie od organizacji pracy, a także zatrudnionego personelu. Stwierdzone zależności między wyodrębnionymi czynnikami zaprezentowano na rysunku 1.



Rysunek 1. Zależności między czynnikami wpływającymi na efektywność audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne.

Choć ustalenie kosztów audytu może okazać się skomplikowane, pracochłonne i kosztowne, to w praktyce jest niezbędne. Porównanie poziomu kosztów ze skwantyfikowanymi korzyściami uzyskanymi dzięki audytowi daje podstawy do pomiaru efektywności audytu wewnętrznego w każdej organizacji.

Literatura

- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (2016). Warszawa: Tłum. IIA – Polska. Pobrane z: <http://www.iaa.org.pl/o-nas/cele> (24.05.2017).
- Dubisz, S. (red.) (2003). *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. 3. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gabrusewicz, W., Kamela-Sowińska, A., Poetschke, H. (2002). *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa: PWE.
- Gos, W. (2013). Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej* (s. 66–100). Warszawa: Difin.
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28).
- Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej* (2003). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d25de3cc-46cc-4765-8dfb-3872090_eaa18&groupId=764034 (26.05.2017).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (t.j. Dz.U. 2016 poz. 2049).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. poz. 1480 z późn. zm.).
- Skrzypek, E. (2000). *Jakość i efektywność*. Lublin: Wydawnictwo UMCS.
- Szymańska, H. (2013). Organizacja działu audytu wewnętrznego. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej* (s. 287–324). Warszawa: Difin.
- Ustawa z 12 września 2002 r. o normalizacji (t.j. Dz.U. 2015, poz. 1483).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1047 z późn. zm.).

FACTORS INFLUENCING ON COSTS OF AN INTERNAL AUDIT

Abstract: *Purpose* – Identification and characteristics the factors affecting the cost of audit activities that can be used to analyse the efficiency of an internal audit.

Design/methodology/approach – Analysis of literature, it was also applied general deductive method.

Findings – The factors that determine the costs of an internal audit are described in detail, the interdependencies between them are identified and the potential costs associated with an internal audit are listed.

Originality/value – Rational management of an internal audit requires knowledge of the costs associated with this sphere of activity. It is therefore necessary to shape their level in order to optimize them. It means that the objectives of the audit should be fully realized, while incurring the lowest costs.

Keywords: internal audit, efficiency, efficiency determinants, costs

Cytowanie

Bujak, A. (2017). Czynniki kształtujące koszty funkcjonowania audytu wewnętrznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 131–139. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-12.

Analiza ryzyka w opracowaniu planu audytu na przykładzie Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej

Izabela Emerling*

Streszczenie: *Cel* – W ostatnich latach duże znaczenie przywiązuje się do audytu jako bardzo ważnego instrumentu ochrony przed wszelkiego rodzaju ryzykiem. Celem artykułu jest przedstawienie i analiza teoretycznych oraz praktycznych aspektów dotyczących audytu i ocena ryzyka audytu na przykładzie Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej.

Metodologia badania – Zastosowane metody badawcze oparte są na studiach literaturowych z badanego zakresu oraz analizie oceny ryzyka przeprowadzonego przez MOPS i wytyczeniu zadań audytu.

Wynik – Artykuł zawiera listę przebadanych różnych rodzajów ryzyka na przykładzie Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej w Katowicach oraz uzasadnienie podjętych działań w celu uniknięcia ryzyka.

Oryginalność/wartość – Artykuł jest oryginalny, gdyż zastosowano metody badawcze charakterystyczne dla konkretnej jednostki.

Słowa kluczowe: jednostka finansów publicznych, ryzyko, ochrona, identyfikacja ryzyka, audyt finansowy

Wprowadzenie

Koncepcja współczesnego audytu wewnętrznego zaczęła formować się w XX wieku w Stanach Zjednoczonych, w 1941 roku kiedy powstało międzynarodowe stowarzyszenie Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) (Bożek, Emerling, 2016, s. 487). Wzmoczone wysiłki instytutu rozszerzyły granice audytu, który obecnie obejmuje badanie działalności instytucji oraz jej kierownictwa (Winiarska, 2008, s. 12). Misją Instytutu Audytorów Wewnętrznych jest: „Być czołowym międzynarodowym stowarzyszeniem zawodowym działającym na całym świecie w celu promowania i rozwoju praktyki audytu wewnętrznego” (Brudlak, Kłopotek, 2008, s. 81).

Audyt wewnętrzny w Polsce został wprowadzony do sektora finansów publicznych 1 stycznia 2002 roku (Przybylska, 2010, s. 7). Dzięki wprowadzeniu audytu wewnętrznego do sektora finansów publicznych, Polska wypełniła jedno z zobowiązań negocjacyjnych z Unią Europejską, która zobligowała wszystkie państwa kandydujące do stworzenia systemu zapewniającego efektywność wykorzystania finansowych środków publicznych, w tym

* dr Izabela Emerling, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Informatyki i Rachunkowości Międzynarodowej, e-mail: izabela.emerling@ue.katowice.pl.

również środków z funduszy unijnych. Obecnie audyt wewnętrzny działa na podstawie przepisów Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. 2013, poz. 885). Od 1 stycznia 2015 roku nastąpiła najnowsza zmiana, której jedną z wielu istotnych poprawek w stosunku do poprzednio obowiązującej ustawy o finansach publicznych jest wprowadzenie regulacji dotyczących zmian funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych oraz regulacji planowania i wykonania budżetów zadaniowych.

Celem artykułu jest analiza ryzyka ujętego w planie audytu na przykładzie Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej w kontekście oceny ryzyka.

1. Audyt wewnętrzny w jednostkach finansów publicznych

„Audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą działalnością, której celem jest dodanie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji”. Skupiając się na drugim elemencie tej definicji należałoby zauważyć, że określenie „wewnętrzny” odnosi się do zadań wykonywanych w granicach instytucji przez własnych pracowników, a nie przez zewnętrznych rewidentów, audytorów czy inne podmioty niebędące bezpośrednio częścią danej instytucji (Moeller, 2011, s. 26). Niektóre pojęcia z definicji audytu wewnętrznego wyjaśniono w Glosariuszu do standardów.

Wraz z rosnącą rolą audytu wewnętrznego, coraz więcej innych definicji audytu tworzą organizacje zrzeszające audytorów wewnętrznych. Audyt wewnętrzny jest niezależną i obiektywną oceną sposobu, w jaki organizacja jest zarządzana i kontrolowana. Zarządzanie obejmuje przy tym głównie ochronę majątku oraz wydajne i oszczędne korzystanie z zasobów organizacji (Banaszkiewicz, 2003, s. 6).

Organem właściwym administracji rządowej do spraw audytu wewnętrznego został minister finansów, a jego zadaniem było upowszechnienie i określenie standardów audytu wewnętrznego, jego ocena, wydanie wytycznych oraz współpraca z krajowymi i zagranicznymi instytucjami zajmującymi się audytem wewnętrznym (Kostur, 2012, s. 34). Audyt wewnętrzny, zgodnie z pierwszą ustawową definicją, obejmował ogół działań, dzięki którym kierownik jednostki uzyskiwał obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności (ustawa o finansach publicznych). Przyjęto wówczas, że audyt wewnętrzny obejmuje zapisy w księgach rachunkowych oraz badanie dowodów księgowych, ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem, ocenę gospodarności i efektywności zarządzania finansowego (Przybylska, 2010, s. 32). Definicję audytu w polskim prawie poszerzono dopiero 5 lipca 2002 roku w Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego. Rozporządzenie dokładnie określa sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego, w tym: szczegółowe warunki planowania audytu wewnętrznego oraz wzór planu audytu wewnętrznego, tryb przeprowadzania

audytu wewnętrznego oraz sposób współpracy z pracownikami komórki, w której jest on przeprowadzany, sposób dokumentowania wyników audytu wewnętrznego, tryb sporządzania i elementy sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego. Rozporządzenie również uregulowało zadania audytora wewnętrznego.

2. Planowanie audytu i ocena ryzyka

Ciągle zmiany, rozwój organizacyjny i technologiczny spowodowały konieczność zupełnie nowego spojrzenia na audyt. Dotychczasowy model skupiał uwagę głównie na systemach kontroli wewnętrznej jako podstawowym obszarze badania dokonywanego przez audyt wewnętrzny. Od kilkunastu lat obserwuje się jednak znaczną zmianę tej orientacji i położenie bardzo wyraźnego nacisku na ryzyko. Cały proces audytu obecnie przedstawia się w kontekście nowego postrzegania ryzyka charakteryzującego się planowaniem audytu na rok, czyli oceną ryzyka w skali makro. Ocena ta jest ściśle powiązana z różnego rodzaju ryzykiem zagrażającym osiągnięciu celów strategicznych badanej jednostki (Knedler, Stasiak, 2010, s. 21).

Ze względu na to, że w większości przypadków audytorzy nie są w stanie przebadać w ciągu roku całości jednostki, konieczne jest przyjęcie odpowiedniej metody gwarantującej dostarczenie kierownikowi badanej jednostki maksymalnie użytecznej, faktycznej i aktualnej informacji odnośnie do poprawności działania podmiotu (Grocholski, 2004, s. 13).

Audyt wewnętrzny przeprowadzany na podstawie rocznego planu audytu oparty jest na ocenie i analizie ryzyka. Plan powinien przedstawiać opis działań jakie audytor wewnętrzny chce zrealizować w ciągu roku. W szczególności powinien obejmować:

- wyniki przeprowadzonej analizy ryzyka,
- wyniki przeprowadzonej analizy zasobów osobowych,
- listę obszarów ryzyka, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające,
- informacje na temat czasu planowanego w osobodniach na realizację poszczególnych zadań zapewniających, doradczych i sprawdzających,
- informacje na temat cyklu audytu (Rozporządzenie Ministra Finansów, 2010).

W Glosariuszu, opracowanym przez zespół do spraw ujednolicenia terminologii dotyczącej kontroli i audytu w administracji publicznej, ryzyko jest opisane jako „Prawdopodobieństwo, że określone zdarzenie wystąpi i niekorzystnie wpłynie na osiągnięcie danego celu” (Glosariusz, 2005, s. 34). Ocena ryzyka, istotnych błędów w obszarach, które mają zostać poddane audytowi, oparta jest na kryteriach dotyczących istotności i ryzyka. Musi ona prowadzić do wyboru tych zadań z potencjalnych zadań audytu, które są narażone na największe ryzyko. Audytor wewnętrzny przeprowadza ocenę ryzyka dotyczącego środowiska audytu i dokonuje w niej identyfikacji obszarów ryzyka oraz analizy ryzyka (Kostur, 2012, s. 175). W celu przygotowania planu audytu należy zacząć od wyznaczenia obszaru ryzyka, czyli określenia procesów, zjawisk lub problemów wymagających audytu wewnętrznego. Aby wyznaczyć ten obszar należy go dokładnie zidentyfikować.

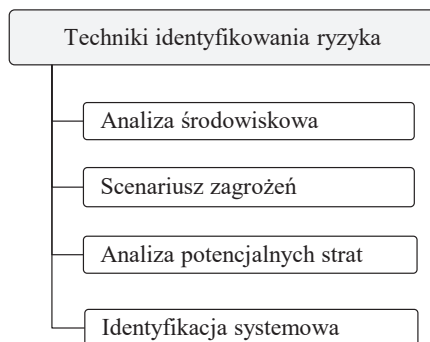
Identyfikację obszarów ryzyka przeprowadza audytor wewnętrzny według własnej oceny, która wynika, i w dużej mierze zależy, od wiedzy audytora o działaniach jednostki, jej strukturze, pracownikach, obowiązujących przepisach. Przy identyfikacji audytor powinien brać pod uwagę przede wszystkim: cele i zadania jednostki, przepisy prawne dotyczące działania jednostki oraz ich ewentualne zmiany, wyniki wcześniej przeprowadzonego audytu, wyniki wcześniej dokonywanych innych ocen adekwatności, efektywności i skuteczności procedur i mechanizmów w jednostce, sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z wykonania budżetu, wyniki rozmów, jakie przeprowadził z kierownictwem, kierownikami komórek i innymi pracownikami jednostki.

Podczas identyfikacji obszarów ryzyka można kierować się różnymi kryteriami, np. rodzajem działalności prowadzonej przez jednostkę czy strukturą organizacyjną. Identyfikując obszary ryzyka w jednostkach sektora finansów publicznych, należy zawsze wziąć pod uwagę czynniki naruszające dyscyplinę publiczną (Tyka, 2005, s. 21).

Bardzo ważnym źródłem informacji przy identyfikacji obszarów ryzyka dla audytora mogą okazać się pracownicy jednostki, dlatego ważne jest, aby wzbudzał on zaufanie i łatwo nawiązywał kontakty z innymi. Powinien uważnie słuchać nie narzucając swoich wniosków, ale również oceniać dość krytycznie uzyskane informacje, ponieważ w niektórych sytuacjach pracownicy mogą celowo ukrywać istotne zagrożenia w celu uniknięcia badania audytowego (Kostur, 2012, s. 176).

Dokonując analizy ryzyka, audytor musi zwracać uwagę na newralgiczne, wrażliwe punkty związane z działalnością jednostki.

Metody jakimi audytor może się posłużyć identyfikując obszary ryzyka przedstawiono na rysunku 1.



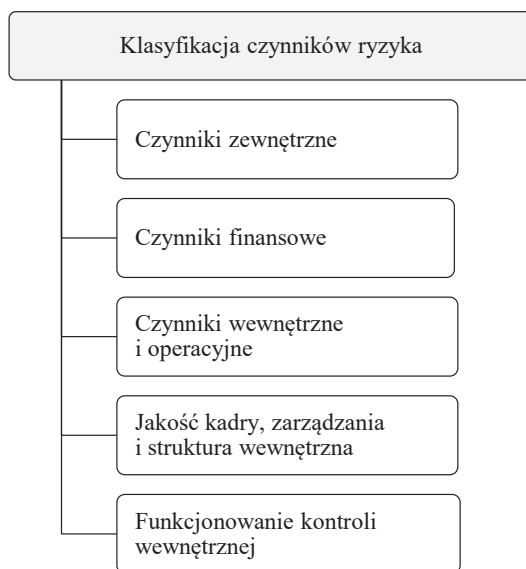
Rysunek 1. Techniki identyfikowania ryzyka

Źródło: opracowanie własne na podstawie Czerwiński (2005), s. 81–82.

W analizie środowiskowej ryzyko oceniane jest z perspektywy zmian środowiska zewnętrznego oraz wpływu tych zmian na proces zarządzania i kontroli. Scenariusz zagrożeń

to głównie przewidywanie, w jaki sposób system wewnętrznej kontroli może zostać pominęty przez oszustwo lub nieszczęśliwy wypadek. W analizie potencjalnych strat, ryzyko analizowane jest z perspektywy zasobów fizycznych, finansowych, ludzkich oraz niematerialnych organizacji. Identyfikacja systemowa jest oceną wpływów wszystkich czynników ryzyka, które są możliwe do zidentyfikowania (Czerwiński, 2005, s. 81–82).

Usprawnieniu procesu szacowania ryzyka oraz ustalenia hierarchii obszarów ryzyka według poziomu ryzyka służy prawidłowe opracowanie czynników ryzyka, czyli cech charakterystycznych dla danego procesu, które wskazują na możliwość wystąpienia zdarzenia mogącego niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcia określonego celu (Głosariusz, 2005, s. 11). W literaturze istnieją liczne klasyfikacje czynników ryzyka, jednak najczęściej spotykany podział przedstawiono na rysunku 2.



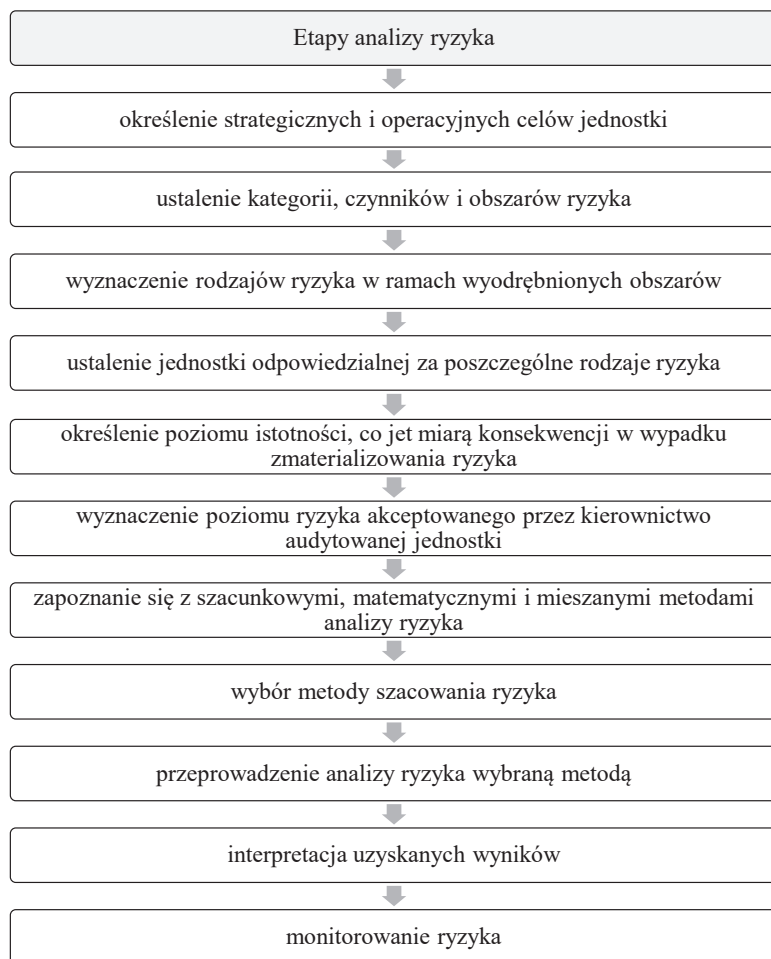
Rysunek 2. Klasyfikacja czynników ryzyka

Źródło: opracowanie własne na podstawie Czerwiński (2005), s. 83–85.

Analiza ryzyka (Czerwiński, Grocholski, 2003, s. 56):

- umożliwia wyliczenie i monitorowanie ryzyka niepowodzenia w audycie projektów,
- pomaga ocenić adekwatność i skuteczność systemu kontroli wewnętrznej,
- pozwala wycenić poszczególne elementy systemu kontroli wewnętrznej,
- pozwala ocenić, jak jednostka zarządza ryzykiem.

Analiza ryzyka obejmuje wiele niezbędnych, następujących po sobie etapów zaprezentowanych na rysunku 3.



Rysunek 3. Etapy analizy ryzyka

Źródło: opracowanie własne na podstawie Kiziukiewicz (2007), s. 90–91.

3. Organizacja audytu i ocena ryzyka w MOPS

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie Dyrektora Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej. Kierownik komórki audytu wewnętrznego, albo audytor usługodawcy, w celu przygotowania planu audytu przeprowadza w sposób udokumentowany analizę ryzyka (Rozporządzenie Ministra Finansów,

2010). Analizę ryzyka rozpoczęto od wykonania oceny potrzeb audytu, czyli identyfikacji obszarów ryzyka, w obrębie których realizowane będą zadania audytowe.

Wyodrębniono 17 obszarów ryzyka w działalności MOPS, które umieszczono w kolumnie 1 tabeli 5. Następnie określono kategorie ryzyka, opisano je i przyporządkowano im określone wagi co przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Opisane kategorie ryzyka z przyporządkowanymi im określonymi wagami

Kategoria ryzyka	Waga ryzyka (%)	Ocena	Opis
Istotność	25	1	brak implikacji finansowych
		2	małe implikacje finansowe
		3	duże implikacje finansowe
		4	kluczowy system finansowy
Jakość zarządzania	15	1	bardzo wysoka
		2	wysoka
		3	umiarkowana
		4	niska
Kontrola wewnętrzna	25	1	bardzo wysoka
		2	wysoka
		3	zadawalająca
		4	niska
Wpływ czynników zewnętrznych	15	1	niski
		2	umiarkowany
		3	wysoki
		4	bardzo wysoki
Ryzyko operacyjne	20	1	małe
		2	średnie
		3	duże
		4	bardzo duże

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy ryzyka do planu audytu wewnętrznego na rok 2016 Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej.

Każdy obszar ryzyka został oceniony w każdej kategorii w skali od 1 do 4. Ocena została wykonana na podstawie profesjonalnego osądu audytora (tab. 5, kolumna 2–6). Przydzielone poszczególnym zadaniom oceny zostały umieszczone w kolumnie 9, tabeli 5, które to wielkości skorygowano o wartość wag czynnika czasu zgodnie z tabelą 2, tj. okresu, jaki upłynął od ostatniego audytu lub kontroli (okres ten określono na podstawie danych z dokumentów wewnętrznych MOPS, tj. „Planu kontroli wewnętrznej” oraz „Planu audytu wewnętrznego”) i umieszczono w kolumnie 10, tabeli 5.

Tabela 2

Okres, jaki upłynął od ostatniego audytu

Okres, jaki upłynął od ostatniego audytu	Poprzedni, bieżący rok	2 lata wcześniej	3 lata wcześniej	Wcześniej lub nigdy
Przyznana waga	0	0,1	0,2	0,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy ryzyka do planu audytu wewnętrznego na rok 2016 Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej.

Umieszczone w kolumnie 10, tabeli 5 wielkości skorygowano o wartości wag priorytetu Dyrektora MOPS z kolumny 7 i umieszczono je w kolumnie 11 tabeli 5.

Wagi priorytetu Dyrektora określono w tabeli 3.

Tabela 3

Wagi priorytetu dyrektora

Priorytet dyrektora	Waga
Bardzo duży	0,35
Duży	0,30
Średni	0,20
Niski	0,10

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy ryzyka do Planu Audytu wewnętrznego na rok 2016 Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej.

Wyniki obliczeń, czyli końcową ocenę ryzyka w % umieszczono w kolumnie 12, tabeli 5, co pozwala przyporządkować, zgodnie z kryteriami określonymi w tabeli 4, poszczególnym zadaniom audytowym odpowiednią liczbę dni roboczych potrzebnych do przeprowadzenia audytu, co następnie przedstawiono w kolumnie 13 tabeli 5.

Tabela 4

Liczba dni roboczych potrzebnych do przeprowadzenia audytu na podstawie końcowej oceny ryzyka

Końcowa ocena ryzyka (%)	Liczba dni roboczych
Mniej niż 30	20
30 do 50	30
50 do 75	45
75 do 100	60

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy ryzyka do Planu Audytu wewnętrznego na rok 2016 Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej.

Poziom ryzyka każdego obszaru oszacowano według następującej zasady:

- wyniki oceny ryzyka w granicach 0 do 45% – poziom ryzyka niski,

- wyniki oceny ryzyka w granicach 45 do 65% – poziom ryzyka średni,
- wyniki oceny ryzyka w granicach 65 do 100% – poziom ryzyka wysoki.

Tabela 5

Analiza ryzyka do Planu Audytu Wewnętrznego na rok 2016 Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej

Lp.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Obszary ryzyka	Kategorie ryzyka							Ocena ryzyka po uwzględnieniu					
	istotność	jakość zarządzania	kontrola wewnętrzna	wpływ czynników zewnętrznych	ryzyko operacyjne	Priorytet dyrektora	Data ostatniego audytu	kategorii ryzyka	daty ostatniego audytu	priorytetów dyrektora	Końcowa ocena ryzyka (%)	Ilość dni roboczych	
	0,25	0,15	0,25	0,15	0,20								
1. Pomoc środowiskowa	3	2	2	3	2	0	0,3	0,60	0,90	0,90	54,55	45	
2. System opieki nad osobami starszymi i niepełnosprawnymi	3	2	2	3	2	0	0,3	0,60	0,90	0,90	54,55	45	
3. System pomocy osobom zaburzonym psychicznie i ich rodzinom	2	2	2	3	2	0,2	0,3	0,54	0,84	1,04	62,88	45	
4. System pomocy bezdomnym	3	2	2	3	2	0	0,1	0,60	0,70	0,70	42,42	30	
5. System pomocy nad dzieckiem i rodzinom	3	2	2	3	2	0	0,3	0,60	0,90	0,90	54,55	45	
6. Pomoc rodzinie w kryzysie i przeciwdziałanie przemocy	3	2	2	3	3	0	0,3	0,65	0,95	0,95	57,58	45	
7. Pomoc rodzinie z problemem bezrobocia	3	2	2	3	2	0,2	0,3	0,60	0,90	1,10	66,67	45	
8. Profilaktyka i rozwiązywanie problemów uzależnień	2	2	2	3	2	0	0,3	0,54	0,84	0,84	50,76	45	
9. Dodatki mieszkaniowe	3	2	2	3	2	0	0,3	0,60	0,90	0,90	54,55	45	
10. Świadczenia rodzinne	3	2	2	3	2	0	0,3	0,60	0,90	0,90	54,55	45	
11. Budżet, księgowość	3	2	2	3	3	0	0,3	0,65	0,95	0,95	57,58	45	
12. Gospodarowanie mieniem	2	2	2	2	2	0	0,3	0,50	0,80	0,80	48,48	30	
13. Sprawy organizacyjne	2	2	2	2	2	0	0,3	0,50	0,80	0,80	48,48	30	
14. Sprawy pracownicze	2	2	2	2	2	0	0,3	0,50	0,80	0,80	48,48	30	
15. Sprawy informatyczne	3	2	2	3	3	0	0,3	0,65	0,95	0,95	57,58	45	
16. Zamówienia publiczne	3	2	2	3	3	0,2	0,3	0,65	0,95	1,15	69,70	45	
17. Programy finansowane ze środków Unii Europejskiej	3	2	2	3	3	0,2	0,3	0,65	0,95	1,15	69,70	45	

Legenda:

Priorytet Dyrektora
Bardzo duży – 0,35
Duży – 0,30
Średni – 0,20
Niski – 0

Data ostatniego audytu
Poprzedni, bieżący rok – 0
2 lata wcześniej – 0,10
3 lata wcześniej – 0,20
Wcześniej lub nigdy – 0,30

Liczba dni roboczych
Mniej niż 30% – 20 dni roboczych
30 do 50% – 30 dni roboczych
50 do 75% – 45 dni roboczych
75 do 100% – 60 dni roboczych

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika 1 z *Podręcznika audytu wewnętrznego...* (2003), http://www.ujk.edu.pl/strony/Malgorzata.Garstka/podrecznik_audytu_wewnetrznego_w_administracji_publicznej.pdf.

4. Wyniki przeprowadzonej analizy ryzyka w MOPS

W wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka w MOPS skonstruowano tabelę 6, w której pokazano obszary o najwyższym ryzyku w obszarach działalności jednostki.

Tabela 6

Wyniki przeprowadzonej analizy ryzyka w obszarach działalności jednostki

Lp.	Nazwa obszaru	Poziom ryzyka
1.	Pomoc środowiskowa	średni
2.	System opieki nad osobami starszymi i niepełnosprawnymi	średni
3.	System pomocy osobom zaburzonym psychicznie i ich rodzinom	średni
4.	System pomocy bezdomnym	niski
5.	System opieki nad dzieckiem i rodzinom	średni
6.	Pomoc rodzinie w kryzysie i przeciwdziałanie przemocy	średni
7.	Pomoc rodzinie z problemem bezrobocia	wysoki
8.	Profilaktyka i rozwiązywanie problemów uzależnień	średni
9.	Dodatki mieszkaniowe	średni
10.	Świadczenia rodzinne	średni
11.	Budżet, księgowość	średni
12.	Gospodarowanie mieniem	średni
13.	Sprawy organizacyjne	średni
14.	Sprawy pracownicze	średni
15.	Sprawy informatyczne	średni
16.	Zamówienia publiczne	wysoki
17.	Programy finansowane ze środków Unii Europejskiej	wysoki

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika 2 z *Podręcznika audytu wewnętrznego...* (2003), http://www.ujk.edu.pl/strony/Malgorzata.Garstka/podrecznik_audytu_wewnetrznego_w_administracji_publicznej.pdf.

Analiza ryzyka wykazała wysoki poziom ryzyka w 3 z 17 obszarów działalności jednostki, tj. pomoc rodzinie z problemem bezrobocia, zamówienia publiczne oraz programy finansowane ze środków Unii Europejskiej. Na tej podstawie ustalono plan audytu na bieżący rok.

Tabela 7

Obszary ryzyka, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające oraz przewidywane tematy zadań zapewniających

Lp.	Przewidywany temat zadania zapewniającego	Obszar ryzyka	Planowany czas przeprowadzenia zadania (w osobodniach)	Ewentualna potrzeba powołania rzeczoznawcy
1.	Realizacja programów pomocy rodzinie z problemem bezrobocia	pomoc rodzinie z problemem bezrobocia	45	nie
2.	Zamówienia publiczne do 14 000 euro	zamówienia publiczne	45	nie
3.	Realizacja programów finansowanych ze środków unijnych	programy realizowane ze środków Unii Europejskiej	45	nie

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika 2 z *Podręcznika audytu wewnętrznego...* (2003), http://www.ujk.edu.pl/strony/Malgorzata.Garstka/podrecznik_audytu_wewnetrznego_w_administracji_publicznej.pdf.

Jednym z obszarów wysokiego ryzyka okazała się pomoc rodzinie z problemem bezrobocia, co stanowi jeden z elementów miejskiej strategii rozwiązywania problemów społecznych. Celem strategicznym realizowanym przez Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej jest zwiększenie szans na podjęcie pracy zawodowej i przeciwdziałanie negatywnym skutkom społecznym, wynikającym z bezrobocia w rodzinie. Pogłębiaona indywidualna praca socjalna, w tym w formie poradnictwa specjalistycznego oraz rozszerzana stale współpraca ze środowiskiem lokalnym i podmiotami rynku pracy, powinna być odpowiedzią na zmieniające się zapotrzebowanie osób poszukujących zatrudnienia, w szczególności korzystających z pomocy ośrodka. W celu kompleksowego wsparcia osób znajdujących się w trudnej sytuacji życiowej ośrodek powinien ściśle współpracować z takimi instytucjami rynku pracy jak: Powiatowy Urząd Pracy, Wojewódzki Urząd Pracy oraz Ochotniczy Hufiec Pracy. Na wniosek audytora zaproponowano także czynności sprawdzające. Audytor wewnętrzny może przeprowadzić również czynności sprawdzające, dokonując oceny działań jednostki audytowanej, podjętych w celu realizacji zaleceń. Takim zaleceniem objęto udzielanie dodatków mieszkaniowych. Czynności sprawdzające przedstawiono w tabeli 8.

Tabela 8

Planowane czynności sprawdzające

Lp.	Temat zadania zapewniającego, którego dotyczą czynności sprawdzające	Obszar ryzyka	Planowany czas przeprowadzenia czynności sprawdzających (w osobodniach)	Uwagi
1.	Udzielanie dodatków mieszkaniowych	dodatki mieszkaniowe	3	

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika 2 z *Podręcznika audytu wewnętrznego...* (2003), http://www.ujk.edu.pl/strony/Malgorzata.Garstka/podrecznik_audytu_wewnetrznego_w_administracji_publicznej.pdf.

MOPS realizuje zadanie własne gminy w zakresie przyznawania dodatków mieszkaniowych. Postępowanie administracyjne w celu przyznania dodatku mieszkaniowego podzielono na trzy etapy. Etap pierwszy – wniosek zostaje przyjęty w Dziale Poradnictwa i Informacji i tam dokonuje się wstępnej weryfikacji danych zawartych we wniosku oraz wymaganych załączników i dokumentów. Etap drugi – dokonuje się rozpatrzenia wniosku, co sprowadza się do merytorycznej oceny informacji przekazanych przez klienta oraz przeprowadza postępowanie, które zostaje zakończone wydaniem decyzji. Etap trzeci polega na realizacji wydanych decyzji administracyjnych, który odbywa się w Dziale Realizacji Świadczeń.

Kierownik komórki audytu wewnętrznego ustalił również „cykl audytu”, czyli obszary ryzyka, które powinny być objęte audytem wewnętrznym w kolejnych latach. Cykl audytu w Miejskim Ośrodku Pomocy Społecznej w Katowicach wynosi 3 lata, co przedstawiono w tabeli 9.

Tabela 9

Cykl audytu

Lp.	Nazwa obszaru	Planowany rok przeprowadzenia audytu wewnętrznego	Uwagi
1.	Świadczenia rodzinne	2017	
2.	Pomoc środowiskowa	2017	
3.	Systemy informatyczne	2017	
4.	System opieki nad osobami starszymi i niepełnosprawnymi	2018	
5.	System pomocy osobom zaburzonym psychicznie i ich rodzinom	2018	
6.	Gospodarowanie mieniem	2018	
7.	System opieki nad dzieckiem i rodzinom	2019	
8.	Pomoc rodzinie w kryzysie i przeciwdziałanie przemocy	2019	
9.	Sprawy pracownicze	2019	

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika 2 z *Podręcznika audytu wewnętrznego...* (2003), http://www.ujk.edu.pl/strony/Malgorzata.Garstka/podrecznik_audytu_wewnetrznego_w_administracji_publicznej.pdf.

Uwagi końcowe

Audyt jako narzędzie kontroli jest bardzo ważnym instrumentem zabezpieczającym przed wystąpieniem ryzyka. Aby eliminować ryzyko, niezbędny jest udoskonalony system kontroli i ewentualne sankcje zniechęcające do niekorzystnego działania.

Celem artykułu było przedstawienie teoretycznych i praktycznych aspektów audytu oraz analiza możliwości wystąpienia ryzyka w badanym MOPS. Cel ten został zrealizowany.

Nowoczesna rola audytu wewnętrznego polega przede wszystkim na wdrażaniu systemu zarządzania ryzykiem przez jednostkę. Audyt wewnętrzny skupiony jest na ocenie efektywności działania tego systemu oraz na możliwości wprowadzenia zmian, usprawnień. Rozpoczęcie audytu to poznanie otoczenia w jakim działa jednostka i ryzyka z nim związanego oraz jednoczesna kontrola, jak zaprojektowany jest system zarządzania ryzykiem i w jakim stopniu jest on operacyjnie efektywny.

Literatura

- Bożek, S., Emerling, I. (2016). Protecting the organization against risk and the role of financial audit the example of the internal audit. *Oeconomia Copernicana*, 3.
- Banaszkiewicz, J. (2003). *Audyt wewnętrzny spojrzenie praktyczne*. Warszawa: SKwP ZG COSZ.
- Brdulak, J., Kłopotek, A. (2008). *Zarządzanie w jednostkach sektora finansów publicznych, finansowanie działalności, audyt wewnętrzny i kontrola finansowa*. Warszawa: Prace Naukowe SGH.
- Czerwiński, K. (2005). *Audyt wewnętrzny*. Warszawa: InfoAudit.
- Czerwiński, K., Grocholski, H. (2003). *Podstawy audytu wewnętrznego*. Szczecin: LINK.
- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej* (2005). Warszawa.
- Grocholski, H. (red.) (2004). *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*. Warszawa: OMIKRON.

- Kiziukiewicz, T. (2009). *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*. Warszawa: Difin.
- Knedler, K., Stasiak, M. (2010). *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*. Łódź: Polska Akademia Rachunkowości.
- Kostur, A. (red.) (2012). *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*. Katowice: Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Moeller, R. (2011). *Nowoczesny audyt wewnętrzny*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Podręcznik audytu wewnętrznego* (2003). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Pobrano z: http://www.ujk.edu.pl/strony/Malgorzata.Garstka/podrecznik_audytu_wewnetrznego_w_administracji_publicznej.pdf.
- Przybylska, J. (2010). *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*. Warszawa: CeDeWu.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. poz. 1480).
- Szczot, J. (2012). *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*. Lublin: POLIHYMNIA.
- Tyka, A. (2005). *Poradnik audytora wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych*. Gdańsk: ODDK.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).
- Winiarska, K. (2008). *Audyt wewnętrzny*. Warszawa: Difin.

THE ROLE OF AUDIT IN DETECTING RISKS ON THE EXAMPLE OF THE MUNICIPAL SOCIAL WELFARE CENTER

Abstract: *Purpose* – In recent years very important is attached to audit as a very important instrument of protection against all kinds of risks. The aim of this article is to present and analyze the theoretical and practical aspects of auditing on the example of the Municipal Social Welfare Center in the context of risk assessment.

Design/methodology/approach – The applied research methods are based on the literature studies of the scope examined and the risk assessment conducted by the MOPS and the design of the audit tasks.

Findings – The article contains a list of the examined risks on the example of the Municipal Social Assistance Center in Katowice and justification of the actions taken to avoid risk.

Originality/value – The article is original because it has applied research methods specific to a particular business entity.

Keywords: public finance unit, risk, protection, risk identification, financial audit

Cytowanie

- Emerling, I. (2017). Analiza ryzyka w opracowaniu planu audytu na przykładzie Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 141–153. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-13.

Wizualizacja danych i informacji jako narzędzie wspomagania audytu ryzyka

Beata Iwasieczko*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest wskazanie na możliwość wykorzystania metod wizualizacji danych i informacji w audycie ryzyka.

Metodologia badania – Badanie literatury przedmiotu dotyczącej wizualizacji danych, metodyki sporządzania sprawozdań niefinansowych i audytu w zakresie ryzyka stanowi punkt wyjścia rozważań. Wykorzystano metodę wnioskowania przez analogię i metodę dedukcyjną.

Wynik – Zaprezentowano informacje tworzące tzw. mapę myśli dla ryzyka w celu wspomagania audytu ryzyka na przykładzie ryzyka środowiskowego.

Oryginalność/wartość – Wykorzystanie metod wizualizacji danych i informacji jest bardzo istotne w aspekcie zwiększenia efektywności audytu ryzyka. Równocześnie determinuje to zwiększenie spójności ujawnianych informacji niefinansowych i prezentowanych w sprawozdaniach danych finansowych.

Słowa kluczowe: ryzyko, audyt ryzyka, ryzyko środowiskowe, wizualizacja danych i informacji

Wprowadzenie

Podstawą strategii społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju jest użyteczna informacja, która może zmniejszyć niepewność w procesie podejmowania decyzji, gdy ta informacja jest istotna i może być wykorzystana przez jej użytkownika (Czaja, 2011, s. 34–35). Jest to szczególnie ważne w przypadku danych, informacji niefinansowych, ujawnianych w częściach narracyjnych sprawozdań finansowych, poza sprawozdaniem finansowym w tzw. sprawozdaniu z działalności lub w oddzielnych raportach: społecznej odpowiedzialności, środowiskowych, zrównoważonego rozwoju, raportach zintegrowanych oraz innych dotyczących kapitału intelektualnego, ryzyka. Wizualizacja danych i informacji (szczególnie niefinansowych) dotyczących ryzyka działalności może istotnie poprawić jakość percepcji informacji, a tym samym wpłynąć na większą efektywność audytu ryzyka. W sytuacji ujawniania informacji na temat ryzyka w różnych obszarach działalności organizacji wizualizacja zwiększa transparentność różnorodnych podejść do definiowania, identyfikowania, klasyfikacji, pomiaru, ewaluacji, zarządzania ryzykiem oraz kontroli i monitorowania podjętych działań organizacji w tym zakresie.

* dr Beata Iwasieczko, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, KTRiAF, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, e-mail: beata.iwasieczko@ue.wroc.pl.

1. Ryzyko i zarządzanie ryzykiem

W praktyce gospodarczej spotyka się różne rodzaje ryzyka, postrzeganego zarówno jako szansa, jak i zagrożenie dla każdej organizacji, co wynika ze złożoności działalności i otoczenia poszczególnych organizacji.

Istnieje wiele taksonomii ryzyka, uwzględniających mnogość jego rodzajów. Dla spółek giełdowych w klasyfikacji ryzyka podstawowym jego rodzajem jest ryzyko całkowite, w ramach którego można wyróżnić dwa rodzaje ryzyka, poddawane szczegółowej klasyfikacji, czyli ryzyko systematyczne (rynkowe, niedywersyfikowalne, zewnętrzne) oraz ryzyko niesystematyczne (specyficzne, dywersyfikowalne, wewnętrzne) (Skoczylas, 2002, s. 2012). Ryzyko systematyczne, którego źródła pochodzą z zewnątrz organizacji nie podlega kontroli podmiotu i nie może być wyeliminowane przez inwestorów. Jego źródłem są siły przyrody, warunki ekonomiczne panujące na danym rynku lub na rynku globalnym. W jego ramach można wyróżnić wiele rodzajów ryzyka szczegółowego, takich jak (Skoczylas, 2002, s. 212): ryzyko stopy procentowej, walutowe, rynku, siły nabywczej, polityczne; wydarzeń i inne. Ryzyko niesystematyczne jest związane z decyzjami podejmowanymi przez zarządy organizacji. Do tego rodzaju ryzyka wewnętrznego można zaliczyć między innymi (Skoczylas, 2002, s. 2012): ryzyko niedotrzymania warunków kontraktu; zarządzania, biznesu, finansowe; bankructwa; reinwestowania, wykupu na żądanie bądź przedwczesnej spłaty czy też ryzyko zamienności i inne.

Ryzyko jest ujawniane według prawa bilansowego krajowego w sprawozdaniu z działalności, a według prawa międzynarodowego regulowanego Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, w tzw. komentarzu zarządu w zakresie informacji dotyczących przede wszystkim: czynników wewnętrznych, zewnętrznych ryzyka i niepewności odnośnie do przyszłych wyników działalności przedsiębiorstwa; czynników ryzyka kredytowego, rynkowego, utraty płynności i operacyjnego; strategii oraz organizacji systemu zarządzania ryzykiem; zasad pomiaru ryzyka z uwzględnieniem odpowiednich metod i narzędzi, kwantyfikacji i nadania priorytetów czynników ryzyka w ramach poszczególnych grup ryzyka oraz działań podejmowanych w celu ograniczenia ryzyka.

W spółkach giełdowych w procesach zarządzania ryzykiem i audytu ryzyka powinien być zapewniony nadzór korporacyjny i zasady dobrych praktyk, co wpływa na ograniczenie ryzyka dużych korporacji. Polityka zarządzania ryzykiem właściwa dla danej organizacji, wynikająca ze specyfiki jej działalności powinna stanowić ochronę organizacji przed istniejącymi i pojawiającymi się zagrożeniami, wspomagać ocenę ekspozycji na ryzyko i zapewniać właściwe wytyczne dotyczące odpowiednich działań w sytuacji istniejącego ryzyka. Kolejnymi etapami kontroli ryzyka powinny być: kontrola wewnętrzna, audyty wewnętrzne i zewnętrzne. Wsparcie metodyczne w zakresie systemu zarządzania ryzykiem i jego wdrożenia w każdej organizacji mogą stanowić standardy zarządzania ryzykiem standardy: COSO, AS, BASEL III, FERMA, HACCP, PRINCE, *IT Risk Management*

Framework oraz normy ISO np. PN ISO 31000:2012 – Zarządzanie Ryzykiem Zasady i Wytuczne, ISO 31010 *Risk management – Risk assessment techniques*.

Organizacje zarządzają ryzykiem poprzez jego identyfikację, analizę, a następnie ewaluację pod kątem jego modyfikacji przez wdrożenie postępowania z ryzykiem, mają na celu spełnienie kryteriów ryzyka. W trakcie tego procesu organizacje komunikują się i konsultują z interesariuszami, a także monitorują i dokonują przeglądu różnych rodzajów ryzyka oraz środków kontroli, które modyfikują ryzyko. Dla efektywnego zarządzania ryzykiem należy dla każdego rodzaju związanego z określonymi procesami, w skali punktowej ocenić jego prawdopodobieństwo i skutek, określić czynności zaradcze z wykorzystaniem metod identyfikacji ryzyka (Kokot, 2015, s. 538): eksperckich, heurystycznych, systemowych, z wykorzystaniem oprogramowania komputerowego. W fazie szacowania ryzyka środowiskowego wykorzystuje się wiele metod, wśród których można wymienić: analizę drzewa zdarzeń, analizę drzewa błędów, analizę statystyczną zdarzeń przeszłych.

Efektem etapu oceny ryzyka w każdej organizacji powinien być obraz hierarchii ryzyka, czyli tzw. mapa ryzyka (zwana również matrycą ryzyka, modelem ryzyka, charakterystyką ryzyka), będąca graficzną prezentacją oceny zidentyfikowanego ryzyka ze wskazaniem metod jego kontroli (Kumpiałowska, 2011, s. 78).

Ze względu na znaczenie, ryzyko środowiskowe stanowi przedmiot rozważań w tym artykule. Uwarunkowania środowiskowe mają bowiem istotny wpływ na rozwój gospodarczy, będąc jego podstawą lub barierą (co dotyczy np. możliwości wyczerpania się zasobów, koniecznych dla prowadzenia działalności gospodarczej). Innym problemem jest np. stopień zanieczyszczenia, stan zdewastowania środowiska naturalnego, co determinuje jakość zasobów naturalnych (np. obniżenie stanu czystości wód, powietrza) oraz ich użyteczność. Zanieczyszczenie może mieć formę gazowych lub pyłowych zanieczyszczeń powietrza, zanieczyszczeń gleb, wody a także hałas i wibracje (Kupiec, 1996, s. 69–70).

2. Ryzyko środowiskowe

Ryzyko środowiskowe, często niesłusznie utożsamiane z ryzykiem ekologicznym, może być powodowane przez dwa rodzaje oddziaływań – sił przyrody na człowieka i gospodarkę (oddziaływanie antroposferyczne) oraz oddziaływanie człowieka, prowadzonej przez niego działalności na środowisko (oddziaływanie biosferyczne). Na ryzyko środowiskowe, przy takim podejściu składają się trzy rodzaje ryzyka: środowiskowe ryzyko zdrowotne, ryzyko ekologiczne i środowiskowe ryzyko majątkowe (Panasiewicz, 2015, s. 232).

Ponieważ identyfikacja ryzyka polega na zbieraniu i ocenie danych na temat zagrożeń, należy analizować informacje dotyczące np. ryzyka ekologicznego w zakresie: stanu środowiska przyrodniczego terenu mogącego znaleźć się w obszarze oddziaływania czynników niebezpiecznych emitowanych przez przedsiębiorstwo (określenie istniejących ekosystemów, identyfikacja warunków środowiskowych, które mogą wpływać na wielkość

narażenia, czyli klimat, roślinność, rodzaj gleby), potencjalnych i istniejących źródeł emisji zanieczyszczeń (określenie czynników szkodliwych dla środowiska, wielkość emisji, możliwości przemian substancji w środowisku i przemieszczania się zanieczyszczeń do powietrza, gleby, pobliskich rzek i wód gruntowych lub łańcucha pokarmowego) oraz informacji, czy dany czynnik chemiczny, fizyczny powoduje szkodliwe działanie, a jeśli tak, to jakiego rodzaju szkody powoduje (Panasiewicz, 2015, s. 233).

Przykładowe wskaźniki dokonań w zarządzaniu środowiskowym obejmują wskaźniki takie jak np.: zużycie energii (MWh/rok, kWh/pojazd), emisję dwutlenku węgla (t/rok, kg/pojazd, g/km, procent), emisję tlenków azotu i dwutlenku siarki (t/rok, g/pojazd), emisję lotnych związków organicznych (t/rok, kg/pojazd), emisję pyłów (t/rok), odpady do utylizacji (t/rok, kg/pojazd), odpady do recyklingu (t/rok, kg/pojazd), zużycie wody i generowanie ścieków (m³/rok, m³/pojazd), chemiczne zapotrzebowanie tlenu – COD, miara zanieczyszczeń w wodzie i ściekach (t/rok, g/pojazd), ilość odprowadzonych ścieków (m³/rok), pobór wody wg źródeł (m³/rok). Z kolei najczęściej stosowane wskaźniki KPI to: redukcja emisji dwutlenku węgla (procent), elektryfikacja pojazdów (liczba pojazdów), efektywność zużycia paliwa (mil/galon), redukcja zużycia energii (MWh/pojazd, procent), zużycie energii pozyskiwanej z odnawialnych źródeł (MW), redukcja emisji dwutlenku węgla (t/pojazd, procent), redukcja emisji lotnych związków organicznych (kg/pojazd, procent), redukcja zużycia wody (m³/pojazd, procent), redukcja generowanych odpadów (kg/pojazd, procent) (Balicka, 2015, s. 217). Aspekty środowiskowe mogą być: negatywne awaryjne, np. pożar, wyciek oleju do gleby, wyciek kwasu do ścieków i inne; negatywne ciągłe, np. emisje do atmosfery, ścieki, odpady i inne wpływy; pozytywne związane z redukcją czynników ryzyka.

Zagadnieniami szczegółowymi, w obszarze środowiskowym wpływającymi na ryzyko są (Roszkowska 2011, s. 31): stosowanie regulacji ekologicznych, zużycie zasobów naturalnych, zanieczyszczanie powietrza i wody, bioróżnorodność, emisja gazów cieplarnianych, hałas, wibracje, gospodarka odpadami, redukcja opakowań, zużycie energii, radioaktywność, recykling, używanie materiałów i zasobów odnawialnych, skażenie i erozja gleby, wycieki chemiczne, substancje niszczące warstwę ozonową, modyfikacje genetyczne, prawa zwierząt, ochrona zagrożonych gatunków. Z tymi obszarami pokrywają się np. normy ISO 26000.

Zagrożeniami środowiskowymi najczęściej ujawnianymi w raportach rocznych są np.: katastrofy naturalne, skażenia substancjami toksycznymi, emisja zanieczyszczeń atmosferycznych oraz zmiany w obowiązujących prawach środowiskowych i inne.

Dla skutecznego przeciwdziałania możliwym zagrożeniom środowiskowym wiele organizacji decyduje się na wdrażanie systemu zarządzania środowiskowego ISO, gdzie podstawę stanowi cykl Deminga, systemy EMAS, SA8000 a także zintegrowane wytyczne, np. ISO26000.

Źródło informacji w tym zakresie stanowi rachunkowość społeczna i środowiskowa, z wykorzystaniem narzędzi, takich jak zrównoważona karta wyników (SBC), wewnętrzny

pomiar dokonań, raportowanie i zarządzanie w zakresie ryzyka. Na przykład SBC ukazuje powiązania przyczynowe między czynnikami oraz powiązanymi wynikami działalności gospodarczej (np. zagrożenia związane z przejściem na niższy poziom emisji dwutlenku węgla, związane z wpływem zmian klimatycznych, zmiany dostępności wody, jej pozyskiwania i jakość; zmiany temperatury).

W celu analizy ryzyka, w ramach audytów dokonuje się kontroli takich zagadnień jak np.: wpływ na środowisko naturalne (zużycie zasobów naturalnych – ich wyczerpywanie się, szkody górnicze), zarządzanie odpadami, energia jądrowa, zanieczyszczenie wody (ścieki chemikalia), co powoduje zanieczyszczenie wody, niszczenie flory i fauny, eutrofizację, bioakumulacje substancji toksycznych) i powietrza (emisja CO, CO₂, pyłów; kwaśne deszcze, efekt cieplarniany). Celem tego rodzaju audytu jest wykazanie między innymi prawidłowości prowadzonej gospodarki odpadami, wypełnianie norm emisji zanieczyszczeń powietrza, gleby i wody oraz emisji hałasu a także wykorzystanie preparatów i substancji niebezpiecznych.

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w normie ISO 19011 audyt środowiskowy ma na celu (Matuszak-Flejszman, 2016, s. 61–62):

- stwierdzenie zgodności systemu zarządzania środowiskowego audytowanego z kryteriami audytu, takimi jak m.in. polityka środowiskowa, aspekty środowiskowe, wymagania prawne i inne dotyczące ochrony środowiska, dokumentacja środowiskowa,
- stwierdzenie, czy system zarządzania środowiskowego został właściwie wdrożony i jest właściwie utrzymywany,
- określenie słabych elementów systemu zarządzania środowiskowego, w których można się doskonalić,
- ocenę zdolności wewnętrznego procesu przeglądu zarządzania w celu zapewnienia ciągłej odpowiedniości i skuteczności systemu zarządzania środowiskowego,
- przedstawienie klientowi wyników audytu w sposób jasny i stanowczy w czasie uzgodnionym w planie audytu,
- przedstawienie zaleceń dotyczących doskonalenia systemu zarządzania środowiskowego, jeżeli uzgodniono to w zakresie audytu.

Istotnym narzędziem w zakresie systemowego podejścia do zarządzania środowiskowego w organizacji, mającym znaczenie w controllingu środowiskowym, jest rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady dotyczące systemu ekozarządzania i audytu (EMAS), którego celem jest zmniejszanie negatywnego wpływu na środowisko, redukcja odpadów, wzrost efektywności, poprawa wizerunku, uwzględnianie czystych technologii (Matuszak-Flejszman, 2014).

W praktyce gospodarczej pierwszy etap audytu środowiskowego polega na przeprowadzeniu audytu prawnego zgodności z prawem ochrony środowiska (identyfikacji stopnia spełniania wymogów prawnych), w następujących obszarach/zakresach: ogólnych wymagań prawnych gospodarki odpadami, emisji do powietrza, gospodarki wodno-ściekowej, recyklingu oraz odzysku opakowań i produktów, recyklingu oraz odzysku sprzętu

elektrycznego i elektronicznego, recyklingu substancji i preparatów chemicznych oraz substancji kontrolowanych, emisji hałasu oraz pozostałej działalności wpływającej na środowisko.

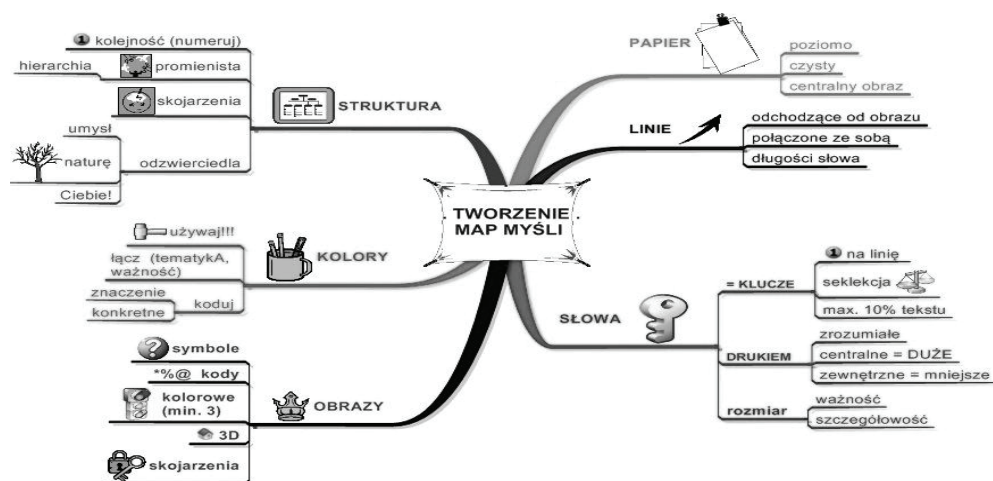
3. Wizualizacja danych i informacji w audycie ryzyka na przykładzie ryzyka środowiskowego

Wizualizacja oznacza przetwarzanie złożonych struktur danych na formę czytelną dla ich użytkownika, z zastosowaniem elementów graficznych, co pozwala odbiorcom informacji na wychwycenie problemów, pozostających w ukryciu przy użyciu standardowych metod analizy (Wyskwariski, 2016, s. 510).

Najprostszy model wizualizacji reprezentują tzw. listy terminów; bardziej złożonym modelem są struktury hierarchiczne, a najbardziej złożony model prezentują systemy, które przez występowanie różnych typów związków zapewniają bogaty kontekst relacyjny dla interpretacji danego pojęcia. Z punktu widzenia możliwości zapisu za pomocą tych modeli wiedzy ekonomicznej najbardziej interesujące są: mapy myśli (*think map*), pojęć (*concept map*), tematów (*topic map*), będące formą reprezentacji wiedzy.

Mapa pojęć to metoda wizualnego przedstawienia problemu z wykorzystaniem schematów, rysunków, haseł, zwrotów, symboli. Są one dwuwymiarowymi reprezentacjami pojęć i ich wzajemnych relacji. Z kolei tzw. mapy myśli to wielowymiarowe układy pojęć, składające się na strukturę złożonego zagadnienia. Mapy te są więc narzędziami przekształcającymi statyczny zbiór różnych informacji w dynamiczną strukturę prezentującą powiązania między poszczególnymi jego elementami (Sosińska-Kalata, 2005, s. 160).

Mapy myśli, będące rozwiniętą formą map pojęć nadają się więc do prezentacji złożonych idei, pomysłów, zagadnień, mając formę diagramu reprezentującego powiązane ze sobą słowa, idee, zadania, zagadnienia rozmieszczone wokół głównej idei/zagadnienia/słowa kluczowego (Manoharan, 2008). Mapy myśli umożliwiają reprezentowanie wiedzy a ich sporządzanie rozpoczyna się od wybrania zasadniczej idei (tematu), zagadnienia i wykazania słów kluczowych, obrazujących zagadnienia bezpośrednio powiązane z ideą główną, a następnie połączenie ich za pomocą linii z hasłem centralnym. Od głównej idei, zagadnienia, pojęcia, punktu centralnego wyprowadza się od kilku do kilkunastu gałęzi, prowadzących do kolejnych słów kluczowych lub symboli obrazujących rozdzielenie idei głównej na poszczególne elementy. Od zapisanych w ten sposób podzagadnień odchodzą kolejne gałęzie, które odzwierciedlają coraz bardziej szczegółowe zagadnienia, powiązane logicznie zarówno z zagadnieniem głównym, jak i z subideami, których bezpośrednio dotyczą. Wyodrębnianie powiązań pomiędzy ideami oraz nadanie im pewnej hierarchii powoduje lepsze zrozumienie rozważanego zagadnienia oraz czynników nań wpływających. Metoda ta została opracowana przez Tony'ego i Barry'ego Buzana. Schemat ideowy mapy myśli przedstawiono na rysunku 1.



Rysunek 1. Schemat ideowy mapy myśli

Źródło: <http://www.szybkanauka.mkbe.pl/mapy-mysli.html> (1.10.2016).

Analiza jakościowa map myśli ma na celu identyfikację generowanych zagadnień, idei i związanych z nimi pojęć, a następnie uchwycenie relacji między nimi oraz interpretację znaczenia głównego zagadnienia. Mapy myśli jako narzędzie badawcze: „pozwalają na przedstawienie wiedzy i reprezentacji danej jednostki lub grupy na dany temat” (Meier, 2007, s. 1).

Do złożonej analizy różnego rodzaju zagrożeń np. środowiskowych można wykorzystać w audycie mapę myśli ryzyka, co jest równocześnie uzasadnione potrzebą rozpoznawania nowych rodzajów ryzyka. W przypadku mapy myśli ryzyka działalności przy opisie rodzajów ryzyka należy ujawnić następujące informacje:

- zakres ryzyka – opis, cele, ograniczenia, czynniki sukcesu,
- identyfikację ryzyka – opis, poziom (strategiczny, operacyjny, procesu, projektu); właściciel, pomiar, możliwe konsekwencje, koszty,
- ewaluację ryzyka: relacje pomiędzy różnymi rodzajami ryzyka, akceptowalny poziom ryzyka,
- zarządzanie ryzykiem: dla każdego ryzyka z oznaczeniem jego prawdopodobieństwa, ram czasowych, poziomu krytycznego – zakres tolerancji, sposób eliminacji, transfer, działania, koszty działań,
- przegląd – raportowanie, inicjatywy, działania,
- rodzaje ryzyka.

Należy także ujawnić informacje odpowiadające potrzebom informacyjnym w odniesieniu do procesu zarządzania ryzykiem w zależności od etapów (Kiziukiewicz, 1998, s. 89–90; Sawicki, 2005, s. 69): na etapie identyfikacji ryzyka (rodzaje zagrożeń i ich przyczyny,

procesy objęte ryzykiem, miejsca powstawania ryzyka, moment powstawania ryzyka, następstwa ryzyka, powiązania z innymi zdarzeniami); na etapie szacowania ryzyka (planowanie celów i zadań szczegółowych, rodzaj i kierunek odchyłeń, wielkość odchyłeń, konsekwencje odchyłeń, analiza kosztów i efektów); na etapie sterowania ryzykiem (identyfikacja zagrożeń, oddziałujących na podmiot, możliwości reakcji, system zabezpieczeń przed ryzykiem, rozwiązania organizacyjne) oraz na etapie kontroli ryzyka.

Mapa myśli ryzyka powinna zawierać opis ryzyka środowiskowego każdego rodzaju (np. ryzyko zanieczyszczenia powietrza i gleby – ścieki, odpady, emisje, pyły), hałas, wibracje, klęski żywiołowe, zmiany klimatu), zgodnie z przyjętym kryterium z uwzględnieniem czynników, celu, metod na każdym etapie procesu zarządzania ryzykiem i układami wskaźników np. ekologicznych typu: liczba naruszeń norm ochrony środowiska, wartość inwestycji zmniejszających oddziaływanie na środowisko, indeksy ekoproduktywności, ekoefektywności, fundusze przeznaczone na proekologiczne inwestycje, szkolenia środowiskowe, działania w ramach recyklingu, stopień redukcji zanieczyszczenia wód gruntowych, wody pitnej.

Dla każdego rodzaju ryzyka środowiskowego w mapie myśli trzeba wyróżnić zagadnienia na różnych jej poziomach, takie jak np.:

- zakres (opis, cele, czynniki, ograniczenia),
- identyfikacja ryzyka – dla każdego rodzaju ryzyka – opis, poziom (procesu, projektu, strategiczny, operacyjny), pomiar, konsekwencje,
- ewaluacja ryzyka – dla każdego ryzyka – (prawdopodobieństwo, ramy czasowe, poziom krytyczny), relacje pomiędzy rodzajami ryzyka, akceptowalny poziom ryzyka,
- zarządzanie rodzajem ryzyka – tolerancja, eliminacja, transfer, działania,
- monitorowanie i kontrola – dla każdego rodzaju ryzyka – poziom kontroli: kontrola wewnętrzna, audyt wewnętrzny, audyt zewnętrzny, działania, raportowanie.

Uwagi końcowe

Należy zgodzić się ze stwierdzeniem, że wizualizacja informacji sprawozdawczych dotyczących ryzyka (szczególnie niefinansowych) może stanowić narzędzie wspomagające audyt w tym zakresie. Zastosowanie wizualizacji do prezentacji danych i informacji ekonomicznych pozwala na prezentację informacji – w uproszczonej, ale zrozumiałej i efektywnej formie. Jest to szczególnie istotne w przypadku analizy informacji na temat ryzyka działalności organizacji gospodarczych w różnych obszarach, co zwiększa transparentność różnorodnych podejść do definiowania, identyfikowania, klasyfikacji, pomiaru, zarządzania ryzykiem oraz kontroli i monitorowania działań podjętych przez organizację w tym zakresie.

Literatura

- Balicka, A. (2015). Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388, 212–220. DOI: 10.15611/pn.2015.388.21.
- Czaja, S. (2011). Wybrane informacyjne ograniczenia realizacji strategii zrównoważonego rozwoju. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 225, 30–44.
- Kiziukiewicz, T. (1998). Ryzyko jako element strategicznej rachunkowości zarządczej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 203. *Prace Katedry Rachunkowości*, 17.
- Kokot, P. (2015). Identyfikacja ryzyka jako kluczowy element zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 855. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 74/1, 533–544. DOI: 10.18276/frfu.2015.74/1-46.
- Kumpiałowska, A. (2011). *Skuteczne zarządzanie ryzykiem a kontrola zarządcza w sektorze publicznym*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Kupiec, L. (1996). Zasady gospodarowania w regionach przyrodniczo cennych. W: S. Wrzosek (red.), *Mechanizmy i uwarunkowania ekorozwoju*, vol. III. Białystok: Wydawnictwo Politechniki Białostockiej.
- Manoharan, P.K. (2008). *Education & personality development*. New Delhi: APH Publishing.
- Matuszak-Flejszman, A. (2014). *Rola komunikacji z interesariuszami w aspekcie doskonalenia efektów działalności środowiskowej organizacji*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Matuszak-Flejszman, A. (2016). Uwarunkowania ekologiczne funkcjonowania i rozwoju przedsiębiorstwa. W: C. Kochalski (red.), *Zielony controlling i finanse. Podstawy teoretyczne* (s. 52–74). Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Meier, P.S. (2007). *Mind-mapping – a tool for eliciting and representing knowledge held by diverse informants*. Social research Update, 52, 1–4. Pobrane z: <http://www.soc.surrey.ac.uk/sru> (10.10.2015).
- Panasiewicz, A. (2015). Zarządzanie ryzykiem ekologicznym jako narzędzie równoważenia rozwoju organizacji. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 377, 230–239. DOI: 10.15611/pn.2015.377.16.
- Roszkowska, P. (2011). *Rewolucja w raportowaniu biznesowym. Interesariusze, konkurencyjność, społeczna odpowiedzialność*. Warszawa: Difin.
- Sawicki, K. (2005). Wybrane problemy zarządzania w przedsiębiorstwach działających w warunkach ryzyka a rachunkowość. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 27, 56–74.
- Skoczylas, W. (2002). Sprawozdawczość finansowa jako podstawa identyfikacji ryzyka działalności gospodarczej. W: D. Zarzecki (red.), *Zarządzanie finansami*, t. 1 (s. 210–211). Szczecin: Uniwersytet Szczeciński WNEiZ.
- Sosińska-Kalata, B. (2005). Systemy organizacji wiedzy w środowisku sieciowym. W: B. Sosińska-Kalata, M. Przastek-Samokowa przy współpr. A. Skrzypczaka. *Od informacji naukowej do technologii społeczeństwa informacyjnego* (s. 141–162). Warszawa: Wydawnictwo SBP.

VISUALIZATION OF DATA AND INFORMATION AS A TOOL FOR RISK AUDIT

Abstract: *Purpose* – The aim of the article is to indicate the possibility of using methods of data visualization and information in risk audit.

Design/methodology/approach – The study of subject literature in the field of data visualization, methodology of non-financial reporting and risk audit constitutes the starting point of the discussion. The method of application was introduced by analogy and deductive method.

Findings – Presented information forming the so-called. A risk thinking map for supporting environmental risk audits.

Originality/value – The fact of using data and information visualization methods is very important in terms of increasing the effectiveness of risk auditing while at the same time it determines the consistency of disclosed non-financial information and presented in the financial data reports.

Keywords: risk, risk audit, environmental risk, visualization of data and information

Cytowanie

- Iwasieczko, B. (2017). Wizualizacja danych i informacji jako narzędzie wspomagania audytu ryzyka. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 155–163. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-14.

Rola audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w szacowaniu ryzyka prowadzonej działalności w jednostkach samorządu terytorialnego

Beata Zaleska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest zaprezentowanie wyników badań dotyczących relacji między audytem wewnętrznym a kontrolą zarządczą w szacowaniu ryzyka prowadzonej działalności do ustalenia planu audytu.

Metodologia badania – Zastosowano metody badawcze, takie jak analiza literatury przedmiotu, analiza aktów prawnych i analiza porównawcza. Przeprowadzono ankietę badawczą i wywiad. Ankieta skierowana została do audytorów wewnętrznych, zatrudnionych w jednostkach samorządu terytorialnego i jednostkach budżetowych. Uzupełnieniem badań ankietowych były przeprowadzone z respondentami wywiady. Badania przeprowadzono w 2017 roku.

Wynik – Do sformułowania wniosków posłużyły przeprowadzone badania w jednostkach sfery finansów publicznych a także opublikowane przez NIK wyniki przeprowadzonej w 2011 roku kontroli dotyczącej funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego, ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego.

Oryginalność/wartość – W artykule zaakcentowano problem powiązań między audytem wewnętrznym a kontrolą zarządczą w szacowaniu ryzyka prowadzonej działalności na potrzeby planu audytu wewnętrznego. Autor opracowania nie spotkał się do tej pory z badaniami, które dotyczyły poruszanego problemu.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, kontrola zarządcza, ryzyko, plan audytu, cele, zadania, mierniki

Wprowadzenie

Od roku 2010 obowiązuje w sektorze publicznym kontrola zarządcza, która zgodnie z ustawą o finansach publicznych jest ogółem działań, podejmowanych w celu zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Za kontrolę zarządczą odpowiada kierownik jednostki, który ma zrealizować jej podstawowy cel, jakim jest zarządzanie ryzykiem prowadzonej działalności.

Wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań mieści się w zakresie działań audytu wewnętrznego, który dokonuje systematycznej oceny kontroli zarządczej i wykonuje czynności doradcze (Ustawa, 2009, art. 272). Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną. Ocena kontroli zarządczej przez audyt polega na ustaleniu czy jest ona adekwatna, skuteczna i efektywna. Kontrola przeprowadzana jest na podstawie

* dr Beata Zaleska, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Zakład Rachunkowości, e-mail: b.zaleska@tlen.pl.

rocznego planu, który musi być opracowany do końca roku, na podstawie dokonanej przez audytora analizy ryzyka prowadzonej przez jednostkę działalności. Plan audytu ustalany jest w porozumieniu z kierownikiem jednostki, któremu audyt wewnętrzny bezpośrednio podlega.

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, przeprowadzający analizę ryzyka audytor wewnętrzny musi między innymi wziąć pod uwagę cele i zadania jednostki oraz ryzyko wpływające na realizację celów i zadań (Rozporządzenie, 2015).

Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej to właśnie w jej ramach wyznacza się cele i zadania poszczególnych obszarów działania jednostki, identyfikuje i przypisuje ryzyko do wyszczególnionych celów i zadań, następnie się je analizuje i wskazuje sposób reakcji na nie (Komunikat, 2009). Działania te są związane z zarządzaniem ryzykiem, które ma zwiększyć prawdopodobieństwo osiągnięcia celów i realizację zadań poszczególnych obszarów działalności jednostki.

Na podstawie obowiązujących regulacji prawnych dotyczących kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego można postawić tezę, że audytor wewnętrzny na potrzeby stworzenia planu audytu na przyszły rok powinien posiłkować się wyznaczonymi przez kontrolę zarządczą rodzajami ryzyka przyporządkowanymi do celów i zadań, które ma zrealizować jednostka.

Celem artykułu jest zbadanie, czy audytorzy wewnętrzni w jednostkach, w których przeprowadzono badania ankietowe i wywiady, wykorzystują analizę ryzyka przeprowadzoną w ramach kontroli zarządczej do opracowania planu audytu na przyszły rok. Pośrednim celem przeprowadzonych badań jest też określenie relacji między audytem wewnętrznym a kontrolą zarządczą w zakresie analizy ryzyka.

1. Metody pomiaru ryzyka w kontroli zarządczej i audycie wewnętrznym

Zarządzanie ryzykiem jest podstawowym działaniem kontroli zarządczej. Zgodnie ze standardem nr 6 do obowiązków osób odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą należy określenie celów i zadań jednostki w rocznej perspektywie oraz monitorowanie ich wykonania za pomocą mierników (Komunikat, 2009). Celom i zadaniom przypisane powinno być podlegające analizie ryzyko związane z możliwością wystąpienia nieprawidłowości przy realizacji działalności jednostki. Analiza ryzyka w kontroli zarządczej polega na jego identyfikacji, ocenie, uszeregowaniu według rodzajów i określeniu sposób postępowania z nim (Ministerstwo Finansów, 2011).

Identyfikacja ryzyka jest procesem powtarzalnym i związanym z planowaniem działalności. W proces powinni być zaangażowani pracownicy, którzy znają specyfikę jednostki, cele i zadania, które ma do zrealizowania, a także uwarunkowania zewnętrzne wpływające na jej funkcjonowanie. Zidentyfikowane ryzyko powinno być przypisane do celów i zadań realizowanych przez odpowiednie komórki organizacyjne, które będą na nie odpowiednio

reagować. Kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych lub wyznaczeni do tego pracownicy to właściciele ryzyka. Właściciel ryzyka odpowiada za zarządzanie ryzykiem i jego monitorowanie.

Zidentyfikowane ryzyko podlega ocenie, czyli ustaleniu jego istotności. Istotność to wypadkowa prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka i skutków, które może ono spowodować. Ocena ryzyka może być dokonywana różnymi metodami, w zależności od specyfiki jednostki i umiejętności osób, które takiej oceny dokonują. Określenie istotności poszczególnych zidentyfikowanych rodzajów ryzyka pozwala je uszeregować i sporządzić w formie graficznej mapę ryzyka. Na jej podstawie ryzyko przypisane jest do odpowiedniej kategorii. Wyróżnia się ryzyko, wobec którego muszą być podjęte dodatkowe działania, ryzyko, które musi być monitorowane i takie, które nie niesie istotnego zagrożenia dla realizacji celów i zadań.

Sposób reakcji na ryzyko zależy od stopnia jego akceptowalności a także porównania kosztów koniecznych do jego zminimalizowania lub uniknięcia, z korzyściami jakie te działania przyniosą. Informacje o ryzyku powinny być przedstawione w rejestrze ryzyka. Jego minimalna zawartość to podanie zidentyfikowanych rodzajów ryzyka, jego właściciele, oceny ryzyka, akceptowanego poziomu i sposobu reakcji na ryzyko.

Ocena zarządzania ryzykiem jest podstawowym zadaniem audytora wewnętrznego. Zgodnie z międzynarodowymi standardami audytu wewnętrznego przyjętymi do stosowania w Polsce, ocena ta polega na ustaleniu skuteczności zarządzania ryzykiem i przyczynieniu się do usprawnienia tego zarządzania (Komunikat, 2013). W procesie oceny audytor wewnętrzny bada czy cele jednostki są zgodne z jej misją i ją wspierają, czy zostały wyznaczone i ocenione istotne rodzaje ryzyka, czy został wyznaczony sposób reakcji na ryzyko w odniesieniu do stopnia jego akceptowalności. Przy ocenie zwraca się też uwagę na to czy są rejestrowane informacje o ryzyku w rejestrze ryzyka i na czas przekazywane pracownikom jednostki.

W audycie wewnętrznym rola analizy ryzyka sprowadza się do sporządzenia planu audytu i zidentyfikowaniu obszaru ryzyka, który będzie podlegał badaniu przez audytora. Na podstawie dokonanej analizy ryzyka audytor wybiera zadania, które w danym roku będzie realizował. W analizie ryzyka na potrzeby audytu wewnętrznego bierze się pod uwagę cele i zadania jednostki i ryzyko, które jest do nich przyporządkowane. W analizie ryzyka może brać udział audytor, kierownik jednostki i kierownicy poszczególnych działów. Metody analizy ryzyka przedstawiono w podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej, który został opublikowany przez Ministerstwo Finansów w marcu 2003 roku (Podręcznik, 2003). Zgodnie z nim do analizy ryzyka można zastosować metodę mapy ryzyka, matematyczną, szacunkową i mieszaną. Najprostsza jest metoda szacunkowa, polegająca na stworzeniu listy rankingowej na podstawie poziomu ryzyka przypisanego do konkretnych zadań audytowych. Metoda wymaga od audytora dobrej znajomości jednostki i jest polecana dla wieloosobowych komórek audytu wewnętrznego ze względu na uwiarygodnienie wyników.

Metoda matematyczna stosowana przy wykorzystaniu arkusza kalkulacyjnego – jest uważana za najlepiej udokumentowaną metodę analizy ryzyka. Ryzyko obszarów działalności jednostki wyznacza audytor na podstawie swojego osądu, biorąc pod uwagę priorytety kierownika jednostki i datę ostatniej kontroli, dokonanej w obszarze działalności, dla którego wyznaczane jest ryzyko.

Metoda mieszana wykorzystywana jest najczęściej do oceny czynników ryzyka przypisanych do procesów, które są realizowane w obszarach działalności jednostki wybranych do kontroli przez audytora wewnętrznego w rocznym planie audytu. Dla obszaru działalności jednostki, dla którego ryzyko ważne będzie największe, zadania audytowe powinny być realizowane w pierwszej kolejności. Audytor powinien zwrócić uwagę na procesy realizowane w ramach badanego obszaru, dla których ryzyko ważne jest największe i zbadać je w pierwszej kolejności.

Metoda mapy ryzyka klasyfikuje je według prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka i jego znaczenia dla jednostki. Prawdopodobieństwo wystąpienia ustala się w skali od 1 do 5, natomiast znaczenie dla jednostki w skali od 1 do 10. Po ocenie ryzyka, na podstawie przypisanych wartości ze skali prawdopodobieństwa i znaczenia, ryzyko umieszcza się w jednym z czterech kwadratów na osi współrzędnych. Metoda pozwala przypisać ryzyko do jednej z czterech kategorii:

- a) zapobiegaj u źródła (duże prawdopodobieństwo wystąpienia i duże znaczenie ryzyka dla jednostki);
- b) wykryj i monitoruj (znaczenie duże, ale prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka mniejsze);
- c) monitoruj (znaczenie mniejsze, ale prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka duże);
- d) minimalna kontrola (małe znaczenie i małe prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka).

Przy stosowaniu tej metody audytor wewnętrzny powinien mieć dużą wiedzę na temat jednostki.

Biorąc pod uwagę akty prawne i inne opracowania dotyczące kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, można stwierdzić, że głównym narzędziem stosowanym przez audytora wewnętrznego i osobę odpowiadającą za kontrolę zarządczą jest analiza ryzyka. Wykorzystanie analizy ryzyka służy jednak różnym celom, realizowanym w ramach funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Analiza ryzyka przeprowadzana jest innymi metodami przez różny krąg osób. Wybrane różnice w stosowaniu analizy ryzyka przez kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Analiza ryzyka w kontroli zarządczej i audycie wewnętrznym

Kryteria	Kontrola zarządcza	Audyt wewnętrzny
Cel analizy ryzyka	przypisanie ryzyka do celów i zadań realizowanych przez jednostkę, zapobieganie w przyszłości niekorzystnym zjawiskom wpływającym na realizację celów i zadań	opracowanie planu audytu wewnętrznego, przegląd wstępny realizowanego zadania audytowego w celu przypisania ryzyka do realizowanych w badanym obszarze procesów, usprawnianie procesów, które przyczyniają się do realizacji zadań i celów jednostki
Osoby uczestniczące w analizie ryzyka	wszyscy pracownicy jednostki	audytorzy wewnętrzni, kierownik jednostki, kierownicy poszczególnych działów
Funkcja analizy ryzyka	zarządzanie ryzykiem	kontrola zarządzania ryzykiem
Metody analizy ryzyka	ustalenie prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka i skutków jego zmaterializowania, mapa ryzyka	metody szacunkowe, metody matematyczne, metody mieszane, mapa ryzyka
Zadania analizy ryzyka	wyznaczanie celów jednostki, skutków materializacji ryzyka, sposobów monitorowania ryzyka i jego minimalizowania lub zapobiegania w przyszłości	kontrola obszarów działalności jednostki o największym prawdopodobieństwie wystąpienia nieprawidłowości, wskazanie słabości kontroli zarządczej w badanym obszarze i opracowanie zaleceń dotyczących ich wyeliminowania lub zminimalizowania
Sposób udokumentowania analizy ryzyka	rejestr ryzyka	plan audytu wewnętrznego na przyszły rok, sprawozdanie z realizacji audytu wewnętrznego, dokumenty robocze audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie Kotarski, Rosiek (2016), s. 231–241; Łukomska-Szarek (2016), s. 245–246; Zbaraszevska (2016), s. 256.

2. Szacowanie ryzyka w praktyce

Inspiracją do przeprowadzenia badań w zakresie analizy ryzyka w kontroli zarządczej i audycie wewnętrznym była „Informacja w o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego (dalej: JST) ze szczególnym uwzględnieniem kontroli zarządczej” opublikowana przez Najwyższą Izbę Kontroli (dalej: NIK) w 2011 roku. Głównym celem kontroli była ocena sposobu wdrożenia kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego oraz wywiązania się z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego. Badaniem objęto 20 JST, w tym 14 urzędów miast i sześć urzędów gmin. Przedmiotem badań było funkcjonowanie kontroli zarządczej w obszarze zamówień publicznych.

NIK negatywnie ocenił postęp i efekty wprowadzania kontroli zarządczej w badanych jednostkach i wspieranie kierowników przez audytorów wewnętrznych w realizacji celów i zadań. Dotyczyło to skontrolowanych przez NIK wyników zadań zapewniających i czynności doradczych wykonywanych przez audytorów wewnętrznych, które w opinii organu

dokonującego kontroli nie były wystarczającym źródłem informacji o adekwatności, skuteczności i efektywności całego systemu kontroli zarządczej. W 95% badanych jednostek stwierdzono brak zarządzania ryzykiem, które jest głównym zadaniem kontroli zarządczej. Udokumentowane wprowadzanie kontroli zarządczej, uwzględniające identyfikację i analizę ryzyka stwierdzono tylko w jednej jednostce. NIK podkreślił, że brak zarządzania ryzykiem przyczynia się do obniżenia jakości analiz ryzyka przeprowadzanych na potrzeby sporządzenia planu audytu wewnętrznego, a to z kolei wpływa na obniżenie efektywności audytu wewnętrznego (*Informacja...*, 2011).

W przypadku 70% kierowników urzędów stwierdzono, że nie uczestniczyli oni w szkoleniach z zakresu zarządzania ryzykiem. Kontrolę w zakresie wprowadzania kontroli zarządczej przeprowadzono także w gminnych jednostkach organizacyjnych. W 71% badanych jednostek pracownicy zostali zapoznani z problematyką kontroli zarządczej, jednak aż 72% kierowników jednostek nie brało udziału w szkoleniach z zakresu zarządzania ryzykiem. W przypadku 55% badanych jednostek zadania z zakresu zarządzania ryzykiem zostały przypisane pracownikom, ale monitorowanie zarządzania ryzykiem było prowadzone tylko w 44% kontrolowanych jednostek. NIK stwierdził też w jednym z urzędów przypadek przypisania audytorowi wewnętrznemu zadań z zakresu zarządzania ryzykiem, co nie było prawidłowym działaniem i wiązało się z wyłączeniem dokonywania przez audytora wewnętrznego oceny systemu kontroli zarządczej w kolejnym roku. W odniesieniu do audytu wewnętrznego oceniono wybór metod analizy ryzyka, które przyczyniły się do wyznaczenia zbyt dużej liczby obszarów ryzyka i wykonywanie zbyt małej w stosunku do potrzeb liczby zadań audytowych w ciągu roku. Działania doradcze dotyczące kontroli zarządczej stwierdzono tylko w 30% badanych jednostek.

W opinii NIK wynik kontroli świadczył o zbyt małej świadomości kierowników urzędów miast i gmin o korzyściach, jakie przyniosłaby adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza i niezależny, obiektywny i efektywny audyt wewnętrzny.

W odpowiedzi na kontrolę NIK, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych przeprowadził badania ankietowe w 2561 JST dotyczące audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej i opublikował je w maju 2012 roku w opracowaniu *Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej*. Celem badań było określenie stanu wiedzy i podejmowanych działań z zakresu kontroli zarządczej w JST. Tylko w 30% badanych jednostek stwierdzono zarządzanie ryzykiem. Respondenci wskazali ograniczenia i problemy z zakresu zarządzania ryzykiem. Przede wszystkim dotyczyły one braku ujednoliconego katalogu mierników realizacji, celów, zadań, podzadań dla wszystkich jednostek JST w Polsce, braku regulacji i metodologii w zarządzaniu ryzykiem, braku przekonania co do sensu realizacji kontroli zarządczej w obszarze zarządzania ryzykiem. Podkreślono także brak przepisów prawa dotyczących sposobu dokumentowania prowadzenia kontroli zarządczej a także formy określania misji, celów strategicznych, celów rocznych i monitorowania systemu kontroli zarządczej (*Analiza...*, 2012).

W podsumowaniu przeprowadzonej przez NIK kontroli i badań Ministerstwa Finansów można stwierdzić, że w pierwszym okresie wprowadzania w JST kontroli zarządczej wystąpiły liczne problemy dotyczące świadomości osób, na które nałożono taki obowiązek, braku odpowiednich regulacji prawnych i wytycznych w zakresie metodologii kontroli zarządczej, zrozumienia właściwego podziału zadań między kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym. Najwięcej problemów sprawiły obowiązki w zakresie zarządzania ryzykiem, powiązania ryzyka z celami i zadaniami jednostki i jego analizy, co pozwoliłoby ryzyko zminimalizować do akceptowalnego poziomu.

Badania na potrzeby artykułu przeprowadzono w 2017 roku. W tym okresie Ministerstwo Finansów podjęło wiele działań wspierających kierowników jednostek w zakresie wprowadzania kontroli zarządczej. Należą do nich między innymi materiały metodologiczne upowszechniane przez Ministerstwo Finansów dotyczące zarządzania ryzykiem i wyznaczania celów, prezentowanie praktycznych rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej, wydawanie biuletynu „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego”.

Badaniem objęto 10 jednostek w województwie zachodniopomorskim (trzy jednostki budżetowe i siedem jednostek samorządu terytorialnego). Jednostki budżetowe to dwie jednostki wojskowe i sąd. Jednostki samorządu terytorialnego to starostwo powiatowe, urząd miasta, jedna gmina miejska i cztery gminy wiejskie. Wykorzystano ankietę i wywiad. Odpowiedzi udzielili audytorzy wewnętrzní badanych jednostek.

We wszystkich badanych jednostkach audyt wewnętrzny prowadzony jest ze względu na ustawowy obowiązek. We wszystkich jednostkach budżetowych, starostwie powiatowym i urzędzie miasta audytorzy są zatrudnieni na umowę o pracę. W pozostałych jednostkach w gminie miejskiej i czterech gminach wiejskich obowiązki w zakresie audytu wewnętrznego prowadzi audytor usługodawca.

We wszystkich badanych jednostkach, w których audytor jest zatrudniony na podstawie umowy o pracę, wyodrębniono jednoosobowe stanowisko audytora wewnętrznego. W roku 2016 w sądzie audytor zrealizował jedno zadanie, w Starostwie Powiatowym – trzy zadania, W Urzędzie Miasta też trzy zadania, w pierwszej jednostce wojskowej zrealizowano dwa zadania a w drugiej – trzy. W gminach wiejskich audytorzy zrealizowali po trzy zadania. Liczba zrealizowanych zadań była podobna w badanych jednostkach i niezależna od formy zatrudnienia audytora wewnętrznego.

We wszystkich badanych jednostkach audytorzy wewnętrzní realizują zadania audytowe poza planem audytu, gdy zachodzi podejrzenie wystąpienia ryzyka prowadzonej działalności. Zadania poza planem audytu są podejmowane na wyraźną sugestię kierownika jednostki.

Audytorzy udzielili odpowiedzi na temat wybranych zagadnień związanych z funkcjonowaniem w ich jednostkach kontroli zarządczej. Pytania dotyczyły zagadnień związanych z wyznaczaniem celów i zadań obszarów działalności jednostki i przypisywanego im ryzyka. Odpowiedzi audytorów dotyczące kontroli zarządczej przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2

Wybrane zagadnienia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w wybranych jednostkach

Pytania zadane audytorom	Odpowiedzi audytorów	Odpowiedzi audytorów
Kto wykonuje czynności związane z kontrolą zarządczą ?	wyznaczony przez kierownika jednostki pracownik (takiej odpowiedzi udzieliło 9 respondentów: audytorzy z sądu, jednostek wojskowych, starostwa powiatowego, gminy miejskiej i gmin wiejskich)	audytor z Urzędu Miasta odpowiedział, że nie wie kto wykonuje czynności związane z kontrolą zarządczą
Czy w procesie kontroli zarządczej wyznaczono cele prowadzonej działalności?	tak dla całej jednostki (takiej odpowiedzi udzieliło 8 respondentów: audytorzy z sądu, jednostek wojskowych, gminy miejskiej i gmin wiejskich)	audytor z Urzędu Miasta odpowiedział, że nie wie czy zostały wyznaczone cele prowadzonej działalności, a audytor ze Starostwa Powiatowego, że cele jednostki nie zostały wyznaczone
Czy wyznaczonym celem przyporządkowano mierniki ich wykonania i wartości docelowe?	tak dla wszystkich celów (takiej odpowiedzi udzieliło 8 respondentów: audytorzy z sądu, jednostek wojskowych, gminy miejskiej i gmin wiejskich)	audytor z Urzędu Miasta odpowiedział, że nie wie czy wyznaczono cele i mierniki ich wykonania, a audytor pracujący w Starostwie Powiatowym, odpowiedział, że w jednostce nie zostały wyznaczone mierniki wykonania celów i ich wartości docelowe
Czy w procesie kontroli zarządczej wyznaczone zostało ryzyko związane z osiągnięciem celów działalności?	tak dla wszystkich obszarów (takiej odpowiedzi udzieliło 8 respondentów: audytorzy z sądu, jednostek wojskowych, gminy miejskiej i gmin wiejskich)	audytor z Urzędu Miasta odpowiedział, że nie wie, czy ryzyko zostało wyznaczone, a audytor ze Starostwa Powiatowego, że nie zostało wyznaczone
Kto wziął udział w procesie identyfikacji ryzyka dla obszarów działalności jednostki?	kierownicy poszczególnych wydziałów (takiej odpowiedzi udzieliło 7 respondentów: audytorzy jednostek wojskowych, gminy miejskiej i gmin wiejskich), audytor pracujący w sądzie oprócz kierowników poszczególnych wydziałów wskazał też pracowników wyznaczonych przez kierowników poszczególnych wydziałów	audytor z Urzędu Miasta odpowiedział, że nie wie, kto bierze udział w wyznaczaniu ryzyka dla poszczególnych obszarów działalności jednostki, a audytor ze Starostwa Powiatowego, że ryzyko nie zostało wyznaczone więc nie wskazał odpowiedzi w tym pytaniu

Źródło: opracowanie własne na podstawie ankiety badawczej.

W ośmiu badanych jednostkach są wykonywane czynności związane z kontrolą zarządczą przez wyznaczonych pracowników. Dotyczy to wyznaczenia celów i zadań dla poszczególnych obszarów prowadzonej działalności, przyporządkowania im mierników wykonania i określenia ryzyka realizacji celów i zadań w poszczególnych obszarach działalności jednostki. Audytorzy tych jednostek (sąd, jednostki wojskowe, gmina miejska, gminy wiejskie) potwierdzili, że wykorzystują wyznaczone w kontroli zarządczej ryzyko związane z realizacją celów i zadań jednostki do analizy ryzyka wykonywanej na potrzeby planu audytu wewnętrznego. Analiza ryzyka na potrzeby audytu wewnętrznego odbywa się

wszędzie metodą matematyczną, która jest najbardziej obiektywna i dobrze udokumentowana. W tych jednostkach audytorzy wewnętrzni wykonywali zadania doradcze związane z organizacją kontroli zarządczej.

W dwóch badanych jednostkach (Urząd Miasta i Starostwo Powiatowe) audytorzy w analizie ryzyka na potrzeby planu audytu nie uwzględniają ryzyka wyznaczonego w procesie kontroli zarządczej. Audytor z Urzędu Miasta nie wie, czy w procesie kontroli zarządczej wyznaczono cele, zadania, mierniki realizacji celów i zadań, ryzyko dla poszczególnych obszarów działalności. Audytor ze Starostwa Powiatowego potwierdził, że w jednostce, w której pracuje brakuje formalnej identyfikacji celów, zadań, mierników realizacji celów i zadań a także oceny ryzyka w procesie kontroli zarządczej, co uniemożliwia ich wykorzystanie przy analizie ryzyka na potrzeby stworzenia planu audytu wewnętrznego.

Można wysnuć wniosek, że w Urzędzie Miasta i Starostwie Powiatowym nie jest udokumentowana procedura zarządzania ryzykiem, a tym samym główne zadanie kontroli zarządczej, jakim jest zarządzanie ryzykiem może nie być realizowane w sposób wystarczający i efektywny. Brakuje bowiem standardów oceny działalności poszczególnych obszarów funkcjonowania jednostki. Nie jest oceniany stopień realizacji celów i zadań. Brakuje też wyznaczenia narzędzi reakcji na ewentualne ryzyko, które może się pojawić przy prowadzeniu działalności. Wyznaczony sposób reakcji na ryzyko mógłby zapobiec jego powstaniu lub go zminimalizować do poziomu akceptowanego przez kierownika jednostki.

Można podać w wątpliwość jakość kontroli zarządczej, a tym samym jakość audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Starostwie Powiatowym. Brak zarządzania ryzykiem w kontroli zarządczej lub jego mała efektywność przyczyniają się do obniżenia jakości analizy ryzyka na potrzeby planu audytu wewnętrznego. Można stwierdzić, że przyczyną takiego stanu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w obu jednostkach może być brak świadomości kierowników o potrzebie wykonywania kontroli zarządczej i korzyściach dla jednostki z wprowadzenia w życie procedur z nią związanych.

Uwagi końcowe

Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że w większości jednostek procedury wykonywania kontroli zarządczej są udokumentowane, a ryzyko realizacji celów i zadań poszczególnych obszarów jest określone i oceniane. Dzięki temu ryzyko poszczególnych obszarów działalności jednostki, wyznaczone przez pracowników zajmujących się kontrolą zarządczą jest wykorzystywane do analizy ryzyka na potrzeby planu audytu wewnętrznego, co zwiększa jego skuteczność i efektywność. W dwóch badanych jednostkach brakuje jednak opisanych procedur zarządzania ryzykiem, co podaje w wątpliwość prawidłowość i skuteczność wykonywanej w tych jednostkach kontroli zarządczej. Taki stan kontroli zarządczej po wielu latach obowiązywania i ujednolicenia przez Ministerstwo Finansów procedur jej stosowania, jest naganny i wymaga reakcji organów, które działalność jednostek sfery finansów publicznych kontrolują i nadzorują.

Literatura

- Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jednostkach samorządu terytorialnego z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej* (2012). Warszawa: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4304deb8-10c7-4c97-9a16-7da-8d961ebd7&groupId=764034 (10.05.2017).
- Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego* (2011). Gdańsk: Najwyższa Izba Kontroli delegatura w Gdańsku. Pobrane z: <https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,8628.html> (10.05.2017).
- Kotarski, D., Rosiek, I. (2016). Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce oświatowej na przykładzie samorządowego przedszkola w Słubicach. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84/1), 231–241.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 17 czerwca 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin., poz. 28).
- Łukomska-Szarek, J. (2016). Ewaluacja ryzyka w systemie kontroli zarządczej oświatowej jednostki budżetowej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84/1), 245–246.
- Ministerstwo Finansów (2011). *Zarządzanie ryzykiem. Informacje ogólne*. Warszawa: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych. Pobrane z: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyty-wewnetrzny/kontrola-zarzadcza-> (10.05.2017).
- Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej* (2003). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Pobrane z: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d25de3cc-46cc-4765-8dfb-3872090eaa18&groupId=764034 (10.05.2017).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września. 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. poz. 1480).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz.1870, z późn. zm.).
- Zbarszewska, A. (2016). Analiza ryzyka na potrzeby kontroli zarządczej w placówkach oświatowych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84/1), 255–265.

INTERNAL AUDIT AND MANAGEMENT CONTROL IN THE RISK ASSESSMENT OF CONDUCTED ACTIVITY IN LOCAL GOVERNMENT UNITS

Abstract: *Purpose* – The objective of this article is to present the results of researches concerning the relation between internal audit and management control in terms of risk assessment of conducted activity to determine an audit plan.

Design/methodology/approach – The following research methods were used: analysis of subject literature, analysis of legal acts and analysis of comparisons. Moreover, research questionnaire and interview were utilized. The questionnaire was addressed to internal auditors employed in local government units and budgetary units. Supplements for surveys were interviews conducted with respondents. The researches were conducted in 2017.

Findings – Researches conducted in units of the public finance sphere and the results published by the NIK from the control carried out in 2017 concerning the functioning of management control in local government units (with particular regard to internal audit) were used to formulate conclusions.

Originality/value – The article presents a rarely discussed problem of the links between internal audit and management control in the range of risk assessment of business activity for the purposes of the internal audit plan. The author of the study has not met so far with the researches concerning the problem determined in the article.

Keywords: internal audit, management control, risk, audit plan, objectives, measures

Cytowanie

- Zaleska, B. (2017). Rola audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w szacowaniu ryzyka prowadzonej działalności w jednostkach samorządu terytorialnego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 165–174. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-15.

**KIERUNKI ROZWOJU
AUDYTU WEWNĘTRZNEGO
I KONTROLI ZARZĄDCZEJ**

Rola komitetu audytu w ocenie funkcjonowania kontroli zarządczej w ministerstwie

Dariusz Kotarski*

Streszczenie: *Cel* – Określenie roli i zadań komitetu audytu w ocenie funkcjonowania kontroli zarządczej na przykładzie wybranych ministerstw, ze szczególnym uwzględnieniem uregulowań organizacyjnych, prawnych i wykonawczych.

Metoda badania – Wykorzystano metodę analizy dokumentacji w zakresie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej ministrów oraz sprawozdań z realizacji zadań komitetów audytu w latach 2012–2016.

Wynik – Analizowano aktualne rozwiązania, dotyczące podejmowanych działań w komitetach audytu w celu zapewnienia funkcjonowania efektywnej kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego. Przedstawiono również zakres świadczenia doradztwa na rzecz ministra kierującego działem oraz sposoby oceny oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Oryginalność/wartość – Ocena rozwiązań i działań komitetu audytu w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w wybranych ministerstwach.

Słowa kluczowe: komitet audytu, kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, ministerstwo

Wprowadzenie

Zasadniczym celem audytu wewnętrznego w administracji rządowej jest wspieranie ministra kierującego działem w realizacji celów i zadań. Wprowadzona od 1 stycznia 2010 roku ustawa o finansach publicznych zobowiązała wszystkich ministrów kierujących swoimi działami do powołania – w drodze zarządzenia – komitetów audytu, których zadaniem jest świadczenie doradztwa w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz monitorowanie efektywności pracy audytu wewnętrznego.

Głównym celem artykułu jest określenie roli komitetu audytu w ocenie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w wybranych ministerstwach i ich działach administracji rządowej, ze szczególnym uwzględnieniem uregulowań organizacyjnych, prawnych i wykonawczych. Wykorzystano metodę analizy dokumentacji oświadczeń o stanie kontroli zarządczej ministrów oraz sprawozdań z realizacji zadań komitetów audytu w latach 2012–2016.

* dr Dariusz Kotarski, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Zakład Rachunkowości, e-mail: dariusz.kotarski@tu.koszalin.pl.

1. Organizacja komitetu audytu

Na potrzeby prowadzenia kontroli w sektorze finansów publicznych audyt wewnętrzny może być rozpatrywany nie tylko w ujęciu funkcjonalnym, jako zespołu czynności doradczych i oceniających, ale również – w znaczeniu strukturalnym, jako pewien system podmiotów audytorów wewnętrznych i instytucji, podległy nadzorowi ministra finansów, który pełni rolę głównego koordynatora systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w Polsce (Chojna-Duch, 2010, s. 53). W strukturze organizacyjnej poszczególnych ministerstw mogą funkcjonować równolegle komórki audytu wewnętrznego oraz komitet audytu. Komórka audytu wewnętrznego pełni funkcję służebną wobec działań komitetu audytu przez zapewnienie jego obsługi organizacyjnej oraz dostarczania wsparcia informacyjnego. Ponadto, komórka audytu wewnętrznego w ministerstwie gromadzi plany audytu, sprawozdania z wykonania planów oraz inne, niezbędne dla komitetu audytu, informacje z jednostek w dziale oraz przygotowuje zbiorcze informacje o istotnych rodzajach ryzyka i słabościach kontroli zarządczej oraz proponowanych usprawnieniach kontroli zarządczej.

Zgodnie z zapisami ustawy o finansach publicznych z 2009 roku zakres działalności komitetu audytu, sprowadza się do świadczenia doradztwa na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego. Do zadań komitetu audytu należy w szczególności (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r., art. 288 ust. 4 i art. 289, ust. 1):

- sygnalizowanie istotnych rodzajów ryzyka,
- sygnalizowanie istotnych słabości kontroli zarządczej oraz proponowanie jej usprawnień,
- wyznaczanie priorytetów do rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego,
- przegląd istotnych wyników audytu wewnętrznego oraz monitorowanie ich wdrożenia,
- przegląd sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz z oceny kontroli zarządczej,
- monitorowanie efektywności pracy audytu wewnętrznego, w tym przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen pracy audytu wewnętrznego,
- wyrażenie zgody na rozwiązywanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego.

Katalog obowiązków komitetu audytu zawarty w art. 289 ust. 1 ustawy o finansach publicznych nie ma charakteru zamkniętego. Uzupełnieniem ustawowych zadań komitetu audytu może być zbiór „dobrych praktyk” – zarekomendowanych przez Ministerstwo Finansów – w celu zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w ministerstwie. Propozycję dodatkowych (szczegółowych) działań i zadań komitetu audytu w zakresie zapewnienia kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Wybrane działania i zadania komitetu audytu w zakresie zapewnienia kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w ministerstwie

Kontrola zarządcza w ministerstwie	Audyt wewnętrzny w ministerstwie
1. Wyznaczanie priorytetów do rocznych planów audytu po uprzednim dokonaniu analizy celów określonych w projekcie planu działalności danego ministra. 2. Monitorowanie wykonania planu działalności ministra. 3. Przegląd procedur i propozycji dotyczących zarządzania ryzykiem w organizacji. 4. Monitorowanie działań podejmowanych w ministerstwie w celu obniżenia lub eliminacji zidentyfikowanych wcześniej rodzajów ryzyka. 5. Świadczenie czynności doradczych w zakresie wydania przez ministra oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. 6. Monitorowania stanu wdrożenia programu naprawczego opracowanego przez ministra w związku z wypełnieniem Części B lub C oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za ubiegły rok. 7. Podjęcia działań zmierzających do identyfikacji jednostek (np. przez monitorowanie wysokości dochodów i wydatków), które są zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego*. 8. Monitorowanie zgodności działalności wybranych jednostek w dziale z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi	1. Przekazywanie audytorom wewnętrznym zaleceń co do spodziewanych efektów ich pracy. 2. Prezentowanie wyników audytów wewnętrznych, które odnosiły się do strategicznych obszarów działania ministerstwa, podczas posiedzeń kierownictwa ministerstwa. 3. Monitorowanie niezależność audytu wewnętrznego przy jednoczesnej ocenie jego obiektywizmu oraz efektywności. 6. Monitorowanie alokacji zasobów audytu wewnętrznego określonych w rocznym planie audytu w celu uzyskania gwarancji, że planowane audyty wewnętrzne są odpowiednio dostosowane do głównych zagrożeń związanych z funkcjonowaniem jednostek w dziale 7. Monitorowanie stopnia wdrożenia zaleceń audytu wewnętrznego. 8. Ocena audytorów wewnętrznych pod względem stosowania standardów pracy i podnoszenia kwalifikacji poprzez uczestnictwo w szkoleniach

* Działanie takie ma na celu przyporządkowanie jednostek do odpowiedniego działu administracji rządowej, a zarazem uniknięcie niekompletności wykazu jednostek podległych lub nadzorowanych publikowanych w obwieszczeniach poszczególnych ministrów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Dobre praktyki...* (2013), s. 10–11.

W skład komitetu audytu wchodzi nie mniej niż trzech członków, w tym jedna wskazana przez ministra osoba w randze sekretarza lub podsekretarza stanu jako przewodniczący komitetu oraz co najmniej dwie osoby, niebędące pracownikami ministerstwa lub jednostek w dziale, tzw. członkowie niezależni (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r., art. 290, ust. 1).

Ustawowy obowiązek wskazania przez ministra przewodniczącego komitetu audytu w randze sekretarza lub podsekretarza istotnie warunkuje zależność służbową i ogranicza możliwość wyboru osoby na to stanowisko. Niezależnie od sposobu wyboru osoby, każdy przewodniczący komitetu audytu powinien legitymować się wiedzą i doświadczeniem w zarządzaniu zespołem oraz mieć odpowiednie cechy osobowości niezbędne do pełnienia wyznaczonej roli, jaką jest kierowanie pracami komitetu i zapewnienie aktywnego i skutecznego uczestnictwa wszystkich członków w pracach komitetu audytu. Do zadań przewodniczącego należy również: 1) ustalanie porządku obrad; 2) monitorowanie

prawidłowości funkcjonowania komitetu; 3) zapewnianie właściwego i terminowego dostarczenia członkom komitetu adekwatnych i kompleksowych informacji oraz zapewnienie wystarczającego czasu na podjęcie stosownych decyzji; 4) dbanie o rozwój członków komitetu, dając możliwość uzupełnienia wiedzy w niezbędnych im dziedzinach prac audytorskich (*Dobre praktyki...*, 2013, s. 12).

Organizację i tryb pracy komitetu audytu określa **regulamin komitetu audytu** utworzony przez ministra, na wniosek przewodniczącego komitetu. Regulamin powinien określać w szczególności (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2016 r., par. 1):

- a) szczegółowy zakres zadań komitetu audytu;
- b) sposób działania komitetu audytu, w tym:
 - tryb i częstotliwość zwoływania posiedzeń,
 - sposób prowadzenia posiedzeń,
 - sposób podejmowania uchwał,
 - zasady udziału w posiedzeniach osób trzecich,
 - sposób dokumentowania posiedzeń oraz podjętych ustaleń;
- c) sposób i tryb dostępu członków komitetu audytu do dokumentów, informacji i innych materiałów związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach w dziale, przy zachowaniu przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej;
- d) sposób i tryb współpracy członków komitetu audytu z kierownikami oraz pracownikami jednostek w dziale lub działach, dla których został powołany komitet audytu;
- e) sposób i tryb współpracy komitetu audytu z kierownikami komórek audytu wewnętrznego;
- f) tryb postępowania w sprawach o wyrażenie zgody na rozwiązanie stosunku pracy albo zmianę warunków pracy i płacy kierownika komórki audytu wewnętrznego, z uwzględnieniem zapewnienia pracodawcy oraz kierownikowi komórki audytu wewnętrznego możliwości udziału w postępowaniu.

W praktyce członkowie komitetu audytu współpracują z kierownikami i pracownikami jednostek poszczególnych ministerstw oraz z kierownikami komórek audytu wewnętrznego w zakresie realizacji wyżej wymienionych zadań regulaminowych. Wiąże się to m.in. z prawem wglądu do dokumentów, informacji i innych materiałów dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych ministerstwa, w szczególności do: 1) akt stałych i akt bieżących komórek audytu wewnętrznego, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej, np. planów audytów, sprawozdań z wykonania planów audytów, sprawozdań z zadań audytowych, dokumentów wytworzonych lub otrzymanych przez audytora wewnętrznego w związku z wykonywaniem czynności doradczych (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r., par. 14 i 15); 2) wyników okresowych ocen prowadzenia audytu wewnętrznego; 3) innych materiałów pisemnych, które zawierają kluczowe wskaźniki ekonomiczne i finansowe oraz opisy

czynności podjętych w celu zapobiegania zagrożeniom w ramach kontroli zarządczej (Kotarski, 2014, s. 79).

Funkcjonowanie komitetu audytu powinno zostać ocenione pod względem zgodności z przepisami prawa oraz skuteczności, z jaką spełnia on postawione przed nim cele. Komitet może w tym celu wykorzystywać wyniki samooceny dokonywanej indywidualnie przez jego członków. Podstawowym celem samooceny nie jest wzajemna ocena pracy przez poszczególnych członków komitetu, ale wykazanie, w jaki sposób działalność komitetu jako całości jest postrzegana przez osoby w nim zasiadające. Ocena pracy komitetu może zostać dodatkowo przeprowadzona przez komórkę audytu wewnętrznego obsługującą prace komitetu (*Dobre praktyki...*, 2013, s. 16).

2. Ocena kontroli zarządczej w działach administracji rządowej

Instytucje kontroli zarządczej oraz komitetu audytu wprowadziła do polskiego porządku prawnego ustawa o finansach publicznych 1 stycznia 2010 roku. Aby zapewnić adekwatną, skuteczną i efektywną kontrolę zarządczą, ministrowie w kierowanych przez siebie działach administracji rządowej ustanawiają system kontroli zarządczej (II poziom kontroli zarządczej) w stosunku do jednostek podległych i nadzorowanych (Winiarska, Postuła, 2012, s. 42–43). Zadania związane z kontrolą zarządczą ministrowie wykonują przez opracowanie zasad i procedur oraz wykorzystywanie innych mechanizmów, jakimi dysponują w stosunku do jednostek podległych.

W działach administracji rządowej, w odróżnieniu od jednostek samorządu terytorialnego oraz jednostek sektora finansów publicznych¹, organizacja prac związanych w kontrolą zarządczą wiąże się z dotrzymaniem ustawowych terminów w zakresie planów, zadań, sprawozdań i ocen o stanie kontroli zarządczej. Minister kierujący działem sporządza, do końca listopada każdego roku, plan działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej, który zawiera w szczególności określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości. Kontynuacja prac z zakresu kontroli zarządczej następuje w następnym roku kalendarzowym, kiedy to minister kierujący działem sporządza do końca kwietnia sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz składa oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w kierowanych przez niego działach administracji rządowej. Plan działalności, sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej są publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r., art. 70, ust. 1–5).

¹ Minister kierujący działem może zobowiązać kierownika jednostki w dziale do sporządzania planu działalności na rok następny dla tej jednostki oraz sporządzania sprawozdania z wykonania planu działalności i składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki.

Ocena kontroli zarządczej powinna wynikać z wiedzy sytuacyjnej i doświadczenia ministra kierującego działem. Konieczne jest zebranie wszystkich aktualnych informacji na temat funkcjonowania kontroli zarządczej, które umożliwią jej prawidłową ocenę. Informacje mogą pochodzić z następujących źródeł: monitoringu realizacji celów i zadań, samooceny kontroli zarządczej, systemu zarządzania ryzykiem, wyników pracy audytu wewnętrznego, wyników kontroli wewnętrznych (tj. kontroli prowadzonych przez wyspecjalizowaną komórkę kontrolną wewnątrz urzędu obsługującego ministra), wyników kontroli i audytów zewnętrznych (tj. kontroli i audytów prowadzonych przez uprawnione do tego organy kontroli i audytu lub przez uprawnionego audytora) lub innych źródeł informacji. Mogą to być również informacje pochodzące ze skarg i wniosków, wyniki audytów zewnętrznych, wnioski i rekomendacje z przeprowadzonych ocen (ewaluacji), oświadczenia o stanie kontroli zarządczej z jednostek wchodzących w skład działu administracji rządowej, opinia kierownika oraz wnioski i rekomendacje przeglądów i misji monitorujących instytucji Unii Europejskiej, innych państw lub misji organizacji międzynarodowych, do których należy Polska (*Kontrola zarządza...*, 2012, s. 102).

Zwieńczeniem organizacji prac dokumentacyjnych związanych z kontrolą zarządczą jest wydanie przez ministra kierującego działem oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Oświadczenie jest dokumentem, który zawiera (Ćwiklicki, 2015, s. 136–137):

- a) określenie stopnia funkcjonowania kontroli zarządczej;
- b) skrócony opis m.in.:
 - ujawnionych nieprawidłowości w funkcjonowaniu danej jednostki,
 - słabych punktów kontroli zarządczej w jednostce,
 - przyczyn niepowodzeń w realizacji celów i zadań,
 - dysfunkcji monitoringu kontroli zarządczej i procesu zarządzania ryzykiem w jednostce;
- c) zidentyfikowane kluczowe działania, które zostaną podjęte celem poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce;
- d) opis kluczowych działań, zarówno zaplanowanych w oświadczeniu z ubiegłego roku, jak i niezaplanowanych, a które zostały podjęte w ubiegłym roku w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce.

W oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej, w zależności od wyników oceny stanu kontroli zarządczej, minister wypełnia tylko jedną część z części A albo B, albo C. Część A wypełnia w przypadku, gdy kontrola zarządza w wystarczającym stopniu zapewniła łącznie wszystkie następujące elementy:

- zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działania,
- wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów,
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- zarządzanie ryzykiem.

Część B oświadczenia zostanie zaznaczona w przypadku, gdy kontrola zarządcza nie zapewniła w wystarczającym stopniu jednego lub więcej z wymienionych elementów. Część C wypełnia się w przypadku, gdy kontrola zarządcza nie zapewniła w wystarczającym stopniu żadnego z wymienionych elementów (Rozporządzenie z dnia 2 grudnia 2010 r.).

Odnosząc się do oceny kontroli zarządczej w wybranych ministerstwach, należy podkreślić, że w latach 2012–2016 tylko minister rolnictwa i rozwoju wsi ocenił, że kontrola zarządcza w wystarczającym stopniu realizuje cele określone w ustawie o finansach publicznych. W pozostałych działach administracji rządowej kontrola zarządcza nie była zapewniona w wystarczającym stopniu w analizowanym okresie (np. w dziale Ministerstwa Zdrowia) lub uległa pogorszeniu i wymagała usprawnień w ostatnich latach (w działach Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego oraz Ministerstwa Skarbu Państwa). Ocenę kontroli zarządczej w wybranych działach administracji rządowej przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2

Ocena kontroli zarządczej w wybranych działach administracji rządowej za lata 2012–2016

Lp.	Minister wydający oświadczenie	2012	2013	2014	2015	2016
1.	Minister zdrowia	B	B	B	B	B
2.	Minister rolnictwa i rozwoju wsi	A	A	A	A	A
3.	Minister skarbu państwa	A	A	B	B	b.d.
4.	Minister spraw wewnętrznych i administracji	B	B	B	B	B
5.	Minister nauki i szkolnictwa wyższego	A	A	A	B	B

Źródło: badanie własne na podstawie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej ministrów w latach 2012–2016.

3. Działalność doradcza komitetu audytu na potrzeby oceny kontroli zarządczej

Działalność komitetu audytu polega m.in. na świadczeniu doradztwa na rzecz ministra kierującego działem w celu zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego. Komitet audytu może zarekomendować ministrowi ocenę stanu kontroli zarządczej. W badanych działach administracji komitety audytu analizowały również oświadczenia o stanie kontroli zarządczej przez:

- zapoznanie się z oświadczeniem,
- przekazanie ministrowi opinii komitetu audytu na temat stanu kontroli zarządczej,
- dokonanie przez komitet audytu oceny funkcjonowania kontroli zarządczej,
- wskazanie jej konkretnych słabości,
- monitorowanie przygotowania projektu oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

W przypadku zalecenia oceny o ograniczonym zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej, komitet audytu powinien uzasadnić swoją ocenę, podając przyczyny oraz propozycje

działań usprawniających. Należy jednak zaznaczyć, że działania te powinny wynikać tylko z pełnienia ustawowych obowiązków doradczych. Komitet audytu nie może brać na siebie odpowiedzialności za ostateczny kształt oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Rekomendacje lub oceny komitetu audytu w zakresie kontroli zarządczej w wybranych działach administracji rządowej za lata 2012–2016 przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3

Rekomendacja lub ocena komitetu audytu w zakresie kontroli zarządczej w wybranych działach administracji rządowej za lata 2012–2016

Lp.	Nazwa działu	2012	2013	2014	2015	2016
1.	Zdrowie	A	A	A	B	A
2.	Rolnictwo, Rozwój Wsi i Rynki Rolne i Rybołówstwo*	A	A	A	A	A
3.	Skarb Państwa	A	A	A	A	A
4.	Sprawy Wewnętrzne	B	B	A	B	B
5.	Nauka i Szkolnictwo Wyższe	A	A	A	B	B

* W 2016 roku bez działu Rybołówstwo.

Źródło: badania własne na podstawie sprawozdań z realizacji zadań komitetów audytu w latach 2012–2016.

Jak wynika z tabeli 3, większość komitetów audytu przyjęła, że nie ma potrzeby sygnalizowania istotnych rodzajów ryzyka lub słabości kontroli zarządczej, oraz że działania wykonywane w ramach kontroli zarządczej są dostosowane do aktualnych potrzeb i zapewniają zgodność wykonywanych czynności z procedurami i przepisami oraz umożliwiają bieżące reagowanie na nieprawidłowości i monitorowanie efektywności wdrożonych mechanizmów kontrolnych². Porównując dane z tabel 2 i 3, należy ostrożnie założyć, że więcej pozytywnych ocen funkcjonowania kontroli zarządczej przyjęły komitety audytu niż ministrowie. Na podstawie analizy sprawozdań z realizacji zadań komitetów audytu za lata 2012–2016 można również wskazać przypadki, w których rekomendowana przez komitet audytu ocena funkcjonowania kontroli zarządczej była wyższa od rzeczywistej oceny wyrażonej przez ministra w oświadczeniu za dany rok, co może wskazywać na wagę pozaaudytowych źródeł informacji przy ocenie kontroli zarządczej.

Uwagi końcowe

Podsumowując, należy podkreślić, że działania komitetu audytu nie tylko sprowadzają się do świadczenia doradztwa na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, sygnalizując

² Komitet audytu dla działów administracji rządowej – nauka i szkolnictwo wyższe w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego, rekomendował (od 2012 r.) nie wydawanie szczegółowych wytycznych z zakresu kontroli zarządczej (mimo stwierdzenia zastrzeżeń) z uwagi na to, że większość jednostek w dziale to uczelnie autonomiczne.

ogólne słabości i rodzaje ryzyka dotyczące jej funkcjonowania, ale również odnoszą się do konkretnych obszarów oraz formułowania rekomendacji w ich zakresie (*Podsumowanie sprawozdań...*, 2015, s. 24). Należy również zaznaczyć, że komitet audytu nie jest odpowiedzialny za ostateczny kształt oceny o stanie kontroli zarządczej, a minister nie musi brać pod uwagę zaleceń audytu wewnętrznego przy jej ocenie.

Literatura

- Chojna-Duch, E. (2010). Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych, *Kontrola Państwowa*, 330, 47–62.
- Dobre praktyki komitetów audytu w sektorze finansów publicznych* (2013). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie* (2012). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Kotarski, D. (2014). Organizacja kontroli zarządczej w Ministerstwie Zdrowia. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 833. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 72, 77–85.
- Mituś, A. (2015). Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej. W: M. Ćwiklicki (red.), *Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego* (s. 135–162). Kraków: Wydawnictwo MSAP Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.
- Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego za rok: 2012, 2013, 2014, 2015 i 2016.
- Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji za rok: 2012, 2013, 2014, 2015 i 2016.
- Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi za rok: 2012, 2013, 2014, 2015 i 2016.
- Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej Ministra Skarbu Państwa za rok: 2012, 2013, 2014 i 2015.
- Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej Ministra Zdrowia za rok: 2012, 2013, 2014, 2015 i 2016.
- Podsumowanie sprawozdań komitetów audytów z realizacji zadań w 2015 r.* (2016). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. nr 238, poz. 1581).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie komitetu audytu (Dz.U. poz. 782).
- Sprawozdanie z realizacji zadań komitetu audytu dla działów nauka i szkolnictwo wyższe w 2012, 2013, 2014, 2015 i 2016 roku.
- Sprawozdanie z realizacji zadań komitetu audytu dla działów: rolnictwo, rozwój wsi, rynki rolne i rybołówstwo w 2012, 2013, 2014 i 2015 roku.
- Sprawozdanie z realizacji zadań komitetu audytu dla działów: rolnictwo, rozwój wsi i rynki rolne 2016 roku.
- Sprawozdanie z realizacji zadań komitetu audytu dla działu administracji rządowej – Zdrowie w roku 2012, 2013, 2014, 2015 i 2016.
- Sprawozdanie z realizacji zadań komitetu audytu dla działu skarbu państwa w 2012, 2013, 2014, 2015 i 2016 roku.
- Sprawozdanie z realizacji zadań komitetu audytu dla działu sprawy wewnętrzne w 2012, 2013, 2014, 2015 i 2016 roku.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).
- Winiarska, K., Postuła, M. (2012). Wyznaczanie celów i mierników ich realizacji elementem kontroli zarządczej. W: K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych* (s. 33–45). Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

THE ROLE OF AUDIT COMMITTEE IN EVALUATING MANAGEMENT CONTROL IN A MINISTRY

Abstract: *Purpose* – The paper shows the role of audit committees in evaluating management control in public administration in Poland. The primary purpose of an audit committee is to provide information on the management control process and the internal audit process for their ministries, ensuring compliance with laws and regulations.

Design/methodology/approach – Based on the current regulations, there were used analysis of documents of audit committee reports and the minister's statements on management control in years 2012–2016.

Findings – Apart from that in the paper one can find an example of functioning of an audit committee and its objectives, tasks and the role in evaluating of management control in a ministry.

Originality/value – The paper shows originality of functioning of audit committee, management control system and internal audit cells in a ministry and description of some problems and improvements in these institutions.

Keywords: audit committee, management control, internal audit, ministry

Cytowanie

Kotarski, D. (2017). Rola komitetu audytu w ocenie funkcjonowania kontroli zarządczej w ministerstwie. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 177–186. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-16.

Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych

Katarzyna Sojka*

Streszczenie: *Cel* – Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych.

Metodologia badania – Analiza porównawcza, wnioskowanie logiczne.

Wynik – Wskazanie rozwiązań prawnych, których funkcjonowanie wpływa na działanie jednostek sektora finansów publicznych oraz ocenę audytu wewnętrznego.

Oryginalność/wartość – Analiza regulacji prawnych definiujących funkcjonowanie audytu wewnętrznego umożliwiła wskazanie rozwiązań wpływających na skuteczność zorganizowanego systemu kontroli i nadzoru wynikającego z negocjacji akcesyjnych Polski z UE. Interpretację przepisów prawnych poparto badaniami empirycznymi. Wartość naukową pracy stanowi poszerzenie wiedzy w zakresie oddziaływania regulacji prawnych dotyczących audytu wewnętrznego.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, analiza regulacji prawnych, ocena wprowadzania i koordynacja audytu, kryteria oceny audytu wewnętrznego

Wprowadzenie

Idea uregulowania audytu wewnętrznego w sektorze publicznym związana była z negocjacjami akcesyjnymi Polski z Unią Europejską. W wyniku negocjacji strona polska zobowiązała się do zorganizowania zintegrowanego systemu kontroli i nadzoru (Tylka, 2005, s. 8). Nowelizacja ustawy o finansach publicznych z 2001 roku stanowiła ramy dla działalności audytu wewnętrznego oraz formalny wyraz dostosowania się do warunków akcesji (Babuśka, 2011, s. 94).

Audyt przez ponad 15 lat funkcjonowania przeszedł znaczące zmiany prawne. Kierunek tych zmian ujednolicił formę kontroli na poziomie ustawy w całym sektorze publicznym oraz zbliżył polskie regulacje do tych wypracowanych przez międzynarodowe organizacje audytowe. Obowiązujące regulacje prawne nie rozwiązały ostatecznie wielu problemów praktycznych związanych ze stosowaniem audytu wewnętrznego. Zmiany wprowadzane kolejnymi ustawami o finansach publicznych postawiły przed audytorami nowe wyzwania w kwestiach zarówno ustrojowych, jak i metodyki audytu (Chojna-Duch, 2012, s. 337).

* mgr inż. Katarzyna Sojka, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, e-mail: kasia_jablonska@poczta.onet.pl.

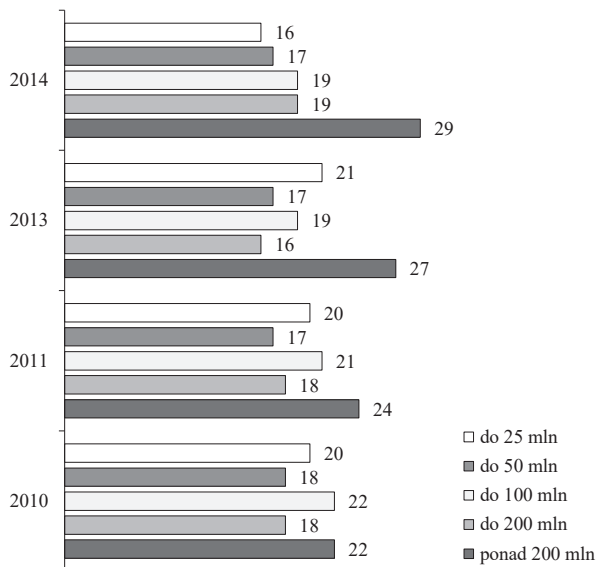
1. Regulacje prawne audytu wewnętrznego w sektorze publicznym

Audyt wewnętrzny został wprowadzony w 1998 roku ustawą o finansach publicznych. Ustawa definiowała audyt, jako ogół działań, dzięki którym kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej, pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności (Ustawa, 1998). Nowelizacja ustawy o finansach publicznych z 2005 roku zmieniła podejście audytu wewnętrznego, kierując go w stronę ogółu działań obejmujących badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej. W wyniku niezależnego badania, kierownik jednostki uzyskiwał obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Działania obejmowały także czynności doradcze, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki (Ustawa, 2005). Obecnie obowiązująca ustawa o finansach publicznych z 2009 roku określa audyt jako działalność 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. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce (Ustawa, 2009).

Wielokrotne nowelizacje ustawy nie poszerzyły liczby jednostek sektora finansów publicznych zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego. Zapisy ustawy o finansach publicznych zobowiązywały kierowników jednostek do wprowadzenia audytu wewnętrznego przy poziomie uzyskania wydatków od 35 mln zł według rozporządzenia z 2002 roku (Rozporządzenie, 2002) a obecnie od 40 mln zł określonych w ustawie. Wprowadzono w ustawie o finansach publicznych z roku 2009 zapisy umożliwiające prowadzenie audytu w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmują decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego, jednak nadal nie jest to obowiązkowe (Ustawa, 2009).

Z badania ankietowego przeprowadzonego przez Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów w czerwcu 2016 roku wynika, że przyczyny wystąpienia przerwy w prowadzeniu audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego spowodowane były między innymi zmniejszeniem progu dochodowego i przychodów lub wydatków i rozchodów – dotyczyło to 14% jednostek badanych (*Ocena funkcjonowania...*, 2016, s. 10). Oznacza to, że jednostki te zostały wyłączone z zorganizowanego, zintegrowanego systemu kontroli i nadzoru, do którego strona polska zobowiązała się w toku negocjacji akcesyjnych Polski z Unią Europejską. Z benchmarkingu audytu wewnętrznego przeprowadzonego przez Departament Polityki Wydatkowej w roku 2014 wynika, że ponad 16% jednostek administracji rządowej było zwolnionych z obowiązkowego prowadzenia audytu wewnętrznego. W związku z powyższym, w jednostkach tych założono możliwość nieprowadzenia systematycznej oceny kontroli zarządczej w aspekcie adekwatności, skuteczności i efektywności, którą powierzono zapisami ustawy o finansach publicznych komórkom audytu

wewnętrznego. Strukturę jednostek administracji rządowej według poziomu wydatków lub kosztów zaprezentowano na rysunku 1.



Rysunek 1. Struktura jednostek administracji rządowej według poziomu wydatków lub kosztów w latach 2010–2014 (%)

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Benchmarking audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych* (2011), s. 10; (2012), s. 7; (2013), s. 8; (2015), s. 8.

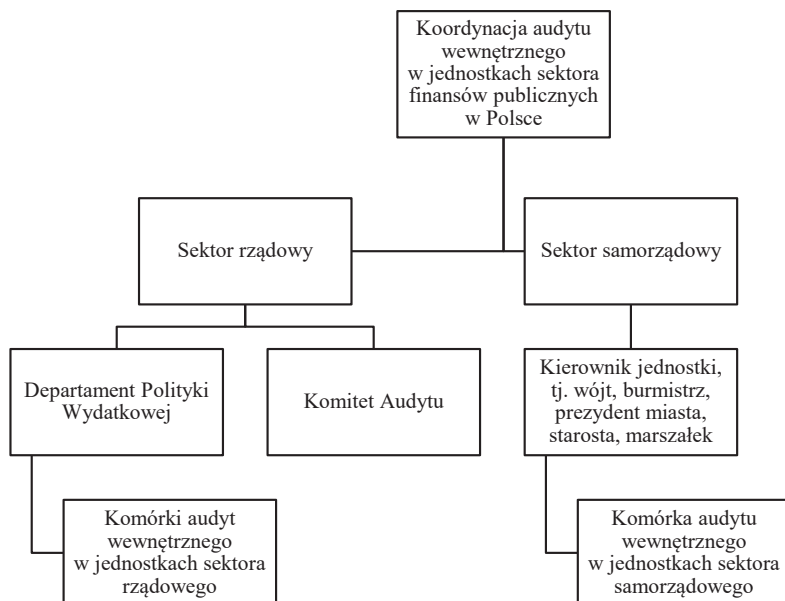
Przyjmując założenia, że około 20% jednostek sektora rządowego dysponuje budżetami w wysokości 25 mln zł, umożliwiającymi nieprowadzenie audytu w jednostce, to kwota środków finansowych nieobjętych kontrolą i nadzorem bieżącym poprzez ocenę komórki audytu wewnętrznego jest znaczna. Kwota wydatkowanych publicznych środków finansowych wyłączona z oceny audytu wewnętrznego ulegnie zwiększeniu, uwzględniając również sektor samorządowy jednostek o budżetach do 40 mln zł.

Zarówno ustawa o finansach publicznych z 2009 roku, jak i wcześniejsze ustawy różnicowały poziom koordynacji audytu wewnętrznego w Polsce na sektor rządowy i samorządowy. Zapisem art. 62 ustawy o finansach publicznych z 2005 roku określono, że organem administracji rządowej właściwym w sprawach koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest Minister Finansów. Zadania Ministra Finansów realizował według ustawy o finansach publicznych z 2005 roku Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego. Ustawą o finansach publicznych z 2009 roku, zadania te realizuje Departament Polityki Wydatkowej. Z kolei w odniesieniu do jednostek podsektora samorządowego kompetencje w zakresie Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego a później Departamentu Polityki Wydatkowej przekazano wójtom, burmistrzom,

starostom, marszałkom województwa (Ustawa, 2005; 2009). W wyniku podziału koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Minister Finansów nie ma pełnej wiedzy w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze samorządowym.

W czerwcu 2016 roku Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów skierował do kierowników 2808 jednostek samorządu terytorialnego ankietę dotyczącą funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach. Z uwagi na nieobowiązkowy charakter ankiety, wynikający z braku koordynacji przez Ministerstwo Finansów tego sektora, w badaniu wzięły udział 1423 jednostki, co stanowiło 50,6% badanej populacji. Pozostałe 49,4% podsektora samorządowego nie uczestniczyło w badaniu (*Ocena funkcjonowania...*, 2016, s. 4). Wątpliwości w zakresie powierzenia kompetencji Departamentu Polityki Wydatkowej wójtom, burmistrzom, prezydentom, starostom związane są z kadencyjnością kierowników jednostek sektora samorządowego oraz doświadczeniem w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w przeszłości (Ustawa o samorządzie, 2016). Różnice w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w zależności od sektora wpłynęły na ochronę stosunku pracy audytorów wewnętrznych w sektorze samorządowym. Ustawą o finansach publicznych z 2009 roku zniesiono ochronę stosunku pracy audytorom z sektora samorządowego. Ochrona stosunku pracy pozostała tylko w odniesieniu do kierowników komórek audytu zatrudnionych w sektorze rządowym, ponieważ w aspekcie art. 281 ustawy o finansach publicznych z roku 2009 rozwiązanie stosunku pracy ani zmiana warunków płacy nie może nastąpić bez zgody Komitetu Audytu (Rozporządzenie, 2009), którego w sektorze samorządowym nie powołano (Ustawa, 2009). Schemat koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych zaprezentowano na rysunku 2.

Z przeprowadzonego badania ankietowego w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w samorządach gminnych skierowanego do audytorów wewnętrznych ustalono, że skuteczność przeprowadzania audytu zależy między innymi od warunków organizacyjnych komórki audytowej. Zdaniem 70% ankietowanych obsada przynajmniej dwuosobowa pozwoliłaby na konsultacje w zakresie realizacji zadań audytowych. Z grupy ankietowanej 25% badanych zadeklarowało, że realizuje inne czynności dodatkowe niezwiązane z audytem, np. w zakresie kontroli wewnętrznej czy pomocy prawnej pracownikom. Ustalono, że 20% badanych określało podległość kierownikowi, jako formalną. Wiele decyzji dotyczących stosunku pracy oraz wynagrodzenia przekazano do kompetencji sekretarza. Zatem według badanych, niezależność audytora wewnętrznego w przypadku sektora samorządowego może budzić wątpliwości. Powodem takiej oceny uregulowań prawnych jest równocześnie nieprzekazywanie planu audytu i sprawozdania z jego wykonania do Ministerstwa Finansów. Jedynym odbiorcą sprawozdania jest kierownik jednostki (wójt, burmistrz, prezydent). W grupie respondentów pozytywnie oceniono art. 284 Ustawy o finansach publicznych z 2009 roku umożliwiający radzie gminy, chociaż częściowe zapoznanie się z efektami pracy audytora. W zakresie podległości komórki audytu wewnętrznego, 17,5%



Rysunek 2. Struktura koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).

audytorów proponuje Ministerstwo Finansów lub Regionalną Izbę Obrachunkową¹. Obecnie pozycja audytora w sektorze samorządowym zdaniem badanych jest znacznie słabsza niż w jednostkach pionu rządowego. Według respondentów, audytor wewnętrzny powinien mieć umożliwiony dostęp do rady gmin, gdzie mógłby prezentować sprawozdania i zalecenia, które należy wprowadzić (Bartosiewicz, 2012, s. 88–90).

2. Kryteria oceny audytu wewnętrznego według regulacji prawnych i proponowanych rozwiązań prezentowanych przez ustawodawcę

Zapisy w zakresie oceny audytu wewnętrznego uregulowano w rozporządzeniach Ministra Finansów. Analizując zapisy poszczególnych rozporządzeń (Rozporządzenia Ministra Finansów, 2002, 2006, 2008, 2010, 2015) ustalono, że ostatnia regulacja ma syntetyczny charakter i nie wyjaśnia szczegółowo metodologii prowadzenia audytu. W związku z tym Departament Polityki Wydatkowej przygotował dokumentację obejmującą komentarze i wyjaśnienia do wprowadzonego aktu prawnego (Rozporządzenie – Komentarz, 2015).

¹ Regionalna Izba Obrachunkowa – organ kontrolny.

Uregulowanie kwestii oceny audytu wewnętrznego przez pracowników Ministerstwa Finansów określono w rozporządzeniach z 2010 i 2015 roku (Rozporządzenie Ministra Finansów, 2010; 2015). Zapisy obowiązującego rozporządzenia z 2015 roku regulują uprawnienia osób przeprowadzających ocenę oraz audytowanych.

Metody oceny audytu wewnętrznego w ramach wymagań dotyczących programu zapewnienia i poprawy jakości uregulowano Komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z 2016 roku w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. poz. 28). Zasadniczym celem programu zapewnienia i poprawy jakości jest umożliwienie dokonania oceny czy działalność audytu wewnętrznego jest zgodna ze standardami, oraz czy audytorzy wewnętrzni stosują kodeks etyki. Program służy także do oceny wydajności i skuteczności audytu wewnętrznego oraz do identyfikacji możliwości poprawy (Komunikat Ministra Finansów, 2016, s. 28). Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych w celu stałego podnoszenia jakości audytu wewnętrznego w sektorze publicznym wprowadził w 2011 roku benchmarking² audytu. Raporty benchmarkingu opracowano dla 2011, 2012, 2013, 2015 roku. Zaprezentowano w nich wyniki badania wybranych wskaźników opisujących komórki audytu wewnętrznego i wyniki ich pracy. W tabeli 1 zaprezentowano wykaz wskaźników wyników ujętych w badaniach benchmarkingowych w latach 2011–2015.

Tabela 1

Wykaz wskaźników oceny audytu wewnętrznego

Nazwa wskaźnika	2011	2012	2013	2015
Wskaźniki wyników audytu wewnętrznego	liczba zakończonych zadań zapewniających	liczba zakończonych zadań zapewniających	liczba zakończonych zadań zapewniających	liczba zakończonych zadań zapewniających
	liczba zakończonych czynności doradczych	liczba zakończonych czynności doradczych	liczba wydanych zaleceń	liczba wydanych zaleceń
	liczba wydanych zaleceń	liczba wydanych zaleceń		

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Benchmarking...* (2011, 2012, 2013, 2015).

Analiza wskaźników obejmująca poziom realizacji zadań zapewniających, nie uwzględnia poziomu ryzyka realizowanego zadania audytowego. Poziom ryzyka powinien być uwzględniany na etapie planowania zadania, zapewniającego obejmującego rozliczenie osobodni. Liczba osobodni na realizację zadania zapewniającego przy najwyższym priorytecie związanym z ryzykiem wysokim może stanowić nawet 90 osobodni, podczas gdy realizacja

² Benchmarking (badania porównawcze lub analiza porównawcza) – praktyka stosowana w zarządzaniu, polegająca na porównaniu procesów i praktyk stosowanych przez własne przedsiębiorstwo, ze stosowanymi w przedsiębiorstwach uważanych za najlepsze z analizowanej dziedziny. Wynik takiej analizy służy jako podstawa doskonalenia.

zadania audytowego o priorytecie poniżej 30% zakłada maksymalnie 30 osobodni (*Podręcznik audytu...*, 2003, s. 60). W związku z analizą porównywania liczby zakończonych zadań zapewniających bez uwzględnienia tego aspektu może budzić wątpliwości.

Porównywanie poziomu realizacji czynności doradczych, bez uwzględnienia ich specyfiki, tj. opinia, szkolenie także nie umożliwia jednoznacznej oceny tego wskaźnika. Liczba osobodni w zależności od tego czy audytor wydaje opinię czy realizuje szkolenie może być zróżnicowana. Ponadto przy braku sformalizowania wykonywania czynności doradczych wpływających na ocenę długości realizacji zadania doradczego oraz uwzględnienia potrzeb kierownictwa danej jednostki prowadzenie oceny z uwzględnieniem omawianego wskaźnika może nie być wiarygodne. Nieujęcie tego wskaźnika w benchmarkingach za 2013 i 2015 rok może świadczyć o występowaniu wątpliwości w zakresie możliwości oceny audytu wewnętrznego także ze strony Ministerstwa Finansów.

Wątpliwości związane ze stosowaniem wskaźnika obejmującego liczbę wydanych zaleceń dotyczą nieuwzględnienia, poza profesjonalizmem audytora, jakości wykonywania zadań przez jednostkę audytowaną. W przypadku jednostek sektora finansów publicznych prawidłowo zarządzanych, zatrudniających kadrę poziomu operacyjnego oraz kadrę poziomu strategicznego o wysokich kompetencjach i doświadczeniu zawodowym, ryzyko związane z nieprawidłową realizacją procesu czy stosowaniem nieefektywnych rozwiązań maleje. Ponadto we wskaźniku tym nie uwzględniono, że jeden proces może być realizowany zgodnie z procedurami przyjętymi w jednostce, a inny nie. W przypadku stosowania tego wskaźnika w ocenach audytu wewnętrznego może wystąpić sytuacja, w której audyt wewnętrzny z uwagi na funkcjonowanie w jednostce o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości zostanie oceniony pozytywniej niż audyt w jednostce realizującej procesy wzorcowo. Może to doprowadzić do sytuacji, w której audyt wewnętrzny w sposób ograniczony będzie dążył do usprawniania procesów w jednostce.

Uwagi końcowe

W Polsce istnieje wysoki poziom zróżnicowania wprowadzania audytu wewnętrznego, co uzależnione jest od specyfiki sektora, w którym występuje. Obowiązujące rozwiązania prawne przyjęte w Polsce w zakresie wprowadzenia i koordynacji audytu wewnętrznego, oraz uregulowanie kryteriów oceny audytu, wymagają rozważenia. Przyjęcie progu 40 mln zł regulujące obowiązek wprowadzenia audytu w jednostkach sektora finansów publicznych ograniczyło kontrolę i nadzór w tych jednostkach oraz nie przyczyniło się do podniesienia jakości zarządzania. Rozwiązanie to zwiększyło możliwości wystąpienia ryzyka finansowego i prawnego w procesach pozbawionych systematycznego monitoringu. Niewprowadzenie koordynacji audytu wewnętrznego ze strony Ministerstwa Finansów w sektorze samorządowym znacznie osłabiło pozycję audytu w tych jednostkach oraz ograniczyło możliwość bieżącej oceny funkcjonowania audytu.

Istotną kwestią dotychczas nieuregulowaną jest wypracowanie kryteriów oceny audytu poprzez określenie grupy wskaźników. Zaproponowane dotychczas rozwiązania nie zawsze uwzględniają wszystkie zmienne, które wpływają na realizację zadań audytu wewnętrznego. Wypracowanie grupy obiektywnych, transparentnych wskaźników pozwoli na ocenę audytu wewnętrznego sektora jednostek finansów publicznych w sposób jednorodny przez różne organy oceniające³.

Literatura

- Bartoszewicz, A. (2012). *Praktyka funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce*. Warszawa: CeDeWu.
- Babuška, E.W. (2011). Audyt wewnętrzny w ustawie o finansach publicznych. Poszukiwany model funkcjonowania. *Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego*, 10.
- Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (2010). Warszawa: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych.
- Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (2012). Warszawa: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych.
- Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (2013). Warszawa: Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych.
- Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (2015). Warszawa: Departament Polityki Wydatkowej.
- Chojna-Duch, E. (2012). Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 718. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 53.
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. poz. 28).
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego* (2012). Warszawa: Tłum. IIA – Polska.
- Podręcznik Audytu Wewnętrznego w Administracji Publicznej* (2003). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Pobrane z: www.mf.gov.pl.
- Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* (2016). Warszawa: Departament Polityki Wydatkowej.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. nr 21, poz. 108).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. poz. 1480).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (t.j. Dz.U. 2016, poz. 2049).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz.U. nr 111, poz. 973).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz.U. nr 112, poz. 765).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz.U. nr 66, poz. 406).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Komentarze i wyjaśnienia. Warszawa: Departament Polityki Wydatkowej.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.U. nr 234, poz. 1970).

³ Ministerstwo Finansów, Najwyższa Izba Kontroli, Regionalna Izba Obrachunkowa, usługodawcy zewnętrzni.

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

Tylka, A. (2005). *Poradnik audytora wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych*. Gdańsk: ODDK.

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. nr 155, poz. 1014).

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. nr 249, poz. 2104).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).

ASSESSMENT OF INTERNAL AUDIT REGULATIONS IN PUBLIC FINANCE SECTOR ENTITIES IN THE PERIOD 1998–2016

Abstract: *Purpose* – The aim of this article is to analyse the functioning of internal audit in Poland in the aspect of the legal regulations.

Design/methodology/approach – Comparative analysis, logical inference.

Findings – Indication of legal solutions influencing the functioning of the public finance sector units and assessment of internal audit.

Originality/value – Analysis of legal regulations defining the functioning of internal audit allowed to indicate solutions influencing on the effectiveness of the organized control and supervision system resulting from Poland's accession negotiations with the EU. The legal interpretation was supported by empirical research. The scientific value of the work is to broaden the knowledge of the impact of regulation on the functioning of internal audit.

Keywords: internal audit, regulatory analysis, evaluation of the implementation and coordination of audit, internal audit evaluation criteria

Cytowanie

Sojka, K. (2017). Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 187–195. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-17.

Audyt wewnętrzny w doskonaleniu budżetowania zadaniowego oraz kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego

Olga Szolno*

Streszczenie: *Cel* – Zaprezentowanie roli audytu wewnętrznego w prawidłowym funkcjonowaniu budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej.

Metodologia badania – Analiza literatury przedmiotu, aktów prawnych, materiałów źródłowych, zastosowano także metodę obserwacji oraz przeprowadzono indywidualne wywiady pogłębione z pracownikami badanych jednostek (dyrektorem wydziału budżetu oraz 4 osobami zatrudnionymi w tym wydziale).

Wynik – Określono rolę działań audytowych w funkcjonowaniu budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej, opisano również wzajemne zależności, jakie zachodzą między nimi.

Oryginalność/wartość – Osiąganie celów i realizowanie zadań przez jednostki samorządu terytorialnego wymaga wykorzystania różnych instrumentów w procesie decyzyjnym, w związku z tym kierownictwo jednostki samorządu terytorialnego powinno mieć świadomość, że właściwie należy powiązać ze sobą budżetowanie zadaniowe, kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny, aby zmaksymalizować płynące z nich korzyści.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, kontrola zarządcza, budżet zadaniowy

Wprowadzenie

Efektywne realizowanie procesów gromadzenia oraz rozdysponowania środków publicznych jest wyzwaniem dla jednostek sektora publicznego. Chcąc efektywnie gospodarować, muszą wprowadzać narzędzia ułatwiające osiągnięcie zamierzonych celów. Ponadto ich działalności powinny nierozłącznie towarzyszyć kontrola i nadzór – elementy procesu dbania o racjonalność.

Zgodnie z zasadami nowego zarządzania publicznego, jednostki samorządu terytorialnego powinny wykorzystać metody oraz techniki zarządzania, które stosowane są w sektorze prywatnym. Ustawa o finansach publicznych wprowadziła dlatego kontrolę zarządczą, budżetowanie zadaniowe i audyt wewnętrzny jako instrumenty pozwalające na dokonanie pożądanych zmian w sposobie wydatkowania środków. Korzyścią z ich implementacji może być wzrost skuteczności i efektywności podejmowanych działań.

Głównym celem artykułu jest przedstawienie roli audytu wewnętrznego w funkcjonowaniu budżetowania zadaniowego oraz kontroli zarządczej. Aby osiągnąć założony cel,

* mgr Olga Szolno, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Wydział Ekonomiczny, Zakład Rachunkowości, e-mail: olga.szolno@poczta.umcs.lublin.pl.

dokonano przeglądu literatury, materiałów źródłowych oraz wykorzystano przeprowadzone przez autorkę badania, takie jak obserwacja oraz indywidualne wywiady pogłębione z pracownikami wybranych jednostek samorządu terytorialnego (urzędów miast na prawach powiatu).

1. Budżetowanie zadaniowe i kontrola zarządcza jako instrumenty zwiększające efektywność i skuteczność funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego

W ustawie o finansach publicznych wielokrotnie wskazano na znaczenie zasad efektywności i skuteczności, narzucając obowiązek ich stosowania. Należy więc wydatkować środki publiczne „z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów” (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.; t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.). Istotność omawianych zasad wzmocniono wprowadzeniem obowiązku wdrożenia kontroli zarządczej oraz narzucenia jednostkom rządowym planowania wydatków w układzie zadaniowym (co jest fakultatywne dla jednostek samorządowych). Audyt wewnętrzny wspierają kierownictwo jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę, zwłaszcza pod kątem skuteczności i efektywności działań, w tym realizacji budżetu w układzie zadaniowym (Zawadzka-Pąk, 2013).

Budżetowanie zadaniowe stanowi narzędzie zarządzania wydatkami publicznymi za pomocą wyznaczonych celów (skonkretyzowanych i zhierarchizowanych), co ułatwia osiągnięcie rezultatów mierzonych odpowiednimi miernikami (Lubińska, Strąk, Lozano-Platonoff, Będzieszak, Głodek, 2007). Kontrola zarządcza stanowi z kolei ogół działań, które są podejmowane dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób efektywny, racjonalny, terminowy oraz zgodny z obowiązującym prawem i wyznaczonymi standardami. Jednym z jej głównych celów jest zapewnienie „skuteczności i efektywności działania” oraz „efektywności i skuteczności przepływu informacji” (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.; t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).

Sformułowanie celów, zadań oraz dobór mierników to wspólne elementy kontroli zarządczej oraz budżetowania zadaniowego. Dokonując porównania obu systemów, należy wskazać, że w ramach budżetu zadaniowego wyznaczone mierniki powiązane są z poziomem środków budżetowych. W kontroli zarządczej aspekt planistyczny z wyznaczonymi celami do realizacji stanowi podstawę prawidłowej oceny działalności jednostek samorządowych. Jednocześnie obszar ich analizy obejmuje wszystkie istotne elementy wpływające na rezultaty funkcjonowania jednostki. Nie mniej ważny jest aspekt systematyczności obserwacji procesów zachodzących w jednostkach samorządu terytorialnego, pozwalający na bieżącą korektę wszelkich odchyłeń w celu zmniejszenia ryzyka związanego z zagrożeniem braku pełnego wykonania celów i zadań budżetowych. Systematyczne monitorowanie staje się podstawą tworzenia aktualnych informacji wykorzystywanych do podejmowania

decyzji. Tak więc kontrola zarządcza i budżetowanie zadaniowe wykorzystują różnego typu informacje do samoregulacji systemu zarządzania stojącego na straży efektywnej i skutecznej realizacji uchwalonego budżetu. Pomiedzy kontrolą zarządczą a budżetem zadaniowym występuje ścisła zależność. Za pomocą budżetu zadaniowego jednostka zarządza środkami publicznymi poprzez określone cele, a efektywność i skuteczność tego zarządzania mierzona jest w ramach kontroli zarządczej.

Warto nadmienić, że należy odpowiednio zdefiniować, uwzględniając wytyczne konstrukcyjne, cele i zadania (np. precyzyjnie, jasno, zrozumiale dla szerokiego grona odbiorców) oraz mierniki tak, by za ich pomocą możliwa była ocena realizacji wykonywanych zadań (odpowiednie zdefiniowanie mierników jest *de facto* realizacją zasady przejrzystości i racjonalności wydatkowania zasobów publicznych) (Lubińska, 2009).

2. Rola audytu wewnętrznego w prawidłowym funkcjonowaniu budżetu zadaniowego i kontroli zarządczej

Istotne znaczenie dla efektywnego funkcjonowania budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej ma audyt wewnętrzny. Rola audytu znacząco wzrosła po wprowadzeniu do ustawodawstwa powyższych elementów. Pierwotnie odnosił się on jedynie do operacji finansowych odzwierciedlających gospodarowanie środkami publicznymi, z czasem objęto nim całokształt działalności jednostek. Obecnie audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywną działalnością o charakterze zapewniającym i doradczym, która prowadzona jest w celu wniesienia do jednostki wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania (*Definicja audytu...*, 2016). Można zatem stwierdzić, że audyt wspiera organizację w osiąganiu wytyczonych celów i zadań przez systematyczną i konsekwentną poprawę efektywności i skuteczności zarządzania (Czerwiński, 2003; *Welcome...*, 2006). Audyt musi więc zapewnić systematyczną ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej, która stała się jego obszarem kluczowym, wspiera jednostkę w utrzymaniu skutecznych i efektywnych mechanizmów kontroli zarządczej, a także w ich stałym doskonaleniu. Rodzajem audytu wewnętrznego, służącym ocenie sprawności działania procesu planowania i wydatkowania środków publicznych, jest audyt efektywnościowy, którego zadaniem jest „systematyczna analiza oceniająca gospodarność, wydajność i skuteczność” (*Opracowanie...*, 2008).

Budżet zadaniowy, z mocy prawa, podlega kontroli zarządczej (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.; t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.), jest wyzwaniem nie tylko dla jednostek implementujących, ale również osób oceniających jego funkcjonowanie, czyli audytorów wewnętrznych. Wdrożenie budżetu zadaniowego wymaga w ramach działalności audytowej określenia odpowiednich metod i technik badania. Konieczne jest zdefiniowanie kryteriów oceny procesu planowania i wydatkowania środków publicznych pod względem ich racjonalności oraz określenia czynników wpływających na efektywność i skuteczność tych procesów (Skoczylas-Tworek, 2013). Szczególnie ważne jest określenie zadań priorytetowych, ponieważ pozwala skierować działania audytu na kluczowe obszary. Wspieranie jednostek

w osiągnięciu założonych celów przyniesie efekty pod warunkiem, że cele są zdefiniowane precyzyjnie oraz właściwie udokumentowane. W innym przypadku rola audytu ogranicza się do sprawdzenia zgodności podejmowanych działań z literą prawa, co ma drugorzędne znaczenie w procesie decyzyjnym (Dylewski, Filipiak, Gorzałczyńska-Koczkodaj, 2010). Szeroki zakres kontroli wiąże się z koniecznością myślenia w kategoriach efektywnościowych, zaczęto zwracać większą uwagę na rozbieżności między planem a wykonaniem oraz analizę samych wydatków, szczególnie kosztownych zadań.

Należy stwierdzić, że audyt z jednej strony może wspomagać prawidłową implementację budżetu zadaniowego czy też kontroli zarządczej, z drugiej zaś jest „instrumentem” monitorowania okresowego (ewaluacji), ma za zadanie ocenę systemu z punktu widzenia tworzenia szans służących osiągnięciu zakładanych celów. Ewaluacja natomiast obejmuje szeroką, całościową ocenę skuteczności i efektywności podejmowanych działań, likwidację nieefektywnych czynności, wprowadzanie korekt w inicjatywach strategicznych oraz wskazuje potrzebę podejmowania nowych inicjatyw (Skrzypek, 2011).

W pierwszej kolejności ocena audytu obejmować powinna poznanie systemu kontroli zarządczej, budżetowania zadaniowego, ich koncepcji oraz sposobów wdrożenia. Należy przebadать wszystkie elementy konstrukcyjne budżetu zadaniowego oraz kontroli zarządczej, takie jak cele, zadania, mierniki. Dokumentacja opisywanych koncepcji musi zawierać wymogi dotyczące ich konstrukcji, a zadaniem audytu powinno być sprawdzenie zgodności zdefiniowanych elementów z przepisami wewnętrznymi jednostki w tym zakresie. Ponadto należy dokonać oceny poprawności sformułowanych elementów z wytycznymi, ocenić adekwatność ich wyboru oraz całej koncepcji, a także ustalić szansę wykonalności założeń. Na tej podstawie szacuje się ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Jest niezwykle ważne, aby ocenić każdy element z uwagi na to, że słabość jednego może podważyć zasadność przyjęcia całej koncepcji (Kiziukiewicz, Sawicki, 2013). Powyższa ocena powinna być przeprowadzona na etapie implementacji zarówno budżetu zadaniowego, jak i kontroli zarządczej. Oceniając w ten sposób dobór wszystkich elementów zwiększa się szansa na to, że te dwa instrumenty przyniosą zamierzone korzyści w postaci skutecznego i efektywnego funkcjonowania jednostek, a więc także wydatkowania środków publicznych.

Wyniki audytu będą stanowić zalecenia dla kierownictwa jednostki, wskazując na obszary problemowe i ryzyko nieosiągnięcia założonych korzyści. W takiej sytuacji badana jednostka powinna zweryfikować poprawność doboru elementów i rozważyć ich zmianę. Należy jednak zaznaczyć, że dokonywane to powinno być nie tylko przez samego kierownika, ale w konsultacji z kierownictwem poszczególnych jednostek organizacyjnych oraz z pracownikami merytorycznymi. Niezbędny jest więc sprawny przepływ informacji.

3. Funkcja doradcza audytu wewnętrznego w zakresie poprawy efektywności, skuteczności i adekwatności budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej

Właściwa ocena przyjętych koncepcji budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej uwarunkowana jest znajomością wielu zagadnień. Należy znać istotę i zakres kontroli zarządczej (w tym jej standardy) (Komunikat z 16 grudnia 2009 r.) oraz budżetowania zadaniowego, wszystkie obszary działalności jednostki, zadania, jakie wykonuje na rzecz społeczeństwa, zgłaszane potrzeby społeczności lokalnych, wielkość jednostki, otoczenie, w którym funkcjonuje (w tym czynniki zewnętrzne oddziałujące na daną jednostkę). Konieczna jest także znajomość wizji, misji i strategii. Inne istotne czynniki to stopień złożoności działań, struktura organizacyjna (umiejscowienie w niej budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej), instrukcje i wytyczne wewnętrzne. Brak wiedzy na temat tych zagadnień może zniekształcić ocenę dokonaną przez audyt i negatywnie wpłynąć na funkcjonowanie jednostki w przyszłości. Audytor powinien także dokonać osobistych obserwacji oraz porozmawiać z kluczowymi pracownikami, co pozwala na zidentyfikowanie obszarów problemowych (Moeller, 2011; Kiziukiewicz, Sawicki, 2013).

Zmodyfikowanie koncepcji budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej zgodnie z zaleceniami audytu zwiększa szanse na powodzenie i niejako daje pewność, że (por. Kiziukiewicz, Sawicki, 2013; Skoczylas-Tworek, 2013):

- wszystkie założone cele zostały określone jasno i będą osiągnięte (skuteczność) w odpowiedni sposób (efektywność),
- rzeczywiście realizowane zadania będą przyczyniały się do osiągania celów,
- procedury monitorowania opracowane są prawidłowo, a konstruowane mierniki będą właściwie odzwierciedlać stopień osiągnięcia celów i sposób realizacji zadań,
- jednostka ma narzędzia pomiaru efektywności i skuteczności,
- zidentyfikowane jest ryzyko związane z osiąganiem celów,
- ryzyko zostanie ograniczone do dopuszczalnego poziomu,
- podejmowane działania będą zgodne z obowiązującymi przepisami.

Po wstępnym badaniu przeprowadzane mogą być testy sprawdzające, które za cel przyjmują ustalenie, czy funkcjonowanie kontroli zarządczej i budżetowania zadaniowego jest zgodne z przepisami obowiązującymi w jednostce (Kiziukiewicz, 2014). Po dokonaniu oceny, gdy audytor uzna badane rozwiązania za prawidłowe, zadaniem jego jest ustalenie, czy zostały w pełni zaimplementowane. Gdy okaże się, że nie są one dobrze zaprojektowane i wdrożone, czyli nie pełnią swej ideowej roli, niezwłocznie poinformowany powinien być o tym kierownik jednostki.

Po wdrożeniu budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej, uwzględniając zalecenia audytu, w dalszym ciągu występuje ryzyko dotyczące potencjalnych nieprawidłowości lub nieosiągnięcia założonych korzyści. Ważny dlatego jest bieżący monitoring obu koncepcji, który dokonywany jest przez kierownika jednostki, jak również okresowy, należący do

kompetencji audytorów. Ma on za zadanie wskazać, dlaczego przykładowo nie został zrealizowany plan, a mierniki przyjmują niewłaściwe wartości. W praktyce oznacza to sprawdzenie, czy wdrożone systemy zgodne są z opracowaną koncepcją, oraz czy funkcjonują skutecznie i efektywnie. Rozwiązań zidentyfikowanych problemów dostarczają m.in. pracownicy, o czym audytorzy informowani są w trakcie wywiadów.

Audyt dokonując oceny mechanizmów funkcjonowania budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej, docelowo wpływa na zmiany w sposobie wykorzystywania tych instrumentów, a w rezultacie zarządzania całą jednostką. Koncentracja audytu następuje przede wszystkim na mankamentach systemów, a nie na konkretnych, indywidualnych przypadkach popełniania błędów (Kiziukiewicz, 2014), a wykazane w wynikach audytu niedoskonałości powinny być eliminowane. Informacje o zidentyfikowanych problemach należy szybko komunikować pracownikom, którzy są odpowiedzialni za wykonywane zadania oraz ich przełożonym, a o poważnych nieprawidłowościach powinno zostać poinformowane najwyższe kierownictwo (Ochmańska, Jarząbek, 2012). Audyt stanowi więc zabezpieczenie przed nieefektywnym i nieskutecznym zarządzaniem jednostką.

Międzynarodowe standardy również wskazują na istotną rolę audytu w systemie kontroli. W jednym z nich wskazane jest, że „audyt wewnętrzny musi wspierać organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę ich skuteczności i wydajności oraz promowanie ciągłego usprawniania” (Komunikat z dnia 12 grudnia 2016 r.).

Podsumowując, audyt powinien obejmować badanie efektywności, wydajności, skuteczności oraz adekwatności systemów budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej, które funkcjonują w jednostkach publicznych. Ocena powinna następować pod względem legalności, efektywności i gospodarności, celowości, rzetelności, wiarygodności, przejrzystości oraz jawności (Filipiak, 2011).

Uwagi końcowe

Efektywność funkcjonowania JST uzależniona jest od skuteczności kontroli zarządczej, budżetu zadaniowego oraz audytu wewnętrznego. Prowadzone zadania audytowe przyczyniają się istotnie do podniesienia jakości zarządzania, a ich znaczenie zostało wzmocnione ustawą o finansach publicznych, która sprecyzowała definicję audytu oraz wskazała na audyt wewnętrzny jako podstawowe narzędzie obiektywnej oceny kontroli zarządczej dla prawidłowego funkcjonowania jednostek publicznych. Staje się więc jednym z niezastąpionych narzędzi oceny zarządzania ryzykiem oraz określenia stopnia realizacji zaplanowanych zadań i celów przez kadrę zarządzającą. Stanowi także pewnego rodzaju wyznacznik dla wzrostu efektywności gospodarowania publicznymi zasobami finansowymi.

Informacje uzyskane w trakcie badania audytowego powinny posłużyć do zaproponowania usprawnień zmierzających do poprawy gospodarowania środkami publicznymi. Należałoby zatem oczekiwać, że system kontroli zarządczej i działania audytowe będą

systematycznie i planowo wdrażane we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych, służąc usprawnieniu ich działalności i korygowaniu istniejących nieprawidłowości (Żółtkowski, 2015).

Literatura

- Czerwiński, K. (2003). *Książka procedur audytu wewnętrznego*. Materiały niepublikowane. Warszawa: CISA.
- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (2016). IIA. Pobrane z: www.mf.gov.pl (29.05.2017).
- Dylewski, M., Filipiak, B., Gorzałczyńska-Koczkodaj, M. (red.) (2010). *Metody ilościowe w działalności jednostek podsektora samorządowego*. Warszawa: Difin.
- Filiipiak, B. (2011). Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane aspekty. W: T. Lubińska (red.), *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego* (s. 347–363). Warszawa: Difin.
- Kiziukiewicz, T. (2014). Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej. W: K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce* (s. 13–26). Szczecin: Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Kiziukiewicz, T., Sawicki, K. (2013). System kontroli zarządczej jako szczególny obszar audytu. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej* (s. 327–352). Warszawa: Difin.
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28).
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Lubińska, T. (2009). Budżetowanie zadaniowe w kontekście zasad podatkowych i zasad budżetowych. W: S. Wieteska, M. Wypych (red.), *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych* (s. 86–94). Łódź: Uniwersytet Łódzki.
- Lubińska, T., Strąk, T., Lozano-Platonoff, A., Będzieszak, M., Godek, M. (2007). Budżet zadaniowy w Polsce – istota, struktura, metodyka. W: T. Lubińska (red.), *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi* (s. 15–72). Warszawa: Difin.
- Łagodzki, P. (2011). Audyt wewnętrzny – wybrane zagadnienia. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 625. *Finanse. Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 32.
- Moeller, R. (2011). *Nowoczesny audyt wewnętrzny*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Ochmańska, L., Jarząbek, T. (2012). Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. W: K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych* (s. 102–133). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Opracowanie dotyczące wyjazdu studyjnego przedstawicieli Ministerstwa Finansów do Królestwa Norwegii, realizowanego jako szkolenie, Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Norwegii* (2008). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Skoczylas-Tworek, A. (2013). Budżet zadaniowy, jako wyzwanie dla audytorów, wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 766. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 62.
- Skrzypek, E. (2011). Nowe zarządzanie publiczne. W: A. Siedlecka (red.), *Budżet zadaniowy jako nowoczesne narzędzie zarządzania gospodarką narodową*. Białą Podlaską: PSW im. Papieża Jana Pawła II w Białej Podlaskiej.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).
- Welcome to the world in PIFC Public Internal Financial Control* (2006). European Commission. Pobrane z: www.sigmaweb.org/publicationsdocuments (22.05.2017).
- Zawadzka-Pąk, U.K. (2013). Ogólna kontrola efektywności i skuteczności budżetu w układzie zadaniowym. W: E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*. Gdańsk: ODDK.
- Żółtkowski, R. (2015). Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny jako instrumenty zmniejszające naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zamówieniach publicznych. W: E.I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtkowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*. Warszawa: Wolters Kluwer.

INTERNAL AUDIT FUNCTION IN TASK-BASED BUDGETING AND MANAGEMENT CONTROL IN A LOCAL GOVERNMENT UNIT

Abstract: *Purpose* – Presenting the role of internal audit in performance budgeting and management control. *Design/methodology/approach* – Analysis of the literature, legal acts, source materials, observation and individual interviews with employees of the audited entities (head of budget department and 4 persons employed in those departments).

Findings – The role of audit activities in the functioning of performance budgeting and management control has been presented and the interdependencies between them are described.

Originality/value – Achieving goals and carrying out tasks by local government units requires the use of different instruments in the decision-making process. Therefore, management should be aware that proper performance budgeting, management control and internal audit should be properly linked to maximize the benefits.

Keywords: internal audit, management control, performance budgeting

Cytowanie

Szolno, O. (2017). Audyt wewnętrzny w doskonaleniu budżetowania zadaniowego oraz kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 197–204. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-18.

Kwalifikacje audytorów wewnętrznych na świecie

Kazimiera Winiarska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest zaprezentowanie badań oceniających stan wykształcenia, kompetencji i umiejętności audytorów wewnętrznych na świecie.

Metodologia badania – W przygotowaniu artykułu wykorzystano raporty opracowane na zlecenie Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA).

Wynik – Popularyzacja wyników ankiety IIA uświadamia rolę audytu wewnętrznego na świecie.

Oryginalność/wartość – Pytania zawarte w ankietach IIA mogą być wykorzystane do badań naukowych w poszczególnych krajach, w których audyt wewnętrzny jest uregulowany prawnie.

Słowa kluczowe: audytor wewnętrzny, kwalifikacje audytorów wewnętrznych

Wprowadzenie

Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA), celem zinwentaryzowania stanu audytu wewnętrznego na świecie, przeprowadził w 2006 i 2010 roku badania ankietowe w różnych regionach świata i sektorach gospodarki. Wyniki badania zaprezentowane w czterech raportach wnoszą dużo interesujących spostrzeżeń (Winiarska, 2017, s. 59–71).

1. Raporty IIA w sprawie stanu i wykształcenia audytorów wewnętrznych

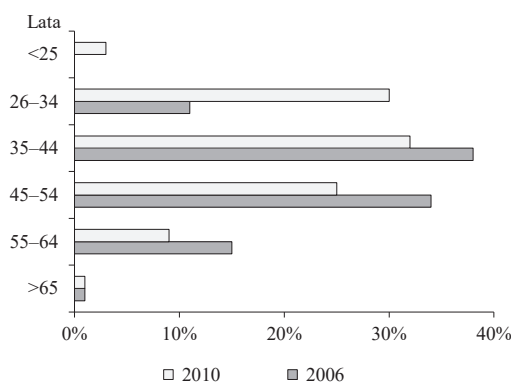
W raportach wykonanych na zlecenie IIA zaprezentowano:

- wiek audytorów wewnętrznych (rys. 1),
- płeć audytorów wewnętrznych według regionów (rys. 2),
- poziom wykształcenia audytorów wewnętrznych (rys. 3),
- wykształcenie audytorów wewnętrznych według specjalności (rys. 4),
- profesjonalne certyfikaty audytorów wewnętrznych (tab. 1),
- metody oceny audytorów wewnętrznych (rys. 5)
- kompetencje ogólne audytorów wewnętrznych (rys. 6),
- umiejętności behawioralne audytorów wewnętrznych (rys. 7),
- umiejętności techniczne audytorów wewnętrznych (rys. 8),

* prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, WNEiZ, Instytut Rachunkowości, e-mail: kr234@wnei.z.pl.

- wiedzę audytorów wewnętrznych (rys. 9),
- narzędzia i techniki audytu wewnętrznego (rys. 10),
- typy wykonywanych zadań audytorskich (rys. 11).

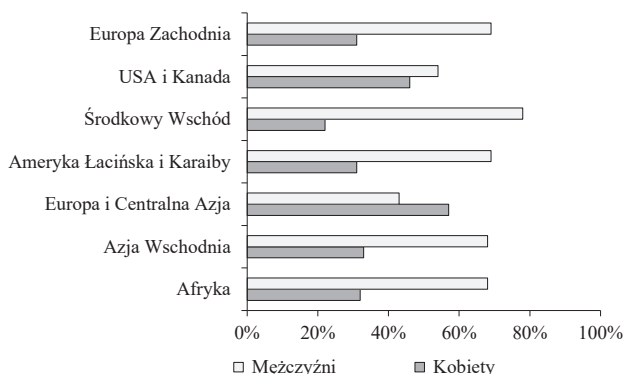
Ankietowani audytorzy wewnętrzni charakteryzują się dużym doświadczeniem zawodowym. Najwięcej audytorów miało od 35 lat do 44 lat oraz od 45 do 54 lat. Można zaobserwować w 2010 roku wzrost liczby audytorów w wieku 26–34 lata. Znikoma była natomiast liczba audytorów mających mniej niż 25 lat lub więcej niż 65 lat (rys. 1).



Rysunek 1. Wiek audytorów wewnętrznych

Źródło: Alkafaji, Hussain, Khallaf, Meldalawieh (2010), s. 6.

Oceniając płeć audytorów wewnętrznych, zauważa się dwukrotną przewagę mężczyzn, a na Środkowym Wschodzie nawet trzykrotną, co wynika z tradycji tego regionu. Niewielkie różnice w liczbie mężczyzn i kobiet obserwuje się w USA i Kanadzie, co świadczy

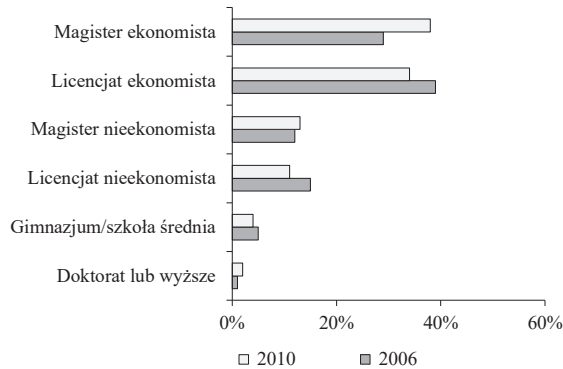


Rysunek 2. Płeć audytorów wewnętrznych według regionów

Źródło: Alkafaji, Hussain, Khallaf, Meldalawieh (2010), s. 6.

o równouprawnieniu w wykonywaniu zawodu. W Europie i Azji Centralnej audytorami wewnętrznymi są w większości kobiety, co ma związek z feminizacją zawodu w zakresie rachunkowości (rys. 2).

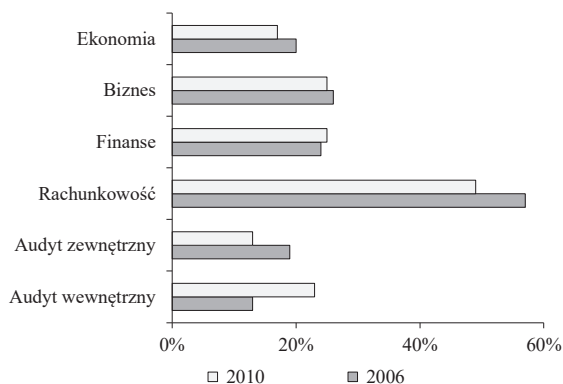
Większość audytorów wewnętrznych była ekonomistami z tytułem magistra lub licencjata. Mniej było magistrów i licencjatów z wykształceniem nieekonomicznym. Niewielu było absolwentów szkół średnich oraz naukowców z tytułem doktora lub wyższym (rys. 3).



Rysunek 3. Poziom wykształcenia audytorów wewnętrznych

Źródło: Alkafaji, Hussain, Khallaf, Meldalawieh (2010), s. 6.

Analizując wykształcenie audytorów wewnętrznych według specjalności, zauważa się przeważający udział osób, które studiowały rachunkowość (ok. 50%). W następnej kolejności była to ekonomia, biznes i finanse (20–25%). Specjalistów z audytu wewnętrznego i zewnętrznego było niewiele ponad 10% audytorów – rysunek 4.



Rysunek 4. Wykształcenie audytorów wewnętrznych według specjalności

Źródło: Alkafaji, Hussain, Khallaf, Meldalawieh (2010), s. 7.

W tabeli 1 zaprezentowano certyfikaty audytorów wewnętrznych. W grupie ankietowanych audytorów wewnętrznych najwięcej z nich miało certyfikaty CIA – 30,3% oraz CA/CPA/ACCA/ACA – 20,4%. Część audytorów wewnętrznych (w granicach 4–10%) dysponowało certyfikatami CISA/QiCA, CFE, MIIA/PIIA, CMA/CIMA/CGA. Od 2% do 4% audytorów wewnętrznych miało certyfikaty CCSA, IT/ICT, FCA/FCCA/FCMA, CAT/AAT, CGAP, CFSA. Nieliczna grupa audytorów wewnętrznych deklarowała posiadanie certyfikatów CRM, CIPFA/CGFM, CIDA/CBA, CFA. Najbardziej pożądane są certyfikaty CIA oraz certyfikaty z zakresu rachunkowości. W następnej kolejności są to certyfikaty systemów informatycznych i nadużyć (fałszerstw).

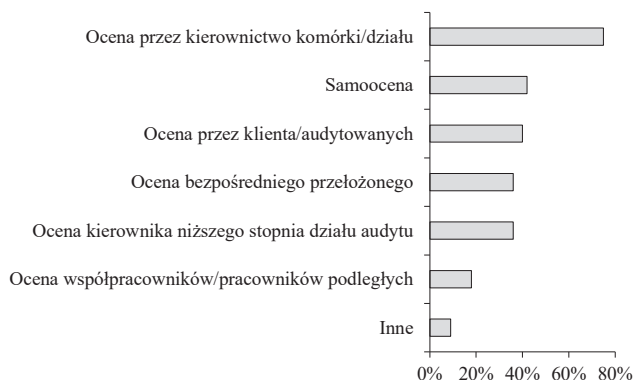
Tabela 1

Profesjonalne certyfikaty audytorów wewnętrznych

Certyfikaty profesjonalne	Procent
Certyfikowany audytor wewnętrzny (CIA)	30,3
Certyfikat rachunkowości (CA/CPA/ACCA/ACA)	20,4
Audytowanie systemów informatycznych (CISA/QiCA)	9,7
Badanie nadużyć (CFE)	5,3
Inne czynności audytu wewnętrznego (MIIA/PIIA)	4,2
Zarządzanie/rachunkowość (CMA/CIMA/CGA)	4,0
Certyfikacja w kontrolnej samoocenie (CCSA)	3,7
Systemy informatyczne (IT/ICT)	2,4
Zaawansowany statut profesjonalny ((FCA/FCCA/FCMA)	2,4
Rachunkowość – poziom techniczny (CAT/AAT)	2,1
Certyfikowany profesjonalista audytu (CGAP)	2,0
Certyfikowany audytor usług finansowych (CFSA)	2,0
Zarządzanie innym ryzykiem/samoocena kontroli (CRM)	1,3
Auditing nadzoru/finanse (CIPFA/CGFM)	1,2
Inny wyspecjalizowany audyt finansowy (CIDA/CBA)	0,8
Certyfikowany audytor finansowy (CFA)	0,7

Źródło: Alkafaji, Hussain, Khallaf, Meldalawieh (2010), s. 9–10.

Audytorzy wewnętrzni są oceniani głównie przez kierowników jednostek (75%). W 35–45% audytorzy są oceniani przez klientów, bezpośrednich przełożonych, kierowników niższego stopnia działu audytu lub przez samoocenę. Około 20% ocen wynika z opinii współpracowników działu audytu lub pracowników innych działów (rys. 5).



Rysunek 5. Metody oceny audytorów wewnętrznych

Źródło: Alkafaji, Hussain, Khallaf, Meldalawieh (2010), s. 8.

2. Raporty IIA w sprawie kompetencji i umiejętności audytorów wewnętrznych

Jak wynika z rysunku 6, w ocenie kompetencji ogólnych audytorów wewnętrznych najbardziej cenne są komunikatywność oraz umiejętności identyfikacji i rozwiązywania problemów (ponad 80%). Prawie 70% audytowanych wskazało na zdolność promowania wartości audytu wewnętrznego, znajomość zmian w sektorze, regulacjach i standardach oraz umiejętności organizacyjne. Najmniejsze znaczenie miały kompetencje w zakresie znajomości kultury i języka obcego kraju oraz technik i narzędzi informatycznych.

Oceniając umiejętności behawioralne audytorów wewnętrznych, najwyższej wyceniono umiejętność zachowania tajemnicy, obiektywność i komunikatywność (80–90%). W następnej kolejności były to: obiektywny osąd, umiejętność współpracy z kierownictwem, wrażliwość na nadzór i etykę (70–80%). Pracę zespołową, relacje międzyludzkie, samodzielność w pracy, budowanie zespołu, przywództwo i wpływ wskazało 50–60% ankietowanych. Umiejętność mediacji, zarządzania ludźmi i zmianami uzyskała 40–50% wskazań. Umiejętności behawioralne audytorów wewnętrznych zaprezentowano na rysunku 7.

Wśród umiejętności technicznych audytora wewnętrznego najwyższe noty otrzymały: rozumienie biznesu, analiza ryzyka, identyfikacja typów kontroli (ok. 70%). W granicach 50–60% wskazano znajomość narzędzi i technik nadzoru, ryzyka i kontroli, analizy procesów biznesowych, narzędzi i technik zbierania i analizy danych, badań operacyjnych i kierowniczych oraz narzędzi i technik rozwiązywania problemów.

**Rysunek 6.** Kompetencje ogólne audytorów wewnętrznych

Źródło: Bailey (2010), s. 5.

**Rysunek 7.** Umiejętności behawioralne audytorów wewnętrznych

Źródło: Bailey (2010), s. 11.

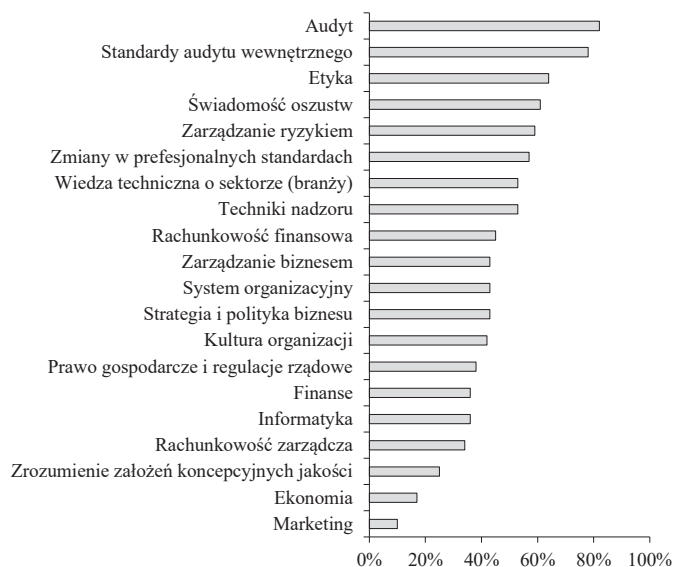
Niżej oceniono negocjacje, zarządzanie projektami, techniki kryminalistyczne (40–45%). Umiejętności korzystania z komputerów, analizy finansowej, próbkowania statystycznego wskazano w granicach 30–40% przypadków. Najniżej ocenione są prognozowanie, zarządzanie jakością, znajomość ISO i zbilansowanej karty dokonań (ok. 20%). Umiejętności techniczne audytorów wewnętrznych zaprezentowano na rysunku 8.



Rysunek 8. Umiejętności techniczne audytorów wewnętrznych

Źródło: Bailey (2010), s. 17.

Wiedza audytora wewnętrznego powinna obejmować głównie audyt i standardy audytu wewnętrznego (80%). W następnej kolejności ma to być wiedza z zakresu etyki, oszustw, zarządzania ryzykiem, zmian w standardach, wiedzy specjalistycznej o sektorze i technik nadzoru (50–60%). Ponad 40% wskazań dotyczyło wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej, zarządzania biznesem oraz kultury organizacji. Poniżej 40% oceniono wiedzę z zakresu prawa gospodarczego, finansów, informatyki i rachunkowości zarządczej. Najmniej warta jest wiedza z zakresu oceny jakości, ekonomii i marketingu (10–20%). Zakresy wiedzy pożądanej od audytorów wewnętrznych zaprezentowano na rysunku 9.



Rysunek 9. Wiedza audytorów wewnętrznych

Źródło: Bailey (2010), s. 23.

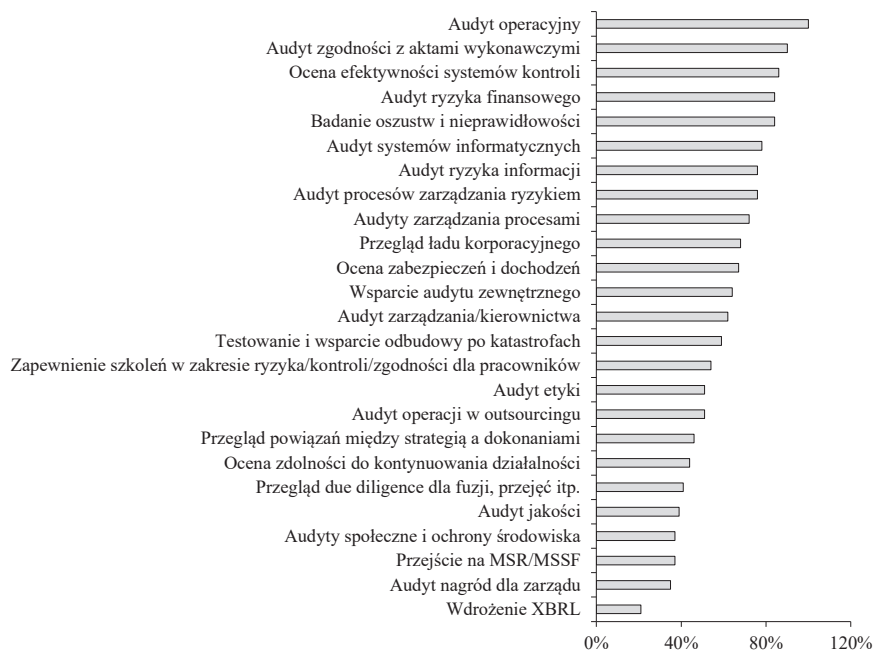
Oceniając narzędzia i techniki audytu wewnętrznego (rys. 10), najwyższe notowania uzyskało zarządzanie ryzykiem, komunikacja elektroniczna i przegląd analityczny (60–70%). W blisko 50% przypadków wskazano użyteczność próbkowania statystycznego, elektronicznego dokumentowania i zbierania danych oraz audyt wspierany komputerowo. Samoocena kontroli, diagramy sekwencji działań i benchmarking oceniono na około 40%. Najniżej oceniono audyt ciągły, aplikacje mapujące procesy, narzędzia oceny jakości, zbilansowaną kartę dokonań, techniki kompleksowego zarządzania i oprogramowania do mapowania procesów (20–30%).

W rankingu typów wykonywanych czynności audytorskich zauważa się, że najczęściej jest to audyt operacyjny, audyt zgodności z aktami wykonawczymi, ocena efektywności systemów kontroli, audyt ryzyka finansowego oraz badanie oszustw i nieprawidłowości (80–100%). W granicach 60–80% są to audyty systemów informatycznych, ryzyka informacji, zarządzania ryzykiem, zarządzania procesami, ładu korporacyjnego i oceny zabezpieczeń. W około 60% jest to wsparcie audytu zewnętrznego, audyt kierownictwa i wsparcie po katastrofach. Zapewnienie szkoleń pracowników, audytu etyki, outsourcingu, przeglądu, powiązań między strategią i dokonaniem oraz oceny do kontynuowania działalności oceniono na około 40%. Poniżej 40% udziału mają *due diligence*, audyt jakości, audyty społeczne i ochrona środowiska, przejście na MSR/MSSF, audyt nagród dla zarządu i wdrożenie XBRL. Typy wykonywanych zadań audytowych przedstawiono na rysunku 11.



Rysunek 10. Narzędzia i techniki audytu wewnętrznego

Źródło: Bailey (2010), s. 25.



Rysunek 11. Typy wykonywanych zadań audytowych

Źródło: Bailey (2010), s. 35.

Uwagi końcowe

Audytorzy wewnętrzni funkcjonują na świecie od wielu lat. W badaniach IIA występowały organizacje, w których audyt wewnętrzny istnieje nawet dłużej niż 50 lat. W przeważającej części wskazywano, że audyt wewnętrzny funkcjonuje w organizacji od 11 do 25 lat.

Wraz z ewolucją audytu wewnętrznego zmieniła się rola audytora wewnętrznego (tab. 2).

Tabela 2

Zmiany modelu audytora wewnętrznego

Aspekt	Stary model	Nowy model
Przedmiot zainteresowania audytu wewnętrznego	Kontrola wewnętrzna	Ryzyko związane z podejmowaną działalnością
Reakcja audytu wewnętrznego	Reakcja <i>post factum</i> , o charakterze nieciągłym, obserwatorzy inicjatyw planowania strategicznego	Presja w czasie, stałe monitorowanie, uczestniczenie w tworzeniu planów strategicznych
Ocena ryzyka	Identyfikowanie czynników ryzyka	Planowanie scenariusza reagowania na zagrożenia
Zakres badania audytu wewnętrznego	Znaczenie kontroli	Znaczenie ryzyka
Metody stosowane przez audyt wewnętrzny	Nacisk położony na kompletność szczegółów w sprawdzaniu kontrolnym	Nacisk położony na znaczenie ryzyka w szerokim zakresie w podejmowaniu działalności
Zalecenia audytu wewnętrznego	Wewnętrzna kontrola: – wzmocniona, – przynosi korzyści finansowe, – skuteczna i faktyczna	Zarządzanie ryzykiem: – unikanie lub dywersyfikacja ryzyka, – podział lub przeniesienie ryzyka, – kontrola lub przyjęcie ryzyka
Raporty audytu wewnętrznego	Odnoszą się do kontroli funkcjonalnych	Odnoszą się do procesów związanych z ryzykiem
Rola audytu wewnętrznego w organizacji	Funkcja niezależnej oceny	Zintegrowane zarządzanie ryzykiem oraz zarządzanie na poziomie korporacyjnym

Źródło: opracowanie własne.

W ciągu wielu lat funkcjonowania audytu wewnętrznego ulegały zmianom oczekiwania wobec audytora wewnętrznego. Można wyróżnić stary i nowy model audytora wewnętrznego. Zmiana modelu starego na nowy nastąpiła w ostatnich latach XX wieku. Audytor wewnętrzny starego typu koncentrował uwagę na kontroli wewnętrznej czynności już dokonanych, z niewielką identyfikacją czynników ryzyka. Audytor wewnętrzny nowoczesnego typu skupia uwagę na ocenie ryzyka, planowaniu scenariuszy, reagowaniu na zagrożenia i reakcji w czasie rzeczywistym, poprzez stałe monitorowanie ryzyka i jego dywersyfikację.

Literatura

- Alkafaji, Y., Hussain, S., Khallaf, A., Meldalawieh, M.A. (2010). *Characteristics of an Internal Audit Activity*. Report I, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Bailey, J. (2010). *Care Competencies for Today's Internal Auditory*. Report II, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Winiarska, K. (2017). *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*. Warszawa: Difin.

QUALIFICATIONS OF INTERNAL AUDITORS AROUND THE WORLD

Abstract: *Purpose* – The purpose of the article is to present the research assessing the state of education, competence and skills of internal auditors around the world.

Design/methodology/approach – In order to write the paper, report prepared on request of the Institute of Internal Auditors (IIA) were used.

Findings – The popularisation of the results of the IIA research highlight the role of internal audit in the world.

Originality/value – The question used in the IIA questionnaire research may be used for research purposes in these countries where internal audit is regulated by law.

Keywords: internal auditors, internal auditor qualifications

Cytowanie

- Winiarska, K. (2017). Kwalifikacje audytorów wewnętrznych na świecie. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 205–215. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-19.

Wykorzystanie wyników oceny kontroli zarządczej przeprowadzonej metodą CAF i PRI do podejmowania decyzji zarządczych w JST

Anna Zbaraszewska, Iwona Majchrzak*

Streszczenie: *Cel* – Próba wykazania przydatności uzyskanych wyników oceny kontroli zarządczej za pomocą metody CAF i PRI do podejmowania racjonalnych decyzji zarządczych w jednostkach sektora finansów publicznych.

Metodologia badań – Opracowanie artykułu poprzedziły studia literaturowe. Główną metodą stosowaną w artykule jest analiza źródeł oraz metoda dedukcji i indukcji.

Wynik – Przeprowadzone studia literaturowe dowiodły, że metoda CAF oraz PRI dostarczają użytecznych i kompleksowych informacji na temat funkcjonowania badanej jednostki, wskazując na jej mocne i słabe strony oraz umożliwiając określenie i wdrożenie działań doskonalących ujawnionych w trakcie samooceny kontroli zarządczej.

Oryginalność/wartość – Przedstawione w artykule informacje stanowią syntetyczny opis istoty i zakresu metody CAF i PRI oraz możliwości wykorzystania wyników oceny stanu kontroli zarządczej przeprowadzonej za pośrednictwem tych metod, do podejmowania przez kierownictwo racjonalnych decyzji zarządczych w podległych jednostkach.

Słowa kluczowe: jednostki samorządu terytorialnego, kontrola zarządcza, metoda CAF (Wspólna Metoda Oceny), metoda PRI (metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego)

Wprowadzenie

Od zarządzających jednostkami samorządu terytorialnego oczekuje się skutecznego realizowania powierzonych zadań przy minimalizacji kosztów działania. Kierownictwo jest zainteresowane różnego rodzaju instrumentami, umożliwiającymi ocenę funkcjonowania jednostki. Systemem sprzyjającym prawidłowemu funkcjonowaniu tych jednostek jest kontrola zarządcza, która została powołana reformą finansów publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009). Skuteczne i efektywne wykorzystanie informacji uzyskanych w wyniku oceny funkcjonowania kontroli zarządczej powinno przyczynić się do określenia stopnia realizacji założonych celów i postawionych zadań, w tym wskazania przyczyn, skutków i innych istotnych informacji, które spowodowały brak ich osiągnięcia (Szewieczek, Tkocz-Wolny, 2016, s. 80). Ocena realizacji kontroli zarządczej może być dokonywana w różny sposób.

* dr Anna Zbaraszewska, Uniwersytet Szczeciński, WNEiZ, Instytut Rachunkowości, e-mail: aniazba@op.pl; dr Iwona Majchrzak, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny, Wydział Ekonomiczny, Zakład Ekonomii i Rachunkowości, e-mail: imajchrzak@zut.edu.pl.

Najczęstszym źródłem informacji o stanie kontroli zarządczej są wyniki: monitoringu, kontroli i audytów oraz samooceny kontroli zarządczej i innych form oceny przeprowadzanej na potrzeby sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Ocena kontroli zarządczej może być przeprowadzana różnymi narzędziami, które w sposób mniej lub bardziej dokładny prezentują jej wyniki. Narzędziem ekonomicznej i społecznej oceny efektywności funkcjonowania organizacji publicznych jest metoda CAF (ang. Common Assessment Framework, pl. Wspólna Metoda Oceny) oraz metoda PRI (Planowanie Rozwoju Instytucjonalnego). W związku z szerokim wachlarzem możliwości wykorzystania informacji pozyskanych w ramach oceny kontroli zarządczej za pośrednictwem wskazanych metod, celem artykułu jest próba oceny przydatności wymienionych metod przez kierownictwo jednostki do podejmowania racjonalnych decyzji zarządczych w jednostkach sektora finansów publicznych.

1. Potrzeby informacyjne kierownictwa jednostek sektora finansów publicznych

Informacje stanowią szczególny zasób jednostki o charakterze niematerialnym, często istotniejszy niż kapitał, praca ludzka czy zasoby naturalne. W literaturze istnieją liczne propozycje uznawania ich za piąty czynnik produkcji (Oleński, 2001, s. 273). Informacja ma wartość, ponieważ w danej sytuacji decyzyjnej pozwala z większym prawdopodobieństwem ocenić skutki podjętych decyzji. Kierownictwo powinno otrzymywać w odpowiedniej formie i czasie rzetelne i wiarygodne informacje niezbędne dla wypełniania obowiązków kontrolnych oraz pozwalających na sprawne kierowanie jednostką. Szczególne znaczenie mają informacje w procesie zarządzania, gdyż są podstawowym narzędziem wspomagającym jego funkcje.

Istotnych informacji związanych z funkcjonowaniem jednostki dostarcza prawidłowo działająca kontrola zarządcza, dzięki której kierownicy otrzymują informacje dotyczące rzeczywistej sytuacji, mogą dokonać porównania stanu rzeczywistego z ustalonymi normami oraz podjąć działania, które będą pozwalały na wykorzystanie posiadanych przez jednostkę zasobów w taki sposób, aby osiągnąć założone cele.

Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego regulują Standardy kontroli zarządczej (Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 2009). Standardy te stanowią uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Wytyczne zawarte w standardach zostały pogrupowane w pięć obszarów, do których należą:

- środowisko wewnętrzne,
- cele zarządzania ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,

- informacja i komunikacja,
- monitorowanie i ocena.

Jedną z wymienionych grup jest informacja i komunikacja, dotycząca zapewnienia pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków, a także wdrożenia systemu komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, który będzie efektywny i pozwoli na sprawny przepływ informacji i właściwe ich zrozumienie przez odbiorców.

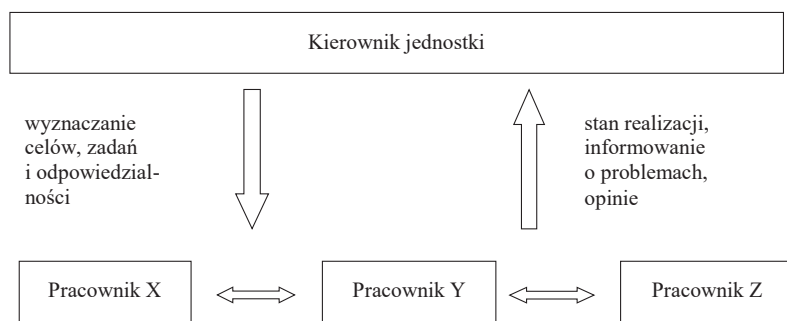
Informacja i komunikacja pełnią w systemie kontroli zarządczej niezwykle ważną rolę. Standardy zakładają bowiem, że osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych dla wykonywania obowiązków, a system komunikacji powinien zapewnić nie tylko przepływ informacji, ale także właściwe ich zrozumienie przez odbiorców. Właściwie funkcjonujący system informacji i komunikacji jest niezbędny dla prawidłowego zarządzania procesami zachodzącymi w jednostkach sektora finansów publicznych. Założenia standardów kontroli zarządczej dotyczące informacji i komunikacji wskazują na:

- potrzebę tworzenia i stałego aktualizowania dostępu do informacji,
- zapewnienie osobom uprawnionym dostępu do informacji,
- dbałość o jakość informacji,
- ochronę informacji.

Prawidłowa realizacja celów i zadań jednostek sektora finansów publicznych nie jest możliwa bez odpowiedniej bazy informacyjnej w tym obszarze. Jej stworzenie nie jest natomiast możliwe bez znajomości potrzeb informacyjnych zarówno kierownictwa, jak i pracowników jednostek.

W standardach wymienione zostały trzy obszary związane z informacją, tj. bieżąca informacja, komunikacja wewnętrzna i komunikacja zewnętrzna. Osoby zarządzające i pracownicy powinni mieć zapewnione, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe oraz rzetelne informacje niezbędne do realizacji powierzonych zadań. Bieżąca informacja pozwala na natychmiastową reakcję w przypadku stwierdzonych nieprawidłowości, a także wspiera proces podejmowania decyzji w jednostce sektora finansów publicznych.

Komunikacja wewnętrzna ma na celu zapewnienie efektywnego przekazywania ważnych informacji w ramach danej jednostki oraz w obrębie działu administracji rządowej i jednostki samorządu terytorialnego. Kształt systemu informacji i komunikacji jest silnie uzależniony od struktury organizacyjnej jednostki. Przepływ informacji w ramach komunikacji wewnętrznej ma uwzględniać zarówno jej kierunek, tj. „kierownik jednostki–pracownicy” (gdzie istotne jest doprecyzowanie celów i zadań, określenie roli i odpowiedzialności pracownika w tym zakresie), jak i kierunek „pracownicy–kierownik” (gdzie istotny jest stan realizacji zadań, pojawiające się problemy, czy też sugestie mające na celu usprawnienie wykonywanych działań). W celu uzyskania optymalnej sprawności procesów komunikacyjnych oprócz kierunku pionowego (kierownik–pracownicy), istotne są także przepływy poziome, między poszczególnymi pracownikami jednostki (rys. 1).



Rysunek 1. Komunikacja wewnętrzna w jednostce sektora finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ćwiklicki (2015), s. 60.

Komunikacja zewnętrzna koncentruje się na efektywnym systemie wymiany informacji z podmiotami zewnętrznymi, wpływającymi na osiąganie celów i realizację zadań. Przede wszystkim jest ona związana z przepływem informacji między jednostkami podległymi i nadrzędnymi. Ponadto istotna jest komunikacja pomiędzy podmiotami sektora publicznego a różnymi podmiotami zewnętrznymi o różnej formie organizacyjnej i statusie prawnym. Komunikacja zewnętrzna ma więc istotny wpływ na system finansowy danej jednostki. Ponadto może przyczynić się do wzrostu prestiżu i wiarygodności organizacji, jako partnera do konsultacji i transakcji o różnym przeznaczeniu, a także wpłynąć na ocenę jej działalności (Walentynowicz, 2010, s. 100).

Kontrola zarządcza jest systemem, który wspiera zarządzanie jednostką sektora finansów publicznych przez realizację zasady najlepszych efektów, ukierunkowanie na planowanie długookresowe oraz racjonalne wykorzystanie zasobów rzeczowych, finansowych i osobowych. Jej zakres dotyczy wszystkich aspektów działalności jednostki. Podstawą jej funkcjonowania jest informacja zarządcza obejmująca informacje finansowe i niefinansowe (organizacyjne, prawne, kadrowe i jakościowe) ukierunkowane na proces podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji (Hass-Symotiuk, 2015, s. 7). Pozyskanie informacji o stanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi dla kierownictwa istotne źródło wiedzy na temat funkcjonowania kierowanej jednostki. Umożliwia ponadto podejmowanie racjonalnych decyzji zarządczych.

2. Istota i zakres zastosowania metody CAF i PRI do oceny kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Podstawowym zadaniem metody CAF¹ i PRI² jest stałe doskonalenie jakości oparte na samoocenie. Metody te są zatem narzędziem oceny ekonomicznej i społecznej efektywności funkcjonowania organizacji publicznych, z tym że metoda CAF jest skierowana do wszystkich jednostek administracji publicznej, natomiast metoda PRI, ze względu na charakter uwzględniający polskie uwarunkowania, jest adresowana do samorządów gminnych i starostw powiatowych. W związku z tym założenia metody CAF nie są dostosowane do specyfiki analizowanej jednostki i niejednokrotnie nie można ich bezpośrednio przenieść do każdej z nich.

Mimo że omawiane metody mają podobny charakter, to metoda PRI jest bardziej rozbudowana w stosunku do metody CAF. Wynika to z tego, że metoda CAF jest tylko i wyłącznie modelem samooceny, natomiast metoda PRI instrumentem mającym na celu wspieranie rozwoju instytucjonalnego jednostek samorządu terytorialnego. Metoda CAF umożliwia przeprowadzenie oceny funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych w dwóch obszarach, tj. potencjału i wyników, dla których określono 9 kryteriów i 28 podkryteriów. Z kolei za pośrednictwem metody PRI jest możliwe przeprowadzenie oceny poziomu rozwoju instytucjonalnego jednostek samorządu terytorialnego w ramach pięciu obszarów zarządzania i zdefiniowanych 19 kryteriów. Porównanie obszarów i kryteriów oceny jednostek sektora finansów publicznych za pośrednictwem obu metod przedstawiono w tabeli 1.

Jak wynika z zestawionych kryteriów i obszarów oceny JST, obie metody mogą być wykorzystywane w procesie samooceny kontroli zarządczej. Bazują one bowiem na powtarzalnej sekwencji samooceny i wdrażania usprawnień.

Proces samooceny kontroli zarządczej metodą CAF obejmuje 10 kroków wdrażania modelu w ramach trzech faz, natomiast metodą PRI – 11 kroków w ramach czterech faz. Porównanie procesu samooceny wskazanymi metodami przedstawiono w tabeli 2.

¹ Założenia metody CAF zostały opracowane przez Europejską Fundację Zarządzania Jakością (EFQM), Wyższą Szkołę Nauk Administracyjnych (*Speyer Academy*) oraz Europejski Instytut Administracji Publicznej (*European Institute of Public Administration* – EIPA) jako odpowiedź na brak wspólnego i ujednoliconego narzędzia oceny ekonomicznej i społecznej efektywności funkcjonowania organizacji publicznych. Szerzej Majchrzak, Zbaraszewska (2015), s. 313–332.

² Założenia metody PRI zostały opracowane i zweryfikowane przez konsorcjum Canadian Urban Institute, Małopolskiej Szkoły Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie oraz Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji w latach 2001–2004 w ramach Programu Rozwoju Instytucjonalnego. Przez lata metoda z uwagi na zmiany zachodzące w systemie prawnym jednostek samorządu terytorialnego podlegała dwukrotnej aktualizacji. Szerzej Majchrzak (2016), s. 111–123.

Tabela 1

Porównanie obszarów i kryteriów oceny jednostek samorządu terytorialnego
w ramach metody CAF i PRI

Metoda CAF		Metoda PRI	
obszar	kryterium	obszar	kryterium
Potencjał	1. Przywództwo	Przywództwo i strategia	1. Przywództwo
	2. Strategia i planowanie		2. Zarządzanie strategiczne
	3. Pracownicy	Zarządzanie zasobami i procesami	3. Zarządzanie finansami
	4. Partnerstwo i zasoby		4. Zarządzanie mieniem
	5. Procesy		5. Zarządzanie przestrzenią (gminą)/ Bezpieczeństwo (powiat)
Wyniki	6. Wyniki działalności w relacjach z klientami/obywatelami		6. Zarządzanie technologiami informacyjnymi
	7. Wyniki działalności w relacjach z pracownikami		7. Zarządzanie procesami
	8. Wyniki odpowiedzialności społecznej		8. Zarządzanie projektami
	9. Wyniki kluczowe		9. Planowanie zatrudnienia
		Zarządzanie kapitałem ludzkim organizacji	10. Motywowanie, ocena i awansowanie
			11. Doskonalenie zawodowe
			12. Etyka
		Partnerstwo	13. Komunikacja społeczna i partnerstwo publiczno-społeczne
			14. Partnerstwo publiczno-społeczne
			15. Współpraca z przedsiębiorcami i partnerstwo publiczno-społeczne
		Zarządzanie usługami publicznymi	16. Usługi administracyjne
			17. Usługi społeczne
			18. Usługi techniczne
			19. Wspieranie rozwoju gospodarczego (dotyczy gmin)

Źródło: opracowanie własne na podstawie Majchrzak, Zbaraszewska (2015), s. 323; Majchrzak (2016), s. 117.

Tabela 2

Porównanie procesu samooceny kontroli zarządczej przeprowadzanej metoda CAF i PRI

Faza	Metoda CAF	Metoda PRI
1	2	3
Początek drogi	1. Organizacja i planowanie samooceny	1. Przeprowadzenie konsultacji wewnątrz jednostki i podjęcie decyzji o wdrożeniu metody
	2. Upowszechnienie informacji o projekcie samooceny	2. Powołanie zespołu zadaniowego w celu przeprowadzenia samooceny
Proces samooceny	3. Utworzenie grup samooceny	3. Przeprowadzenie analizy instytucjonalnej
	4. Organizacja szkoleń	4. Przygotowanie raportu z analizy PRI
	5. Przeprowadzenie samooceny	5. Przygotowanie do opracowania planu rozwoju instytucjonalnego
	6. Sporządzenie sprawozdania z wyników samooceny	

1	2	3
Plan doskonalenia	7. Sporządzenie projektu planu doskonalenia	6. Przygotowanie decyzji o wyborze stadiów optymalnych dla poszczególnych kryteriów zarządzania
	8. Upowszechnienie informacji o planie doskonalenia	7. Wybór kryteriów priorytetowych, tj. obszarów wymagających podjęcia działań usprawniających w danym cyklu PRI
	9. Wprowadzenie w życie planu doskonalenia	8. Przygotowanie kart zadań opisujących poszczególne narzędzia zarządcze oraz plany ich wdrożenia
	10. Zaplanowanie kolejnej samooceny	9. Zatwierdzenie planu rozwoju instytucjonalnego przez władze urzędu
Kontrola i ocena		10. Monitoring i ewaluacja wdrożeń
		11. Podjęcie decyzji o kolejnej samoocenie

Źródło: opracowanie własne na podstawie Majchrzak, Zbaraszevska (2015), s. 323; Majchrzak (2016), s. 117.

Ocena kryteriów określonych w ramach metody CAF jest dokonywana na podstawie oceny punktowej, przy zastosowaniu punktacji klasycznej lub dostrojonej. W ramach wskazanych rodzajów oceny, jej skala mieści się w przedziale od 0 do 100 punktów. Przy czym w ramach punktacji klasycznej dokonuje się łącznej oceny wszystkich świadectw zgromadzonych dla danego kryterium szczegółowego, natomiast w ramach punktacji dostrojonej oddzielnej i niezależnej ocenie podlega każda faza cyklu, w ramach każdego podkryterium.

W metodzie PRI ocena poziomu rozwoju instytucjonalnego jest dokonywana na podstawie 5-stopniowej skali stadiów rozwoju. Najwyższy poziom to stadium piąte, które niejednokrotnie jest celem działalność jednostki publicznej. Stadium pierwsze oznacza natomiast, że jednostka stosuje procedury i narzędzia wynikające z przepisów prawa. Warunkiem osiągnięcia kolejnego stadium rozwoju jest spełnienie warunków określonych dla danego stadium oraz stadiów go poprzedzających.

Miedzy omawianymi metodami przeprowadzania samooceny kontroli zarządczej występują również istotne różnice, które wpływają na konstrukcję kryteriów oceny oraz proces ich analizy (tab. 3).

Tabela 3

Różnice w ramach stosowania metody CAF i PRI w procesie samooceny kontroli zarządczej

Metoda	Konstrukcja kryteriów samooceny	Proces analizy kryteriów i materiał źródłowy
CAF	kryteria uznaniowe; założenia metody wskazują, jakiego typu, czy rodzaju rozwiązania w ramach danego kryterium powinny zostać przyjęte w jednostce	proces analizy kryteriów jest sformalizowany, członkowie zespołu indywidualnie gromadzą dowody na potwierdzenie stosowania danego rozwiązania; ostateczną decyzję, na podstawie zgromadzonego materiału źródłowego, podejmuje zespół
PRI	kryteria oceny ściśle sformalizowane oraz precyzyjnie określone warunki spełnienia każdego z kryteriów	materiały źródłowe służące do analizy kryteriów – uznaniowe; o spełnieniu lub nie danego kryterium decyduje zespół oceniający

Źródło: opracowanie własne na podstawie Żabiński (2012), s. 66.

Mimo wskazanych różnic metody te są instrumentem umożliwiającym skuteczne przeprowadzenie samooceny kontroli zarządczej, a tym samym uzyskane wyniki stanowią cenne źródło informacji dla kierownictwa jednostki w eliminowaniu ujawnionych nieprawidłowości i podejmowania długookresowych decyzji zarządczych.

3. Wyniki kontroli zarządczej przeprowadzonej metodą CAF i PRI oraz ich wykorzystanie w procesie podejmowania decyzji

Metoda CAF w zakresie samooceny kontroli zarządczej umożliwia poznanie zasad funkcjonowania ocenianej jednostki oraz podjęcie działań mających na celu poprawę jakości świadczonych usług, relacji z klientami oraz współpracownikami. Tym samym kierownictwo jednostki otrzymuje katalog rzetelnych informacji o słabościach funkcjonowania jednostki.

Metoda PRI, jak już podkreślano, z uwagi na bezpośrednie dostosowanie do polskich regulacji prawnych, pozwala na automatyczne zestawienie informacji na temat poziomu spełniania 20 spośród 22 standardów kontroli zarządczej. Określenie poziomu spełnienia pozostałych standardów wymaga zaledwie udzielenia odpowiedzi na kilka dodatkowych pytań.

Samoocena kontroli zarządczej przeprowadzona metodą CAF, jak i metodą PRI, umożliwia między innymi (*The Common Assessment Framework* (CAF), 2012, s. 6; Majchrzak, 2016, s. 114–115):

- uzyskanie informacji na temat funkcjonowania jednostki sektora finansów publicznych,
- wprowadzenie jej w strukturę systemu doskonalenia i zarządzania jakością w myśl zasady „planuj-wykonaj-sprawdź-popraw”,
- określenie działań usprawniających i wskazanie ich kierunku po uprzednim zidentyfikowaniu mocnych i słabych stron,
- stworzenie warunków do wzajemnego uczenia się poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, dzięki możliwości porównywania wzorców.

Dzięki wdrożeniu omówionych metod w praktyce JST kierownictwo uzyskuje wiele istotnych informacji umożliwiających podejmowanie racjonalnych decyzji zarządczych. Przykłady informacji uzyskiwanych w wyniku wykorzystywania do oceny kontroli zarządczej omówionych metod przedstawiono w tabeli 4. Zestawiony w tabeli katalog informacji uzyskiwanych przez kierownictwo jednostki w zakresie prowadzonych działań jednoznacznie wskazuje, że dokonanie oceny metodami CAF i PRI stanowi doskonałe narzędzie zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych.

Należy także podkreślić, że w trakcie przeprowadzania samooceny JST za pomocą omówionych metod, kierownictwo automatycznie uzyskuje informacje o stopniu funkcjonowania kontroli zarządczej.

Tabela 4

Informacje uzyskiwane przez kierownictwo w wyniku zastosowania metody CAF i PRI w procesie samooceny kontroli zarządczej

Metoda CAF	Metoda PRI
Zastosowanie metody CAF w praktyce JST dostarcza kierownictwu jednostki informacji na temat:	W ramach stosowania metody PRI kierownictwo jednostki otrzymuje informacje na temat:
1. Poziomu rozwoju systemu informacji zarządczej, w tym systemu zarządzania ryzykiem, kontroli i monitoringu osiągnięć organizacji w zakresie celów strategicznych i operacyjnych 2. Efektów bezpośrednich i skutków długofalowych realizowanych zadań 3. Stanu zarządzania finansami, informacją i wiedzą, technologią oraz infrastrukturą 4. Stopnia realizacji celów budżetowych i finansowych 5. Postrzegania jednostki przez obywateli/klientów 6. Stopnia spełniania potrzeb i oczekiwań obywateli/klientów, w tym: dostępności jednostki, przejrzystości świadczenia usług i ich jakości 7. Efektywności oraz innowacyjności świadczonych usług 8. Poziomu satysfakcji i motywacji pracowników 9. Stopnia efektywności i zaangażowania pracowników w działalność organizacji, tj.: – zachowanie, – motywacja i zaangażowanie, – wydajność pracy, – zaangażowanie w działania doskonalące, – wykorzystywanie technologii informatycznych, – podejmowanie działań mających na celu rozwój umiejętności, – komunikacja z obywatelami/klientami 10. Wzajemnych relacji partnerskich między organizacjami 11. Podejmowanych przez jednostkę działań w zakresie odpowiedzialności społecznej, w tym na rzecz ochrony i zachowania zasobów 12. Wydajności organizacji w zarządzaniu zasobami	1. Stopnia inicjowania przez kierownictwo działań z zakresu doskonalenia zarządzania gminą oraz jego udziału w formułowaniu kierunków jej rozwoju 2. Działań podejmowanych w zakresie planowania i zarządzania strategicznego 3. Instrumentów wykorzystywanych w procesie zarządzania finansami gminy i ich skuteczności w planowaniu i sporządzaniu prognozy finansowej 4. Stanu zarządzania mieniem, w tym stosowanych procedur obrotu nieruchomościami 5. Kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy 6. Stosowanych procedur zarządzania technologiami informacyjnymi, tj. wykorzystywania internetu do elektronicznego przesyłania i przetwarzania wniosków a następnie ich monitorowania 7. Stopnia wdrożenia certyfikowanych systemów zarządzania jakością spełniających wymagania normy ISO 9001 w zakresie: – przeglądów zarządzania, – polityki jakości urzędu, – audytu wewnętrznego 8. Stopnia wdrażania systemu zarządzania projektami 9. Stopnia realizacji i usprawniania przyjętej polityki w zakresie planowania, rekrutacji i selekcji pracowników na poszczególne stanowiska 10. Stopnia i skuteczności stosowanych metod i technik motywowania, oceniani i awansowania pracowników 11. Poziomu rozwoju pracowników w wyniku podjętych działań mających na celu ich doskonalenie zawodowe 12. Poziomu i jakości komunikacji, w tym społecznej, między poszczególnymi jednostkami sektora finansów publicznych oraz między przedsiębiorstwami 13. Kierunków rozwoju partnerstwa publiczno-społecznego, publiczno-publicznego i publiczno-prywatnego 14. Jakości świadczonych usług administracyjnych 15. Stopnia podejmowanych działań w zakresie wspierania rozwoju gospodarczego

Źródło: opracowanie własne na podstawie *The Common...* (2012), s. 15–47; *Analiza instytucjonalna gmin...* (2010), s. 14–107.

Uwagi końcowe

Prawidłowe funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych jest uwarunkowane skonstruowaniem i wprowadzeniem do działania sprawnego i efektywnego systemu informacyjnego. System taki powinien dostarczać użytecznych informacji do podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji zarówno w obszarze działań wewnętrznych jednostki, jak i w stosunku do działań zewnętrznych. Stworzenie takiego systemu musi być oparte nie tylko na standardzie dotyczącym informacji i komunikacji, ale także na specyfice działalności danej jednostki – jej wielkości, zakresie prowadzonej działalności, wynikach analizy i ocenie funkcjonowania kontroli zarządczej.

Jak wykazały przeprowadzone badania literaturowe metody CAF i PRI spełniają te warunki. Za ich pośrednictwem kierownictwo JST może pozyskać szeroki zakres informacji umożliwiających właściwe zarządzanie jednostką. Różnica w zakresie pozyskanych informacjach dzięki metodom CAF i PRI jest niemal niedostrzegalna. Inny jest jedynie koszt i czas pozyskania informacji. Biorąc pod uwagę te aspekty, korzystniejsze jest zastosowanie metody PRI z uwagi na znacznie krótszy okres przeprowadzania procesu samooceny wynikającej, między innymi:

- z braku konieczności wcześniejszego przeprowadzania szkoleń dla członków zespołu oceniającego,
- z braku formalnego wymogu gromadzenia dokumentacji potwierdzającej stan faktyczny,
- odpowiednio skonstruowanego kwestionariusza oceny i aplikacji komputerowej.

Metody tej jednak nie mogą stosować wszystkie jednostki sektora finansów publicznych. Jest ona bowiem adresowana wyłącznie do gmin i powiatów. Tym samym dobór instrumentów umożliwiających pozyskanie informacji istotnych w procesie zarządzania zależy od indywidualnych potrzeb i możliwości jednostki.

Literatura

- Analiza instytucjonalna gmin. Metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego* (2010). Kraków: UE w Krakowie i Małopolska Szkoła Administracji Publicznej.
- Ćwiklicki, M. (2015). *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*. Kraków: Małopolska Szkoła Administracji Publicznej.
- Hass-Symotiuik, M. (2015). Rola informacji i komunikacji w systemie kontroli zarządczej jednostek sektora finansów publicznych – wyniki badań. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 892. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 78.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Majchrzak, I., Zbaraszewska, A. (2015). Metoda CAF jako narzędzie monitorowania i oceny funkcjonowania kontroli zarządczej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 864. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76 (2).
- Majchrzak, I. (2016). Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego przy wykorzystaniu metody PRI. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84).
- Oleński, J. (2001). *Ekonomika informacji*. Warszawa: PWE.
- Szewieczek, A., Tkocz-Wolny, K. (2016). Efektywność kontroli zarządczej w świetle oświadczeń kierowników samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84).

The Common Assessment Framework (CAF) (2012). *Improving Public Organizations through Self-Assessment CAF 2013*. Warszawa: Kancelaria Rady Ministrów. Departament Służby Cywilnej.

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.).

Walentyńowicz, P. (2010). Nowy rodzaj kontroli: kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych. *Poradnik Rachunkowości Budżetowej*, 8.

USE OF RESULTS OF THE CAF AND PRI MANAGEMENT CONTROL EVALUATION TO MAKE MANAGEMENT DECISIONS IN THE LOCAL GOVERNMENT

Abstract: *Purpose* – An attempt to assess the suitability of the results of management control through the CAF and PRI methods for making rational management decisions in public finance sector entities.

Design/methodology/approach – The study was preceded by literary studies. The main method used in the article is the analysis of sources and the method of deduction and induction.

Findings – Literary studies have shown that CAF and PRI provide useful and comprehensive information about the functioning of the unit under study, indicating its strengths and weaknesses, and enabling the identification and implementation of improvement activities disclosed during self-assessment of management control.

Originality/value – The content presented in this article is a synthetic description of the essence and scope of the CAF and PRI method and the ability to use the results of the assessment of the state of management control conducted through these methods to make rational management decisions by management in subordinate units.

Keywords: local government units, management control, CAF method (Common Assessment Method), PRI method

Cytowanie

Zbarszewska, A., Majchrzak, I. (2017). Wykorzystanie wyników oceny kontroli zarządczej przeprowadzonej metodą CAF i PRI do podejmowania decyzji zarządczych w JST. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 217–227. DOI: 10.18276/irfu.2017.87/1-20.

