

Krystyna Lisiecka

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

# AUDYT WEWNĘTRZNY INSTRUMENTEM WSPOMAGAJĄCYM ZARZĄDZANIE ORGANIZACJĄ W SEKTORZE PUBLICZNYM

## Wprowadzenie

Celem opracowania jest zwrócenie uwagi na potrzebę zwiększenia efektywności działań organizacji publicznych poprzez właściwe stosowanie audytu wewnętrznego jako narzędzia wspomagającego procesy zarządzania. Jakość zarządzania publicznego staje się kluczowa dla rozwoju kraju, regionu, powiatu, gminy, dlatego dużą wagę należy przykładać do audytu, który ma uruchomić mechanizm działań poprawy i doskonalenia pracy organizacji, mechanizm bodźców reformatorskich – efektywnościowych, w tym oszczędnościowych<sup>1</sup>.

Audyt wewnętrzny – narzędzie badania i oceny działalności – ma wspierać organizacje publiczne w osiąganiu wytyczonych celów, oraz wpływać na poprawę efektywności procesów zarządzania. Ma również wnieść wartość dodaną poprzez systematyczną, prowadzoną w uporządkowany sposób ocenę procesów zarządzania, działalności operacyjnej organizacji, a także przez wskazanie sposobów podnoszenia jakości i wydajności pracy w zarządzaniu organizacją publiczną. Ma wskazywać możliwości wygenerowania większego efektu lub osiągnięcia tego samego efektu przy niższych nakładach. Typ audytu efektywnościowego powinien wzmocnić efektywność ekonomiczną działań organizacji, zarówno w wymiarze operatywnym, jak i strategicznym.

## 1. Audyt wewnętrzny i jego obszar

Audyt (łac. *audire*) znaczy słuchać, przesłuchiwać, badać. Według IIA (The Institute of Internal Auditors) najstarszej i największej na świecie organizacji

---

<sup>1</sup> W opinii K. Rybińskiego organizacje publiczne, ich administracja staje się jedną z głównych przeszkód w realizacji modelu wzrostu organizacji opartej na wiedzy i innowacji. Por. K. Rybiński: *Czas na administrację 2.0. Organizacja i Kierowanie (Organization and Management)*. Nr 3(146). KNOiZ, SGH, Warszawa 2011.

skupiającej audytorów wewnętrznych – audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie działalności organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz ładu organizacyjnego, przyczyniając się do poprawy i doskonalenia ich przebiegu. Ma pomóc organizacji osiągnąć założone cele, dostarczając równocześnie zapewnienia o skuteczności realizowanych procesów. Jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów oraz zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej i czynności doradcze<sup>2</sup>.

Obszarem audytu wewnętrznego jest sfera zarządzania<sup>3</sup>. Ustawa o finansach publicznych, stosowana w jednostkach sektora finansów publicznych, wprowadziła od stycznia 2010 r. nową kategorię, tzw. kontrolę zarządczą. Jest ona definiowana jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Jej celem jest zapewnienie:

- zgodności działania z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem<sup>4</sup>.

Wprowadzony termin kontroli zarządczej wniósł sporo dowolności interpretacyjnej i sporo niejasności. Rozumienie treści kontroli zarządczej stało się problemem dla kadry zarządzającej, wymusiło potrzebę spojrzenia na nowo na koncepcję kontroli zarządczej, kontroli wewnętrznej i audytu.

Treść kontroli zarządczej nierozzerwalnie wiąże się z procesem zarządzania w ujęciu klasycznym, który rozumiany jest jako usystematyzowana sekwencja funkcji kierowniczych, gdzie następuje sprzężenie zwrotne między planowaniem i kontrolą. System kontroli zarządczej zawiera kontrolę wewnętrzną, która jest narzędziem wykorzystywanym przez kierownika jednostki do nadzoru procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Audyt wewnętrzny zaś pełni funkcję nadzorczą oceniającą mechanizmy zarządzania, mechanizmy kontroli zarządczej, a także wykonuje czynności doradcze. Koncepcja kontroli zarządczej nie jest więc niczym nowym. Novum może być wprowadzenie oświadczeń kierowników od-

<sup>2</sup> Zgodnie z art. 272 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

<sup>3</sup> T. Kiziukiewicz, K. Sawicki: *Audyt systemu kontroli zarządczej*. W: *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*. Red. T. Kiziukiewicz. Difin, Warszawa 2012, s. 293.

<sup>4</sup> Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

powiednich instytucji publicznych o stanie kontroli zarządczej, co ma zwiększyć odpowiedzialność za gospodarowanie środkami publicznymi oraz wzmocnić system rozliczalności w sektorze publicznym. Brakuje bowiem jak dotąd tzw. efektywnej odpowiedzialności osób i instytucji podejmujących błędne decyzje, tolerujących złe, nieprzemyślane procedury oraz podejmujących nadmierne ryzyko; dopełnieniem byłby problem efektywnego wypełniania funkcji właścicielskich<sup>5</sup>.

Dla wielu zainteresowanych termin kontroli zarządczej oznacza potrzebę zbudowania nowego systemu, skonstruowania nowego modelu zapewniania realizacji celów oraz sprawności działania jednostki<sup>6</sup>. Kontrola zarządcza funkcjonuje w każdej jednostce sektora finansów publicznych, bo wykonując zadania stosowała kontrolę wewnętrzną, w tym finansową. Jeśli jednak kierownictwo jednostki uznało, że ustawa o kontroli zarządczej z 2009 r. wprowadziła zmiany, znaczyłoby to, że stosowany system nie jest/nie był dostatecznie funkcjonalny i skuteczny. W ramach tzw. audytu zerowego należałoby ocenić prawidłowość jego funkcjonowania i uzupełnić o brakujące elementy. Nowym elementem dla większości jednostek sektora finansów publicznych jest potrzeba wprowadzenia nowoczesnych metod zarządzania ryzykiem oraz precyzyjnych narzędzi do pomiaru i analizy ryzyka, które będą generowały zdrowe bodźce, postawy, reakcje i zachowania personelu. Powinna zostać zdefiniowana pewna tolerancja na ryzyko – nie za wysoka, ponieważ może prowadzić do rozrzutności i marnotrawstwa, ale też nie za niska, gdyż może być ze szkodą dla ewentualnie korzystnych projektów. Jednostki sektora finansów publicznych od dwóch lat są zobowiązane do uwzględniania aspektów zarządzania ryzykiem. Zarządzanie tym aspektem ma kluczowe znaczenie dla profesjonalizacji zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych. Głównym celem jest identyfikacja potencjalnych zdarzeń mogących wywrzeć wpływ na organizację, dostarczenie informacji o newralgicznych miejscach i procesach, by zapewniać realizację celów poprzez stosowanie kontroli funkcjonalnej. Sektor publiczny przesuwając zainteresowanie z instytucjonalnej kontroli wewnętrznej na kontrolę funkcjonalną, która jest oparta na analizie ryzyka. Ważny jest monitoring ryzyka i jego dalsze raportowanie. Ministerstwo Finansów zaleca stosowanie przeglądów, czy ryzyko uległo zmianie, sprawdzanie, czy stosowana punktowa ocena ryzyka jest odpowiednia, a mechanizmy kontrolne nadal skuteczne. Nadzorowanie rozwoju procesu kontroli ryzyka, weryfikacja jego poziomu, regularne raporty w tym zakresie, zajęcie się przez kierowników ryzykiem organizacji – według sporządzonej wcześniej hierarchizacji – daje szansę na skuteczne zarządzanie tym aspektem w organizacji.

<sup>5</sup> Za: J. Klich: *Kryzys 2007-2008. Nowe wyzwania dla zarządzania?* Organizacja i Kierowanie. Nr 3 (146). KNOiZ, SGH, Warszawa 2011.

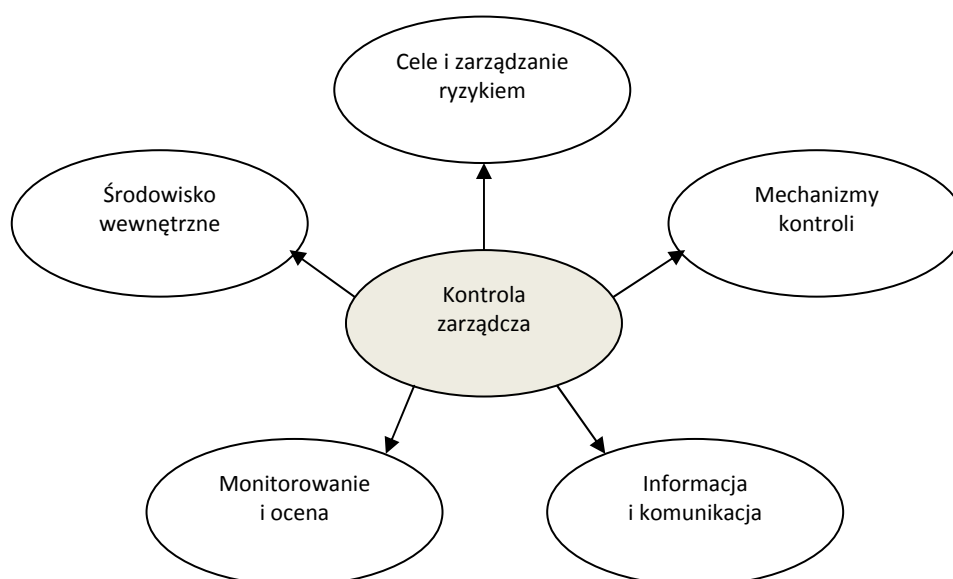
<sup>6</sup> Por. A. Mazurek, K. Knedler: *Kontrola zarządcza – ujęcie praktyczne*. HANDICAP, Warszawa 2010, s. 39.

System kontroli zarządczej ma sprawić, by jednostka organizacyjna osiągnęła założone cele. Znaczy to, że kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać do czynności kontrolnych wykonywanych przez pracowników komórek kontroli<sup>7</sup>. Treścią kontroli zarządczej rozumianej jako system jest przegląd wypracowanych w organizacji rozwiązań zarządczych, ocena ich działania oraz podjęcie działań w celu usystematyzowania i udoskonalenia, a ewentualnie zintegrowania stosowanych metod, mechanizmów lub procedur postępowania z punktu widzenia przyjętych do realizacji celów. Dotyczy także procesu regulowania oraz korygowania wszelkich czynności dla zapewnienia ich przyszłej skuteczności organizacyjnej i ekonomicznej<sup>8</sup>.

Kontrola zarządcza obejmuje systematyczne działania na rzecz ustanawiania standardów, norm efektywności przy zaplanowanych celach, projektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównywanie rzeczywistej efektywności z normami, ustalanie odchyleń i podejmowanie kroków zapewniających dobre wykorzystanie zasobów. Obejmuje również obserwowanie postępów organizacji w osiąganiu celów. Ma pozwolić na diagnozę oceny stopnia realizacji celów. System wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania ich realizacji to najważniejsze elementy zarządzania. Tak zinterpretowany system kontroli zarządczej łączy funkcje zarządzania, w tym i funkcje kontroli. Najistotniejsze są cele, ich trafne i kwantytatywne sformułowanie oraz ich realizacja. Pojawia się więc pytanie, czy system kontroli zarządczej wyczerpuje treści zarządzania. Elementy systemu kontroli zarządczej prezentuje rys. 1. Są to: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena.

<sup>7</sup> Pojęcie kontroli jest bliższe pojęciu zarządzania niż sprawdzania, stwierdzili autorzy wyżej cytowanej pracy, por. Ibid. s. 40.

<sup>8</sup> Według Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych celem kontroli zarządczej jest, (...) stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększenie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, a w rezultacie całej polskiej administracji publicznej". Zob. *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*. Warszawa 2012, s. 16.



Rys. 1. Elementy systemu kontroli zarządczej

Cele mają być SMART, tzn.: jasno określone (*Specific*), mierzalne (*Measurable*), ważne (*Ambitious*), osiągalne (*Realistic*) oraz osiągalne w określonym czasie (*Time bound*). Ważne jest wyznaczanie mierników, za pomocą których będzie mierzony stopień realizacji celów oraz uzyskiwanie informacji, czy przyjęte rozwiązanie jest skuteczne i efektywne. Jeśli nie jest – wymaga usprawnień o charakterze korekcyjnym, usuwającym nieprawidłowości, korygującym lub zapobiegawczym. Efektem kontroli jest podniesienie sprawności działania organizacji przez usuwanie przyczyn niezgodności i inicjowanie działań pożądanych.

Jak dobrać mierniki? Należy wykorzystywać istniejące źródła danych i informacji do oceny stopnia realizacji celów, tak by nie generować niepotrzebnych danych, które nie będą wykorzystane.

Omawiając problematykę audytu wewnętrznego, nie można abstrahować od kultury pracy organizacji publicznej. Wśród koncepcji poszukujących jakości pracy administracji w sektorze publicznym zauważa się dwa odmienne podejścia. Można je określić jako „kultura stosowania przepisów” oraz „kultura osiągania rezultatów”<sup>9</sup>. To drugie podejście jest przesłanką wyższej jakości i efektywności działań organizacji. D. Osborne i T. Gaebler w pracy *Rządzić inaczej* z 2005 r. wskazali na wyższość organizacji kierujących się poczuciem misji i osiągania wyników; większa jest skłonność organizacji do innowacji, elastyczności, wydajności i morale<sup>10</sup>. Kulturze tej powinny towarzyszyć biznesowe in-

<sup>9</sup> Por. A. Mazurek, K. Knedler: Op. cit., s. 16.

<sup>10</sup> D. Osborne, T. Gaebler: *Rządzić inaczej*. Media rodzinne, Warszawa 2005.

strumenty, znane pod akronimem NPM (New Public Management), które z założenia wymagają wielu zapisów, tj. danych i informacji nadzorowanych przez audytorów.

Do zadań audytu wewnętrznego należy systematyczna ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Audytor wewnętrzny nadzoruje i sprawdza, jak działa system kontroli zarządczej. W ramach audytu powinien być dokonywany przegląd oraz ocena adekwatności, skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej. Badając mechanizmy kontroli zarządczej, audytor powinien sformułować wnioski usprawnień w tym zakresie. Audytem wewnętrznym objęte są wszystkie działania prowadzone przez organizację podlegającą obowiązkowi prowadzenia audytu, a także te wchodzące w jej skład. Ocena działań jednostki dotyczy:

- a) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi obowiązującymi w jednostce;
- b) gospodarności, w tym efektywności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli;
- c) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

Zajmujący się problematyką audytu zgadzają się, że audyt może być narzędziem skutecznie wspomagającym zarządzanie. Ma nadzorować mechanizmy systemu kontroli zarządczej, oceniać je i identyfikować słabe punkty, przez co może doprowadzić do zmian w systemie kontroli zarządczej i w systemie zarządzania. Wspólnie z kontrolą mają tworzyć spójny system gwarantujący właściwe funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych oraz mający chronić środki publiczne. Wyróżnia się następujące rodzaje audytu wewnętrznego:

- a) audyt finansowy,
- b) audyt operacyjny,
- c) audyt informatyczny<sup>11</sup>.

Audyt finansowy jest przeprowadzany na podstawie sprawozdań finansowe i dotyczy oceny ich wiarygodności zgodnie ze standardami rewizji finansowej. Bada się, czy sprawozdania finansowe są poprawne, kompletne oraz czy zostały sporządzone zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Audytowi poddaje się również prawidłowość przeprowadzonych transakcji oraz to, czy wszystkie działania były realizowane w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny.

Audyt operacyjny obejmuje badanie wydajności i skuteczności systemów, które funkcjonują w jednostkach (w tym również systemu kontroli zarządczej), ocenę osiągnięcia zamierzonych rezultatów w porównaniu z kosztami poniesio-

---

<sup>11</sup> Por. np. H. Szymańska: *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*. W: *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*. Red. T. Kiziukiewicz. Difin, Warszawa 2012, s. 27 i n., a także K. Czerwiński: *Audyt Wewnętrzny*. InfoAudit, Warszawa 2005.

nymi na ich realizację oraz ocenę efektywności zarządzaniem ryzykiem i kierowania jednostką.

Audyty informatyczne obejmują kontrolę systemów informatycznych stosowanych w jednostce. Dotyczy to właściwego zabezpieczenia baz danych oraz sprzętu, sprawdzania informacji pod kątem ich wiarygodności, poufności, integralności, bezpieczeństwa i dostępności. Dzięki audytowi kierownictwo organizacji otrzymuje niezależną oraz obiektywną ocenę o wdrażaniu i funkcjonowaniu tych systemów.

W trosce o prawidłowe prowadzenie audytu, o przestrzeganie reguł i dobrych praktyk Instytucja IIP opracowała Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Ich celem jest określenie podstawowych zasad właściwej praktyki audytu wewnętrznego, dostarczenie ramowych zasad wykonywania i szerokiego upowszechniania zakresu działań audytu wewnętrznego przysparzających organizacji wartości dodanej, stworzenie podstaw do oceny działalności audytu wewnętrznego oraz dbałość o lepsze procesy i działania organizacji<sup>12</sup>. Opracowane zostały:

- standardy atrybutów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, które określają cechy organizacji i osób świadczących usługi;
- standardy działania Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego określające charakter audytu wewnętrznego;
- standardy wdrożenia Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, które są wbudowane w standardy atrybutów i działania oznaczone literami A – zapewnienie i C – doradztwo.

Wśród wielu standardów działania można wymienić np. standard o numerze 2110 – ład organizacyjny. Zgodnie z nim audyt wewnętrzny powinien oceniać procesy kształtujące ład organizacyjny i przedstawiać stosowne zalecenia usprawnienia tych procesów, tak by m.in. promować zasady etyki i wartości w organizacji, zapewnić skuteczne zarządzanie efektywnością działań organizacji oraz odpowiedzialności za wyniki, przekazywać informacje o rodzajach ryzyka i kontroli do odpowiednich obszarów organizacji, koordynować działania i przekazywać informacje między radą, audytorami wewnętrznymi i zewnętrznymi oraz kierownictwem.

Zgodnie z innym standardem o numerze 2230 – Przydział zasobów – audytorzy wewnętrzni powinni określić zasoby odpowiednie i wystarczające do osiągnięcia celów zadania. Określenie to opiera się na ocenie charakteru i złożoności każdego zadania, ograniczeniach czasowych oraz dostępnych zasobach.

W grupie standardów wdrożenia, które mają powiązania ze standardami atrybutów i działania (np. standard 2110.A1) czytamy, że: „Audytor wewnętrzny w swoich działaniach musi oceniać formę, sposób wdrożenia oraz skuteczność

<sup>12</sup> W. Gos: *Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego W: Zasady audytu wewnętrznego...*, op. cit., s. 40.

celów, programów i działań w zakresie etyki, a np. standard 2010.C1 w kontekście zadań o charakterze doradczym zarządzający audytem wewnętrznym powinni wziąć pod uwagę – zgodnie z tym standardem m.in. to, w jakim stopniu będzie możliwe przysporzenie wartości organizacji (zwiększenie skuteczności i wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli).

Co do podnoszonej w dyskusjach kwestii podporządkowania audytorów i jakości przygotowywanych przez nich raportów badania 172 doświadczonych audytorów pokazały, że kiedy audytorzy raportują do kierujących organizacjami, istnieje mniejsza skłonność do łagodzenia wniosków zawartych w raporcie, niż w przypadku, gdy raport kierowany jest do specjalnie do tego celu powołanego komitetu czy rady<sup>13</sup>.

Audyt wewnętrzny należy odróżnić od kontroli. Kontrola wewnętrzna to również narzędzie zarządzania, wykorzystywane do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte<sup>14</sup>. Istotą każdej kontroli jest porównanie. To stały element każdej zorganizowanej działalności, to procesy, w trakcie których porównuje się stan rzeczywisty z wzorcem. Bazą porównawczą może być plan, wzorzec, zadanie, przepis, regulamin lub instrukcja, zarówno w czasie, jak i przestrzeni. Kontrola polega na porównywaniu, na ciągłej analizie i ocenie jednostki w trakcie jej funkcjonowania w celu ujawnienia niedociągnięć, natomiast audyt wewnętrzny przyczynia się do utrzymywania w jednostce skutecznych mechanizmów oceny ich skuteczności i efektywności oraz mechanizmów ciągłego doskonalenia. Dzięki temu kontrola oraz audyt wewnętrzny tworzą spójny system gwarantujący funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych oraz służący ochronie środków publicznych. Audyt i kontrola pełnią rolę nowoczesnych narzędzi zarządzania.

Gospodarność oraz efektywność to kwestie, które w coraz większym stopniu dominują w ramach audytu wewnętrznego. Ewolucja takiego podejścia oznacza konieczność ukierunkowania realizowanych zadań audytowych nie tylko na kwestie zgodności z obowiązującymi przepisami prawa oraz uregulowaniami wewnętrznymi instytucji, ale także na kwestie efektywności, zarówno w odniesieniu do obowiązujących w tych jednostkach systemów kontroli, jak i realizowanych przez nie konkretnych działań czy inicjatyw. Nowoczesny audyt nastawiony na badanie efektywności powinien umożliwić nie tylko bezpośrednią identyfikację problemów przedsiębiorstwa, ale również pozwolić na doskonalenie jego działalności zarówno operacyjnej, jak i strategicznej, wnosząc do organizacji wartość dodaną.

---

<sup>13</sup> J. Klich: Op. cit.

<sup>14</sup> Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 roku w sprawie ogłoszenia „Standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”, Załącznik nr 1.



## 2. Audyt efektywnościowy w sektorze publicznym

W polskich standardach audytu wewnętrznego pojawiła się klasyfikacja rodzajów audytu wewnętrznego na:

- audyt finansowy, obejmujący badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych;
- audyt systemu, polegający na ocenie systemu gromadzenia środków publicznych, dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem;
- audyt działalności, obecnie określany jako audyt efektywnościowy, służący do oceny efektywności i gospodarności zarządzania finansami.

Audyt efektywnościowy rozumiany jest jako systematyczny, celowy oraz zorganizowany proces rzetelnej, obiektywnej i niezależnej oceny planowanych, realizowanych i zakończonych polityk, programów i projektów publicznych oraz oceny bieżącego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych na podstawie kryteriów gospodarności (*economy*), efektywności (*efficiency*) i skuteczności (*effectiveness*) ich działań. Gospodarność pojmowana jest jako relacja pomiędzy wykorzystanymi zasobami a jakością otrzymanego dzięki temu dobra lub usługi.

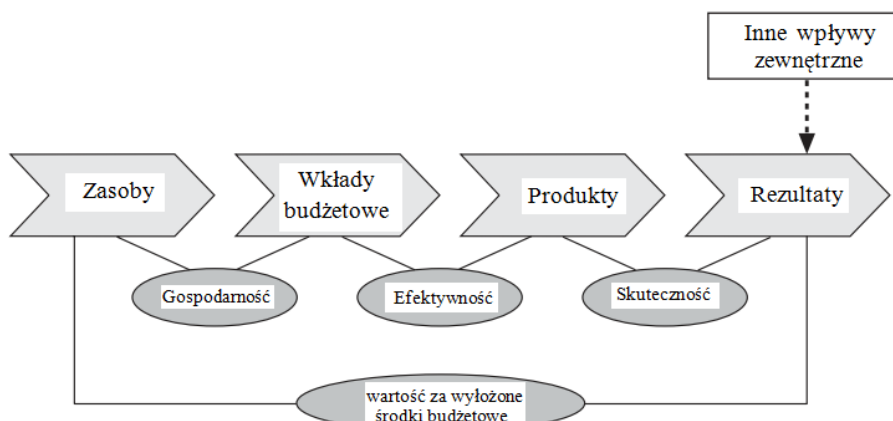
Efektywność pojmowana jest jako relacja między nakładem a wynikiem. Poprawa wyniku bez wzrostu nakładów lub otrzymanie tego samego wyniku przy zmniejszeniu nakładów oznacza wzrost efektywności. Zakłada koncentrację na produktach, rezultacie lub oddziaływaniu, będących wynikiem podjętych działań.

Skuteczność odnosi się do poziomu osiągnięcia założonych celów. Zakłada dostarczenie usług w odpowiednim czasie, ilości i jakości przy wykorzystaniu minimalnej ilości zasobów.

Audyt ten służy do oceny gospodarności zarządzania finansami. Zmierza do uzyskania jak najlepszej wartości za wyłożone środki budżetowe (maksymalizacja *value for money*)<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych. Red. A. Haber i M. Szałaj. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2009, s. 189-190.



Rys. 2. Kluczowe zagadnienia audytu efektywnościowego w jednostkach sektora finansów publicznych

Źródło: OECD, Performance Budgeting in OECD Countries, OECD 2007, s. 194; [http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/Literatur/OECD\\_Studie\\_Performance\\_Budgeting.pdf](http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/Literatur/OECD_Studie_Performance_Budgeting.pdf).

Przeprowadzając audyt efektywnościowy, w każdym przypadku należy brać pod uwagę zaangażowane zasoby i wkłady budżetowe, produkty (rzeczy materialne lub usługi dostarczone w wyniku realizacji zadania), rezultaty (bezpośrednie lub natychmiastowe efekty wynikające z dostarczenia produktów – usług) oraz rezultaty i oddziaływania (konsekwencje wynikające z realizacji zadania) związane przede wszystkim z innymi wpływami zewnętrznymi. Audyt tego rodzaju cechuje to, że:

- odbywa się zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego,
- jest realizowany według zakresu zadań powierzonych funkcji audytu wewnętrznego,
- koncentruje się nie na zagadnieniach związanych ze zgodnością z przepisami prawa czy prawidłowości sprawowania kontroli nad realizacją danego zadania, a na analizie osiągniętych wyników i ocenie podjętych działań z punktu widzenia ich efektywności, wydajności i gospodarności; preferuje „kulturę osiągania wyników”, a nie „kulturę stosowania przepisów”,
- przynosi wartość dodaną,
- jest obiektywny, terminowy i wydajny.

Zakres rzeczowy audytu efektywnościowego w sektorze publicznym obejmuje:

- badanie efektywności działań podejmowanych przez jednostki sektora publicznego,
- analizę szczegółowych procedur umożliwiających dokonanie pomiaru efektywności działań podejmowanych przez jednostki sektora publicznego,
- działania służące ochronie mienia publicznego,
- badanie zgodności stanu obecnego z kierunkiem działań oczekiwanych przez kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych oraz interesem publicznym.

W ramach audytu efektywnościowego wyróżnia się:

- audyt oparty na kryterium efektywności – ocena wyników realizacji zadania,
- audyt oparty na kryterium wydajności – weryfikacji podlegają wydajność produktu/usługi, koszty jednostkowe, wskaźniki określające np. poziom wykorzystania zasobów, czas oczekiwania na usługę itp.,
- audyt oparty na kryterium gospodarności – sprawdzenie zakresu w jakim realizując działania zminimalizowano wykorzystywane zasoby (środki finansowe, zasoby kadrowe, wyposażenie, zasoby lokalowe), mając jednocześnie na uwadze potrzebę zapewnienia odpowiedniej jakości realizowanych działań.

Audyt ten powinien współdziałać z metodą Lean Management w administracji. Odbywa się badanie dotyczące finalnych efektów realizowanego zadania (rezultaty i oddziaływanie). Jeśli w trakcie audytu audytor wewnętrzny stwierdzi, że nie osiągnięto zamierzonego efektu, wówczas powinien przeprowadzić badanie kluczowych czynności podjętych na etapie planowania i realizacji zadania oraz odnieść się do podjętych na tym etapie działań w takim zakresie, w jakim jest to uzasadnione celem zidentyfikowania przyczyn, dla których nie udało się osiągnąć zakładanych efektów. Ocena jakości działań na etapie planowania i koordynacji projektu jest kluczowa dla tego typu prac.

Przeprowadzenie audytu efektywnościowego wykonania zadania jest możliwe wówczas, gdy istnieją kryteria czy punkty odniesienia pozwalające na dokonanie jego oceny z punktu widzenia osiągnięcia/nieosiągnięcia zakładanych efektów.

## INTERNAL AUDIT – THE INSTRUMENT OF SUPPORT MANAGEMENT IN PUBLIC ORGANISATION

### Summary

The study was designed to demonstrate the role of internal audits in public administration. An audit should ensure effective implementation of activities and bring added value, which may be understood as generating a greater effect or achieving the same effect at a lower cost. Audits focused on results are predicted to be on the increase. This concept is an evolution of an internal audit – from a compliance audit, through a risk based audit to a performance audit or a value for money audit, which involves the formulation and testing of audit tasks aimed at expected results. This audit is important because of the fact that public bodies represent the interests of citizens and have public resources, including the EU funds, and these are rigorously assessed in terms of the results brought by the funds involved. Will an internal audit become an instrument that can be used to change the model of organizational management in the public sector? The research findings should show whether periodic audits of efficiency will provide the basis for changes in individual performance management processes, conservation of resources and their better use in cutting expenses, reduction of over-employment or development of information technology and whether it will lead to greater internationalization.