

## **MANAGEMENT OF INTERNAL AUDIT IN THE PROCESS OF EFFICIENT AND EFFECTIVE FUNCTIONING OF MODERN PUBLIC ADMINISTRATION**

## **ZARZĄDZANIE AUDYTEM WEWNĘTRZNYM W PROCESIE SPRAWNEGO I SKUTECZNEGO FUNKCJONOWANIA NOWOCZESNEJ ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ**

### **ABSTRACT**

The internal audit every organ of public administration and in the private sector – can help an organization in achieving its goals. It is reasonable to give leadership to ensure the achievement of these goals. It does not guarantee, however, to achieve these objectives. Working in the public administration body or a private company, the internal audit system may not always be ensured reliability of financial statements and compliance with the law, although it certainly minimizes the risk in this regard. Internal audit, together with the control system helps any organization in achieving its objectives by bringing a systematic and disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and corporate governance.

### **STRESZCZENIE**

Audyty wewnętrzny widoczny w administracji publicznej, a także w sektorze prywatnym – może pomóc organizacji w osiągnięciu jej celów. Niezwykle ważne w tym zakresie jest odpowiedzialne podejście zarządzających zmierzające do osiągnięcia za-

planowanych celów. Nie gwarantuje to jednak osiągnięcia tych celów. Pracując w organach administracji publicznej lub w prywatnych firmach, system audytu wewnętrznego nie zawsze zapewnia całkowitą wiarygodność sprawozdań finansowych i zgodność z prawem, chociaż z pewnością minimalizuje ryzyko w tym zakresie. Audyt wewnętrzny wraz z funkcjonującym systemem kontroli zarządczej pomaga każdej organizacji w osiąganiu swoich celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i poprawy skuteczności zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu korporacyjnego.

**KEYWORDS:** *internal audit, control, public administration, management*

**SŁOWA KLUCZOWE:** *audyt wewnętrzny, kontrola, administracja publiczna, zarządzanie*

## WPROWADZENIE

Audyt wewnętrzny w organach administracji publicznej oraz w sektorze prywatnym coraz częściej pomaga w osiąganiu zakładanych zadań i celów. Audyt wewnętrzny dostarcza kierownictwu jednostki rozsądne zapewnienie o prawidłowym funkcjonowaniu jednostki. Nie gwarantuje on jednak osiągnięcia w pełni zamierzonych celów. Działający w organach administracji publicznej czy instytucjach prywatnych system audytu wewnętrznego nie zawsze może dostarczyć zapewnienie związane z wiarygodnością sprawozdań finansowych oraz zgodność z obowiązującymi przepisami prawa. Trzeba jednak pamiętać, że takie działania z dużą pewnością mogą minimalizować ryzyko w tym zakresie. Stąd główne ograniczenia audytu wewnętrznego mogą wynikać najczęściej z podejmowania niewłaściwych lub błędnych decyzji na podstawie ustaleń audytowych, niedbałości, roztargnienia, zapomnienia lub zmęczenia pracowników, lekceważenia samej istoty audytu przez naczelne kierownictwo jednostki, czy np. możliwych porozumień osób działających wspólnie, w celu popełnienia przestępstwa lub ukrycia czynu prawnie niedozwolonego (Kendler, Stasik, 2007, s. 24–41).

Dlatego też należy mieć na względzie, że audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych nie jest więc jedynym sposobem na eliminowanie możliwych nieprawidłowości. Jednak doświadczenia podmiotów różnych sektorów gospodarki, gdzie wewnętrzny system audytu funkcjonuje z powodzeniem, dostarczają wiedzy w dążeniu wyznaczoną ścieżką, unikając po drodze przykrych niespodzianek związanych z realizacją określonych celów. Autor niniejszego artykułu, będący jednocześnie audytorem wewnętrznym, wskaże moż-

liwe sposoby wykorzystania instytucji audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej w sprawnym i skutecznym zarządzaniu jednostką publiczną i prywatną.

## **PRAWNE FUNKCJONOWANIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

Na początku 2010 r. Ministerstwo Finansów wprowadziło w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych zmiany w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>1</sup>. Wprowadziło również kontrolę zarządczą oraz koordynację kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Oprócz przyjęcia przez Sejm znowelizowanej ustawy o finansach publicznych, ukazało się wówczas Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego<sup>2</sup>, które zostało już uchylone. Obecnie obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Rozporządzenie to określa w szczegółowy sposób tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego, a w szczególności wskazuje m.in. na:

- sposób sporządzania oraz elementy rocznego planu audytu wewnętrznego, zwanego dalej planem audytu;
- dokumentowanie przebiegu oraz wyników audytu wewnętrznego;
- sporządzanie wyników audytu wewnętrznego;
- sporządzanie sprawozdania z wykonania planu audytu;
- tryb przeprowadzania oceny prowadzenia funkcjonowania audytu wewnętrznego.

Ponadto, zgodnie z § 7 ust. 1 rozporządzenia, kierownik komórki audytu wewnętrznego, opracowując plan audytu, o którym mowa w art. 283 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, przeprowadza analizę ryzyka uwzględniającą sposób zarządzania ryzykiem w jednostce<sup>3</sup>. Co więcej, przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego musi bezwzględnie brać pod uwagę w szczególności trzy okoliczności, tj.

- 1) cele i zadania jednostki;
- 2) ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki;
- 3) wyniki audytów i kontroli<sup>4</sup>.

Nowością tego rozporządzenia jest zapis § 17 ust. 1, w którym audytor wewnętrzny po przeprowadzeniu czynności audytowych uzgadnia pisemnie z audytowanym wstępne wyniki audytu wewnętrznego. W tym obszarze audytor uzgadnia w szczególności ustalenia i propozycje przyjętych zaleceń, gdzie w celu wspólnego uzgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego, audytor wewnętrzny może (ale nie musi) przeprowadzić naradę zamykającą<sup>5</sup>. Natomiast w sytuacji, kiedy nie osiągnie się porozumienia, co do wstępnych wyników audytu wewnętrznego, audytowany może zgłosić pisemne zastrzeżenia, w terminie określonym przez audytora wewnętrznego, nie krótszym jednak niż 7 dni kalendarzowych, rozpoczynając od dnia poinformowania audytowanego o wstępnych wynikach<sup>6</sup>.

Na uwagę zasługuje także Komunikat Nr 4 Ministra Finansów z dnia 1 września 2016 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego<sup>7</sup>. Dokument ten wyznacza wzór informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim dla jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce. Dodatkowo w Komunikacie tym znajduje się wzór informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim dla jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca niezatrudniony w jednostce.

Przed audytorami i kierownikami jednostek sektora finansów publicznych pojawiły się kolejne zmiany przepisów. Kolejne nowelizacje ustawy o finansach publicznych zawierają **wiele nowych regulacji w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego. Zmiany te skierowane są między innymi na:**

- zmianę definicji audytu wewnętrznego;
- wydłużenie listy jednostek, w których prowadzi się audyt wewnętrzny;
- wprowadzenie nowych zasad kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego;
- określeniu zasad koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego;
- wprowadzenie obowiązku powołania komitetów audytu, w tym zasady działania komitetów, i określeniu kwalifikacji członków komitetów;
- wyznaczanie terminów przygotowania sprawozdań z wykonania planu audytu za rok poprzedni do końca stycznia roku następnego;
- zmianę listy kwalifikacji zawodowych audytora wewnętrznego prowadzącego audyt w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>8</sup>.

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze<sup>9</sup>. Ocena ta dotyczy najczęściej adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostkach samorządu terytorialnego. Ustawodawca przewidział kilka instytucji, w których obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego jest obowiązkowy (obligatoryjny). Do tych jednostek należy Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, wszystkie ministerstwa, urzędy wojewódzkie, izby celne, izby skarbowe, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego czy Narodowy Fundusz Zdrowia. Audyt wewnętrzny prowadzi się także w samorządach terytorialnych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł<sup>10</sup>.

W instytucjach publicznych zadania audytowe realizują audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostce albo usługodawcy, którzy nie są zatrudnieni w instytucjach publicznych, zwani „usługodawcami”. Ustawodawca wskazał ponadto w ustawie o finansach publicznych, że w samorządzie terytorialnym zadania przypisane kierownikowi jednostki, związane z audytem wewnętrznym, wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego<sup>11</sup>. Warto zwrócić uwagę, że kierownik komórki audytu wewnętrznego, umiejscowionej w strukturze organizacyjnej danej instytucji publicznej, bezpośrednio podlega kierownikowi jednostki. Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w instytucjach publicznych lub tzw. usługodawcy – niebędący zatrudnieni w samorządzie, ale wykonujący na jego rzecz zadania audytowe – mają wiele możliwości związanych z realizacją czynności audytowych. Mają oni prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji czy innych danych oraz materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki. Mają także prawo do otrzymania utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej<sup>12</sup>. Pracownicy jednostki są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia finansowe (Czerwiński, Grocholski, 2003, s. 24–32).

Każde funkcjonowanie współczesnej administracji publicznej wiąże się z audytem jej działalności. W polskim obowiązującym systemie prawnym wyróżnia się kilka kryteriów, które dotyczą nadzoru nad systemem audytu wewnętrznego. Tymi zasadami jest legalność, gospodarność, rzetelność oraz celowość (Jagielski, 2012, s. 81–88). Podstawowym jednak celem przeprowadzania audytu w podmiotach administracji publicznej jest zapewnienie ich sprawnego funkcjonowania oraz eliminowanie wykrytych błędów czy przeciwdziałanie możliwości pojawienia się nieprawidłowości. Działalność audytowa w jednostkach sektora finansów publicznych służy również działaniom prewencyjnym, które skupione są w dużej mierze na eliminowaniu zagrożeń, które mogą się pojawić w przyszłości.

## **OBSZARY KONTROLI ZARZĄDCZEJ WSPIERAJĄCEJ AUDYT WEWNĘTRZNY**

Audyty wewnętrzny i kontrola zarządcza to skuteczne narzędzia, które starają się wprowadzać właściwe mechanizmy działań dla polepszenia pracy administracji publicznej. Ponadto zarządzają mechanizmami racjonalizowania zadań, do których można zaliczyć działania efektywnościowe i oszczędnościowe dla funkcjonujących wspólnie instytucji publicznych (Cyfert, 2011, s. 150–155).

Obszarem kontroli zarządczej jest sfera szeroko rozumianego zarządzania (Kiziukiewicz, 2012, s. 292–293). Co więcej, modele zarządzania publicznego pojawiły się w momencie nowych wyzwań, które przyniosły zmiany związane z reformowaniem procesu zarządzania publicznego. Procesy te zwiększyły nacisk na ekonomiczne aspekty wydatkowania środków publicznych, które skierowane były na poprawę jakości świadczonych usług wraz z zapewnieniem skuteczności działań funkcjonującej administracji. Reforma zarządzania publicznego zakładała wdrożenie nowych koncepcji zarządzania, które wpłynęły na efektywniejszą harmonizację i realizację zadań, jakie wykonuje państwo wobec obywateli (Kozuch, 2004, s. 72–73).

Ustawodawca wprowadził wspomnianą już nową kategorię zarządzania, tzw. kontrolę zarządczą. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny

z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy<sup>13</sup>. Jest to działanie niewątpliwie ważne dla prawidłowej oceny zachodzących procesów w jednostce administracji publicznej. Powyższe zapewnienie obejmuje:

- 1) zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- 2) skuteczność i efektywność działania;
- 3) wiarygodność sprawozdań;
- 4) ochronę zasobów;
- 5) przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania;
- 6) efektywność i skuteczność przepływu informacji;
- 7) zarządzania ryzykiem<sup>14</sup>.

Treść kontroli zarządczej ściśle jest powiązana z procesem zarządzania w ujęciu klasycznym. Jest on definiowany jako usystematyzowana sekwencja określonych i wyodrębnionych funkcji kierowniczych, gdzie następuje sprzężenie zwrotne pomiędzy planowaniem, kontrolą oraz audytem wewnętrznym. System kontroli zarządczej jest narzędziem wykorzystywanym przez kierowników jednostki sektora finansów publicznych do sprawowania właściwego nadzoru nad procesami, które obejmują gromadzenie i dysponowanie środkami publicznymi. Dochodzi tutaj jeszcze sfera zarządzania i gospodarowania mieniem. Omawiany audyt zarówno wewnętrzny (w ramach funkcjonującej struktury organizacyjnej), jak i zewnętrzny (niezależny organizacyjnie od kierownictwa jednostki) pełni funkcję nadzoru. Bada on i dokonuje oceny mechanizmów zarządzania, opierając się na analizie procesów ochronnych, wykorzystując w ten proces kontrolę zarządczą. Audyt jest dość często również wykorzystywany do wykonywania czynności doradczych. Można w kontroli zarządczej dostrzec pewną zależność, że im mocniej zarysowana jest dojrzałość kultury organizacyjnej, tym bardziej pożądana staje się struktura działań audytowych, skierowana na obszar wsparcia doradczego.

Obserwuje się także coraz częściej tendencję, że kierownicy podmiotów sektora finansów publicznych dokonują przeglądu zaprojektowanych przez własną jednostkę rozwiązań zarządczych. Ma to na celu wykorzystanie kontroli zarządczej w model doskonalenia całej organizacji. Dodatkowo można wyciągać wnioski, że właściwe zarządzanie sektorem administracji publicz-

nej cechuje partycypacja społeczna, dająca większą możliwość decyzyjną dla obywateli, budując w ten sposób zaufanie do instytucji publicznych. Działania te stają się treścią coraz mocniej zakorzenionej koncepcji publicznego zarządzania (*public governance*) (Lisiecka i in., 2011, s. 56–58).

Można dostrzec, że głównym zainteresowaniem kontroli zarządczej stał się przegląd opracowanych i wykorzystywanych rozwiązań zarządczych wraz z dokonywaną sukcesywnie oceną ich działania. Kontrola zarządcza stara się również doskonalić wdrażane mechanizmy i procedury ochronne w jednostce, które pomagają w realizacji wyznaczonych celów. Kontrola zarządcza swoim zasięgiem obejmuje również kształtowanie nowych rozwiązań prawnych, organizacyjnych i zarządczych, które są wykorzystywane do lepszego zarządzania posiadanymi zasobami (np. ludzkim, finansowym, czasowym)<sup>15</sup>.

Kontrola zarządcza ma na celu najczęściej obserwowanie postępów rozwojowych w osiągnięciu wyznaczonych przez daną jednostkę sektora finansów publicznych celów. Współczesny system określania celów wraz z umiejętnym sposobem ich monitorowania stał się najważniejszym elementem zarządzania jednostką (Kałużny, 2008, s. 73–79). Widoczny w instytucjach publicznych system kontroli zarządczej obejmuje kilka standardów, które wpływają na sposób i jakość realizowanych przez nie zadań. Należą do nich: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie wraz z oceną<sup>16</sup>.

Ponadto wprowadzono do systemu zarządzania jednostką model zarządzania ryzykiem, które jest niezbędnym elementem wspierającym działanie audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny musi określić granicę tzw. ryzyka tolerowanego, które jest akceptowane przez kierownictwo jednostki. Zarządzanie tym obszarem stało się istotnym działaniem, które wpływa na doskonalenie systemu profesjonalizacji zarządzania w organach administracji publicznej. Podstawowym celem zarządzania ryzykiem stał się pomiar i identyfikacja możliwych zdarzeń wpływających na organizację. Zarządzanie ryzykiem to także dostarczanie kierownictwu jednostki informacji o niespójnych procesach, które w nieodległej przyszłości mogą negatywnie wpływać na realizację zaplanowanych zadań (Romaniuk, 2012, s. 77–78). Niewątpliwie ważnym w tym całym działaniu staje się monitoring ryzyka wraz z jego oceną. Ministerstwo Finansów zaleca stosowanie regularnych przeglądów



ryzyka pod kątem jego zmiany oraz weryfikacji, czy używana w jednostce punktowa ocena możliwego do wystąpienia ryzyka jest właściwa, a co za tym idzie, czy funkcjonujące w instytucji publicznej mechanizmy ochronne (procedury kontrolne) są wciąż skuteczne.

## **AUDYT WEWNĘTRZNY INSTRUMENTEM DOSKONALENIA ZARZĄDZANIA ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ**

Audyt wewnętrzny wspiera kierownictwo jednostki, dostarczając niezbędnych informacji z zakresu działalności danej jednostki sektora finansów publicznych. Do głównych zadań audytu wewnętrznego należy sukcesywna ocena funkcjonowania kontroli zarządczej. Audytor wewnętrzny dokonuje weryfikacji procedur kontroli zarządczych, a także sprawuje nadzór nad przyjętymi przez jednostkę procedurami, które odpowiadają za sprawny i skuteczny sposób wykorzystywania środków publicznych. Ponadto, w ramach audytu wewnętrznego, najczęściej znajdującego się w strukturze organizacyjnej jednostki sektora finansów publicznych – powinien być dokonywany, o czym już była mowa – właściwy przegląd, ocena adekwatności, skuteczności oraz efektywności funkcjonującego systemu kontroli zarządczej<sup>17</sup>. Audyt wewnętrzny obejmuje swym zasięgiem wszystkie zadania, które są prowadzone przez instytucje publiczne. Dotyczy to tych instytucji, które podlegają rygorowi ustawowemu prowadzenia audytu, a także wchodzące w jego skład<sup>18</sup>. Ocena działania jednostki przeprowadzonej przez audyt wewnętrzny najczęściej obejmuje badanie:

- 1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa (zasada legalności) wraz ze wszystkimi procedurami wewnętrznymi, które obowiązują w danej jednostce;
- 2) gospodarności, rzetelności oraz efektywności podejmowanych działań, obejmujących funkcjonujący w jednostce system zarządzania i kontroli;
- 3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z realizacji budżetu.

Narzędzie audytu odpowiednio wykorzystane może z powodzeniem wspomagać system zarządzania organizacją. Najczęściej, poprzez swoje za-

dania, nadzoruje przyjęte w jednostce mechanizmy kontroli zarządczej, dokonuje jej oceny oraz wprowadza zmiany w systemie kontroli zarządczej oraz systemie zarządzania jednostką. Stąd można wyodrębnić kilka podstawowych rodzajów audytu wewnętrznego, tj.:

- audyt finansowy, zajmujący się najczęściej badaniem sprawozdań finansowych, dokonujący ich oceny pod kątem rzetelności i prawdziwości przedstawianych danych;
- audyt operacyjny, skupiony na ocenie pod względem oszczędności, wydajności oraz skuteczności dokonywanych przez jednostkę decyzji i działań (Knedler, Stasiuk, 2014, s. 76–102);
- audyt informatyczny dokonujący analizy systemu informatycznego odpowiednio zabezpiecza posiadane przez jednostkę zasoby (Czerwiński, 2005, s. 97–99).

Obszary związane z gospodarnością oraz efektywnością zarządzania jednostką są coraz częściej poddawane ocenie i weryfikacji przez audyt wewnętrzny. Widoczna od paru lat ewolucja takiego założenia wymusza obowiązek podejmowania zadań audytowych nie tylko w obszarach obejmujących analizę obowiązujących przepisów prawa. Audyt wewnętrzny skupiony jest także na kwestiach związanych ze skutecznością systemu kontroli zarządczej oraz oceną realizowanych przez jednostkę konkretnych działań i inicjatyw. Co więcej, nowoczesny audyt w jednostkach sektora finansów publicznych nastawiony jest przede wszystkim na badanie efektywności i skuteczności zaplanowanych zadań, angażując w te prace, zarówno w sferze publicznej, jak i prywatnej – coraz więcej pracowników, którzy poprzez swoje działania przyczyniają się do rozwoju swoich macierzystych jednostek.

## **SZEROKIE STOSOWANIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

Kadra kierownicza prywatnej instytucji, korzystając z doświadczeń organów administracji publicznej, chcąc efektywnie obniżyć ryzyko niepowodzeń własnej działalności i chronić przedsiębiorstwo przed stratami – powinna poddawać okresowej kontroli procesy biznesowe, funkcjonowanie systemów jednostek organizacyjnych w strukturze podmiotu wraz z mechanizmami kontroli wewnętrznej. Stąd, aby wyniki takie mogły właściwie służyć dosko-

naleniu procesów wewnętrznych przedsiębiorstwa i poprawie efektywności mechanizmów kontroli, badania powinny być przeprowadzane przez profesjonalnego i niezależnego audytora, którego ocena ma być wartością dodaną do obiektywnej analizy realizowanych czynności audytowych.

Rola audytu w firmach prywatnych, podobnie jak w instytucjach publicznych, ma na celu monitorowanie i doskonalenie mechanizmów systemu kontroli wewnętrznej. Musi także skupić się na ocenie procesów zarządzania ryzykiem. Na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka audyt wewnętrzny skupiony jest na badaniu i ocenie systemów funkcjonalnych przedsiębiorstwa. Obejmuje także procesy biznesowe wraz z efektywnością i adekwatnością mechanizmów kontroli wewnętrznej. Zauważyć można, że na bieżąco dokonuje rekomendacji wprowadzania zmian. Instytucje prywatne mogą utworzyć własną komórkę audytu wewnętrznego lub zdecydować się na audyt zewnętrzny (zlecony), który byłby wykorzystywany w sytuacjach, gdzie kierownictwo potrzebowałoby co jakiś czas otrzymać rzetelną informację na temat określonego obszaru działalności. Utworzona w przedsiębiorstwie komórka audytu wewnętrznego ma możliwość systematycznego identyfikowania obszarów ryzyka, co w czasie kryzysu gospodarczego ma szczególny wymiar. Może ponadto w trakcie dokonywania oceny wprowadzać różne zmiany i innowacje (Marciniak, 2005, s. 34–41). Przy czym decyzje dotyczące wprowadzania zmian i innowacji podejmuje zawsze najwyższe kierownictwo danego podmiotu.

Zarządzający instytucjami prywatnymi mają coraz większą świadomość, że funkcje związane z audytem wewnętrznym nie mogą być powierzane kluczowym pracownikom firmy. Może to spowodować złamanie jednej z podstawowych zasad, która mówi o tym, że osoby zajmujące się audytem nie powinny pod żadnym względem wykonywać ani odpowiadać za czynności, które następnie mogłyby kontrolować. Dlaczego tak się dzieje? Z prostej przyczyny, gdyż ich oceny mogłyby zostać pozbawione cech obiektywizmu, niezależności i bezstronności. Stąd zasada ta bardzo mocno podważa argumenty tej grupy osób, którzy twierdzą, że funkcje związane z audytem wewnętrznym mogą być wykonywane przez pracowników, pełniący jednocześnie inne funkcje wykonawcze w przedsiębiorstwie. Jednak wielu przedsiębiorcom może być trudno znaleźć odpowiednio przygotowaną kadrę do pracy w audycie wewnętrznym i zarządzania procesami ryzyka.

Najczęściej rolą audytu wewnętrznego w instytucjach publicznych jest monitorowanie, weryfikacja, a także ocena skuteczności przyjętych w jednostce procesów zarządzania ryzykiem. Zauważyć można tendencję, że audyt wewnętrzny wspomaga coraz częściej przedsiębiorców w zarządzaniu całym systemem kontroli. Jest to możliwe dzięki niezależnym opiniom, które obejmują funkcjonowanie i efektywność takiego systemu. Wszystkie te działania stają się realne dzięki profesjonalnemu wykorzystaniu możliwości związanych z audytem. W zarządzaniu podmiotami prywatnymi audyt wewnętrzny może dodatkowo precyzyjnie weryfikować zgodność działań poszczególnych szczebli funkcjonowania jednostki z wytyczonymi celami. Za przykład takich działań można wymienić chociażby dokonanie wyceny przedsiębiorstwa czy określenie możliwości związanych z zaciąganiem zobowiązań finansowych.

Można zauważyć, że w ostatnich latach dość mocno zwiększyła się rola audytu wewnętrznego w zakresie systemu doradztwa. Doradztwo to przejawia się najczęściej w sektorze prywatnym (choć nie tylko) nastawieniem na rozwój wartości dodanej danej instytucji wraz ze wsparciem naczelnego kierownictwa w aktualnym zarządzaniu wszystkimi procesami (Kiziukiewicz, 2009, s. 34–54). Wśród przedsiębiorców coraz częściej słychać głosy, że audyt wewnętrzny zaczyna coraz częściej uczestniczyć w działalności operacyjnej firmy. Należy jednak uspokoić niektórych, iż w określonych okolicznościach oraz w ograniczonym zakresie, na podstawie przyjętych standardów Instytutu Auditorów Wewnętrznych – audyt wewnętrzny faktycznie może angażować się w konkretne prace. Aktywność ta skupia się jednak na wspieraniu ważnych obszarów działalności, która koncentruje się na dostarczaniu kierownictwu rzetelnej informacji o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa czy instytucji. Dlatego też nie należy bać się zmian, szczególnie tych o charakterze technologicznym czy innowacyjnym. Dzięki takim nowoczesnym rozwiązaniom, wspieranym aktywnie przez instytucję audytu – firmy mogą pracować wydajniej i być konkurencyjne na coraz bardziej wymagającym rynku. Wspomniane wyżej czynniki mogą również wpływać bezpośrednio na kształtowanie się nowych oczekiwań udziałowców, a także kierownictwa spółek wobec funkcji przyjmowanej przez audyt wewnętrzny<sup>19</sup>.

## PODSUMOWANIE

Opisane powyżej w wielkim skrócie procesy dotyczące zaangażowania audytu, wykorzystującego kontrolę zarządczą – wskazują – że audyt coraz częściej wspiera kierownictwo w zarządzaniu organizacją. Kilkuletnie doświadczenia związane z funkcjonowaniem już audytu wskazują, że zarządy spółek dość często zakładają, iż audyt może być wykorzystywany w działalności operacyjnej organizacji. Co ciekawe – pokusa wykorzystania umiejętności i wiedzy audytorów do działalności operacyjnej jest duża. Przy czym nie należy zapominać o tym, że audytorzy nie zwolnią ani zarządu, ani kadry kierowniczej z odpowiedzialności za podległe i nadzorowane obszary.

Rolą audytu wewnętrznego zawsze będzie niezależne monitorowanie wraz z oceną skuteczności wszystkich procesów zarządzania ryzykiem. Audyt będzie też odpowiedzialny za funkcjonowanie procedur kontroli oraz utrzymanie ładu korporacyjnego. Dlatego też przedsiębiorcy coraz częściej wykorzystują audyt wewnętrzny do wspomagania zarządzania systemem organizacyjnym, poprzez rzetelne i obiektywne spojrzenie na funkcjonowanie kontroli (Kiziukiewicz, 2009, s. 44–48). Ponadto kierownictwo firm zaczyna zdawać sobie sprawę z wyjątkowej roli audytu oraz wiedzy audytorów w stosunku do ładu korporacyjnego, procesu zarządzania ryzykiem oraz procesu kontroli wewnętrznej. Zmiany organizacyjne, prawne i ekonomiczne stają się faktem. Przedsiębiorcy wpierający rozwój całej gospodarki wprowadzają coraz to nowe rozwiązania technologiczne, starają się lepiej zarządzać czasem i organizacją, dokonują odważnych zmian. Jest to możliwe, po części wykorzystując i angażując w te procesy audyt wewnętrzny. W jakim kierunku dalej taka współpraca pójdzie, kolejne lata przyniosą zapewne na to pytanie odpowiedź.

### Bibliografia

- Czerwiński, K., Grocholski, H. (2003). *Podstawy audytu wewnętrznego*, Szczecin: LINK. ISBN 8390974975.
- Czerwiński, K. (2005). *Audyt Wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa: ISBN 8392050746.
- Cyfert, S. (red.). (2011). *Organizacja i kierowanie*, [w:] K. Rybiński, *Czas na administrację 2.0. Organizacja i Kierowanie*, Komitet Nauk Organizacji i Zarządzania oraz SGH w Warszawie, nr 3 (146).

- Jagielski, J. (2012). *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa: Wydawnictwo Lexis-Nexis. ISBN 9788378065999.
- Kałużny, S. (2008). *Kontrola wewnętrzna*, Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne. ISBN 9788320817706.
- Kiziukiewicz, T. (red.). (2012). *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, [w:] T. Kiziukiewicz, K. Sawicki, *Audyt systemu kontroli zarządczej*, Warszawa: Difin. ISBN 9788376418681.
- Kiziukiewicz, T. (red.). (2009). *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa: Wydawnictwo Difin. ISBN 9788376410821.
- Knedler, K., Stasik, M. (2007). *Audyt wewnętrzny w praktyce*, Warszawa: Polska Akademia Rachunkowości. ISBN 9788392503217.
- Koźuch, B. (2004). *Zarządzanie publiczne. W teorii i praktyce polskich organizacji*, Warszawa: Wydawnictwo PLACET. ISBN 8385428895.
- Lisiecka, K., Papaj, T., Czyż-Gwiazda, E. (2011). *Public Governance koncepcją zarządzania w administracji publicznej*, Katowice: Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach. ISBN 9788372466600.
- Marciniak, J. (2005). *Audyt funkcji personalnej w przedsiębiorstwie*, Kraków: Oficyna Ekonomiczna. ISBN 8389355523.
- Romaniuk, P. (2012). *Zarządzanie ryzykiem kontroli zarządczej jako czynnik wspierający prawidłowe funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2/7–8. ISSN 0867-4973.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2015 r. poz. 1480 ze zm.).
- Komunikat Ministra Finansów Nr 4 dnia 1 września 2016 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz.Urz. Min.Fin. poz. 67).
- Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1167 ze zm.).
- Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Min.Fin. Nr 15, poz. 84).

## Endnotes

- <sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077) – dalej zwana jako u.f.p.
- <sup>2</sup> Patrz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2015 r. poz. 1480 ze zm.), zwane dalej rozporządzeniem.
- <sup>3</sup> Patrz § 7 ust. 1 rozporządzenia.
- <sup>4</sup> Zagadnienia analizy ryzyka reguluje § 7 ust. 2 rozporządzenia.
- <sup>5</sup> Patrz § 17 ust. 1–2 rozporządzenia.
- <sup>6</sup> Patrz § 17 ust. 3 rozporządzenia.
- <sup>7</sup> Patrz Komunikat Ministra Finansów Nr 4 dnia 1 września 2016r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz.Urz. Min.Fin. poz. 67).
- <sup>8</sup> Patrz analiza Rozdziału VI, Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych u.f.p.
- <sup>9</sup> Patrz art. 272 ust. 1 u.f.p.
- <sup>10</sup> Tamże, art. 274 ust. 1 u.f.p.
- <sup>11</sup> Tamże, art. 276 u.f.p.
- <sup>12</sup> Patrz ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1167 ze zm.).
- <sup>13</sup> Patrz art. 68 ust. 1 u.f.p.
- <sup>14</sup> Patrz art. 68 ust. 2 u.f.p.
- <sup>15</sup> Trzeba pamiętać, że celem kontroli zarządczej nieustannie usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją staje się zwiększenie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych.
- <sup>16</sup> Patrz załącznik do Komunikatu Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Min.Fin. Nr 15, poz. 84).
- <sup>17</sup> Patrz art. 272 ust. 2 u.f.p.
- <sup>18</sup> Patrz cały art. 274 u.f.p.
- <sup>19</sup> Definicja audytu wewnętrznego, wg Międzynarodowego Stowarzyszenia Auditorów Wewnętrznych – wskazuje, że jest to działalność niezależna, zapewniająca i doradcza, której głównym celem jest usprawnienie działalności operacyjnej przedsiębiorstwa.

