

Oryginalny artykuł naukowy
Original article

Data wpływu/Received: **22.07.2018**

Data recenzji/Accepted: **15.10.2018**

Data publikacji/Published: **30.12.2018**

Źródła finansowania publikacji: **Wyższa Szkoła Humanitas**

DOI: 10.5604/01.3001.0013.1771

Authors' Contribution:

(A) Study Design (projekt badania)

(B) Data Collection (zbieranie danych)

(C) Statistical Analysis (analiza statystyczna)

(D) Data Interpretation (interpretacja danych)

(E) Manuscript Preparation (redagowanie opracowania)

(F) **Literature Search (badania literaturowe)**

Dorota Fleszer*

AUDYT WEWNĘTRZNY W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH – WYBRANE ZAGADNIENIA

Dążenie do podniesienia jakości i sprawności wykonywania zadań publicznych poprzez doskonalenie zarządzania jednostką sektora finansów publicznych ma swoje normatywne odzwierciedlenie we wprowadzeniu instytucji audytu wewnętrznego. Warto tutaj podkreślić, że nie jest ona zupełnie nowa i nieznaną, wręcz przeciwnie – podmioty funkcjonujące w sferze komercyjnej już wcześniej ją z powodzeniem stosowały. Tym samym dobre praktyki w zakresie zarządzania daną jednostką organizacyjną mają być także udziałem podmiotów sfery publicznej. Nie zmienia to jednak faktu, że prawne uwarunkowania i obostrzenia będące podstawą działalności jednostek finansów publicznych mają wpływ na metodykę i oczekiwania, jakie w stosunku

* dr; Wydział Administracji i Zarządzania Wyższej Szkoły Humanitas.

do audytora wewnętrznego się wysuwa. Mają one swoje praktyczne odzwierciedlenie zwłaszcza w ustaleniu relacji z kontrolą wewnętrzną, a w szczególności zasad współpracy i wzajemnej wymiany informacji.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza wybranych zagadnień mających znaczenie dla ustalenia roli audytora wewnętrznego w działalności jednostki sektora finansów publicznych. Podjęto się zatem ustalenia istoty audytu wewnętrznego, określenia wymagań i kompetencji osoby wykonującej zadania przypisane audytowi. Poruszono także zagadnienie relacji zachodzących pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą wewnętrzną. Pominięto zagadnienie procedur audytu wewnętrznego. W celu jak najbardziej wszechstronnego przedstawiania poruszanych kwestii wykorzystano źródła literaturowe z dziedziny prawa i ekonomii.

ISTOTA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Pojęcie audytu zostało zdefiniowane w art. 272 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹ (dalej: u.f.p.). Jak wynika z jego brzmienia, audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, jego celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Z kolei zgodnie z art. 271 ust. 2 u.f.p. ocena, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Opierając się na analizie ustawowej definicji audytu wewnętrznego C. Trepner wysuwa tezę, z której wynika, że audyt jest nową generacją kontroli. Jego zdaniem ta kwalifikacja audytu dobrze oddaje jego istotę. Co prawda w przepisach o audycie nie używa się słowa „kontrola”, tylko „sprawdzanie” albo „czynności sprawdzające”. Ale sprawdzanie to nic innego jak pierwsza faza każdej kontroli, a czynności sprawdzające to po prostu czynności kontrolne, tylko inaczej nazwane. W audycie, tak samo jak w kontroli, chodzi o wiarygodne ustalenie stanu faktycznego, porównanie go ze stanem obowiązującym, ujawnienie odstępstw, ich przyczyn i skutków, wystąpienie z wnioskiem o naprawę błędów i usprawnienie ocenianej (w wypadku audytu) lub kontrolowanej działalności, ewentualnie wraz z ustaleniem osób odpowiedzialnych za stwierdzone nieprawidłowości (w wypadku kontroli)².

Nieco inne spojrzenie na instytucję audytu wewnętrznego ma E. Chojna-Duch. Jej zdaniem pojęcie audytu wewnętrznego wywodzi się z pojęcia kontroli, ale jest szersze. Audyt wewnętrzny – jako rodzaj działania, wymieniony w ustawie o finansach publicznych – jest rodzajem kontroli oraz działań o charakterze doradczym, wspierających kierownictwo jednostki sektora finansów publicznych. Można go

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2017, poz. 2077, z późn. zm.

² C. Trepner, *Audyt – uniwersalny system kontroli finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1, s. 150.

określić jako ogół niezależnych (obiektywnych) czynności kontrolnych i doradczych podejmowanych systematycznie w toku procesu zarządzania jednostką, w wyniku których kierownik jednostki będącej przedmiotem audytu uzyskuje obiektywną wiedzę, tak zwane racjonalne zapewnienie, i ma możliwość oceny funkcjonowania jednostki w zakresie jej gospodarki, w tym finansowej, oraz procedur kontrolnych. Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. akcentuje, że audyt ma stanowić wsparcie ministra kierującego działem albo kierownika jednostki³.

Natomiast K. Winiarska formułuje bardziej rygorystyczne stanowisko co do roli audytu wewnętrznego w jednostkach finansów publicznych. Autorka stoi na stanowisku, że audyt wewnętrzny szczególnie nadaje się do tego, aby wykonać czynności doradcze, ponieważ przeprowadza kompleksowe kontrole. Jeśli audytor wewnętrzny ogranicza się tylko do działań kontrolnych, jest to marnotrawstwo zasobów⁴.

Podziela ten pogląd J. Płaskonka. Jego zdaniem audyt wewnętrzny spełnia wszystkie elementy funkcji kontroli (audytu), przy czym jego zasadniczym celem jest niezależna ocena skuteczności systemów zarządzania i kontroli oraz opracowanie – i przedstawienie kierownikowi jednostki – wniosków wynikających z tej oceny (również o charakterze doradczym). Audyt wewnętrzny jest więc niezależną i systematyczną oceną odpowiedniości, stosowania i efektywności systemów kontroli wewnętrznej danej jednostki organizacyjnej. W ustawie przyjęto ponadto, że kierownik jednostki, na podstawie sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego, ma ustawowy obowiązek podjąć działania mające na celu usunięcie uchybień lub usprawnienie funkcjonowania jednostki⁵.

Według innych autorów audytora wewnętrznego można nazwać diagnostą. Postrzega on organizację jako zbiór systemów i podsystemów stworzonych dla osiągnięcia wyznaczonych przez kierownictwo celów. Ocenia, które systemy są kluczowe dla sytuacji finansowej jednostki i weryfikuje ich funkcjonowanie w celu racjonalnego zapewnienia, że są zgodne z prawem i efektywne⁶. Wydaje się, że w działalności audytora wewnętrznego trudno jest mówić o rozdziale funkcji kontrolnych i doradczych. Działania w ramach tych dwóch sfer ściśle się przenikają, co oznacza, że nie ma możliwości wykonywania czynności o charakterze doradczym bez uprzedniego przeprowadzenia kontroli w określonym zakresie. Tylko przecież mając wiedzę o faktycznych błędach, uchybieniach, nieprawidłowościach (którą uzyskuje audytor w wyniku przeprowadzonej kontroli) możliwe jest sformułowanie przez niego jakichkolwiek wniosków doradczych, wspomagających działalność kierownika jednostki finansów publicznych.

³ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwa” 2010, nr 1, s. 53.

⁴ K. Winiarska, *Audyty wewnętrzne*, Warszawa 2008, s. 46 i podana tam literatura.

⁵ J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwa” 2006, nr 2, s. 19.

⁶ H. Grocholski (red.), *Praktyczne aspekty i audytu wewnętrznego*, tom 1, Warszawa 2004, s. 12.

ZADANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Celem audytu jest zapewnienie racjonalnej i oszczędnej gospodarki finansami publicznymi przez wszystkich dysponentów i na wszystkich szczeblach zarządzania tymi środkami. Audyt powinien zatem zapewnić niezależną i obiektywną ocenę gospodarki finansowej środkami publicznymi, według kryteriów gwarantujących wiarygodność. Uznano, że takie zapewnienie może dać ocena gospodarki finansami publicznymi przeprowadzona według kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności oraz jawności i przejrzystości⁷. Skuteczność audytu, czyli jego wpływ na racjonalizację gospodarki finansami publicznymi, opiera się na założeniu, że tylko merytoryczna słuszność powinna przesądzać o wykorzystaniu uwag, wniosków i rekomendacji audytora i w związku z takim założeniem zbędne są wszelkie środki egzekucyjne, których audyt nie przewiduje. Wprowadzając audyt, stworzono powszechny, jednolity system kontroli finansów publicznych, jednakowy dla wszystkich podmiotów dysponujących środkami publicznymi na wszystkich szczeblach zarządzania⁸.

Trzeba mieć także na względzie i to, że „przedmiotem oceny przez audytora jest, według ustawy, kontrola zarządcza – na podstawie kryteriów „adekwatności, skuteczności i efektywności”. Właściwa kontrola gospodarki danej jednostki, która ma być podstawą skutecznego audytu wewnętrznego, wymaga nie tylko oceny operacji finansowych jednostki, lecz również badania całości procesów zarządzania i systemów kontroli, w tym podejmowania decyzji oraz oceny funkcjonujących w jednostce systemów kontroli wewnętrznej. Czynności doradcze audytora wewnętrznego obejmują także propozycje przedstawiane kierownikowi jednostki mające na celu usprawnienie jej funkcjonowania – nowa ustawa nie przewiduje zaleceń⁹. Dlatego też w pełni zasadnie w literaturze podkreśla się ścisłe powiązanie audytu wewnętrznego z kontrolą zarządczą. Ocena dotyczy zwłaszcza adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Pojawiła się jednocześnie wątpliwość, czy czynności doradcze dotyczą tylko kontroli zarządczej, czy też mają szerszy charakter¹⁰. Wątpliwość ta wydaje się uzasadniona oczekiwaniami jakie w stosunku do audytu audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiąganiu wytyczonych celów przez systematyczne i konsekwentne działania służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemów kontroli oraz procesów zarządzania organizacją¹¹.

Reasumując, należy przyjąć, że zadaniem audytu wewnętrznego jest:

– dostarczenie kierownikowi jednostki obiektywnej informacji o działalności instytucji, wdrożonych systemach kontrolnych, postrzeganym ryzyku i możli-

⁷ C. Trepner, *Audyt – uniwersalny system...*, s. 150.

⁸ Ibidem, s. 152.

⁹ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć...*, s. 53.

¹⁰ E. Chojna-Duch, M. Anczakowski, *Aktualne problemy audytu wewnętrznego*, „Kontrola Państwa” 2012, nr 5, s. 32

¹¹ Ibidem.

wości jego zminimalizowania (wyeliminowania) oraz wprowadzenia usprawnień dla zwiększenia efektywności i wydajności działania jednostki¹²;

– systematyczna kontrola kontroli zarządczej na podstawie kryteriów wskazanych przez ustawodawcę, to jest adekwatności, efektywności i skuteczności. Kontrola zarządcza jest z kolei kategorią zdecydowanie szerszą niż samo porównanie wykonań (stanu rzeczywistego) z wyznaczeniami (stanem pożądanym)¹³.

Dlatego też „funkcją audytu wewnętrznego jest:

- kierowanie zasobów do obszarów najbardziej priorytetowych,
- wykonywanie pracy zgodnie z profesjonalnymi normami postępowania,
- bezstronne badanie rzeczy mających rzeczywiste znaczenie dla przedsiębiorstwa,
- dostarczanie wystarczających i rzetelnych dowodów na potwierdzenie wniosków z audytu,

- informowanie kierownictwa firmy o sposobach doskonalenia kontroli wewnętrznej,
- współpraca z kierownictwem i personelem na rzecz zapewnienia, by w całej organizacji funkcjonowała kontrola wewnętrzna¹⁴.

Nieco inaczej podchodzi do specyfikacji zadań audytu wewnętrznego B.R. Kuc. Autor w oparciu o ustawowo określone zadania audytu wewnętrznego konstruuje katalog obowiązków, jakie powinien on realizować. Według niego wymienił tu należy:

– badanie, testowanie i ocenę stopnia zgodności z ustanowionymi mechanizmami i procedurami systemu kontroli,

– ustalanie stopnia adekwatności, efektywności i skuteczności mechanizmów kontroli, zwłaszcza w zakresie i na rzecz nowych i trudnych sytuacji,

– wspomaganie i uczestnictwo wraz z kierownictwem w opracowywaniu i ustanawianiu mechanizmów kontroli, zwłaszcza w zakresie i na rzecz nowych i trudnych sytuacji,

– dzielenie się wiedzą dotyczącą elementów systemu kontroli, słabości i problemów wynikających z audytów,

– doradzanie kierownictwu w kwestiach metodologii i techniki kontroli,

– przedstawianie zaleceń do tego, kiedy i gdzie potrzebne są mechanizmy kontroli oceny ryzyka,

– ustalenie, czy właściwe mechanizmy kontroli istnieją we wszystkich obszarach danej organizacji oraz czy są efektywnie wdrażane i pilotowane,

– pomoc instytucjom i jej pracownikom w zrozumieniu, że przede wszystkim sami są odpowiedzialni za mechanizmy kontroli i nie powinni polegać jedynie na audycie¹⁵.

Według Kuca należy przyjąć, że logiczne rozumowanie audytora przebiega dwutorowo:

¹² H. Grocholski (red.), *Praktyczne aspekty audytu...*, s. 11.

¹³ E. Chojna-Duch, M. Anczakowski, *Aktualne problemy...*, s. 32.

¹⁴ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny...*, s. 41.

¹⁵ B.R. Kuc, *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Warszawa 2002, s. 114.

1. w dziedzinie prawidłowości, gdzie misją jest bezpieczeństwo i zgodność, działania polegają na:

- identyfikacji aktywów do ochrony,
- identyfikacji niebezpiecznych zdarzeń, które mogą wystąpić,
- określeniu metod i środków prewencji,
- określeniu procedur wykonywania i ochrony tego, co cenne.

2. w dziedzinie sprawności, gdzie misją jest skuteczność i jakość, działania audytora polegają na:

- identyfikacji obszarów działalności do opanowania,
- określeniu kluczowych czynników sukcesu do rozwinięcia,
- określeniu charakterystycznych wskaźników do ulepszenia,
- określeniu metod i środków zarządzania,
- przygotowaniu procesu pilotowania, nadzoru i reagowania na sytuacje trudne, kryzysowe¹⁶.

KOMPETENCJE AUDYTORA

Ustawodawca nie precyzuje w przepisach prawnych swoich oczekiwań co do umiejętności, kompetencji i kwalifikacji posiadanych przez audytora. Dokonana analiza zadań audytora wewnętrznego, ich wszechstronność pozwala zgodzić się z K. Winiarską co do tego, że audytorowi wewnętrznemu stawia się wysokie wymagania dotyczące umiejętności zawodowych i postępowania z ludźmi na wszystkich szczeblach organizacji, zdolności oraz twórczego myślenia. Audytowani oceniają działanie audytu wewnętrznego na podstawie kontaktów z poszczególnymi audytorami. Audytor wewnętrzny powinien zachowywać się taktownie i z szacunkiem wobec audytowanych i innych audytorów. Wykonywanie zawodu niezgodnie ze standardami szkodzi wizerunkowi audytu wewnętrznego. Profesjonalizm audytora wewnętrznego wyraża się w wyťažonej i długotrwałej pracy, jakiej wymaga¹⁷. Stąd też niewątpliwie audytora wewnętrznego powinno cechować co najmniej pięć zalet:

- energia i dynamizm oznaczające duże tempo pracy, wzmożony wysiłek i pracowitość,
- zrównoważenie, przez swobodne zachowanie, bez arogancji, z powstrzymaniem emocji w stanach kryzysowych, nieuleganie naciskom i ponoszenie konsekwencji pełnienia funkcji audytora,
- wyobraźnia i intelektualna ciekawość, wyrażająca się niezależnym spojrzeniem, wprowadzaniem nowości i oryginalnych rozwiązań w dziedzinie zaleceń,
- rygor i metoda, poprzez umiejętność analitycznego myślenia, pozwalającego wyłonić problemy, oraz umiejętność ich syntetyzowania dla pokonania nieprawidłowości i wydania rzeczowych zaleceń,

¹⁶ Ibidem, s. 79.

¹⁷ K. Winiarska, *Audyty wewnętrzny...*, s. 112.

- komunikowanie się dzięki zdolności wyrażania poglądów ustnie i pisemnie w sposób zrozumiały i przejrzysty¹⁸.

Niezależnie od wymienionych kompetencji osobowościowych cechami audytora wewnętrznego powinny być:

- niezależność – jest jedną ze standardowych cech audytora. Oznacza możliwość samodzielnego decydowania o podejmowanych działaniach i sposobach ich realizacji. Audytor określa zakres badania, komórki, w których będzie je prowadził. Audytor wewnętrzny powinien być zatrudniony na podstawie umowy o pracę i dlatego będzie podlegał kierownikowi jednostki¹⁹.

- obiektywizm – oznacza, że w początkowej fazie wykonywania zadania audytowego skupia się on na ustaleniu stanu faktycznego w zakresie badanego przedmiotu. Istotne jest, aby fakty stwierdzone w czasie wykonywania audytu były udowodnione²⁰.

- profesjonalizm – od audytora wewnętrznego wymaga się wiedzy z zakresu audytu wewnętrznego, finansów publicznych, rachunkowości, administracji publicznej. Dobrym rozwiązaniem jest specjalizowanie się audytorów w różnych dziedzinach, np. finansach, rachunkowości, prawie, informatyce, ekonomikach branżowych. Dla zapewnienia profesjonalizmu każdy audytor wewnętrzny ma obowiązek poszerzać swoją wiedzę i umiejętności przez stałe szkolenia zawodowe, wynikające z planu szkoleń. Plan szkoleń powinien uwzględniać potrzeby komórki audytu wewnętrznego²¹.

Tabela 1. Zasady i reguły postępowania audytora wewnętrznego

Lp.	Zasady	Reguły
1.	<p>Uczciwość</p> <p>Uczciwość audytora wewnętrznego buduje zaufanie do jego pracy, a przez to stanowi podstawę do polegania na jego ocenie.</p>	<p>Audytor wewnętrzny:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wykonuje swoją pracę uczciwie, rzetelnie i odpowiedzialnie, 2) przestrzega prawa oraz przepisów wewnętrznych obowiązujących w jednostce, 3) uznaje i wspiera realizację etycznych i zgodnych z prawem celów jednostki, 4) przedkłada dobro publiczne nad interesy własne i swojego środowiska, 5) nie angażuje się w działania sprzeczne z prawem lub w działania, które mogłyby podważyć zaufanie do pracy audytora wewnętrznego lub działalności jednostki.

¹⁸ H. Grocholski (red.), *Praktyczne aspekty...*, s. 12.

¹⁹ K. Winiarska, *Audyty wewnętrzny...*, s. 111 i podana tam literatura.

²⁰ W. Moczydłowska, *Standardy audytu wewnętrznego*, „Gazeta Prawna” 2004, nr 204, s. 14-15.

²¹ K. Winiarska, *Audyty wewnętrzny...*, s. 112.

2.	<p>Obiektywizm</p> <p>Audytor wewnętrzny zachowuje najwyższy stopień obiektywizmu podczas prowadzenia audytu wewnętrznego, w szczególności przy zbieraniu, ocenianiu i przekazywaniu informacji na temat danej działalności lub procesu. Audytor wewnętrzny dokonuje wyważonej oceny, biorąc pod uwagę wszystkie istotne okoliczności związane z przeprowadzaniem zadaniem audytowym. Formułując swoją ocenę, nie kieruje się własnym interesem ani nie ulega wpływom innych osób.</p>	<p>Audytor wewnętrzny:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) chroni swoją niezależność przed próbami wpływania na wypracowane przez niego ustalenia i zalecenia, 2) przedstawia jasne i przejrzyste sprawozdania z przeprowadzonych przez siebie zadań audytowych, oparte na dowodach zebranych i ocenionych zgodnie z obowiązującymi regulacjami i uznaną praktyką w zakresie audytu wewnętrznego, 3) nie bierze udziału w żadnych działaniach, które mogą utrudnić wypracowanie bezstronnej oceny lub być postrzegane jako utrudniające wypracowanie takiej oceny, zalicza się do nich w szczególności te działania, które są niezgodne z celami lub interesami jednostki, 4) nie akceptuje niczego, co mogłoby mu przeszkodzić w wypracowaniu obiektywnej oceny lub być postrzegane jako brak obiektywizmu przy ocenie, 5) ujawnia wszystkie istotne fakty, o których posiada wiedzę, a których nieujawnienie mogłoby zniekształcić sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego w obrębie badanego obszaru działalności jednostki.
3.	<p>Poufność</p> <p>Audytor wewnętrzny szanuje wartość i własność informacji, które otrzymuje i nie ujawnia ich bez odpowiedniego upoważnienia, chyba że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawniania.</p>	<p>Audytor wewnętrzny:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) rozważnie wykorzystuje i chroni informacje uzyskane w trakcie wykonywania swoich obowiązków 2) nie wykorzystuje informacji w celu uzyskania osobistych korzyści lub w jakimkolwiek innym celu, który byłby sprzeczny z prawem lub przynosiłby szkodę dla etycznych i zgodnych z prawem celów jednostki.

4.	<p>Profesjonalizm Audytor wewnętrzny wykorzystuje posiadaną wiedzę, umiejętności i doświadczenie do prowadzenia audytu wewnętrznego.</p>	<p>Audytor wewnętrzny:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) podejmuje się przeprowadzenia tylko takich zadań, do wykonywania których posiada wystarczającą wiedzę, umiejętności i doświadczenie, 2) prowadzi audyt wewnętrzny zgodnie z przepisami prawa, standardami audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych oraz wewnętrznymi przepisami jednostki dotyczącymi prowadzenia audytu wewnętrznego, 3) stale podwyższa swoje kwalifikacje zawodowe oraz efektywność i jakość wykonywanych zadań.
5.	<p>Postępowanie audytora wewnętrznego oraz relacje pomiędzy audytorami wewnętrznymi Audytor wewnętrzny postępuje w sposób sprzyjający umacnianiu zawodowej współpracy i dobrych stosunków z innymi audytorami.</p>	<p>Audytor wewnętrzny:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) swoim postępowaniem i wzajemną współpracą umacnia rangę i znaczenie audytu wewnętrznego dla właściwego funkcjonowania jednostki, 2) w stosunkach z innymi audytorami postępuje w sposób godny i uczciwy.
6.	<p>Konflikt interesów Audytor wewnętrzny nie bierze udziału w zadaniach audytowych, których przeprowadzenie nie może doprowadzić do powstania konfliktu interesów.</p>	<p>Audytor wewnętrzny:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) upewnia się, że zalecenia sformułowane w wyniku przeprowadzenia zadania audytowego nie przenoszą na niego żadnych kompetencji ani odpowiedzialności w zakresie zarządzania jednostką oraz gwarantują, że funkcje tego rodzaju pozostają w całkowitej i wyłącznej kompetencji kierownika jednostki, 2) dba o ochronę swojej niezależności i unika konfliktu interesów, odmawiając przyjmowania jakichkolwiek korzyści, które mogłyby naruszać jego niezależność, uczciwość lub obiektywizm w wykonywanej pracy lub mogłyby być postrzegane jako naruszające te zasady, 3) unika wszelkich związków z członkami kadry kierowniczej z pracownikami jednostki oraz innymi osobami, które mogą wywierać na niego naciski albo w jakikolwiek sposób umniejszać lub ograniczać zdolność do działania, 4) unika powiązań, które mogą powodować ryzyko korupcji lub mogą być źródłem wątpliwości co do obiektywizmu i niezależności audytora.

AUDYT WEWNĘTRZNY A KONTROLA WEWNĘTRZNA

Nie ulega wątpliwości, że audyt wewnętrzny wraz z kontrolą wewnętrzną składają się na system kontroli wewnętrznej²². Wymaga tutaj jednak podkreślenia, na co zwraca uwagę także M. Klimas, że kontrolę wewnętrzną należy pojmować szerzej niż kontrolę finansowo-księgową. Jego zdaniem jej zakres nie może być ograniczony do kontroli finansowo-księgowej dokumentów lub kontroli operacji gospodarczych, dokonywanych na podstawie dokumentów²³.

Określając relacje między audytem wewnętrznym a kontrolą wewnętrzną, A.S. Krysiak stoi na stanowisku, że audyt wewnętrzny stanowi istotne uzupełnienie kontroli wewnętrznej, która koncentruje się na badaniu stopnia przestrzegania prawa oraz innych wyznaczeń o charakterze obowiązkowym. Analiza ryzyka, stanowiąca domenę audytu, ma sprzyjać zapewnieniu racjonalnego i efektywnego gospodarowania środkami stanowiącymi własność publiczną²⁴. Według innych autorów audyt określany bywa jako działanie oparte na systemie kontroli, zaś od tzw. kontroli wewnętrznej różni się tym, że koncentruje się na znalezieniu i ujawnieniu przyczyn nieprawidłowości, a nie tylko na „wyciąganiu konsekwencji” wobec osób uznanych za odpowiedzialne. W tej sytuacji audyt jawi się jako kontrola głównie profilaktyczna, ujawniająca potencjalne możliwości występowania ryzyka w badanych jednostkach i zmiierzająca przede wszystkim do usprawnienia ich działalności²⁵. Inaczej analizowaną zależność definiuje B.R. Kuc, podkreślając, że kontrola jest nieodzownym elementem funkcjonowania organizacji, za którą odpowiedzialne jest całe kierownictwo. Audyt wewnętrzny interweniuje tylko w drugim etapie (weryfikacyjnym), aby skontrolować istnienie i skuteczność rozwiązań kontrolnych. Dobrze zorganizowany system kontroli wewnętrznej może być jednym z celów audytu. W długim przedziale czasu audyt wewnętrzny przyczynia się do usprawnienia kontroli, szacuje i ocenia sprawność wszystkich jej form, ale on sam nie jest kontrolą²⁶. Podziela ten pogląd R. Szostak, twierdząc, że audyt od kontroli odróżniają głównie odmienne cele (weryfikacja dorobku kontroli i doradztwo), ma on zatem charakter pomocniczo-służbowy i instrukcyjny. Umożliwia kierownictwu przede wszystkim rzetelną ocenę funkcjonowania podległej struktury, wprowadzenie ewentualnych usprawnień organizacyjnych, zwiększenie wydajności pracy, poprawę wiarygodności informacji, weryfikację procedur wewnętrznych, rozpoznanie ryzyka i realną ochronę przed jego skutkami oraz dokonanie innych usprawnień, nie tylko zapobiegających uchybieniom, lecz tak-

²² M. Anczakowski, *Audyt wewnętrzny...*, s. 24.

²³ M. Klimas, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1985, s. 11.

²⁴ A.S. Krysiak, *Pojęcie controllingu na tle pojęć zblizonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1, s. 143.

²⁵ K. Knedler, M. Stasik, *Audyt wewnętrzny w praktyce*, Warszawa 2005.

²⁶ B.R. Kuc, *Audyt wewnętrzny...*, s. 80.

że wzmacniających efektywność funkcjonowania jednostki²⁷. W konsekwencji zwraca się szczególną uwagę na następujące problemy związane z czynnościami doradczymi wykonywanymi przez audyt wewnętrzny:

- neutralność, obiektywizm i bezstronność audytora wewnętrznego w procesie kontroli może ulec ograniczeniu na skutek wykonywania czynności doradczych, jeżeli przedmiot doradztwa będzie później obiektem kontroli,
- poszerzenie czynności audytu wewnętrznego o usługi doradztwa może spowodować wzrost wymagań stawianych audytorowi wewnętrznemu,
- poprzez silniejszą orientację na doradztwo audyt wewnętrzny może zagrozić swojej egzystencji, jeżeli zaniedba kontrole,
- współpraca audytu wewnętrznego z innymi komórkami wewnętrznymi, na przykład działem *controllingu* lub organizacjami zewnętrznymi, stwarza szanse rozszerzenia doradztwa²⁸.

Z kolei J. Płaskonka akcentuje przede wszystkim rolę, jaką w zarządzaniu daną jednostką finansów publicznych przypisuje się audytowi wewnętrznemu. Zatem to, co zasadniczo różni audytora wewnętrznego od innych osób wykonujących w jednostce funkcje kontroli, to cel wykonywania badań i ocen. Celem tym jest zawsze – szeroko rozumiana – ocena nadanych jednostce systemów wspomagających zarządzanie, a nie wykrywanie oraz ocena pojedynczych nieprawidłowości czy uchybień. Znalezione nieprawidłowości nie jest istotne samo w sobie, audytora wewnętrznego interesuje faktyczna przyczyna (np. dlaczego procedury kontroli nie zareagowały właściwie) oraz ustalenie sposobu usprawnienia działania jednostki²⁹. Zauważa to także C. Kosikowski – według niego na uwagę zasługuje nowe określenie zadań audytu wewnętrznego, które wiąże się ze wspieraniem kontroli zarządczej (art. 272 u.f.p.). Jest to wreszcie prawidłowe uchwycenie relacji między kontrolą wewnętrzną (zarządczą) a audytem wewnętrznym. Ustawa poszerza zakres stosowania audytu wewnętrznego, przy czym pozostawia także kierownikowi każdej jednostki możliwość podjęcia decyzji o wprowadzeniu audytu, jeśli jednostka ta nie jest objęta tym obowiązkiem z mocy ustawy³⁰. Tym samym – na co wskazuje M. Anczakowski – audyt od kontroli odróżniają głównie odmienne cele (weryfikacja dorobku kontroli i doradztwo), ma on zatem charakter pomocniczo-służbowy i instrukcyjny. Umożliwia kierownictwu przede wszystkim rzetelną ocenę funkcjonowania podległej struktury, wprowadzenie ewentualnych usprawnień organizacyjnych, zwiększenie wydajności pracy, poprawę wiarygodności informacji, weryfikację procedur wewnętrznych, rozpoznanie ryzyka i realną ochronę przed jego skutkami oraz do-

²⁷ R. Szostak, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa 2010, nr 5, s. 8.

²⁸ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny...*, s. 46 i podana tam literatura.

²⁹ J. Płaskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2, s. 19.

³⁰ C. Kosikowski, *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12, s. 14.

konanie innych usprawnień, nie tylko zapobiegających uchybieniom, lecz także wzmacniających efektywność funkcjonowania jednostki³¹.

Niezależnie od powyższych ustaleń należy także zauważyć, że „audytor wewnętrzny różni się od kontroli wewnętrznej następującymi elementami:

- metodami działania,
- zakresem niezależności,
- pełnionymi zadaniami,
- usytuowaniem organizacyjnym,
- formą działania,
- stosowanymi kryteriami oceny,
- efektem prac³².

Tabela 2. Różnice między kontrolą wewnętrzną a audytem wewnętrznym

Lp.	Kontrola wewnętrzna	Audyty wewnętrzny
1.	Zespół mechanizmów kontrolnych na wszystkich szczeblach organizacyjnych firmy, działania wbudowane w jej strukturę	Wydzielona komórka organizacyjna profesjonalnie zajmująca się audytem
2.	Zbiór reguł, procedur, metod i sposobów wykonywania określonych czynności, postawy kierownictwa	Weryfikowanie i monitorowanie działania systemu kontroli wewnętrznej oraz procesów zarządzania
3.	Bieżące, regularne kontrolowanie wszystkich czynności i procesów	Wspieranie zarządzania firmą dzięki systematycznej i metodycznej ocenie skuteczności całego systemu kontroli wewnętrznej
4.	Firma nie może istnieć bez kontroli wewnętrznej	Firma może istnieć bez audytu wewnętrznego

Źródło: J. Antczak, *Kontrola i audyt wewnętrzny. Organizacja i metodologia. Międzynarodowe wytyczne i standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego*, Materiały szkoleniowe PIKW, Szczecin 2003.

Moim zdaniem audyt wewnętrzny jest dopełnieniem kontroli wewnętrznych funkcjonujących w jednostce. Zidentyfikowane w wyniku ich przeprowadzenia „słabe punkty” to nic innego jak ujawnione ryzyko w działalności jednostki. Jego zdefiniowanie pozwala na podjęcie działań o charakterze ochronnym, poprawiającym sprawność i efektywność jednostki. W tej sferze istotna jest rola audytora wewnętrznego, który wykorzystując swoje kompetencje, umiejętności oraz ustawowo określone formy działania, ma służyć pomocą kierownikowi jednostki w wyborze właściwego sposobu postępowania. Zgodzić się tutaj należy z K. Winiarską, słusznie twierdzącą, że audyty wewnętrzne nie gwarantują, że w organizacji wszystko działa prawidłowo. Kierownictwo nie powinno w pełni polegać na

³¹ M. Anczakowski, *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, „Państwo i Prawo” 2008, nr 8, s. 103.

³² K. Winiarska, *Audyty wewnętrzne...*, s. 76.

audycie, lecz na kontrolach, które funkcjonują bez względu na obecność audytu. W toku audytu mogą zostać odkryte istotne, powtarzające się błędy i zajdzie potrzeba gromadzenia dowodów dotyczących ich charakteru, zakresu i środków. Błędy te jedynie ukazują, że nie funkcjonuje system kontroli wewnętrznej³³.

Na poparcie swojego stanowiska Winiarska wskazuje, że misją audytu wewnętrznego, w odróżnieniu od kontroli wewnętrznej, jest:

- wspieranie zarządzania instytucją dzięki systematycznej i metodycznej ocenie całego systemu kontroli wewnętrznej (ale nie jest odpowiedzialny za funkcjonowanie kontroli wewnętrznej),
- monitorowanie niedoskonałości systemu kontroli wewnętrznej (ale ich nie koryguje),
- sugerowanie zmian, inicjowanie i opisywanie przepisów oraz regulacji wewnętrznych,
- pomaganie w identyfikowaniu zagrożenia działalności (ale nie odpowiada za zarządzanie ryzykiem)³⁴.

Reasumując: audytor wewnętrzny w jednostce sektora finansów publicznych, dzięki zagwarantowanym ustawowo warunkom i metodom pracy, powinien odgrywać istotną rolę w podnoszeniu jakości, sprawności i efektywności działalności jednostek sektora finansów publicznych. Warto jednak podkreślić, że istotnym warunkiem realizacji tak ustawowo określonego wpływu audytora wewnętrznego na funkcjonowanie jednostki jest posiadanie przez niego nie tylko wysokich kwalifikacji i umiejętności merytorycznych, ale także określonych predyspozycji psychologicznych i osobowościowych. Bez nich trudno mówić o budowaniu atmosfery współpracy, zaangażowania w poprawę jakości i efektów ze strony audytowanych pracowników.

Bibliografia

- Anczakowski M., *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, „Państwo i Prawo” 2008, nr 8.
Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy i finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1.
Chojna-Duch E., Anczakowski M., *Aktualne problemy audytu wewnętrznego*, „Kontrola Państwowa” 2012, nr 5.
Grocholski H. (red.), *Praktyczne aspekty i audytu wewnętrznego*, tom 1, Warszawa 2004.
Klimas M., *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1985.
Knedler K., Stasik M., *Audyty wewnętrzny w praktyce*, Warszawa 2005.
Kosikowski C., *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12.

³³ K. Winiarska, *Audyty wewnętrzny...*, s. 42.

³⁴ *Ibidem*, s. 80.

Krysiak A.S., *Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola, audyt)*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1.

Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Warszawa 2002.

Moczydłowska W., *Standardy audytu wewnętrznego*, „Gazeta Prawna” 2004, nr 204.

Płaskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2.

Szostak R., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 5.

Trepner C., *Audyt – uniwersalny system kontrolny finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 1.

Winiarska K., *Audyt wewnętrzny*, Warszawa 2008.

Streszczenie: Ustawodawca nie pozostaje obojętny wobec konieczności podnoszenia efektywności i sprawności działania jednostek sektora finansów publicznych. Dlatego też wprowadził do przepisów o finansach publicznych instytucję audytu wewnętrznego, od którego oczekuje wsparcia dla kierownictwa w realizacji celów i zadań postawionych przed konkretną jednostką sektora finansów publicznych. Zadania audytora wewnętrznego należy zatem utożsamiać z dążeniem do poprawy zarządzania, zwłaszcza zarządzania ryzykiem i procesami zarządzania daną organizacją. Oznacza to, że powinien on się skupiać bardziej na czynnościach o charakterze diagnostycznym, doradczym, pomocniczym niż kontrolnym. Spełnienie tak postawionych oczekiwań wymaga od audytora wewnętrznego specyficznych umiejętności i kwalifikacji.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, jednostki sektora finansów publicznych, kontrola

INTERNAL AUDIT IN PUBLIC FINANCE SECTOR UNITS – SELECTED ISSUES

Summary: The legislator is concentrates on the need for improving efficiency and performance of public finance sector units. Therefore, the legislator has introduced the institution of internal audit to the provisions on public finance. The institution is expected to support management in achieving goals and objectives set for a specific public finance sector unit. Therefore, tasks of an internal auditor should be equated with a desire to improve management, particularly risk management and management of processes inside an organization. This means that the auditor should focus more on activities of a diagnostic, consultative, support nature rather than try to control a unit. To meet such expectations, the auditor must possess specific skills and qualifications.

Keywords: internal audit, public finance sektor unit, control