

Cezary Szydłowski*

FUNKCJA DORADCZA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W PROCESIE ZARZĄDZANIA JEDNOSTKĄ SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

1. WSTĘP

Nieustannie zmieniająca się rzeczywistość społeczno-gospodarcza, będąca następstwem zmian ustrojowych, dokonanych w Polsce po 1989 r., oddziałuje na zmiany we wszystkich sektorach i dziedzinach życia, także w sektorze publicznym. Coraz szersza i głębsza ewolucja dokonuje się również w polskiej administracji publicznej.

Przeprowadzona w 1999 r. reforma administracyjna wpłynęła również na rozwój administracji publicznej. Powołanie województw samorządowych i powiatów, jako dwóch kolejnych szczebli samorządu terytorialnego (po gminach), zmieniło kształt polskiej administracji publicznej¹. Często w opinii społecznej możemy się spotkać z nieprzychylnym, a wręcz krytycznym stosunkiem do administracji publicznej wszystkich szczebli. Zjawisko to opisywał m. in. Jan Zieleniewski, który już w latach sześćdziesiątych XX w. zwrócił uwagę na fakt, że sam termin „administracja” posiadał w społecznym odczuciu zabarwienie negatywne. Pojęcie to miało się kojarzyć z działalnością opartą na rutynie, suchych dyrektywach². Obecnie nadal możemy spotkać się z podobnymi opiniami społeczeństwa na temat funkcjonowania administracji publicznej. Współczesna administracja musi być przygotowana do nieustannych zmian w otoczeniu, szczególnie prawnym. Ciągłe zmiany w przepisach prawnych oraz w gospodarce nie mogą zaskakiwać sektora publicznego, którego głównym

* Mgr, Audytor wewnętrzny w Zespole Audytu Wewnętrznego Łódzkiego Urzędu Wojewódzkiego w Łodzi; Doktorant na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego.

¹ D. Stawasz (red.), *Ekonomiczno-organizacyjne uwarunkowania rozwoju regionu – teoria i praktyka*, Wydaw. UŁ, Łódź 2004, s. 11–20.

² J. Zieleniewski, *Organizacja zespołów ludzkich – wstęp do teorii organizacji i kierowania*, wyd. 5, PWN, Warszawa 1976, s. 369.

celem jest służyć obywatelom, przy jednoczesnym zachowaniu przejrzystych zasad działania (transparentność administracji publicznej)³.

Dzisiejszy kierownik urzędu w polskich jednostkach sektora finansów publicznych, określane jako **kierownik jednostki**⁴ (marszałek, prezydent miasta, starosta, wójt, burmistrz itd.) administracji publicznej, nie może obejść się bez sprawnych i efektywnych systemów zarządzania. Jest to związane z tym, że coraz powszechniej mówi się o **zarządzaniu publicznym**, jako o zarządzaniu nakierowanym na zaspokojenie potrzeb społecznych. Zarządzanie publiczne jest określane jako szczegółowa dyscyplina nauki o zarządzaniu. „Podstawowym obiektem badań jest zarządzanie poszczególnymi organizacjami sfery publicznej, przede wszystkim instytucjami publicznymi. Zajmuje się ona badaniem sposobów i zakresu harmonizowania działań zapewniających prawidłowe wyznaczanie celów organizacji tworzących sferę publiczną oraz optymalnego wykorzystania możliwości zorganizowanego działania ludzi, nakierowanego na kreowanie publicznych wartości i na realizację interesu publicznego”⁵. Na proces zarządzania składa się m. in.: planowanie, organizacja, koordynacja, kontrola⁶. Każda organizacja (rozumiana jako zorganizowany twór społeczny, w którego skład wchodzi ludzie i ich aparatura⁷), niezależnie od jej charakteru i statusu prawnego, posiada wspólne czynniki, takie jak: ludzie, cele, struktura i zarządzanie. Proces zarządzania każdą organizacją, jak już wspomniano, obejmuje również czynności kontrolne, które w ostatnim okresie coraz szerzej wspomaga nowoczesny instrument zarządzania i kontroli, jakim jest audyt wewnętrzny.

2. AUDYT WEWNĘTRZNY JAKO NOWOCZESNY INSTRUMENT KONTROLI

Kontrola należy do jednej z najważniejszych funkcji zarządzania. Zieleniewski zdefiniował **kontrolę** jako działanie „polegające na porównaniu realizacji z odpowiednim wzorem i wyciągnięciu z tego porównania wniosków na przyszłość. Niekiedy jednak dokonujemy kontroli, porównując nie działanie

³ Przykładem mogą być zasady zawarte w *Obywatelskiej Karcie Antykorupcyjnej* opracowanej w Prokuraturze Apelacyjnej w Szczecinie pod redakcją Prokuratora Apelacyjnego dr. B. Kolańskiego, wersja II uzupełniona, Szczecin, grudzień 2005 r.

⁴ Określenie to funkcjonuje w *Ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych*, DzU 2005, nr 249, poz. 2104.

⁵ B. Koźuch, *Zarządzanie publiczne. W teorii i praktyce polskich organizacji*, Placet, Warszawa 2004, s. 59.

⁶ J. Kortan, *Podstawy ekonomiki i zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydaw. C. H. Beck, Warszawa 1997, s. 26–28.

⁷ J. Zieleniewski, *Organizacja zespołów...*, s. 84.

z zamiarem (z planem), lecz dzieło z zamierzeniem (skutek jego działania z jego celem)⁸. Kontrola określana jest również jako „regulacja działań organizacji sprzyjająca łatwiejszemu osiągnięciu jej celów”⁹.

„Administracja publiczna nie może sprawnie działać bez kontroli. Odgrywa ona podstawową rolę w prawidłowym funkcjonowaniu władzy publicznej. Jako nieodzowny element zorganizowanego działania w każdej organizacji także w administracji publicznej spełnia ona ważną rolę. Administracja publiczna z racji wykonywania powierzonych jej funkcji odpowiada za stan spraw publicznych w różnych dziedzinach i sferach życia społecznego. Nie byłoby możliwie ponoszenie odpowiedzialności przez poszczególnych decydentów za wykonywanie zadań z zakresu administracji publicznej bez sprawnego i skutecznego systemu kontroli i nadzoru nad jej realizacją i działalnością”¹⁰.

„**Kontrolowanie** jako funkcja zarządzania obejmuje stwierdzanie stanów rzeczywistych i porównywanie ich z podstawą odniesienia, którą stanowią przyjęte stany wzorcowe”¹¹.

Działania kontrolne umożliwiają weryfikację wyników realizowanych działań. Każdorazowo działania powinny podlegać ocenie i weryfikacji. Prawidłowej i obiektywnej oceny danej jednostki, bądź obszaru jej działania, możemy dokonać wyłącznie na podstawie dowodów zgromadzonych w trakcie realizacji kontroli (bądź audytu). Brak efektywnych i skutecznych systemów kontrolnych może prowadzić do wielu zaniedbań oraz strat dla danej organizacji. Dlatego też postanowiono wdrożyć nowoczesne narzędzie sprawowania kontroli, jakim jest niewątpliwie audyt wewnętrzny.

Audyt wewnętrzny jest postrzegany obecnie jako nowoczesny system kontroli coraz szerzej wykorzystywany w procesie zarządzania. Dotychczasowe doświadczenia z systemami kontroli zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym jednoznacznie dowodzą, że nie mogą one w pełni gwarantować sprawnego funkcjonowania nowoczesnej organizacji. Tradycyjna kontrola „jest zawsze wtórna do rzeczywistości, nigdy nie jest pierwotną, inicjującą siłą”¹². W każdej organizacji powinny funkcjonować mechanizmy kontroli wewnętrznej, definiowanej według standardów **INTOSAI**¹³ jako „narzędzie zarządzania wykorzy-

⁸ Tamże, s. 325.

⁹ W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 1997, s. 585.

¹⁰ C. Szydłowski, *Audyt wewnętrzny w administracji publicznej na przykładzie Urzędu Wojewódzkiego w Łodzi*, [w:] R. Brol (red.), *Gospodarka lokalna i regionalna w teorii i praktyce*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 2005, nr 1083, s. 743.

¹¹ B. Kożuch, *Zarządzanie publiczne...*, s. 62.

¹² B. R. Kuc, *Audyt wewnętrzny instrumentem nowoczesnego zarządzania*, [w:] B. R. Kuc, L. Smolak (red.), *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej: II Konferencja, 2–3 czerwca 2004 r.*, Kantor Wydaw. Zakamycze, Warszawa 2004, s. 177.

¹³ INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institution – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli.

stywane do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Dlatego też odpowiedzialność za przydatność oraz skuteczność struktur kontroli wewnętrznej spoczywa na kierownictwie. Kierownik każdej organizacji powinien zapewnić odpowiednią strukturę kontroli wewnętrznej, a także jej weryfikowanie i usprawnianie, tak aby była skuteczna”¹⁴.

Na system kontroli wewnętrznej w danej organizacji składa się zbiór:

- szczegółowych procedur oraz instrukcji operacyjnych;
- mechanizmów oraz struktur jednostki (obejmującej struktury organizacyjne oraz hierarchiczne);
- przepisów i zarządzeń oraz innych wymagań wprowadzonych przez organizację/jednostkę¹⁵.

Tradycyjny model kontroli wewnętrznej już się nie sprawdza, szczególnie w warunkach stałej niepewności i nieustannych zmian zarówno w otoczeniu, jak i na zewnątrz organizacji. Tradycyjna kontrola wewnętrzna koncentruje się głównie na badaniu i ocenie *ex post*, czyli już po zaistnieniu danego zdarzenia. Oczywiście nie należy od niej odchodzić, gdyż ma ona bardzo istotne znaczenie dla procesu zarządzania jednostką administracji publicznej. Jednak dzisiaj należy sięgnąć po nowe instrumenty kontrolne, jakim niewątpliwie jest system audytu wewnętrznego. Audyt w odróżnieniu od tradycyjnej kontroli nie tylko koncentruje się na bieżącym stanie organizacji, ale pozwala również wyznaczyć kierunki zmian i rozwoju na przyszłość.

Według definicji organizacji IIA¹⁶, **audyt wewnętrzny** jest „niezależną, obiektywną działalnością o charakterze doradczym, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiągnięciu wytyczonych celów poprzez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemu kontroli oraz procesów zarządzania organizacją”¹⁷.

Charakter zapewniający audytu wewnętrznego należy rozumieć w kategorii dostarczania kierownikowi jednostki racjonalnego zapewnienia:

- w zakresie skuteczności stosowanych przez instytucję mechanizmów kontrolnych;
- efektywności procesu zarządzania organizacją.

Audyt wewnętrzny poprzez swoje działania umożliwia kierownikowi jednostki dostrzeganie zagrożeń związanych z realizacją zadań przez jednostkę oraz pozwala je ograniczać, eliminować bądź im przeciwdziałać. Użyteczność

¹⁴ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa 2004, s. 157.

¹⁵ E. J. Saunders, *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej SA, Educator, Częstochowa 2002, s. 26.

¹⁶ Institute of Internal Auditors – Instytut Auditorów Wewnętrznych – światowa organizacja zrzeszająca audytorów wewnętrznych.

¹⁷ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny...*, s. 9.

audytu wewnętrznego w procesie zarządzania jest uzależniona od zrozumienia i uświadomienia kierownictwu jego możliwości i przydatności. Dobrze wykorzystywany jest cennym i pomocnym źródłem informacji o funkcjonowaniu danej organizacji.

W administracji publicznej spotykamy się zarówno z audytem wewnętrznym, jak i zewnętrznym. **Audyt zewnętrzny** można zdefiniować jako „każdy audyt przeprowadzany przez niezależne instytucje zewnętrzne od kierownictwa danej jednostki poddawanej audytowi”¹⁸.

Za główną misję audytu wewnętrznego uznaje się słuzenie danej organizacji, w której działa poprzez profesjonalną i niezależną jego realizację. Powinien on być realizowany według obowiązujących międzynarodowych standardów i metod, przy jednoczesnym uwzględnieniu misji i celów danej organizacji oraz obowiązujących wymogów prawnych¹⁹.

Audyt w odróżnieniu od tradycyjnych systemów kontroli wewnętrznej nakreśla kierunki zmian w badanych obszarach. Współczesny audyt nakierowany jest na szacowanie poziomu ryzyka, jakie wiąże się z podejmowaniem określonych działań.

Należy przy tym zauważyć, że **ryzyko** jest definiowane jako „możliwość wystąpienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na organizację. Istnieją dwa źródła ryzyka:

- zagrożenia bezpośrednie (zdarzenia szkodliwe), które powodują, że cele nie zostaną osiągnięte;
- szanse (zdarzenia korzystne), które dają możliwość skutecznego osiągnięcia celów”²⁰.

Każdy rodzaj działalności zawsze niesie za sobą różnorodne kategorie ryzyka. Administracja publiczna, która działa w oparciu o zasadę legalizmu, musi zawsze brać pod uwagę zagrożenia wiążące się z wydaniem błędnych decyzji. Legalizm nabrał jeszcze większego znaczenia od wejścia Polski do struktur Unii Europejskiej. Wymogi stawiane przez UE stanowią często trudną do przejścia barierę. Ogrom procedur, których należy przestrzegać, sprawia, że wielu potencjalnych beneficjentów nie jest w stanie im sprostać. Dlatego też pomoc i rola audytora wewnętrznego, który najlepiej rozumie mechanizmy kontrolne oraz system działania organizacji oparty na pisemnych procedurach, jest nieoceniona.

Audytora wewnętrznego, realizującego zadania, obowiązany jest wykonywać swoje czynności zgodnie z określonymi standardami i procedurami postępowania, które mają zapewnić wiarygodną i rzetelną ocenę wykonanej pracy (oceny).

¹⁸ *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 31 stycznia 2003, s. 2, www.mf.gov.pl.

¹⁹ K. Czerwiński, H. Grocholski, *Podstawy audytu wewnętrznego*, Link, Szczecin 2003, s. 19.

²⁰ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny...*, s. 60.

Winien on dokonywać wyważonej oceny zastanego stanu faktycznego. Nie wolno mu dostosowywać ocen do potrzeb zleceniodawcy, działanie takie byłoby naruszeniem zawodowych standardów oraz zasad etycznych, których każdy audytor powinien przestrzegać. Zadaniem audytora nie jest poszukiwanie sprawcy, a tym bardziej jego karanie. Audytor obowiązany jest dostrzegać także pozytywne strony badanego obszaru działania danej instytucji (urzędu). Szczegółowe różnice między audytem wewnętrznym a tradycyjną kontrolą wewnętrzną przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Różnice pomiędzy audytem wewnętrznym a instytucjonalną kontrolą wewnętrzną

Audyty wewnętrzny	Kontrola wewnętrzna (instytucjonalna)
Kładzie nacisk na przyczyny niekorzystnego zjawiska	Reaguje przede wszystkim na objawy niekorzystnego zjawiska
Może działać zapobiegawczo, wskazując potencjalne ryzyka działalności instytucji	Działa wyłącznie <i>post factum</i>
W dużej mierze niezależny	Ograniczona zakresem upoważnienia – zależy od woli dającego zlecenie
Nastawiony na usprawnienie działalności	Nastawiona wyłącznie na wykrycie sprawy nieprawidłowości
Działa na podstawie standardów zawodowych, a w sektorze publicznym także przepisów prawa	Działa na podstawie uregulowań wewnętrznych

Źródło: K. Knedler, M. Stasiak, *Audyty wewnętrzny w praktyce – audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa 2005, s. 15.

3. AUDYT WEWNĘTRZNY W POLSKIEJ ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

Audyty wewnętrzny zaistniał w polskim systemie prawnym w wyniku uzgodnień negocjacyjnych pomiędzy Polską a Komisją Europejską. W procesie negocjacji o członkostwo Polski w Unii Europejskiej ustalono wdrożenie w naszym kraju nowoczesnych i efektywnych mechanizmów kontroli finansowej. Problematyka ta znalazła się w 28 obszarze negocjacyjnym – *Kontrola finansowa*. Obszar ten dotyczył głównie dostosowania polskich procedur kontroli do systemu i mechanizmów kontrolnych, stosowanych w tym zakresie w państwach członkowskich Unii Europejskiej²¹. Wprowadzenie systemu audytu

²¹ *Raport na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej*, Rada Ministrów, Warszawa, grudzień 2002, s. 42.

wewnętrznego do jednostek sektora finansów publicznych (JSFP) nastąpiło w efekcie nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 26 listopada 1998 r. (DzU 2003, nr 15, poz. 148, z późniejszymi zmianami)²².

Ustawa o finansach publicznych nałożyła na kierowników JSFP obowiązek powołania audytu wewnętrznego w jednostce. Jednocześnie zobowiązano poszczególnych kierowników jednostek do utworzenia komórki audytu wewnętrznego lub też samodzielnego stanowiska ds. audytu wewnętrznego w swojej instytucji²³.

Zgodnie ze wspomnianą nowelizacją w polskim systemie kontroli finansowej pojawił się nowy mechanizm kontrolny – audyt wewnętrzny. Pierwsza ustawowa definicja audytu wewnętrznego była bardzo rozbieżna ze światowymi standardami i trendami w audycie wewnętrznym²⁴.

Zgodnie z nią, **audyt wewnętrzny** definiowano jako „ogół działań, poprzez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

Audyt wewnętrzny obejmuje, w szczególności:

- 1) badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych;
- 2) ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowanie mieniem;
- 3) ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego²⁵.

Zgodnie z przytoczoną definicją, audyt miał ograniczać się wyłącznie do gospodarki finansowej, co jest sprzeczne ze standardami światowymi w tej dziedzinie. Wymieniona wcześniej definicja audytu, opracowana przez IIA, jest o wiele szersza, gdyż obejmuje całą sferę działalności danej organizacji. Definicja IIA, oprócz działań oceniających, w jednym rzędzie wymienia również funkcję doradczą audytu. Zdobyte przez Ministerstwo Finansów (które w naszym systemie prawnym odpowiada za koordynację działań audytu wewnętrznego w JSFP) doświadczenie w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w JSFP oraz podejmowane działania przez organizacje zrzeszające audytorów wewnętrznych sektora publicznego przyczyniły się do zdefiniowania go na nowo. Efektem tych prac jest nowa pełniejsza definicja audytu, zawarta w obowiązującej ustawie o finansach publicznych.

²² Ustawa 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 działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, DzU 2001, nr 102, poz. 1116.

²³ C. Szydłowski, *Audyt wewnętrzny...*, s. 746.

²⁴ Tamże, s. 742–754.

²⁵ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, DzU 2003, nr 15, poz. 148, z późniejszymi zmianami, art. 35c.

Z dniem 1 stycznia 2006 r. weszła w życie ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych²⁶. Prace nad ustawą trwały kilka lat, w efekcie obecna ustawa na nowo określiła w Polsce audyt wewnętrzny. Rozdział 5 wspomnianej ustawy reguluje zagadnienia związane z audytem wewnętrznym oraz koordynacją kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Zgodnie z art. 48 ustawy, „**audytem wewnętrznym** jest ogół działań obejmujących:

1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów;

2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.

Ocena adekwatności, efektywności i skuteczności systemów dotyczy w szczególności:

1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi;

2) efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli;

3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu²⁷.

Nowa definicja odzwierciedla prawdziwe oblicze audytu, którego głównym zadaniem jest badanie zarówno systemów kontroli, jak i przede wszystkim systemu zarządzania daną jednostką sektora publicznego. Audyt może obecnie wyjść poza ścisłe ramy kontroli finansowej i zacząć się koncentrować również na ocenie całego procesu zarządzania. Dzięki tym zapisom audytor wewnętrzny będzie mógł badać poszczególne elementy procesu zarządzania JSFP. Przed audytorami otwierają się nowe obszary badawcze w danej organizacji. Można sobie przykładowo wyobrazić, ile cennych informacji może audytor wewnętrzny dostarczyć kierownikowi jednostki w wyniku oceny funkcjonowania systemu planowania zakupów dla jednostki.

Zgodnie z art. 49 ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych **audyt wewnętrzny** „prowadzi się między innymi w:

- 1) Kancelarii Sejmu;
- 2) Kancelarii Senatu;
- 3) Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej;
- 4) Sądzie Najwyższym;
- 5) Trybunale Konstytucyjnym;
- 6) Krajowej Radzie Sądowniczej;

²⁶ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r...

²⁷ Tamże, art. 48.

- 7) Sądownictwie powszechnym i administracyjnym;
- 8) Najwyższej Izbie Kontroli;
- 9) ministerstwach;
- 10) Kancelarii Prezesa Rady Ministrów;
- 11) urzędach centralnych;
- 12) Rządowym Centrum Legislacji;
- 13) urzędach wojewódzkich;
- 14) urzędach celnych;
- 15) izbach celnych;
- 16) urzędach kontroli skarbowej;
- 17) urzędach skarbowych;
- 18) izbach skarbowych;
- 19) funduszach celowych, stanowiących wyodrębnione jednostki organizacyjne;
- 20) Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzanych przez nie funduszach;
- 21) Narodowym Funduszu Zdrowia;
- 22) należących do sektora finansów publicznych państwowych osobach prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych;
- 23) powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury;
- 24) jednostkach wyodrębnionych Służby Więziennej;
- 25) regionalnych izbach obrachunkowych;
- 26) jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli jednostki te gromadzą znaczne środki publiczne lub dokonują znacznych wydatków publicznych;
- 27) oraz w innych jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych wymienionych iteratywnie w ustawie²⁸.

Ustawodawca w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu świadczenia usług przez audytora wewnętrznego w art. 58 ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych sprecyzował, kto może wykonywać ten zawód. Zgodnie z art. 58 ustawy o finansach publicznych **audytorem wewnętrznym** może być osoba, która:

- 1) „ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w JSFP od posiadania obywatelstwa polskiego,
- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych,
- 3) nie była karana za przestępstwa popełnione umyślnie,

²⁸ Tamże, art. 49.

- 4) posiada wyższe wykształcenie,
- 5) złożyła z pozytywnym wynikiem egzamin przed Komisją Egzaminacyjną, powołaną przez Ministra Finansów²⁹.

Audytor wewnętrzny musi być specjalistą wysokiej klasy. Wymaga się od niego ciągłego doskonalenia w wielu dziedzinach (rachunkowość budżetowa, finanse, systemy informatyczne, metodologia zarządzania itd.)³⁰.

Wymienione kryteria, odnoszące się do kwalifikacji niezbędnych do wykonywania zawodu audytora wewnętrznego, zostały zmienione mocą ustawy z 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw³¹. W myśl nowych zapisów art. 58 wspomnianej ustawy, **audytorem wewnętrznym** może być osoba, która posiada m. in. następujące kwalifikacje zawodowe:

- 1) ma **Certified Internal Auditor (CIA)** – oraz inne wymienione w ustawie certyfikaty międzynarodowe;
- 2) ukończyła aplikację i zdała egzamin kontrolerski w Najwyższej Izbie Kontroli;
- 3) zdała egzamin na stanowisko inspektora kontroli skarbowej;
- 4) ma uprawnienia biegłego rewidenta³².

Ustawodawca zrezygnował z przeprowadzania egzaminu państwowego na audytora wewnętrznego. Osoby, które złożyły z pozytywnym wynikiem egzamin przed Komisją Egzaminacyjną, powołaną przez ministra finansów, mogą nadal wykonywać zawód audytora wewnętrznego. Takie działania ministra finansów zapewne przyczynią się w konsekwencji do ograniczenia dostępności do zawodu audytora wewnętrznego w JSFP.

Do chwili wejścia w życie nowej ustawy o finansach publicznych audytorzy wewnętrznymi często spotykali się z zarzutem, że audytowane przez nich zagadnienie wykracza poza ramy gospodarki finansowej organizacji. Współczesna organizacja, niezależnie od formy i statusu prawnego, powinna posiadać sprawne i efektywne systemy wspomagające proces zarządzania. Każdy menedżer, stawiający na dynamiczny i efektywny rozwój swojej jednostki, powinien dbać o wzmocnienie wewnętrznych systemów kontrolnych szczególnie takich, które pozwalają identyfikować zagrożenia jeszcze przed ich wystąpieniem (*ex ante*).

²⁹ Tamże, art. 58.

³⁰ C. Szydłowski, *Rola audytu wewnętrznego w procesie zarządzania jednostką sektora finansów publicznych na przykładzie Łódzkiego Urzędu Wojewódzkiego w Łodzi*, niepublikowany referat wygłoszony podczas XIII Konferencji Naukowej *Gospodarka lokalna w teorii i praktyce* w Jeleniej Górze (Wojcieszyce), organizowanej przez Akademię Ekonomiczną we Wrocławiu w dniach 12–13 września 2005 r.

³¹ Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, DzU 2006, nr 249, poz. 1832, art. 58.

³² Tamże.

4. DORADCZA FUNKCJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W PROCESIE ZARZĄDZANIA JSFP

W nowej ustawowej definicji audytu wewnętrznego uwzględniono jego funkcję doradczą. Tradycyjny audyt wewnętrzny, oprócz swojej roli oceniającej, odgrywa bardzo ważną funkcję doradczą dla kierownika jednostki. Audytor wewnętrzny, realizując swoje zadania, nie jest bezpośrednio zaangażowany w działalność organizacji, co umożliwi mu dokonywanie obiektywnych osądów badanych obszarów. Dotychczasowe postrzeganie przez ustawodawcę roli audytu mocno zawężyło jego rolę, wyłącznie do instytucji oceniającej działalność organizacji. Było to jak najbardziej niewłaściwe działanie, choćby z uwagi na istotę zagadnień, jakimi zajmuje się audyt wewnętrzny.

Przy audycie ukierunkowanym na ryzyko, działalność doradcza jest wręcz nieodzowna dla każdego kierownika jednostki. Audytor posiada zazwyczaj wiele cennych umiejętności, wiedzę oraz doświadczenie, które może spożytkować poprzez świadczenie dla kierownictwa usług o charakterze doradczym.

Niezależność audytora pozwala mu obiektywnie i bez emocji przyjrzeć się poszczególnym sferom działania danej jednostki. Bardzo istotne jest przy tym usytuowanie audytora w strukturze organizacyjnej danej jednostki. Najbardziej optymalnym z punktu widzenia audytora, jak i przepisów prawa (ustawy o finansach publicznych)³³ jest bezpośrednia podległość kierownikowi jednostki. Takie usytuowanie w strukturze organizacyjnej jednostki zapewnia audytorowi niezależność, która jest zapisana w *Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, opracowanych przez **Institute of Internal Auditors (IIA)**, które minister finansów uznał za obowiązujące w Jednostkach Sektora Finansów Publicznych³⁴.

Zgodnie z tymi międzynarodowymi standardami, **usługami doradczymi (consulting services) audytu wewnętrznego** są działania wspomagające zarządzanie jednostką, świadczone na rzecz kierownictwa przez audytora wewnętrznego, zatrudnionego w danej organizacji. Działania o charakterze konsultingowym są podejmowane przez audytora wewnętrznego po uzgodnieniu z kierownikiem jednostki. Do działań takich można zaliczyć:

- 1) usprawnienie danej operacji;
- 2) projektowanie poszczególnych procesów;
- 3) opiniowanie projektowanych procesów;
- 4) szkolenie pracowników jednostki;
- 5) doradztwo świadczone na rzecz poszczególnych komórek organizacyjnych³⁵.

³³ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. ..., art. 51, pkt 8.

³⁴ *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, The Institute of Internal Auditors, USA, Stowarzyszenie Auditorów Wewnętrznych IIA – Polska, Warszawa.

³⁵ Tamże.

Z tego wykazu jednoznacznie wynika, że funkcja doradcza może obejmować wiele działań, które mogą przyczynić się do usprawnienia działania danej organizacji. Dzięki nowej prawnej interpretacji audytu, kierownicy jednostek pozyskali nowy cenny instrument wspomagający proces zarządzania jednostką.

„Audytorzy wewnętrzni mogą świadczyć usługi doradcze jako część swojej zwykłej lub rutynowej działalności, jak również na żądanie kierownictwa. Każda organizacja powinna rozważyć rodzaj oferowanych usług doradczych oraz określić, czy powinny zostać opracowane konkretne zasady lub procedury dla każdego rodzaju działalności. Możliwe kategorie mogą obejmować:

- formalne zadania doradcze – planowane i wykonywane zgodnie z pisemną umową;
- nieformalne zadania doradcze – działalność rutynowa, np. udział w stałych komisjach, projektach o ograniczonym czasie trwania, zebraniach doradczych oraz rutynowej wymianie informacji³⁶.

Każdorazowe zmiany przepisów prawnych (np. nowelizacje) stwarzają konieczność opracowania nowych instrukcji oraz procedur postępowania w danym zakresie. W trakcie procesu tworzenia nowych instrukcji i procedur podejście audytora wewnętrznego może bardzo efektywnie wspomóc te działania i zapobiec powstaniu ewentualnych luk w systemie. Audytor zatrudniony w jednostce, świadcząc usługi doradcze, będzie podwyższać prestiż swojego zawodu i znaczenie jego funkcji w organizacji. Konsultowanie w trakcie tworzenia procedur będzie również pozwalać audytorowi na poznanie nowych obszarów działalności jednostki na rzecz, której pracuje. Udział audytora w tych czynnościach pozwoli kierownikowi jednostki efektywniej wpływać na ten proces. Wynika to z podporządkowania audytora bezpośrednio pod kierownika jednostki. Audytor, wypełniając służebną rolę wobec kierownika jednostki, może dawać mu większą pewność, co do prawidłowości i rzetelności podejmowanych działań przez podległych pracowników.

Ewentualne opiniowanie (na zlecenie kierownika JSFP) przez audytora tworzonych procedur powinno być szczególnie wykorzystywane w obszarach związanych z obsługą środków z funduszy strukturalnych. Nadmiernie rozbudowany system pozyskiwania, wydatkowania oraz kontroli tych środków sprawia bardzo dużo problemów odpowiedzialnym za to urzędnikom. Audytorzy w trakcie szkoleń i swojej pracy zdobywają bardzo szeroką wiedzę na temat tworzenia, funkcjonowania oraz kontrolowania procedur szczególnie w zakresie funduszy unijnych. Stopień złożoności procedur we wspomnianym zakresie sprawia, że pomoc pracowników wysoko wykwalifikowanych może przyczynić się do usprawnienia procesu, a w efekcie lepszego gospodarowania i zarządzania środkami finansowymi (w tym przypadku unijnymi). W tym obszarze zapewne będzie szeroko wykorzystywana przez kierowników poszczególnych JSFP możliwość zlecenia audytorom szkolenia pracowników jednostki.

³⁶ Tamże.

Prowadzenie przez audytorów wewnętrznych szkoleń dla urzędników będzie m. in. umacniało oraz uświadamiało pracownikom rolę, znaczenie oraz pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej danej jednostki. Jeszcze teraz, pomimo upływu już kilku lat od wdrożenia systemu audytu wewnętrznego do polskiej administracji publicznej, nadal istnieje wiele wątpliwości, co do jego roli i znaczenia dla urzędu.

Prowadzenie szkoleń przez audytorów dla wybranych przez kierownika grup urzędników może w efekcie zapobiegać bądź ograniczać poziom ryzyka w danych obszarach funkcjonowania jednostki. Bardzo często można uniknąć wystąpienia pewnych zdarzeń bądź zagrożeń poprzez przeszkolenie pracowników w danym zakresie. Audytorzy za pomocą szkoleń mogą uświadomić fakt występowania zagrożeń oraz poziom ryzyka, jakie one za sobą niosą dla danej organizacji.

Audytorzy, doradzając w określonych obszarach, będą przynosić pewną wartość dodaną dla urzędu, jej wielkość często będzie nie do przecenienia. Można sobie wyobrazić, ile da uświadomienie urzędnikom znaczenie ochrony danych gromadzonych i przetwarzanych w jednostce. W dobie Internetu, a w efekcie nieograniczonego dostępu do informacji, to właśnie dane są dzisiaj najcenniejszym aktywem każdego urzędu. Wyciek informacji na zewnątrz urzędu zdarza się obecnie coraz częściej. Instytucji, jeśli zawiedzie czynnik ludzki, nie ochronią nawet najlepsze systemy dozoru. Najnowocześniejsze systemy ochronne nie zapobiegną wyciekom danych z instytucji w przypadku znowy kilku pracowników organizacji. Zagadnienia związane z systemami ochrony danych urzędu mogą być jednymi z tych, w których przydatna będzie funkcja doradcza audytu. Choćby z uwagi na to, że audytorzy są zazwyczaj przeszkoleni w tym zakresie, a do tego (na ogół) znają stosowane w swojej jednostce procedury dotyczące ochrony danych.

5. PODSUMOWANIE

Nowa ustawa o finansach publicznych znacząco zmienia rolę audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej. Poszerzenie jego zakresu do oceny całego obszaru zarządzania urzędem daje poszczególnym kierownikom jednostek nowy skuteczny instrument wsparcia procesu podejmowania decyzji.

Kierownik jednostki przy pomocy audytora wewnętrznego ma możliwość badać i oceniać każdy obszar działania urzędu, który budzi pewne zastrzeżenia bądź obawy, co do prawidłowości jego funkcjonowania. Zapewniona niezależność audytora pozwala mu na wyrażanie często bardzo krytycznych opinii na temat ocenianych obszarów działalności jednostki.

Wprowadzony do nowej ustawy zapis, poszerzający definicję audytu wewnętrznego o działania doradcze wobec kierownika jednostki, zmieni znacząco jego rolę w poszczególnych urzędach i instytucjach. Audytor będzie teraz mógł na wniosek kierowników poszczególnych komórek organizacyjnych wspierać (opiniując je) proces opracowywania nowych procedur bądź też konsultować modyfikację już funkcjonujących. Poza opiniowaniem audytorzy będą mogli na wniosek kierownika JSFP prowadzić szkolenia dla pracowników swojej organizacji. Szkolenia takie umocnią pozycję audytu wewnętrznego w poszczególnych jednostkach.

Audyty wewnętrzny w administracji publicznej docelowo powinien zapewnić sprawniejsze i efektywniejsze zarządzanie poszczególnymi jednostkami sektora finansów publicznych. Audytor, stojąc na straży gospodarności i efektywności danej instytucji, daje gwarancję racjonalnego wykorzystywania środków publicznych, co leży w interesie wszystkich obywateli (podatników).

Cezary Szydłowski

THE ADVISORY ROLE OF AN INTERNAL AUDIT IN THE PROCESS OF FINANCE SECTOR ENTITIES MANAGEMENT

(Summary)

The idea of the internal audit is relatively new in the Polish public administration. Introduction of this process was imposed by the European law on the one hand and on the other hand by the requirement to rationalize activities and management capacity of the public administration.

The author draws our attention to the main differences between a classical control and an internal audit. Furthermore he explains and describes in details all characteristics of the internal and external audit. Finally he presents the advisory role of an internal audit in the area of the management of the financial sector funds.

Traditionally the internal audit was concentrated primarily on evaluation of the internal control system in institution. The new approach is based on a risk analysis, which is described as the elementary tool of planning and management. The author emphasizes the importance of this modern audit in the management of public resources, especially a significant role which the internal audit will play in the process of the European Union Funds' management.