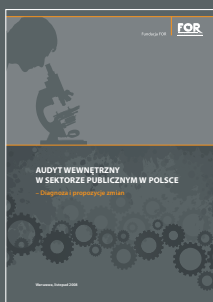




AUDYT WEWNĘTRZNY W SEKTORZE PUBLICZNYM W POLSCE

– Diagnostyka i propozycje zmian



Autorzy

Agnieszka Mazurek
Maciej Piótnowicz

Redakcja

Jarosław Bełdowski
Wiktor Wojciechowski

Raport zawiera tezy, odzwierciedlające osobiste poglądy autorów.

opracowanie graficzne i skład: *manfolio*

Warszawa, listopad 2008

www.for.org.pl

Sponsor strategiczny FOR



| | |
|--|----|
| Synteza | 4 |
| Wstęp | 6 |
| 1. Geneza audytu wewnętrznego? | 7 |
| 2. Audyt w administracji publicznej na świecie | 8 |
| 3. Sytuacja audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce | 10 |
| 3.1. Historia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce | 10 |
| 3.2. Organizacja audytu | 10 |
| 3.3. Wydajność pracy audytorów | 11 |
| 3.4. Badane obszary | 13 |
| 3.5. Wielkość komórek audytu | 15 |
| 3.6. Ocena audytu przez kierowników jednostek | 16 |
| 4. Koncepcja audytów Value For Money | 17 |
| 5. Niezbędne zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym w Polsce | 19 |
| 5.1. Audyt wewnętrzny jako element systemu | 19 |
| 5.2. Efektywność prac w administracji publicznej | 20 |
| 5.3. Audyt wewnętrzny w jednostce a audyt w działach | 21 |
| 5.4. Rodzaje zadań dla audytu wewnętrznego | 22 |
| 5.5. Komitety audytu | 23 |
| 5.6. Oświadczenia kierowników jednostek | 24 |
| 5.7. Dokonywanie ewaluacji przez audytorów | 26 |
| 5.8. Kto i gdzie powinien audytować? | 27 |
| 6. Wprowadzenie programu wzrostu efektywności wydatków sektora publicznego w Wielkiej Brytanii | 27 |
| Podsumowanie | 29 |
| Rekomendacje | 30 |
| Załącznik – Organizacja audytu wewnętrznego w państwach europejskich | 31 |
| Bibliografia | 34 |

Synteza

- Jedną z przyczyn problemów z ograniczaniem wydatków publicznych w Polsce jest brak systemu, który zapewniłby, że środki budżetowe wydawane są w sposób efektywny.
- W wielu instytucjach prywatnych, głównie z sektora finansowego, działania związane z analizą i oceną efektywności wydawanych środków należą do podstawowych obowiązków audytu wewnętrznego. Zgodnie z wymogami Unii Europejskiej, w polskim sektorze publicznym również funkcjonuje audyt wewnętrzny, jednak w większości przypadków jest on skoncentrowany na analizie zgodności działań wykonywanych w jednostce z istniejącymi przepisami i procedurami. Kwestie efektywności są badane w minimalnym stopniu.
- Audyt nastawiony na efektywność może przynieść administracji publicznej korzyści na dwa sposoby. Z jednej strony, bezpośrednio wskazywanie nieefektywności skutkuje wymiernymi oszczędnościami. Z drugiej strony, sama możliwość krytycznej oceny audytu jest motywatorem do ponownego przeglądu działalności i poprawy efektywności procesów przez kierownictwo. Właściwie funkcjonujący audyt wprowadza kulturę odpowiedzialności, wymuszając na kierownictwie instytucji precyzyjne określenie, kto odpowiada za dany proces, skonstruowanie odpowiedniego systemu nadzoru oraz zapewnienie, że funkcjonuje on efektywnie i skutecznie.
- W przyszłości zmiana roli audytu i tak zostanie wymuszona przez wprowadzenie budżetu zadaniowego, wymagającego oceny poszczególnych projektów. Wcześniejsza modyfikacja roli audytu przyczyni się do szybszego osiągnięcia oszczędności w wydatkach państwa.
- Nowoczesny audyt wewnętrzny, nastawiony na ocenę efektywności, może odpowiednio funkcjonować tylko wtedy, gdy ma wsparcie kierownictwa instytucji. Musi ono naciskać na zapewnienie wysokiej efektywności wydawanych przez daną jednostkę środków. W administracji publicznej ta presja na efektywność musi zaczynać się od najwyższego szczebla, tj. od poziomu poszczególnych ministerstw. Jeżeli na którymkolwiek poziomie kierownictwo będzie chciało jedynie zapewnić, że jego działania są zgodne z prawem, a nie będzie interesowało się oceną efektywności wydatków – nie uda się stworzyć właściwie działającej funkcji audytu i zapewnić efektywności działania.
- Wprowadzenie nowoczesnego systemu audytu wewnętrznego musi być powiązane ze zmianą kultury i podejścia do wydawania środków w całej administracji. Każdy decydent w administracji publicznej musi myśleć w kategoriach wyników i ryzyka mogącego zagrozić ich osiągnięciu. Trzeba odejść od funkcjonującej w wielu instytucjach metody, iż tworząc program w harmonogramie określa się przede wszystkim podział środków przeznaczonych na jego wykonanie w poszczególnych latach, a dopiero potem przypisuje się konkretne działania do istniejącego budżetu. Proces optymalizacji wydawanych środków powinien obejmować wyznaczenie priorytetowych celów, określenie możliwych wariantów dochodzenia do nich oraz wysokości środków niezbędnych na każdy wariant, wskazanie mierników wykonania celów, ocenę ryzyk mogących uniemożliwić osiągnięcie celów, a następnie stały monitoring stopnia ich wykonania i sprawozdawczość w tym zakresie.

- Wraz ze zmianą roli audytu i sposobu podejścia do wydatków w administracji powinny mieć miejsce również inne istotne zmiany o charakterze systemowym:
 - utworzenie komitetów audytu, prowadzących nadzór nad audytem wewnętrznym,
 - wprowadzenie obowiązkowych oświadczeń kierownictwa jednostki na temat stanu kontroli wewnętrznej w podległej im działalności,
 - zmiana podległości audytu i – częściowo – jego położenia w administracji przez stworzenie audytu w działach rządowych,
 - zapewnienie, że audytowi będą podlegały zagadnienia najistotniejsze dla jednostki,
 - umożliwienie wykonywania części zadań audytu wewnętrznego przez spółki zewnętrzne, dla zapewnienia odpowiednio wysokiej jakości usług audytorskich.
- W kwietniu 2005 r. podobny projekt – kompleksowego zapewnienia większej efektywności wydawanych środków – rozpoczęto w Wielkiej Brytanii. Do końca 2008 r. miał on przynieść około 21,5 mld funtów stałych oszczędności w wydatkach sektora publicznego. Według raportów z poszczególnych ministerstw, w ciągu półtora roku uzyskano oszczędności w wysokości około 13,3 mld funtów, czyli ponad 62 proc. planu (National Audit Office, 2007).
- Jeżeli w administracji publicznej w Polsce osiągniemy podobną skalę oszczędności (w stosunku do wydatków ogółem) jak w Wielkiej Brytanii, w okresie 3 lat możemy zmniejszyć wydatki bezpośrednio realizowane z budżetu państwa o 10,3 mld zł. Rozszerzenie programu oszczędnościowego na samorządy umożliwiłoby zmniejszenie ich wydatków o 6,7 mld zł. Łączna potencjalna redukcja wydatków budżetu państwa i samorządów w perspektywie 3 lat wynosi zatem 17 mld zł.¹

¹ Dokładna analiza programu brytyjskiego i wyliczenie potencjalnych oszczędności znajduje się w rozdziale 6 „Wprowadzenie programu wzrostu efektywności wydatków sektora publicznego w Wielkiej Brytanii”

Wstęp

Istotnym problemem polskiej gospodarki są nadmierne wydatki państwa. W wielu opracowaniach (np. FOR, 2007), konieczność ich zmniejszenia została uznana za zadanie priorytetowe dla osiągnięcia i utrzymania w Polsce wysokiego i trwałego rozwoju gospodarczego.

Sprawne zmniejszanie wydatków musi odbywać się dwutorowo. Po pierwsze, w ramach istotnych reform strukturalnych konieczne jest zmniejszanie tzw. wydatków „sztywnych”, szczególnie wydatków socjalnych. Równocześnie niezbędne jest znaczne zwiększenie efektywności wydawanych środków. Kluczowym problemem w tym zakresie jest brak silnej i systematycznej kontroli efektywności wydatków państwa. Zwiększenie efektywności wydatkowania środków publicznych wymaga stworzenia systemu jego regularnej oceny i identyfikowania możliwości usprawnień w działaniu. W tej chwili w Polsce ocena wydatków pod kątem ich efektywności jest dokonywana przez Najwyższą Izbę Kontroli (NIK). Kontrole NIK-u są jednak relatywnie rzadkie (w stosunku do całości środków publicznych), a na dodatek nakierowane raczej na ocenę działań już dokonanych. Taki system kontroli jest niezbędnym warunkiem poprawnego funkcjonowania finansów publicznych, ale zdecydowanie nie jest wystarczający do zapewnienia jego efektywności.

Analiza i ocena efektywności wydawanych środków należy do typowych obowiązków audytorów wewnętrznych w sektorze prywatnym. Audytorzy są w tej chwili obecni również we wszystkich dużych instytucjach sektora publicznego, jednak ich praca koncentruje się na ocenie zgodności podejmowanych działań z obowiązującymi przepisami i procedurami. W raporcie ujęta została więc propozycja rozwiązań umożliwiających stworzenie w Polsce nowoczesnego audytu wewnętrznego w całym sektorze publicznym, który poza oceną kwestii zgodności działań z przepisami, będzie również zapewniał efektywne wydawanie środków publicznych.

W niedługiej przyszłości w Polsce prawdopodobnie zostanie wprowadzony budżet zadaniowy – dużo efektywniejsza forma wydawania środków publicznych. Ta zmiana spowoduje również modyfikację roli audytu, który będzie zmuszony do oceny efektywności projektów. Wcześniejsze wprowadzenie odpowiednich zmian w roli audytu będzie skutkowało wcześniejszym wzrostem efektywności wydawanych środków.

Przy ocenie wielkości potencjalnych korzyści wynikających z proponowanych przez nas zmian opieraliśmy się na projekcie zwiększenia efektywności administracji publicznej, wprowadzonym w Wielkiej Brytanii w 2005 r., który jest częściowo zbliżony do naszej propozycji zmian. Przy założeniu, że skala oszczędności (w odniesieniu do wielkości wydatków całego sektora publicznego w Polsce) będzie zbliżona do tych, jakie osiągnięto w Wielkiej Brytanii, szacujemy wysokość stałych oszczędności w budżecie centralnym w Polsce na około 10,3 mld zł po 3 latach od wprowadzenia projektu. Ewentualne rozszerzenie programu na sektor samorządowy może przynieść dodatkowe oszczędności w wysokości około 6,7 mld zł po trzech latach czyli łącznie 17 mld zł. Trzeba pamiętać, że te oszczędności wynikają jedynie z mniejszego marnotrawstwa środków publicznych. Wydaje się, że warto podjąć działania w celu osiągnięcia takich korzyści, tym bardziej, że za kilka lat i tak stanie się to koniecznością.

Wydatki publiczne w Polsce są zbyt wysokie.

Konieczna jest reforma wydatków sztywnych...

...ale i zwiększanie efektywności wydawanych środków.

Do tego trzeba stworzyć system oceny efektywności wydatków...

...co jest typowym zadaniem audytu wewnętrznego.

Wprowadzenie budżetu zadaniowego i tak wymusi zmianę roli audytu....

...a wcześniejsze zmiany mogą przynieść tylko dodatkowe korzyści...

...które na podstawie doświadczeń Wielkiej Brytanii...

...szacujemy na około 10,3 mld zł dla budżetu centralnego i 6,7 mld zł dla samorządów po trzech latach.

1. Geneza audytu wewnętrznego

Zgodnie z powszechnie akceptowaną definicją audytu wewnętrznego, przyjętą przez Instytut Auditorów Wewnętrznych IIA², audyt wewnętrzny jest „działalnością niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Pomaga on organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i governance³” (IIA, 2001).

Nowoczesny audyt wewnętrzny ma za zadanie ocenić całość działalności swojej macierzystej instytucji. Powinien on na bieżąco weryfikować, czy systemy kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem w instytucji (obejmujące wszystkie polityki, procesy, zadania, wartości, zachowania, strukturę itp. – krótko mówiąc, całość sposobu funkcjonowania instytucji) działają właściwie i z dużym prawdopodobieństwem zapewniają osiągnięcie celów organizacji. W celu zapewnienia kompleksowości takiej oceny, audyt wewnętrzny tworzy tzw. wszechświat audytu, czyli listę wszystkich obszarów potencjalnie kwalifikowanych do audytu, obejmującą całość działań podejmowanych przez instytucję. Jednak środki audytu są zawsze ograniczone i w jednym roku nie da się zbadać wszystkiego, co dzieje się w organizacji. Z tego względu dla wszystkich obszarów audytowych przeprowadzana jest analiza ryzyka, na podstawie której do planu audytów na dany rok wybierane są zagadnienia najbardziej ryzykowne, bądź te, których usprawnienie może przynieść instytucji największe korzyści.

Historia działania audytu wewnętrznego sięga tysięcy lat przed naszą erą. Oczywiście, w tym czasie ulegała ona istotnym przemianom. Pierwsze ślady działań „audytorskich”, w postaci oznaczeń potwierdzających weryfikację zapisów na papirusach, zostały odnalezione na dokumentach z okresu Mezopotamii, z czasów około 3500 lat p.n.e. Podobne ślady występowały również na dokumentach innych cywilizacji starożytnych. Ta wczesna forma audytu ograniczała się jedynie do sprawdzenia poprawności zapisów „księgowych”, a rolą osób sprawdzających była przede wszystkim identyfikacja prób oszustwa.

Istotna zmiana roli audytu nastąpiła na początku XX wieku. W tym okresie coraz częściej powstawały wielkie, międzynarodowe korporacje, które chciały zmniejszyć swoją zależność od zewnętrznych biegłych rewidentów. Zaczęły one zatrudniać własnych audytorów, którzy mieli weryfikować poprawność zapisów księgowych i zgodność procedur księgowych z przepisami, a także testować skuteczność mechanizmów kontrolnych w zakresie księgowości. Większość spośród rekrutowanych audytorów wywodziła się ze środowiska biegłych rewidentów, i również z tego względu prace audytu wewnętrznego były zdominowane przez aspekt księgowy.

W drugiej połowie XX wieku, wraz z rozwojem przedsiębiorstw i wzrostem stopnia skomplikowania prowadzonych operacji, rola audytu wewnętrznego stopniowo ulegała znacznemu rozszerzeniu. Audytorzy odeszli od badania jedynie kwestii księgowych na rzecz analizy całości działalności swoich instytucji. Coraz większy nacisk był kładziony na podstawową działalność danej organizacji. Celem większości prac audytorskich pozostawała jednak tylko weryfikacja zgodności działań z obowiązującymi w danym obszarze przepisami, regulacjami i procedurami. W tym okresie nastąpiło wyraźne rozdzielenie roli biegłego rewidenta (audytora zewnętrznego) i audytora wewnętrznego. Kompleksowa analiza poprawności zawartości sprawozdań finansowych stała się domeną biegłych rewidentów. W zakresie działań audytu wewnętrznego pozostała analiza i ocena kwestii księgowych, jednak tylko jako jeden z wielu elementów ich działalności.

Audyty jest działalnością niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji.

Audytorzy istnieli od zawsze...

...ale ich rola bardzo się zmieniła.

Nowoczesny audyt bada już nie tylko zagadnienia księgowe...

² IIA jest najstarszą i największą na świecie organizacją audytorów wewnętrznych. Zrzesza ponad 160 tys. audytorów z całego świata

³ Pojęcie governance jest tłumaczone na język polski jako „ład organizacyjny”, „ład korporacyjny” lub „nadzór korporacyjny” – choć dwa ostatnie pojęcia bardziej odpowiadają terminowi „corporate governance”, czyli nadzorowi właścicielskiemu.

Cel działań audytorskich zmienił się w latach 70. XX wieku. Audytorzy zaczęli oceniać już nie tylko zgodność z przepisami, ale przede wszystkim skuteczność i efektywność działań instytucji. Powoli zaczęła zmieniać się rola audytora – z „policjanta”, nastawionego na kontrolę przeszłości i wyłapanie nieprawidłowości już popełnionych, w kierunku doradcy, nastawionego na zapewnienie poprawy efektywności prac w przyszłości oraz aktywne zapobieganie materializacji ryzyka. W latach 80. ubiegłego wieku w wielu instytucjach zaczęły powstawać komitety audytu, a audytorzy zaczęli bardzo ściśle współpracować z władzami instytucji.

...i nie weryfikuje jedynie zgodności działań z regulacjami...

Wreszcie ostatnia zmiana, mająca miejsce w latach 90. XX wieku, wiązała się ze zmianami struktur organizacyjnych i systemów kontrolnych, zwiększającymi efektywność pracy i zmniejszającymi koszty, oraz ze wzrostem możliwości wpływu pojedynczych osób na losy całości organizacji. Audyt wewnętrzny nie może już oceniać jedynie funkcjonowania pojedynczych, często oderwanych od siebie mechanizmów kontrolnych. Jest on odpowiedzialny za ocenę sposobu funkcjonowania całych zintegrowanych systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem, w tym także za ocenę tzw. miękkich mechanizmów kontrolnych (związanych np. z ładem korporacyjnym bądź wartościami etycznymi promowanymi w instytucji). Trzeba pamiętać, że audyt wewnętrzny nie jest i nie może być odpowiedzialny za funkcjonowanie tych systemów (bo oznaczałoby to odpowiedzialność za funkcjonowanie całej instytucji). Ta odpowiedzialność pozostaje zawsze po stronie osób kierujących całą instytucją.

... lecz kompleksowo ocenia cały system kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem w instytucji.

Przy ocenie jakości funkcjonowania audytu wewnętrznego zwykle w pierwszej kolejności analizowana jest jego zgodność z Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, przyjętymi przez Instytut Auditorów Wewnętrznych IIA. Standardy opisują szczegółowo zarówno właściwą pozycję audytu w organizacji, jak i sposób, w jaki powinien on działać. Dla nowoczesnego audytu wewnętrznego kluczowe są trzy pojęcia:

Punktem odniesienia dla jakości audytu są standardy Instytutu Auditorów Wewnętrznych.

- niezależność – zapewniana przede wszystkim przez bezpośrednią podległość zarządzającego audytem osobie z najwyższego kierownictwa organizacji oraz brak odpowiedzialności audytu za bieżącą działalność instytucji;
- obiektywizm – bezstronna, sprawiedliwa ocena sytuacji w badanym obszarze przez audytorów, którzy nie ulegają żadnym zewnętrznym naciskom;
- przynoszenie wartości instytucji – nawet najbardziej niezależny i obiektywny audyt, który nie będzie wytwarzać „wartości dodanej” oraz nie będzie w stanie swoimi działaniami przyczynić się do usprawnienia działania swojej instytucji, będzie z jej punktu widzenia bezużyteczny.

2. Audyt w administracji publicznej na świecie

Podobnie jak w sektorze prywatnym, przekształcanie zasad zarządzania finansowego w administracji publicznej również doprowadziło do zwiększenia nacisku na audyt i kontrolę. Konieczność zapewnienia efektywności ponoszonych nakładów i wzrost odpowiedzialności za uzyskiwane wyniki, a także potrzeba tworzenia systemu minimalizującego ryzyko nadużyć wymagają innego rodzaju kontroli niż w przeszłości. Nowoczesne systemy audytu i kontroli w sektorze publicznym na świecie rozwinęły się znacząco od czasu, gdy ich celem było jedynie zapewnienie zgodności działań z ustawodawstwem. Obecnie są one silnie zorientowane na ocenę efektywności działań podejmowanych przez instytucje sektora publicznego. Modernizacja systemów audytu wewnętrznego miała zasadnicze znaczenie dla menedżerów w administracji publicznej, pomagając im w osiągnięciu dobrych wyników i zarządzaniu w sposób efektywny i skuteczny.

Audyty w sektorze publicznym również się zmienia.

W latach 2002-2005 Public Management Institute – belgijska instytucja zajmująca się pracami na rzecz poprawy zarządzania publicznego – przeprowadziła w sześciu krajach OECD – Australii, Kanadzie, Holandii, Szwecji, Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych – analizy porównawcze, w ramach których zbadano m.in. funkcjonowanie audytu wewnętrznego i organizację systemów kontroli wewnętrznej w poszczególnych krajach (Bouckaert, 2006).

Badania te ujawniły kilka najlepszych praktyk. System audytu wewnętrznego w sektorze publicznym jest najbardziej skuteczny, gdy:

- istnieje realne wsparcie ze strony menadżerów wysokiego szczebla w organizacji,
- obowiązek wprowadzenia procedur związanych z audytem wewnętrznym wynika wprost z przepisów powszechnie obowiązujących,
- organizacja ma strategię rozwoju i ciągłego kształcenia wykwalifikowanych pracowników audytu wewnętrznego,
- w instytucji funkcjonuje komitet audytu,
- centralna jednostka audytowa jest odpowiedzialna za wytyczanie kierunków rozwoju oraz upowszechnianie najlepszych praktyk.

Zadania audytu wewnętrznego koncentrują się na działaniach zapewniających i doradczych – choć akcenty nie są tu rozłożone równomiernie. Wyniki wspomnianego raportu wskazują, że w badanych państwach 76 proc. zasobów audytu wewnętrznego realizuje zadania zapewniające (głównie audyt efektywnościowy), a mniej niż 6 proc. zajmuje się usługami doradczymi.

Struktura audytu wewnętrznego różni się w zależności od kraju. W większości państw audyt wewnętrzny funkcjonuje na poziomie poszczególnych jednostek. Przykładowo w Australii, Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych jest on ulokowany na wszystkich szczeblach: w departamentach, agencjach wykonawczych i innych autonomicznych organizacjach. Podobnie jest w Kanadzie, gdzie urzędy i agencje mają zwykle własne komórki audytu wewnętrznego (choć ich tworzenie jest fakultatywne). Inne kraje mają jedną jednostkę audytu wewnętrznego ulokowaną w strukturze centralnej – odpowiedzialną za audytowanie wszystkich centralnych jednostek rządowych i agencji. Tak jest najczęściej w mniejszych krajach – np. na Cyprze. Możliwe są też hybrydy tych dwóch rozwiązań. Przykładowo w Szwecji jedna jednostka audytu wewnętrznego obejmuje swym zasięgiem Kancelarię Premiera, ministerstwa i urząd ds. administracji, natomiast większe szwedzkie agencje mają swoje własne, odrębne struktury audytu wewnętrznego.

Liczne badania wskazują, że audyt wewnętrzny został doceniony jako ważny element sektora finansów publicznych. W praktyce niezwykle trudno jest przeprowadzić udane reformy systemów budżetowania i rachunkowości bez modernizacji audytu i kontroli w sektorze publicznym. Reforma finansów publicznych wymaga zmiany kultury i podejścia w administracji. Każdy pracownik w administracji publicznej musi myśleć w kategoriach wyników i ryzyka mogącego zagrozić ich osiągnięciu.

Kluczowymi czynnikami, zapewniającymi rozwój audytu, są wsparcie kierownictwa, odpowiednia struktura i strategia rozwoju.

A szczegółowe rozwiązania są już różne.

Zmiany w audycie wewnętrznym są niezbędnym elementem zmian w administracji publicznej.

3. Sytuacja audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce

3.1. Historia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce

Kwestie audytu wewnętrznego stanowiły przedmiot negocjacji akcesyjnych z UE w ramach rozdziału 28. „Kontrola finansowa”. Komisja Europejska uważała za niezbędne prawne uregulowanie kwestii wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. *Aquis communautaire* w ramach rozdziału 28. nakładały na stronę polską liczne wymogi związane z wewnętrzną kontrolą finansową, zwłaszcza w sektorze finansów publicznych. Dotyczyły one m.in.: opracowania i wdrożenia właściwych systemów zarządzania finansowego i kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych, konieczności wprowadzenia do administracji publicznej audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny i doradztwa dla kierowników tych jednostek, metodologii wytyczania ścieżek audytu oraz konieczności przyjęcia i wdrożenia międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

Audyty w Polsce zostały wprowadzone jako jeden z wymogów unijnych przed wstąpieniem do UE.

Strona polska nie zgadzała się w pełni z powyższymi zmianami argumentując, że w Polsce funkcjonuje już, zbliżony co do faktycznego zakresu wykonywanych zadań, system kontroli wewnętrznej (rozumianej jako kontrola wykonywana przez organizacyjnie wydzielone komórki kontroli wewnętrznej). Po wprowadzeniu systemu audytu wewnętrznego przyjęto sztuczny podział, iż głównym celem audytu jest doradzanie kierownictwu – przynoszenie wartości dodanej, zaś kontroli wewnętrznej – szukanie nieprawidłowości i winnych ich powstania.

Wtedy powstało w sektorze publicznym rozróżnienie audytu od kontroli.

Ministerstwo Finansów zostało zobowiązane do wprowadzenia przepisów dotyczących kontroli finansowej, niezależności funkcjonalnej komórek przeprowadzających audyt wewnętrzny oraz wprowadzających powszechnie obowiązujące w tym zakresie międzynarodowe standardy do ustawy o finansach publicznych. Instytucje kontroli finansowej i audytu wewnętrznego zostały wprowadzone już w 2001 r. (Dziennik Ustaw, 2001), natomiast 30 czerwca 2005 r. Sejm RP uchwalił nową ustawę o finansach publicznych, rozwijającą definicję audytu wewnętrznego i doprecyzowującą zakres jego działalności. Kolejne nowelizacje⁴ przepisów wprowadziły między innymi instytucje audytów zleconych, dokonywania oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego przez uprawnionych do tego pracowników Ministerstwa Finansów i zniosły egzaminy na audytorów wewnętrznych.

Zmiany w systemie audytu i kontroli wprowadzono w nowelizacji ustawy o finansach publicznych.

Tworząc instytucję audytu wewnętrznego rząd przewidział na ten cel specjalne środki z rezerwy budżetowej (w dwóch kolejnych latach). Ze środków tych zostały stworzone stanowiska pracy dla audytorów wewnętrznych, opłacono szkolenia oraz utworzono dodatkowe etaty w jednostkach. Rezerwa została jednakże przeznaczona wyłącznie dla jednostek sektora rządowego, natomiast jednostki samorządowe musiały utworzyć stanowiska audytorskie z własnych środków.

3.2. Organizacja audytu

Audyty wewnętrzne w sektorze publicznym opiera się na następujących zasadach:

1. prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest obowiązkowe⁵,
2. audyt wewnętrzny jest prowadzony z zasady przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych w tych jednostkach (z wyjątkami dotyczącymi jednostek podległych i nadzorowanych),

⁴ Nowelizacje z 30 czerwca 2005 r. i 8 grudnia 2006 r.

⁵ Ponad 2500 instytucji.

3. audyt wewnętrzny prowadzony jest tylko przez osoby posiadające odpowiednie uprawnienia⁶,
4. system audytu podlega koordynacji – zadania centralnej jednostki harmonizującej wykonuje, co do zasady, Minister Finansów (oraz Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej w zakresie środków pochodzących z Unii Europejskiej).

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego dotyczy obecnie 2557 jednostek sektora finansów publicznych, z czego 1936 to jednostki podsektora rządowego, a 621 – jednostki samorządu terytorialnego. W 1269 jednostkach powinien być zatrudniony audytor wewnętrzny, natomiast w pozostałych 1288 audyt wewnętrzny prowadzą audytorzy z jednostek nadzorujących lub nadrzędnych.

Audyty ma być prowadzony w ponad 2500 instytucji.

Dokładne dane odnośnie jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego przedstawiono w tabeli poniżej.

Tabela 1. Jednostki sektora finansów publicznych zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego w 2007 r. (według stanu na 31 grudnia 2007 r.).

| | Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego | Obowiązek zatrudnienia audytora wewnętrznego | Obowiązki sprawozdawcze względem Ministra Finansów |
|---|---|--|--|
| Liczba jednostek sektora finansów publicznych, | 2557 | 1269 | 648 |
| w tym: | | | |
| – liczba jednostek podsektora rządowego | 1936 | 648 | 648 |
| – liczba jednostek samorządu terytorialnego | 621 | 621 | – |

Źródło: Ministerstwo Finansów, 2008

3.3. Wydajność pracy audytorów

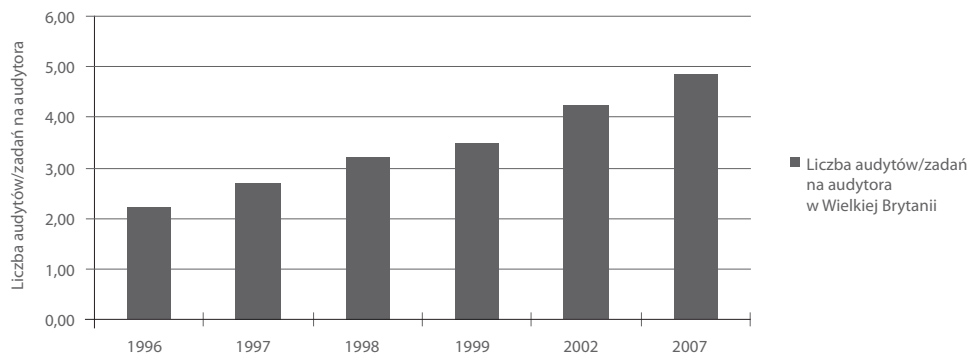
Podstawowym problemem obecnie funkcjonującego audytu wewnętrznego jest niska wydajność pracy audytorów. Rocznie jeden audytor zatrudniony w podsektorze rządowym przeprowadza przeciętnie trzy audyty, a jeden audyt zajmuje ok. 90 dni (Ministerstwo Finansów, 2008). Co więcej, ta liczba uwzględnia nie tylko zadania zapewnijające, ale również zadania doradcze. Podstawowym celem audytu wewnętrznego jest dostarczenie kierownikowi jednostki rozsądnego zapewnienia o prawidłowości i skuteczności procesów zarządzania ryzykiem i kontroli w instytucji. Niestety, na podstawie trzech audytów rocznie nie wydaje się to możliwe.

Wydajność pracy audytorów jest niska...

Sytuacja w polskim systemie audytu wewnętrznego odpowiada mniej więcej sytuacji, jaka miała miejsce w Wielkiej Brytanii w połowie lat 90-tych. W tym okresie liczba badań przeprowadzanych przez audytorów wyglądała tam następująco:

⁶ Obecnie są to osoby posiadające certyfikat CIA, CGAP, CISA, ACCA, CFE, CCSA, CFSA lub CFA, kontrolerzy NIK, inspektorzy kontroli skarbowej lub biegli rewidenci oraz osoby, które w latach 2003 – 2006 zdały egzamin na audytora wewnętrznego organizowany przez Ministerstwo Finansów.

Wykres 1. Audyty w administracji publicznej w Wielkiej Brytanii

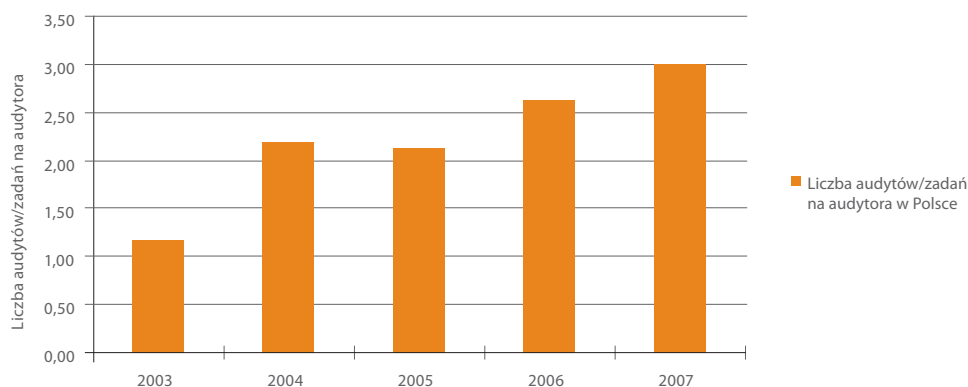


Źródło: Butler, 2003; informacje dla roku 2007 uzyskano od Phila Tarlinga, prezesa IIA w Wielkiej Brytanii.

Obecnie średnia liczba audytów wykonywanych rocznie przez audytora w Wielkiej Brytanii wynosi niemal pięć, przy czym w podanej statystyce nie uwzględnia się wykonywanych również przez audytorów zadań doradczych. Poziom trzech audytów rocznie, osiągnięty w Polsce w 2007 r. i uwzględniający również zadania doradcze, to wielkość odnotowywana w Wielkiej Brytanii dziesięć lat temu.

... na poziomie Wielkiej Brytanii sprzed ponad 10 lat...

Wykres 2. Audyty w administracji publicznej w Polsce



Źródło: Ministerstwo Finansów, 2008

Trzy kluczowe czynniki decydujące o jakości audytu wewnętrznego to umiejętność właściwego wyboru badanych obszarów w jednostce, jakość prowadzonych analiz oraz wydajność pracy audytorów. Znaczne zwiększenie średniej liczby audytów jest konieczne, aby audyt mógł funkcjonować skutecznie. Trudno to jednak osiągnąć przez zmiany legislacyjne – większy wpływ mogą mieć działania podejmowane przez kierowników jednostek i samych audytorów.

... więc trudno o budowanie prestiżu audytu.

3.4. Badane obszary

Ideą nowoczesnego audytu wewnętrznego miało być zerwanie z szeroko przyjętym w administracji sposobem kontroli poprzez przejście od tropienia i szukania winnych do tworzenia wartości dodanej dla instytucji. W niektórych przypadkach takie przejście zakończyło się sukcesem, jednak w wielu innych niestety nie. Wielu audytorów w swojej pracy skupiało się przede wszystkim na zadaniach zapewniających, badając jedynie czy istnieją odpowiednie procedury i czy są one zgodne z obowiązującymi przepisami. Zapewnienie o formalnej prawidłowości stosowania procedur jest także pewną formą wartości dodanej audytu, ale przecież nie tylko potrzeba wydawania takich zapewnień stała za ideą jego wprowadzenia.

Audytorzy zbyt często skupiają się tylko na kwestiach zgodności...

Obecnie jedynie w niewielu jednostkach audytorom udało się stworzyć system ukierunkowany na badanie efektywności podejmowanych działań i ustalanie czy dany efekt można uzyskać szybciej lub niższym kosztem. Nie są podejmowane próby ustalenia wartości tworzonej przez audyt wewnętrzny (np. jako ograniczenie kosztów) w powiązaniu z nakładami na jego funkcjonowanie. Wprowadzenie takich zmian odgórnie, przepisem prawa jest właściwie niemożliwe – powinno one wynikać z zadań i wymagań stawianych audytorom przez kierowników jednostek.

Analizy pracy audytu wewnętrznego wyraźnie wskazują na znaczną, niekorzystną dysproporcję liczby realizowanych zadań w obszarach związanych z podstawową działalnością jednostek w stosunku do działalności wspomagającej. Obszary badane przez audytorów w 2007 r. można podzielić na trzy zasadnicze grupy:

... a nie badają najważniejszej działalności i głównych ryzyk w jednostkach...

- **działania podstawowe**, statutowe, charakterystyczne dla każdej jednostki lub grupy (np. urzędów skarbowych). Obejmują one m.in. wydawanie decyzji, upoważnień, postępowanie administracyjne, prowadzenie rejestrów, itd.,
- **działania wspomagające**, obejmujące ogólnie rozumiany proces zarządzania jednostką, zapewniające efektywność i skuteczność realizacji procesów podstawowych i dotyczące całej jednostki. Może to być np. planowanie i wykonanie dochodów oraz wydatków publicznych, zamówienia publiczne, rachunkowość i sprawozdawczość, zarządzanie majątkiem, zasobami ludzkimi czy ryzykiem, polityka informacyjna i systemy informatyczne,
- **działania związane z dysponowaniem środkami z UE**, obejmujące procesy realizowane przez poszczególne jednostki na wszystkich szczeblach zarządzania środkami z UE.

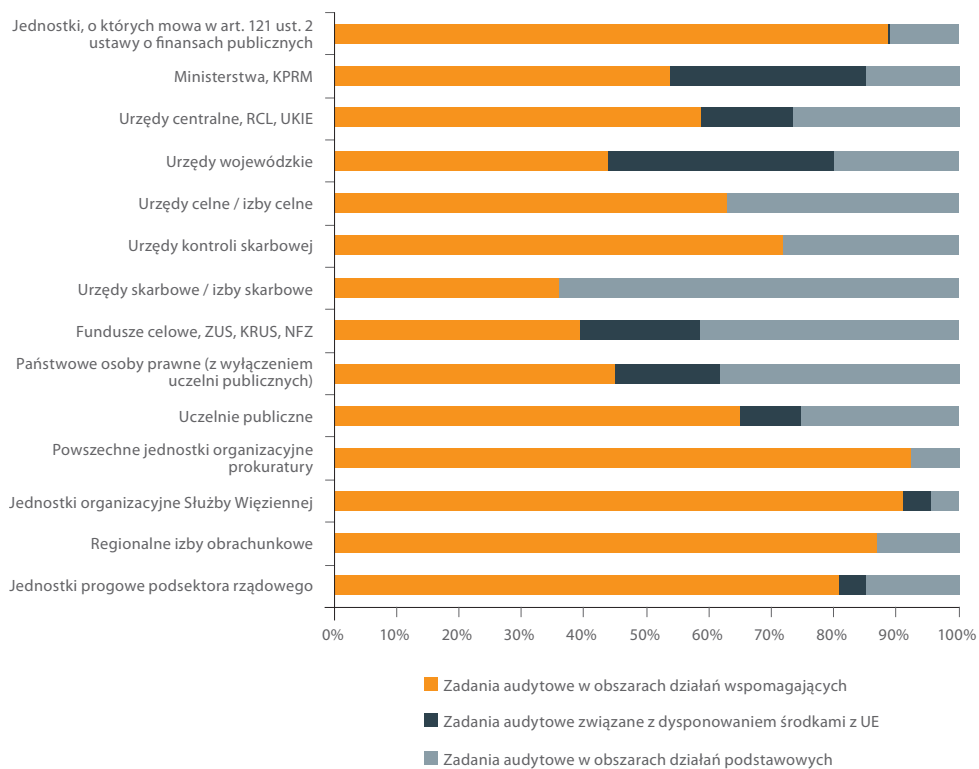
Zaledwie około 13 proc. zrealizowanych zadań audytowych w administracji rządowej w 2006 r. i 21 proc. w 2007 r. dotyczyło obszarów działalności podstawowej jednostek. Na rok 2008 zaplanowano 17 proc. zadań z tego zakresu. Dokładny podział zadań w różnych grupach jednostek wygląda następująco:

Wykres 3. Struktura zadań audytowych zrealizowanych w administracji rządowej w 2007 r. w poszczególnych obszarach działalności jednostek.



Źródło: Ministerstwo Finansów, 2008

Wykres 4. Struktura zadań audytowych zrealizowanych w administracji rządowej w 2007 r. w poszczególnych obszarach działalności jednostek, w rozbiciu na grupy jednostek.



Źródło: Ministerstwo Finansów, 2008

Audyty, który nie bada głównych obszarów działalności jednostki, nie ma możliwości udzielenia rozsądnego zapewnienia (*ang. reasonable assurance*) w obszarach, które dla jednostki są rzeczywiście istotne. Koncentracja na obszarach wspomagających obniża także prestiż audytorów, którzy są postrzegani jako osoby nie przynoszące korzyści organizacji. Z drugiej strony, wśród audytorów daje się zauważyć, typowe dla zawodów korporacyjnych, poczucie wysokiej wartości własnej oraz postrzeganie audytu wewnętrznego jako działalności niezwykle prestiżowej. Niestety, w wielu przypadkach ocena pracy audytorów dokonywana przez kierowników komórek nie jest aż tak entuzjastyczna⁷.

...wobec czego nie mogą udzielić kierownictwu rozsądnego zapewnienia w kluczowych kwestiach.

3.5. Wielkość komórek audytu

Jednostki zobowiązane do utworzenia komórki audytu wewnętrznego (1269 jednostek), spośród 1616 etatów jakimi dysponowały w 2007 r., zatrudniały w sumie osoby na 1284 etatach. Łączna liczba wakatów wynosiła 332 etaty (20,54 proc. wszystkich etatów), przy czym 91 jednostek (7,17 proc. jednostek zobowiązanych do utworzenia audytu) nie utworzyło, mimo prawnego obowiązku, etatu na zatrudnienie audytora wewnętrznego.

W systemie brakuje audytorów...

Większość komórek audytu wewnętrznego pozostaje jednoosobowa. Taka sytuacja występuje aż w 694 jednostkach (w 554 spośród nich obsadzono stanowisko audytora wewnętrznego). Samodzielnie działający audytor wewnętrzny będzie miał bardzo poważne trudności w zdobyciu wiedzy merytorycznej i umiejętności wymaganych od audytorów przez Standardy audytu wewnętrznego. W przypadku jednostek zatrudniających audytora wewnętrznego na część etatu (a taką sytuację deklaruje co piąta jednostka – minimalna część etatu dla audytora wynosi 1/8) powyższe problemy są jeszcze większe. Zatrudnienie audytora wewnętrznego w taki sposób należy ocenić wyłącznie jako formalne wywiązanie się jednostek z ustawowego obowiązku prowadzenia audytu. Korzyści z zatrudniania audytora w takiej formie są w zdecydowanej większości przypadków iluzoryczne.

... a w wielu jednostkach zatrudnienie audytorów jest tylko realizacją formalnego obowiązku.

Z drugiej strony, wiele jednostek ma trudności z zatrudnieniem osób posiadających odpowiednie kwalifikacje niezbędne audytorowi wewnętrznemu. Po zniesieniu w 2006 r. egzaminu na audytora wewnętrznego organizowanego przez Ministerstwo Finansów znacznie rozszerzono katalog kwalifikacji zawodowych uprawniających do prowadzenia audytu wewnętrznego (m.in. o aplikację kontrolerską NIK i uprawnienia biegłego rewidenta). Nie spowodowało to jednak znaczącego dopływu audytorów wewnętrznym do sektora publicznego z powyższych obszarów. Niewątpliwie spowodowane jest to faktem, iż audytorzy wewnętrzeni stali się jednymi z najbardziej poszukiwanych grup zawodowych przez sektor prywatny. Niestety, pod względem poziomu wynagrodzeń administracja publiczna nie może konkurować z sektorem prywatnym, stąd widoczny jest ciągły problem z pozyskaniem i utrzymaniem wysokiej jakości audytorów.

Rozszerzenie listy kwalifikacji dla audytorów nie przyciągnęło wykwalifikowanych audytorów do sektora publicznego...

W praktyce dane te świadczą o bardzo trudnej sytuacji audytu w Polsce. Praktycznie każda osoba, która spełnia wymogi formalne i wyrazi taką chęć, może zostać audytorem, choć przecież jest oczywiste, że nie każdy, kto spełnia jedynie wymogi formalne, nadaje się do tego zawodu. Mimo tego, audytorów wciąż zdecydowanie brakuje.

... a obecna sytuacja jest bardzo niepokojąca.

⁷ Szerzej na ten temat w następnym rozdziale.

3.6. Ocena audytu przez kierowników jednostek

W latach 2006-2007 Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego (obecnie Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych) w Ministerstwie Finansów⁸ przeprowadził wśród kierowników jednostek sektora finansów publicznych badanie, którego celem było ustalenie:

- jak kierownicy jednostek oceniają przydatność audytu wewnętrznego prowadzonego w ich jednostkach,
- jaka jest ich ocena systemu audytu wewnętrznego w administracji publicznej,
- jak kierownicy jednostek oceniają rozwiązania legislacyjne w zakresie audytu wewnętrznego,
- jakie zmiany legislacyjne w systemie należy wprowadzić.

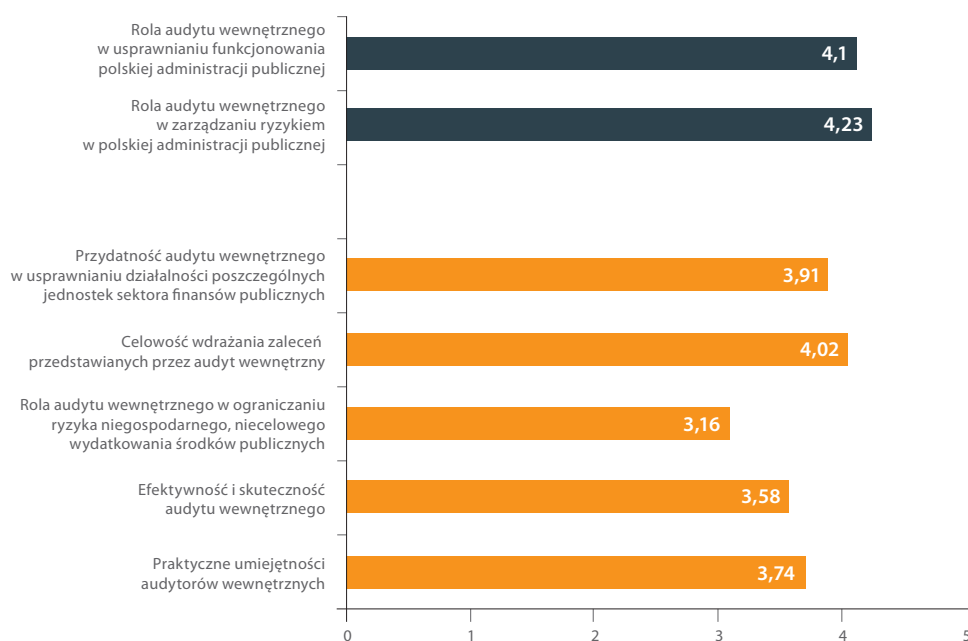
W badaniu, przeprowadzonym w formie anonimowych ankiet⁹, uzyskano 347 odpowiedzi, które stanowią próbę około 22 proc. wszystkich jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego. Kierownicy jednostek ocenili wielkość nakładów ponoszonych na audyt wewnętrzny w stosunku do uzyskanych korzyści oraz stan zasobów kadrowych komórek audytu wewnętrznego w swoich jednostkach. Według 11 proc. respondentów nakłady ponoszone przez jednostkę na audyt wewnętrzny są zbyt wysokie, natomiast 73 proc. oceniło je jako adekwatne w stosunku do uzyskanych korzyści.

W ankiecie zadano również kilka szczegółowych pytań, na które ankietowani udzielali odpowiedzi w skali 0 – 5, gdzie 0 oznaczało najniższą, a 5 najwyższą ocenę.

Analizy oceniające działalność audytu wskazują...

...że nakłady ponoszone na audyt są adekwatne do korzyści...

Wykres 5. Ogólna ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w administracji publicznej



Źródło: Ministerstwo Finansów, 2008

⁸ Na podstawie informacji zamieszczonej na www.mf.gov.pl

⁹ Respondenci w metryce ankiety określali jedynie reprezentowaną przez nich grupę jednostek sektora finansów publicznych oraz zajmowane stanowisko tak, aby umożliwić selekcję ankiet wypełnianych przez osoby spoza ścisłego kierownictwa jednostek.

W pięciostopniowej skali ocen przydatność audytu wewnętrznego w usprawnianiu działalności jednostek oceniono na 3,91, a wartość wprowadzanych rekomendacji w tych jednostkach na 4,02. Jeszcze wyżej respondenci ocenili rolę, jaką audyt wewnętrzny może odegrać w podnoszeniu jakości zarządzania w polskiej administracji publicznej. Jedna trzecia ankietowanych uznała, że dzięki audytowi wewnętrznemu wykryto w ich jednostkach istotne nieprawidłowości. Jednak ocena roli audytu wewnętrznego w ograniczaniu ryzyka niegospodarnego, niecelowego wydatkowania środków publicznych była najniższa spośród wszystkich ocen – respondenci ocenili audyt pod tym względem na poziomie 3,16¹⁰. Być może z tego przekonania bierze się fakt, iż jedynie nieco ponad połowa kierowników jednostek zlecała audytorowi wewnętrznemu wykonanie zadań doradczych¹¹.

...ogólna ocena roli audytu jest pozytywna...

...ale ocena roli audytu w ograniczaniu ryzyka niecelowego wydawania środków publicznych jest niska.

Jako priorytety działania audytu wewnętrznego kierownicy jednostek wskazali:

- doskonalenie procesów – 28 proc. odpowiedzi
- ocenę zagrożenia ryzykiem – 26 proc. odpowiedzi
- wykrywanie nieprawidłowości – 20 proc. odpowiedzi
- ocenę skuteczności systemu kontroli wewnętrznej – 19 proc. odpowiedzi
- ocenę sprawozdań finansowych – 6 proc. odpowiedzi
- inne – 1 proc. odpowiedzi

Stosunkowo wysokie oceny dotyczące przydatności audytu wewnętrznego oraz praktycznych umiejętności audytorów wewnętrznych (ocena 3,74), a także średnia ocena efektywności i skuteczności działania audytu w jednostkach (ocena 3,58), świadczą o generalnie pozytywnym odbiorze idei audytu wewnętrznego przez kierowników jednostek. Ocena samego funkcjonowania audytu w poszczególnych jednostkach jest już nieco bardziej krytyczna – co może wynikać z niewłaściwych relacji pomiędzy audytorami i kierownictwem lub nieprawidłowego postrzegania roli audytu w jednostce.

Wyniki wskazują, że idea audytu jest oceniana wysoko, ale sposób jej praktycznej realizacji – nieco niżej.

4. Koncepcja audytów Value For Money

W XXI wieku nowoczesny audyt wewnętrzny odszedł bardzo daleko od przeprowadzania jedynie audytów zgodności działań z przepisami i regulacjami na rzecz badania efektywności audytowanych procesów. W sektorze publicznym audyty tego typu nazywane są *Performance audits* lub *Value For Money audits*, co można tłumaczyć jako **audyty efektywności**. Liczba audytów tego typu w sektorze publicznym jest znacznie mniejsza niż w sektorze prywatnym. Jest to spowodowane między innymi:

W sektorze prywatnym dominują audyty efektywności...

- mniejszą presją na efektywność sposobu wydawania środków,
- większą presją na dotrzymanie wymogów formalnych
- brakiem popytu kierownictwa i menedżerów średniego szczebla na informacje o efektywności,

¹⁰ Najniższą ocenę w tym zakresie wydali prezesi regionalnych izb obrachunkowych – 2,5.

¹¹ Najwięcej zadań doradczych wykonują audytorzy w grupie określonej jako „inne” (w której dominują jednostki sądownictwa powszechnego) – aż 74% ich zadań jest tego rodzaju.

- większą ilością regulacji, którym podlega sektor publiczny,
- brakiem promowania zmian w działalności audytu ze strony samych audytorów.

Na podstawie doświadczeń innych krajów można jednak sądzić, że rola takich audytów będzie rosła wraz z coraz skuteczniejszym systemem kontroli wewnętrznej w instytucjach publicznych, powodującym zmniejszenie konieczności prowadzenia audytów zgodności oraz coraz silniejszy nacisk na efektywne wydawanie środków publicznych.

Nie istnieje jedna, powszechnie przyjęta definicja audytów efektywności. Według OECD audyty efektywności obejmują analizę i ocenę gospodarności, wydajności i skuteczności wybranych działań. Te trzy terminy – gospodarność, wydajność i skuteczność (z angielskiego określane jako 3E – *economy, efficiency, effectiveness*) – są podstawą wszelkich definicji audytów efektywności.

Gospodarność odnosi się do sposobu uzyskiwania przez jednostkę zasobów do swojej działalności. Zasoby mogą być rozumiane dowolnie – jako zasoby finansowe, ludzkie, rzeczowe czy informacyjne. Instytucja działa w sposób gospodarny, jeżeli pozyskuje zasoby w odpowiedniej ilości, czasie i miejscu, zasoby są odpowiedniego rodzaju i właściwej jakości, a koszt ich pozyskania – w relacji do jakości – jest minimalny. Inaczej mówiąc, gospodarność oznacza minimalizację kosztów przy zachowaniu właściwej jakości.

Wydajność (lub efektywność), odnosi się do relacji między nakładami i efektami. Instytucja wydajna będzie miała najwyższe możliwe efekty z danych nakładów (lub, oczywiście, najniższe nakłady przy danych efektach). W praktyce, pełna ocena wydajności pracy wymaga konkretnych, ilościowych mierników efektów procesu, których w wielu wypadkach po prostu nie ma. Kwestie wydajności są wewnętrznymi kwestiami organizacji i trudno jest znaleźć zewnętrzne standardy w tym zakresie, wobec czego audytorzy – we współpracy z audytowanymi – często są zmuszani do stworzenia takich standardów.

Wreszcie **skuteczność** działań polega na ocenie realizacji zamierzonych celów. Do tego konieczne jest jasne określenie tych celów i kryteriów ich osiągnięcia. Zwykle ocena ta opiera się na kilku lub kilkunastu różnorodnych wskaźnikach.

W praktyce granice między tymi trzema pojęciami są z reguły nieostre, a typowe zadanie audytorskie obejmuje elementy każdego z tych trzech celów.

Audyty efektywności są trudniejsze niż „tradycyjne” zadania dotyczące jedynie zgodności. Wymagają one głębokiego zrozumienia związków przyczynowo – skutkowych w całym analizowanym procesie. Nie mają one charakteru standardowego, co powoduje, że nawet powtarzające się badania tego samego zagadnienia często znacząco się różnią. W audytach efektywności często nie ma jasnych, zewnętrznych standardów co do sposobu, w jaki dany proces ma przebiegać. Oznacza to konieczność ich wypracowania w trakcie audytu. Bardzo istotne stają się więc umiejętności jasnej, zwięzłej i przekonującej komunikacji, zarówno ustnej, jak i pisemnej.

W nowoczesnej instytucji większość audytów powinny stanowić audyty efektywności. Obecnie tak dzieje się, przede wszystkim, w sektorze prywatnym, ale nie istnieje żaden racjonalny powód, dla którego audyt wewnętrzny w sektorze publicznym miałby funkcjonować diametralnie inaczej. Audyty zgodności zawsze będą odgrywały istotną rolę w sektorze publicznym – większą niż w sektorze prywatnym – jednak nie powinny one być jedynym typem wykonywanych zadań audytorskich.

...podobnie powinno być w sektorze publicznym.

Audyty efektywności obejmują ocenę gospodarności, wydajności i skuteczności.

Gospodarność to sposób pozyskiwania zasobów o odpowiedniej jakości po minimalnych kosztach...

...wydajność odnosi się do relacji między nakładami i efektami...

...a skuteczność do realizacji celów.

Audyty efektywności są trudne i wymagają wysokich kompetencji...

...ale są logiczną drogą rozwoju audytu w administracji publicznej.

Jeżeli chcemy, aby pieniądze podatników w sektorze publicznym były wydawane w sposób efektywny i gospodarny, niezbędna jest niezależna i obiektywna ocena stanu rzeczy w tym zakresie przez kompetentny audyt wewnętrzny. W tej chwili, do pewnego stopnia, analiza gospodarności czy skuteczności działań sektora publicznego jest dokonywana przez audyty prowadzone przez Najwyższą Izbę Kontroli. Audytorzy wewnętrzni wykonujący podobne zadania mieliby istotne przewagi nad kontrolerami NIK:

- audytorzy pracują wewnątrz danej instytucji, a więc z reguły lepiej ją znają i są w stanie szybciej ocenić sytuację wewnętrzną,
- analizy NIK odnoszą się najczęściej do działań już zakończonych, podczas gdy audyt wewnętrzny może wspomagać działanie procesów w ich trakcie,
- NIK w 2006 r. zakończył 158 kontroli planowych i przeprowadził 245 kontroli doraźnych (NIK, 2007), podczas gdy audytorzy wewnętrzni przeprowadzili w sumie 2541 audytów (Ministerstwo Finansów, 2007). Dodatkowo, jak wskazaliśmy powyżej, obecna wydajność pracy audytorów jest niska, i można oczekiwać wzrostu liczby zadań wykonywanych przez audytorów w przyszłości. W połączeniu z wysoką jakością prac będzie to oznaczało, że audyt wewnętrzny będzie w stanie ocenić dużo większą część wydatków środków publicznych niż NIK.

Audyty wewnętrzne mają dużo większe możliwości kontroli efektywności wydatków publicznych niż NIK.

5. Niezbędne zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym w Polsce

5.1. Audyt wewnętrzny jako element systemu

Aby unowocześnić system audytu wewnętrznego i przygotować go na funkcjonowanie w nowym systemie budżetowym – tzn. budżecie zadaniowym – niezbędne są zmiany. Powinny one koncentrować się na sposobie wykorzystywania audytu, jego miejscu w organizacji oraz efektywności pracy i umiejętnościach samych audytorów. Zmiany w audycie muszą być powiązane ze zmianami w administracji. Audyt jest tylko narzędziem wykorzystywanym do zdobycia wiedzy o sposobie funkcjonowania organizacji. Jego nadrzędnym celem jest przynoszenie wartości dodanej, ale tak naprawdę skuteczny audyt funkcjonuje tylko tam, gdzie sama organizacja dąży do zmiany, do podnoszenia wartości efektów swoich działań i racjonalizacji wydatków. Z tego względu warunkiem koniecznym efektywnego audytu wewnętrznego jest nastawienie ścisłego kierownictwa organizacji na zapewnienie wysokiej efektywności wydawanych przez organizację środków. Tam, gdzie tego nastawienia nie będzie, gdzie kierownictwo zdecydowanie będzie chciało jedynie zapewnienia, że jego działania są zgodne z prawem, a nie będzie interesowało się trudniejszą do zmierzenia i oceny efektywnością wydatków – tam nie ma faktycznej możliwości stworzenia właściwie działającej funkcji audytu.

Zmiany w audycie muszą być pochodną zmian w administracji...

Z drugiej strony, warto także pamiętać, że sam dobrze działający audyt wewnętrzny również pełni w instytucji funkcję promotora kultury nastawionej na wzrost efektywności pracy. Wskazywanie przez audyt nieefektywności działań wymusza poprawę procesów, a jednocześnie, co istotniejsze, sama możliwość krytycznej oceny audytu przyczynia się do ponownego przeglądu działalności przez kierownictwo. Właściwie funkcjonujący audyt powinien wprowadzać kulturę odpowiedzialności, wymuszając na kierownictwie instytucji odpowiednie podejście w zakresie trzech kluczowych dla jego działania elementów:

...choć dobrze działający audyt także powoduje zmianę podejścia w administracji.

- określeniu, kto jest odpowiedzialny za dane działania,
- wyjaśnieniu, jak przebiega dany proces, i w jaki sposób jest nadzorowany,
- zapewnieniu, że funkcjonuje on skutecznie i efektywnie.

Trzeba pamiętać, że sam audyt wewnętrzny nie wprowadzi takiej kultury – jej powstawanie zależy w największej mierze od woli i umiejętności kierownictwa. Jednak w praktyce jej wytworzenie jest o wiele łatwiejsze w instytucji, w której rola audytu wewnętrznego jest istotna.

Innym prostym mechanizmem, który zwiększyłby presję na efektywność wydatkowania środków publicznych, jest wprowadzenie zasady publikowania (np. na stronie internetowej instytucji) wszystkich sprawozdań z audytów wewnętrznych. Instytucje publiczne powinny funkcjonować w sposób w pełni jawny, a efektywność ich działania powinna być oczywista dla wszystkich interesariuszy, czyli w tym przypadku podatników. Publikacje informacji o efektywności wydatków z jednej strony powinny wymusić większe zaangażowanie kierownictwa jednostki w tym zakresie, a z drugiej – presję opinii publicznej na wyższą jakość przeprowadzanych audytów wewnętrznych.

Raporty z audytu wewnętrznego w instytucjach publicznych powinny być powszechnie dostępne.

5.2. Efektywność prac w administracji publicznej

Jednostki budżetowe funkcjonują w ramach budżetu, którego tworzenie opiera się na wyznaczaniu limitu wydatków. Przyznane środki są następnie dzielone wewnątrz jednostek, co w znacznej mierze polega na odejmowaniu od posiadanej wielkości kwot „sztywnych” – na płace, na rozpoczęte działania, na wydatki na które podpisano już umowy. Reszta dzielona jest tak, by zapewnić minimalnie niezbędne środki na wszystkie funkcjonujące obecnie programy lub działania (w tym administracyjne). Planując budżet dysponenci nie dokonują formalnej oceny funkcjonujących już programów, stopnia ich realizacji czy efektów jakie przyniosły.

Podstawowa zmiana powinna dotyczyć sposobu i zakresu podejścia...

Brak bodźców do poszukiwania oszczędności albo nawet nieformalne zachęcanie do wydatkowania wszystkich środków będących w dyspozycji (nawet niepotrzebnych) – zgodnie z zasadą „musimy wydać do końca roku, bo nam zabiorą i w przyszłym roku dostaniemy mniej” – utrudnia racjonalne tworzenie budżetów i wydatkowanie środków. Inną trudność stwarza planowanie zadań w dłuższym okresie – obecnie nie ma pewności co do wysokości kwot, którymi jednostka będzie dysponowała za w perspektywie 2-3 lat.

Idea taniego państwa powoduje okresowe zaciskanie pasa w jednostkach, często dokonywane bez racjonalnego podejścia do optymalizacji wydatków i właściwej alokacji środków na wykonywane zadania. Proces optymalizacji środków powinien obejmować wyznaczenie priorytetowych celów, określenie możliwych wariantów dochodzenia do nich oraz wysokości środków niezbędnych na każdy wariant, wskazanie mierników wykonania celów, ocenę ryzyk mogących uniemożliwić osiągnięcie celu, a następnie stały monitoring stopnia ich osiągnięcia. Tylko w ten sposób programy nietrafione, nieefektywne ze względu na zmianę przepisów lub warunków ekonomicznych, źle realizowane itp. będą eliminowane na możliwie najniższym poziomie zaangażowania.

...tak by wprowadzić analizę priorytetów, różnych możliwych rozwiązań, mierniki, stałą ewaluację.

Praktyka zarządzania w administracji wskazuje, iż kierownicy jednostek rzadko w sposób sformalizowany i ogólnie znany w jednostce wyznaczają dla niej cele i zadania oraz prowadzą systematyczną ocenę stopnia ich wykonania. Jednostki funkcjonują w ramach ustaw określających ich działanie – nie wyznaczając ani celów, ani mierników ich osiągnięcia. Na powszechnie stawiane pytanie, co jest celem działania Ministerstwa X otrzymuje się odpowiedź – że cele są zapisane w ustawie Y. Z tych też powodów nie ma ogólnie znanych zasad oceny działania zarówno urzędników, jak i polityków.

Wprowadzenie formalnego obowiązku wyznaczania celów i przygotowywania planów zadań dla jednostek sektora finansów publicznych, a także sporządzanie sprawozdań z wykonania tych planów jest warunkiem efektywnego wykorzystania środków publicznych. Takie działania obligują kierownika jednostki do dbania o rzeczywiste, a nie tylko formalne, realizowanie obowiązków z zakresu zarządzania jednostką, ale także są elementem odpowiedzialnego i jawnego gospodarowania środkami publicznymi wobec obywateli i podatników.

Zarządzający powinni szczegółowo określać cele do osiągnięcia na dany rok...

Działanie audytu efektywnościowego w obecnie funkcjonujących jednostkach jest bardzo trudne. Obecnie tworząc program określa się przede wszystkim w harmonogramie jego działania środki, jakie zostaną przeznaczone na jego wykonanie w poszczególnych latach. Oznacza to, że najpierw rezerwuje się środki, a dopiero potem określa się precyzyjnie, co za nie może być zrealizowane. Procedura powinna być dokładnie odwrotna, wymuszająca na wdrażającym program przedstawienie kilku wariantów działań, wraz z przewidywanymi wynikami, wymaganymi środkami i prawdopodobnymi ryzykami. Na takiej podstawie można w rozsądny sposób przydzielić środki. Wszystkie te etapy powinny podlegać badaniu przez audyt.

...a nie rozpoczynać analizy od wielkości dostępnych środków.

Można powiedzieć, iż kłódka jest tak krótka, że na wszystko nie starcza i na wszystko brakuje. Jednak właśnie z tego powodu każdy wydatek powinien zostać dokładnie przeanalizowany, a każdy program przed jego wdrożeniem zaudytowany. Tylko w ten sposób możemy mieć pewność, że zakładane cele osiągamy jak najbardziej efektywną drogą, a każdy etap procesu jest monitorowany.

Tylko w ten sposób można zapewnić efektywność wydatków.

5.3. Audyt wewnętrzny w jednostce a audyt w działach

Podstawowym obszarem, który obejmuje audyt są wszystkie procesy i zadania danej jednostki organizacyjnej. Kierownik jednostki wyznacza cele i zadania, ustala środki niezbędne do ich realizacji oraz ponosi odpowiedzialność za podejmowane przez jednostkę działania. W prawidłowym wykonywaniu zadań wspierają kierownika różne elementy kontroli zarządczej, którą wprowadził, i którą sprawuje – są to np. procedury, zasady postępowania, podział zadań. Niezbędnym elementem prawidłowego zarządzania jest istnienie instytucji sprawującej niezależny nadzór nad funkcjonowaniem jednostki – takim elementem systemu powinien być prawidłowo funkcjonujący audyt wewnętrzny, podległy bezpośrednio kierownikowi jednostki.

Ustawa o działach (Dziennik Ustaw, 1997) podzieliła zakres zadań administracji rządowej na działy, które przez kolejne rządy mogą być przydzielane poszczególnym ministrom. Minister stojący na czele działu (lub działów) jest zobowiązany do inicjowania i opracowywania polityki Rady Ministrów w stosunku do działu, którym kieruje, oraz do przedkładania w tym zakresie inicjatyw i projektów aktów normatywnych na posiedzenia Rady Ministrów. W zakresie działu, którym kieruje, minister wykonuje politykę Rady Ministrów i koordynuje jej wykonywanie przez organy, urzędy i jednostki organizacyjne, które mu podlegają lub są przez niego nadzorowane. W zależności od decyzji politycznych działy mogą być dowolnie łączone. Dla przykładu, Minister Finansów realizuje obecnie zadania trzech działów: budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych.

W dużej mierze podstawowym uprawnieniem ministra jest wpływ na obsadzenie posady kierownika podległej mu lub nadzorowanej przez niego jednostki. Czy to wystarcza do sprawnego i efektywnego kierowania działem i realizowania spójnej polityki? Ministrowie odpowiedzialni za działy powinni mieć uprawnienia, ale i obowiązek, jasnego i precyzyjnego wyznaczania zadań dla działu, w precyzyjnym rozbiciu na zadania dla każdej jednostki. Taki zakres zadań powinien mieć formę planu strategicznego, najlepiej 3-5 letniego, z określeniem środków, jakie na dane cele w takiej perspektywie będzie się wydatkować i z określeniem spo-

Ministrowie powinni mieć możliwość przeprowadzania audytu w działach...

sobu oceny prawidłowości wykonywania tego planu. Oprócz tego corocznie powinien być sporządzany, obowiązkowy do realizacji, plan na dany rok. Stworzenie takich planów pozwoli nie tylko na wyznaczenie działań na dany rok, ale umożliwi pokazanie czemu – w dłuższej perspektywie – działania te mają służyć. To z kolei pozwoli nie tylko na zachowanie spójnej polityki i precyzyjne określenie priorytetów, ale da także podstawę do rozliczania podległych ministrowi jednostek z wykonania planów. Dokument taki musi być jawny i ogólnie dostępny dla opinii publicznej.

Skoro ministrowie kierujący działaniami mają wyznaczać zadania, to muszą mieć również możliwość oceny ich wykonywania. Temu mógłby służyć audyt w działaniach. Audytorzy zatrudnieni w ministerstwie mogliby badając dany proces lub zagadnienie dokonywać audytu w jednostkach podległych lub nadzorowanych. Taki system audytu nie funkcjonuje obecnie w naszej administracji publicznej. Dzięki wprowadzeniu audytu w działaniach możemy otrzymać skuteczne i potrzebne narzędzie dostarczania analiz systemowych, obejmujących więcej niż jedną jednostkę. Oczywiście istotne jest, by nie były to działania bardzo podobne do funkcjonującej obecnie tzw. kontroli resortowej.

...aby mieli oni skuteczne narzędzie analiz systemowych.

5.4. Rodzaje zadań dla audytu wewnętrznego

Wskazaliśmy wcześniej istnienie wśród audytorów bardzo silnej, niekorzystnej dysproporcji między audytami podstawowej działalności jednostki (kilkanaście procent audytów w każdym roku) a audytami działalności wspomagającej.

Jako jedną z przyczyn tej dysproporcji należy wskazać zasadę podporządkowania audytora wewnętrznego dyrektorowi generalnemu we wszystkich urzędach w rozumieniu przepisów o służbie cywilnej¹². Takie podporządkowanie audytu w naturalny sposób powoduje skupienie się audytorów na tych obszarach działalności, które podlegają dyrektorom generalnym. Jest to z reguły działalność „obsługowa”, jak np. zarządzanie majątkiem, rachunkowość i sprawozdawczość, zarządzanie lub zamówienia publiczne.

Audyty powinny być podporządkowane osobie odpowiadającej za osiągnięcie celów, a więc kierownikowi jednostki...

Równie istotny jest problem faktycznego wpływu wyników audytu na zmiany w jednostce. Z powodu umiejscowienia audytu bywa on postrzegany jako działalność dotycząca wyłącznie pionu dyrektora generalnego. Wszystko to powoduje, że ilość badań w pionach „merytorycznych”, zajmujących się działaniami podstawowymi dla realizacji celów jednostki, jest bardzo ograniczona. Jest jasne, że określenie istotnych zadań jednostki z różnych punktów widzenia (w tym przypadku ministra i dyrektora generalnego) jest inne. Co do zasady, audyt wewnętrzny powinien podlegać bezpośrednio osobie, która odpowiada za wyznaczanie zadań jednostce oraz za sprawowanie kontroli zarządczej – czyli kierownikowi jednostki.

Sam audyt wewnętrzny również musi podjąć działania prowadzące do zmiany rodzaju zadań, którymi się zajmuje, tak aby udzielał zapewnień dotyczących kluczowych dla jednostki działań. Podstawowymi działaniami w tym obszarze powinny być przygotowanie tzw. wszechświata audytu dla każdej jednostki¹³, oraz opracowanie i coroczne przeprowadzanie analizy ryzyka dla wszystkich audytów z wszechświata, podobnie jak ma to miejsce w sektorze prywatnym.

... a sam audyt musi zapewnić, że będzie oceniać działania, które są kluczowe dla jednostki.

¹² Analogiczny problem dotyczy jednostek sądownictwa powszechnego, gdzie audyt został podporządkowany dyrektorowi, a nie prezesowi sądu, a także niektórych uczelni publicznych.

¹³ Czyli listy wszystkich procesów w jednostce, determinującej wszystkie możliwe do przeprowadzenia audyty.

5.5. Komitety audytu

W strukturach niepublicznych – głównie dużych instytucji – istnieją komitety audytu, których głównym celem jest zapewnienie odpowiedniego nadzoru nad systemem kontroli wewnętrznej, procesami zarządzania ryzykiem i sprawozdawczością finansową, a także zapewnienie niezależności i właściwej pozycji w organizacji dla audytu wewnętrznego. Komitet audytu składa się z kilku (zwykle 3-4) członków rady nadzorczej instytucji. Dyrektor zarządzający funkcją audytu wewnętrznego jest zwykle funkcjonalnie podległy właśnie komitetowi audytu. To rozwiązanie ma zapewniać, iż na audytorów nie będzie wywierany niewłaściwy wpływ ze strony kierownictwa organizacji.

Do typowych zadań realizowanych przez komitety należy aprobowanie planów audytu wewnętrznego, rekomendowanie wyboru zewnętrznych audytorów, doradztwo i nadzór nad sprawozdawczością finansową i kontrolą wewnętrzną jednostki oraz zarządzaniem ryzykiem. Poza tym efektywny komitet audytu powinien usprawniać komunikację pomiędzy kierownictwem jednostki, audytem wewnętrznym i zewnętrznymi audytorami. Dzięki takiemu rozwiązaniu kierownictwo ma możliwość głębszego zaangażowania się w sprawy kontroli wewnętrznej i sprawozdawczości finansowej jednostki.

Od 2005 r. wprowadzenie komitetów audytu w spółkach notowanych na GPW w Warszawie jest rekomendowane przez „Dobre praktyki spółek notowanych na GPW” – dokument uchwalony przez Radę Giełdy¹⁴. „Dobre praktyki...” nie są dokumentem obowiązującym spółki, a jedynie rekomendacją, a mimo to Komitety Audytu funkcjonują w większości spółek giełdowych.

W zakresie administracji publicznej komitety audytu funkcjonują między innymi w Australii, Kanadzie, Wielkiej Brytanii, Szkocji, USA, Irlandii, Holandii, Bułgarii, Albanii i na Jamajce. Choć w krajach tych nie ma jednolitych rozwiązań w zakresie komitetów audytu, można jednak zaobserwować w nich pewne cechy wspólne. W zdecydowanej większości przypadków komitety nie pełnią funkcji wykonawczych i są niezależne od zarządu jednostki¹⁵. Główne funkcje komitetów to:

- doradztwo i wsparcie dla kierownictwa jednostki w zakresie:
 - kontroli wewnętrznej i audytu;
 - zarządzania jednostką;
 - zarządzania ryzykiem;
- nadzór nad kontrolą wewnętrzną i audytem wewnętrznym;
- usprawnienie komunikacji między kierownictwem jednostki a audytorami wewnętrznymi i zewnętrznymi;
- udział w wyborze audytora wewnętrznego i zewnętrznego;
- inne funkcje, np. promocja dobrych praktyk z zakresu kontroli wewnętrznej, zarządzania i audytu.

Organem powołującym komitet jest najczęściej kierownik jednostki lub osoba odpowiedzialna za finanse publiczne; osoby te mogą pełnić również funkcję przewodniczącego komitetu. Co najmniej jeden z członków komitetu powinien posiadać doświadczenie z zakresu kontroli wewnętrznej i audytu. Zwykle w spotkaniach komitetu, w charakterze obserwatorów, może brać udział zarząd jednostki oraz audytorzy wewnętrzni i zewnętrzni, a także inne osoby związane z finansami publicznymi.

W sektorze prywatnym funkcjonują komitety audytu...

...nadzorujące kwestie kontroli wewnętrznej i zarządzanie ryzykiem oraz wspierające audyt.

Komitety audytu funkcjonują również w administracji publicznej na świecie...

¹⁴ Obecna wersja „Dobrych praktyk...” obowiązuje od początku 2008 r., jednak rekomendacja dotycząca komitetów audytu znalazła się już w poprzedniej wersji, obowiązującej w latach 2005-2008.

¹⁵ W Holandii komitet audytu nie jest niezależny od kierownictwa jednostki i nie pełni roli jednostki monitorującej, tylko zajmuje się programowaniem i oceną funkcjonującego w jednostce systemu kontroli wewnętrznej, audytu i zarządzania.

Takie ciała doradcze powinny powstać także w polskiej administracji publicznej, tj. przy ministrach działowych. Mogłyby stanowić one ciało doradcze dla ministra, wykorzystywane nie tylko przy określaniu priorytetów audytu w dziale, ale także jako wsparcie w określaniu zasad i sporządzaniu odpowiednich wytycznych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w dziale. Jednak główną rolą komitetów powinna być koordynacja działania całej sieci audytorów pracujących w poszczególnych jednostkach w dziale oraz szeroko pojęty nadzór nad ich działaniami. Opcjonalnie należy rozważyć nieobowiązkowe tworzenie komitetów audytu w innych jednostkach sektora finansów publicznych np. w samorządach (metropolie).

...i nie ma przeciwwskazań, by działały też w Polsce.

5.6. Oświadczenia kierowników jednostek

Kolejną kwestią są oświadczenia zarządu na temat stanu systemu kontroli wewnętrznej w instytucji. Oświadczenia te upowszechniły się w związku z wprowadzaniem w Stanach Zjednoczonych zmian prawnych po upadku Enronu w 2001 r. (Rada Dyrektorów potentata energetycznego ukrywała długi firmy i fałszowała jej sprawozdania finansowe). Była to pierwsza z całej serii afer związanych z tzw. kreatywną księgowością.

Coraz częstszy na świecie jest wymóg oświadczeń zarządów o systemie kontroli wewnętrznej w instytucji.

Jednym z efektów upadku Enronu było wprowadzenie w Stanach Zjednoczonych ustawy Sarbanes-Oxley (Kongres USA, 2002). Rozszerzyła ona rolę i zadania audytu oraz wprowadziła istotne zmiany w zakresie księgowości, a także w strukturze i funkcjonowaniu rad dyrektorów. Ustawa wprowadziła również wymóg niezależności członków komitetów audytu. Kadra kierownicza (dyrektorzy wykonawczy: Chief Executive Officer i Chief Financial Officer) została zobowiązana do poświadczania prawidłowości raportów finansowych, właściwej struktury kontroli wewnętrznej oraz funkcjonującego procesu ujawniania informacji istotnych dla inwestorów. Przedsiębiorstwo powinno posiadać kodeks etyczny skierowany do wszystkich starszych urzędników finansowych.

W rok po uchwaleniu SOX, Deloitte & Touche przeprowadziło badania¹⁶, które wykazały, że regulacja ta ma pozytywny wpływ na odbudowę zaufania inwestorów oraz funkcjonowanie spółek publicznych. 76 proc. Chief Executive Officers zadeklarowało poprawę kontroli wewnętrznej w firmie, a 64 proc. zrewidowało relacje firmy z audytorami.

To rzeczywiście pomaga w funkcjonowaniu instytucji

Oświadczenia kierowników jednostek o stanie kontroli zarządczej i audycie wewnętrznym funkcjonują także w Komisji Europejskiej. W Komisji każdy Dyrektor Generalny¹⁷ podpisuje oświadczenie, w którym:

Oświadczenia kierowników o stanie kontroli zarządczej i audycie wewnętrznym są wymagane w Komisji Europejskiej...

- wskazuje swoją odpowiedzialność za efektywne zarządzanie zasobami (finansowymi i niefinansowymi), którymi dysponuje podległa mu jednostka;
- potwierdza, że w podległej mu jednostce istnieje system kontroli wewnętrznej, który gwarantuje, że zasoby były wykorzystane zgodnie z prawem i w sposób celowy.

Podpisując oświadczenie Dyrektor Generalny bierze odpowiedzialność za prawdziwość zawartych w oświadczeniu informacji¹⁸.

¹⁶ Na podstawie informacji Polskiego Forum Corporate Governance, http://www.pfcg.org.pl/article/7641_Reforma_Corporate_Governance_w_USA.htm

¹⁷ W pewnym przybliżeniu odpowiednik ministra w Polsce.

¹⁸ Podstawa prawna: Conditions for the Provision of an Internal Audit Capability in each Commission Service, Communication to the Commission from Vice-President Kinnock in agreement with Mrs. Schreyer, Bruksela 2000.

W celu zapewnienia bardziej efektywnego systemu kontroli nad wydawaniem środków pochodzących z funduszy unijnych, państwa członkowskie są zobowiązane do przedstawienia oświadczeń kierownictwa jednostek zajmujących się wydawaniem tych środków oraz gwarancji dotyczących audytu. Celem przedstawienia tych dokumentów jest wzmocnienie odpowiedzialności kierownictwa oraz zachęta do ulepszenia systemów kontroli nad wydawaniem środków pochodzących z Unii Europejskiej¹⁹.

Podobny wymóg funkcjonuje również w administracji publicznej niektórych krajów. W Wielkiej Brytanii oświadczenia kierownictwa na temat kontroli wewnętrznej są składane przez kierowników jednostek zarówno na szczeblu centralnym, jak i lokalnym; oświadczenia są dołączane do sprawozdań finansowych jednostki i zawierają następujące elementy²⁰:

- zakres odpowiedzialności kierownika dotyczący kontroli wewnętrznej i audytu,
- potwierdzenie, że zadania jednostki są wykonywane zgodnie ze standardami i wymogami prawnymi dotyczącymi kontroli wewnętrznej i audytu,
- ocenę planów zarządzania ryzykiem,
- ocenę efektywności funkcjonowania jednostki (alokacja i zarządzanie zasobami, zarządzanie personelem, audyt, procedury zarządzania finansowego, operacyjnego i projektowego, zarządzanie jakością itp.), ze wskazaniem dziedzin, w których występują problemy.

...w administracji publicznej w niektórych państwach – Wielkiej Brytanii...

W Stanach Zjednoczonych dyrektor każdej agencji wykonawczej administracji federalnej przygotowuje oświadczenie, w którym stwierdza, że system kontroli wewnętrznej i administracyjnej zapewnia (lub ew. nie zapewnia) funkcjonowanie jednostki zgodnie z wymaganiami legalności, rzetelności i celowości oraz zasadami prowadzenia ksiąg. W oświadczeniu dyrektor wskazuje również słabości systemu kontroli oraz plany ich usprawnienia. Oświadczenia te są przedstawiane Prezydentowi i Kongresowi oraz publikowane²¹.

...w Stanach Zjednoczonych...

W Holandii w oświadczeniu kierownictwa na temat kontroli wewnętrznej przedstawiona jest odpowiedzialność za system kierowania i kontroli w jednostce. W oświadczeniu kierownictwo zobowiązuje się do posiadania takiego systemu kontroli zarządczej, który gwarantuje odpowiednią jakość zarządzania operacyjnego oraz prezentuje założenia funkcjonowania tego systemu. Oświadczenie jest częścią rocznego sprawozdania i jest przedmiotem kontroli komórek, zajmujących się audytem w jednostce, a także Trybunału Audytu Holandii (The Netherlands Court of Audit)²².

...w Holandii...

Wreszcie trzeba zauważyć, że wskazane powyżej „Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW” z 2007 r., a także wcześniejsze wersje tego dokumentu (z 2002 i 2005 r.) stosują zbliżoną zasadę *comply or explain* (stosuj albo wyjaśnij), zgodnie z którą zarząd spółki notowanej na giełdzie jest zobowiązany do złożenia w raporcie rocznym wyraźnego oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego. Po raz pierwszy spółki giełdowe złożyły oświadczenia

...i w polskich spółkach giełdowych.

¹⁹ Podstawa prawna: *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Court of Auditors, Commission Action Plan towards an Integrated Internal Control Framework, Brussels, 17.01.2006.*

²⁰ Podstawa prawna:

- *The CIPFA/SOLACE Joint Working Group “Corporate Governance in Local Government – A Keystone for Community Governance”;*
- *kodeksy zarządzania operacyjnego w administracji tworzone przez władze lokalne*

²¹ Podstawa prawna:

- *The Accounting and Auditing Act of 1950*
- *Federal Managers Financial Integrity Act of 1982*
- *Sarbanes Oxley Act of 2002*

²² Podstawa prawna: *The Governments Accounts Act 2001*

w sprawie zasad przestrzegania ładu korporacyjnego w 2003 r.²³ W przypadku niestosowania którejs z zasad, Zarząd spółki musi wyjaśnić przyczyny takiej sytuacji.

Warto rozważyć możliwość przeniesienia takich rozwiązań również na grunt administracji publicznej w Polsce. Przecież standardy, którymi powinni kierować się urzędnicy i politycy w Polsce, nie powinny być niższe niż te dotyczące właścicieli firm czy administracji publicznej w innych krajach. Konieczność składania przez kierowników jednostek oświadczeń o stanie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce wymagałaby jasnego wskazywania zakresu odpowiedzialności kierowników i niewątpliwie przyczyniłaby się do znacznego zwiększenia kontroli nad poświadczanymi za zgodność obszarami, niejako „wymuszając” na kierownikach większą staranność w zarządzaniu jednostką.

5.7. Dokonywanie ewaluacji przez audytorów

Polska jest jednym z głównych beneficjentów pomocy finansowej Unii Europejskiej. Konieczne jest takie ukierunkowanie wydatkowania funduszy unijnych, by osiągnięte efekty były trwałe i w jak największym stopniu odpowiadały potrzebom rozwojowym naszego kraju. Narzędziem używanym w tym zakresie, które w konsekwencji przyczynia się do podniesienia jakości realizacji polityki spójności, jest ewaluacja. Jest ona definiowana jako ocena wartości interwencji publicznej dokonana przy uwzględnieniu odpowiednich kryteriów (trafności, skuteczności, efektywności, użyteczności i trwałości) i standardów. Ocena dotyczy zwykle potrzeb, jakie muszą być zaspokojone w wyniku interwencji oraz osiągniętych efektów i oparta jest na informacjach zebranych specjalnie w tym celu i zinterpretowanych za pomocą odpowiedniej metodologii. Ewaluację – jako narzędzie – rozpoczęto wykorzystywać w Polsce do oceny skuteczności i efektywności realizacji polityk publicznych dopiero w wyniku procesu akcesyjnego z Unią Europejską. Początki ewaluacji wiążą się ściśle z funduszami przedakcesyjnymi, ale prawdziwy rozwój tego narzędzia zawdzięczamy interwencjom współfinansowanym z funduszy strukturalnych (Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, 2008).

Ewaluacja jest narzędziem oceny efektów programu. Efektem programu nie jest proces budowy czy nawet wybudowanie np. pływalni czy boiska, ale jego wpływ, tzn. zmiana jaka nastąpiła w społeczeństwie po jej wybudowaniu (czy wzrosła liczba dzieci umiających pływać, czy spadł odsetek dzieci uzależnionych od narkotyków, czy wzrosła liczba dzieci objętych dodatkowymi zajęciami). Proces ewaluacji dotyczy wyłącznie środków unijnych i opiera się na różnych miernikach, często nawet niepołączonych ze sobą.

Nasuwa się natychmiast pytanie: dlaczego środki krajowe, tak przecież ograniczone, traktujemy gorzej niż środki unijne. Odpowiedź jest bardzo prosta – Unia Europejska bardzo dba o prawidłowe i efektywne wydatkowanie swoich środków i każdy, kto chce realizować projekt z funduszy pomocowych, przyzwyczał się do uciążliwego czasami badania mierników realizacji projektów, ewaluacji, składania kwartalnych sprawozdań, ciągłych audytów i stałego pilnowania kwalifikowalności wydatków. Taki system niestety nigdy nie został wprowadzony w zakresie oceny efektów wydatkowania środków krajowych.

Proces ewaluacji środków krajowych powinien być koordynowany na szczeblu krajowym – podobnie jak ewaluacja środków unijnych jest koordynowana przez Ministerstwo Rozwoju Regionalnego – i powinien być ściśle powiązany z dokonywaniem audytów w działach oraz funkcjonowaniem komitetów audytu. Ewaluacja wydatków powinna być jednym ze stałych elementów kontroli zarządczej.

Dlaczego wobec tego nie wprowadzić podobnego systemu audytu wewnętrznego w administracji publicznej w Polsce?

W ramach funduszy unijnych już stosowana jest na dużą skalę ewaluacja wydatków...

...z wykorzystaniem odpowiednich kryteriów...

...więc czemu nie działa to w przypadku innych wydatków?

²³ W dniu 24 listopada 2004 r. prezesowi warszawskiej giełdy został przekazany dokument *Dobre praktyki w spółkach publicznych 2005 – art. 48 z Dobrych praktyk 2002 pozostał bez zmian, natomiast Rada Nadzorcza Giełdy Papierów Wartościowych na wniosek Zarządu Giełdy w dniu 4 lipca 2007 r. przyjęła nowe zasady ładu korporacyjnego pod nazwą: „Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW”, które są obowiązujące od dnia 1 stycznia 2008 r.*

5.8. Kto i gdzie powinien audytować?

Jak wskazaliśmy powyżej, rozszerzenie zakresu kwalifikacji umożliwiających zostanie audytorem w administracji publicznej nie przyniosło spodziewanych efektów w postaci napływu audytorów do systemu.

Sugerujemy dopuszczenie możliwości outsourcingu audytu wewnętrznego...

Rozwiązaniem tego problemu powinno być wprowadzenie w sektorze publicznym rynkowych zasad konkurencji. Dla zapewnienia odpowiedniej jakości audytu, szczególnie w małych jednostkach lub przy pojedynczych, skomplikowanych zadaniach, warto dopuścić możliwość wykonywania poszczególnych zadań audytu wewnętrznego przez firmy zewnętrzne. Taka praktyka obowiązuje w wielu krajach Europy, na przykład w Szwecji, Słowenii, na Węgrzech i na Litwie. To rozwiązanie spowoduje kilka istotnych korzyści. Przede wszystkim, firmy zewnętrzne mogą dostarczyć dodatkową wiedzę i kompetencje, których małe działy audytu wewnętrznego często nie mają. Dzięki temu jakość trudniejszych audytów będzie większa. Po drugie, dla audytorów zatrudnionych w mniejszych jednostkach może to być okazja do wymiany poglądów z innymi audytorami i zdobycia praktycznej wiedzy, której to okazji na co dzień nie mają. Po trzecie, taka możliwość powinna zwiększyć presję na audytorów na zdobywanie kwalifikacji – będzie motorem zdobywania międzynarodowych certyfikatów i stałego doszkalania się. Wreszcie audytorów chętnych do pracy na rzecz sektora publicznego powinno to zachęcać do współpracy z sektorem, bez konieczności ścisłego związania się z jednostką. Należy dodać, że standardy międzynarodowe dopuszczają możliwość outsourcingu audytu wewnętrznego, a w praktyce, pomimo braku możliwości ustawowych, niektóre jednostki podejmują takie działania.

Jednocześnie konieczne jest pewne – być może czasowe – złagodzenie wymogów dla audytorów w jednostkach. Należy pamiętać, że w najlepiej działających instytucjach finansowych, z bardzo dobrze rozwiniętym audytem, obok doświadczonych, certyfikowanych audytorów pracują również osoby od razu po studiach, bądź specjaliści z danej dziedziny bez doświadczenia audytorskiego, dopiero przymierzający się do zdobycia certyfikatów audytorskich. Podobnie powinna funkcjonować administracja publiczna. Przykładowe rozwiązania mogą obejmować możliwość uzyskania uprawnień do wykonywania funkcji audytora w administracji publicznej w ciągu określonego czasu od rozpoczęcia pracy na tym stanowisku, lub też możliwość pracy na stanowisku audytora przez osoby z kierunkowym wykształceniem w tym zakresie.

...i modyfikację wymagań dla audytorów.

Należy jednocześnie pamiętać, że bez względu na to, kto przeprowadza audyt wewnętrzny (komórka audytu z wewnątrz instytucji czy usługodawca zewnętrzny), odpowiedzialność za to, czy wykonywany w jednostce audyt funkcjonuje właściwie zawsze pozostanie przy najwyższym kierownictwie jednostki. To ono musi zapewnić, że działalność kluczowa dla osiągnięcia przez jednostkę jej celów podlega z odpowiednią częstotliwością audytom, dzięki czemu audyt jest w stanie dostarczyć rozsądnego zapewnienia, że cele jednostki zostaną osiągnięte w sposób skuteczny i efektywny.

Odpowiedzialność za audyt zawsze pozostanie u kierownictwa jednostki.

6. Wprowadzenie programu wzrostu efektywności wydatków sektora publicznego w Wielkiej Brytanii

W 2003 r. w Wielkiej Brytanii podjęto decyzję o wprowadzeniu zakrojonego na szeroką skalę programu wspierania poszczególnych ministerstw w procesie zapewnienia większej efektywności prowadzonych przez nie działań. Pierwszym etapem tego procesu było przeprowadzenie kompleksowej analizy na temat możliwych oszczędności, która została dokonana w okresie od sierpnia 2003 r. do lipca 2004 r. W ciągu prawie roku pracy zespół dokonujący analizy bardzo bli-

Od 2005 r. program zwiększania efektywności wydatków publicznych funkcjonuje w Wielkiej Brytanii.

sko współpracował z ministerstwami oraz agencjami publicznymi, tworząc plan działań, którego ostatecznym wynikiem było opracowanie programu efektywnościowego, mającego do końca 2008 r. przynieść w sumie 21,5 mld funtów oszczędności. Mają być one osiągnięte dwutorowo. Z jednej strony, poprzez zmniejszanie wydatków przy utrzymaniu dotychczasowej jakości pracy (co ma dać około ⅓ całości planowanych oszczędności), a z drugiej strony, przez utrzymanie dotychczasowych wydatków, wraz z jednoczesnym istotnym wzrostem jakości dostarczanych usług. W opublikowanym raporcie z działań zespołu wyraźnie wskazano, że kluczowe dla osiągnięcia tego celu jest zapewnienie stałego, silnego wsparcia ze strony Premiera i Ministra Skarbu, a także chęć działań dla wzrostu efektywności na poziomie poszczególnych jednostek. Trzyletni program efektywnościowy wprowadzono w Wielkiej Brytanii w kwietniu 2005 r.

Za wprowadzenie programu efektywności ostatecznie odpowiedzialny jest Office of Government Commerce (OGC), biuro funkcjonujące w ramach Ministerstwa Skarbu. W ramach OGC działa z kolei Efficiency Team, powołany specjalnie dla potrzeb realizacji oszczędności wynikających z raportu. Zespół ten co pół roku raportuje o postępach prac bezpośrednio do Premiera. Zadaniem zespołu jest koordynacja i nadzór nad pracami zwiększającymi efektywność oraz wspieranie ministerstw w ich działaniach, jednak to poszczególne ministerstwa i jednostki decydują o sposobie wdrażania działań zwiększających ich efektywność. W wielu ministerstwach powstały zespoły, nadzorujące przebieg tego procesu wewnątrz nich.

Program poprawy efektywności jest pierwszym tak kompleksowym podejściem w historii sektora publicznego w Wielkiej Brytanii, obejmującym całość wydatków publicznych (zarówno na poziomie centralnym, jak i lokalnym), zorganizowanym w sposób ustrukturyzowany, przejrzysty i uwzględniający nie samą wielkość wydatków państwa, lecz relację wydatków do jakości dostarczanych usług.

Program efektywności był dwukrotnie audytowany przez National Audit Office²⁴ (NAO). W raporcie z lutego 2006 r. stwierdzono, że do grudnia 2005 r. poszczególne ministerstwa zgłosiły oszczędności w wysokości 4,7 mld funtów. NAO generalnie potwierdził pozytywny przebieg programu, choć zgłosił pewne zastrzeżenia do przedstawianych kwot. Według kolejnego raportu, z lutego 2007 r., ministerstwa zgłosiły oszczędności na łączną kwotę 13,3 mld funtów, z czego, według NAO, 3,5 mld funtów to oszczędności pewne, kolejne 6,7 mld to oszczędności, co do których NAO miało drobne wątpliwości, natomiast około 3,1 mld funtów stanowiły oszczędności, które nie zostały jeszcze odpowiednio udokumentowane i potwierdzone. Mimo pewnych obaw co do jakości sposobu pomiaru oszczędności już wdrożonych przez ministerstwa, ocena programu przez NAO była jednoznacznie pozytywna.

Program efektywnościowy w Wielkiej Brytanii zakłada zmniejszenie wydatków publicznych o 21,5 mld funtów w okresie 3 lat, czyli ok. 7,2 mld funtów rocznie. W relacji do całkowitych rocznych wydatków sektora publicznego, wynoszących 520 mld funtów, oznacza to zmniejszenie rocznych wydatków o ok. 1,4 proc. W perspektywie 3 lat łączne wydatki sektora publicznego powinny zmniejszyć się w Wielkiej Brytanii o ok. 4,1 proc. Zwiększając efektywność wydatków publicznych w Polsce możemy uzyskać co najmniej taką samą skalę oszczędności – liczonych jako procent wydatków ogółem – jak w Wielkiej Brytanii. Zgodnie z ustawą budżetową, w 2008 r. całkowite wydatki budżetu państwa w Polsce mają wynieść 308,9 mld zł, z czego ok. 59,3 mld zł to dotacje i subwencje dla samorządów. Zwiększenie efektywności wydatków bezpośrednio realizowanych przez budżet państwa pozwoliłoby na uzyskanie 3,4 mld zł oszczędności rocznie, a po trzech latach nawet 10,3 mld zł. Dodatkowe oszczędności można osiągnąć w wydatkach samorządów, które w 2008 r. mają wynieść ogółem prawie 162 mld zł. Zakładając identyczną skalę redukcji wydatków samorządów, jak w przypadku wydatków budżetu państwa, potencjalne

Do 2008 r. ma on przynieść 21,5 mld funtów oszczędności rocznie.

Kluczowe jest wsparcie Premiera i Ministrów w rządzie.

Specjalnie powołany zespół pełni rolę koordynującą i nadzorczą...

...a poszczególne ministerstwa odpowiadają za zapewnienie większej efektywności wydatków.

Audyty prowadzone przez instytucje zewnętrzne wskazują na sukcesy programu.

Jeżeli w Polsce poprawimy efektywność wydatków w takim samym stopniu jak w Wielkiej Brytanii...

... to wprowadzenie postulowanych przez nas rozwiązań przyniesie około 10,3 mld zł oszczędności w okresie 3 lat w budżecie centralnym...

²⁴ Brytyjski odpowiednik Najwyższej Izby Kontroli.

oszczędności wynikające z wprowadzenia programu efektywnościowego wynoszą 2,2 mld zł rocznie, a po 3 latach 6,7 mld zł. Łączna redukcja wydatków budżetu państwa i samorządów w perspektywie 3 lat wynosi zatem 17 mld zł.

Warto podkreślić, że naszym zdaniem możliwe jest osiągnięcie istotnie wyższych oszczędności. Przyjęliśmy, że skala oszczędności w Polsce będzie identyczna jak w Wielkiej Brytanii. To opiera się z kolei na założeniu, iż nieefektywności w gospodarowaniu środkami sektora publicznego w Wielkiej Brytanii w 2005 r. i w Polsce w 2008 r. są zbliżone. Jeżeli obecnie sektor publiczny w Polsce jest mniej efektywny niż sektor publiczny w Wielkiej Brytanii 3 lata temu, to istnieje możliwość uzyskania większych oszczędności niż szacowane – powyżej 17 mld zł w okresie 3 lat. Wielkość takich oszczędności nie jest możliwa do określenia bez dodatkowych analiz.

... i dodatkowo ok. 6,7 mld zł oszczędności w budżetach samorządów, czyli łącznie ok. 17 mld zł...

... a możliwa jest jeszcze większa poprawa efektywności prac administracji publicznej.

Podsumowanie

Nowoczesny audyt wewnętrzny, nastawiony na badanie efektywności funkcjonowania jednostki, może być niezwykle użytecznym narzędziem dla kierownictwa każdej organizacji. Poza bezpośrednią identyfikacją problemów umożliwia on lepsze zrozumienie, jak działa instytucja, co w efekcie skutkuje wzrostem efektywności pracy. Tak dzieje się w większości dużych firm i coraz częściej także w sektorze publicznym na całym świecie. W administracji publicznej w Polsce, jak dotąd, audyt wewnętrzny w większości przypadków pełnił jedynie funkcję tradycyjnej rewizji wewnętrznej, koncentrując się na kwestiach zgodności działań z przepisami. Jednak nie ma żadnego powodu, aby audyt w służbie publicznej nie dorównywał poziomem i wagą audytowi w najlepszych instytucjach prywatnych. Do tego konieczne jest odpowiednie przygotowanie ram prawnych i organizacyjnych prowadzenia audytu, wsparcie dla audytorów ze strony Ministerstwa Finansów, ale przede wszystkim zrozumienie roli audytu przez kierownictwo jednostek oraz realna chęć do zwiększania efektywności działania zarządzanych przez nich instytucji. W takich warunkach audyt wewnętrzny powinien stać się kluczowym ogniwem umożliwiającym wzrost jakości pracy poszczególnych instytucji, przy jednoczesnym spadku kosztów ich działania.

Część sugerowanych przez nas rozwiązań znalazła się w nowym projekcie ustawy o finansach publicznych. Projekt ustawy zawiera przepisy wprowadzające system kontroli zarządczej, wraz z przygotowaniem planów i składaniem przez kierowników jednostek oświadczeń o funkcjonowaniu kontroli zarządczej w podległych im jednostkach. Obowiązek ten dotyczy tylko jednostek administracji rządowej wchodzących w skład poszczególnych działów administracji, ale jest to pierwszy krok w objęciu podobnymi regulacjami całej administracji publicznej.

Ministrowie kierującymi działami zostaną zobowiązani do utworzenia Komitetów Audytu dla jednostek w ramach działu. Naszym zdaniem, Komitety powinny być także tworzone w innych instytucjach, co nie jest w żaden sposób zakazane w projekcie. Rozwój tych dobrowolnie tworzonych Komitetów będzie najlepszym potwierdzeniem prawidłowego kierunku wprowadzanych zmian.

Innym istotnym rozwiązaniem w nowym projekcie jest wprowadzenie obligatoryjności prowadzenia audytu poprzez uznanie, iż jego nie prowadzenie, w jednostkach do tego zobowiązanych, jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Inne ważne rozwiązania to: ustalanie planów audytu z kierownikiem jednostki, możliwość outsourcingu, czy też wprowadzenie pierwszych elementów audytu efektywnościowego. Oczywiście, to czy rozwiązania te przyniosą oczekiwane rezultaty będzie zależało przede wszystkim od poszczególnych kierowników jednostek oraz od samych audytorów wewnętrznych.

Rekomendacje

- Większa dbałość o efektywność i celowość wydawanych przez państwo środków jest istotnym elementem na drodze do trwałego i szybkiego wzrostu gospodarczego. Konieczna jest więc silna presja ze strony najwyższego kierownictwa wszystkich jednostek administracji publicznej, w tym przede wszystkim ministrów, na ciągłe zapewnienie efektywności wydatków publicznych. Narzędziem do realizacji tego celu powinien być nowoczesny audyt wewnętrzny, nastawiony na analizę i ocenę efektywności wydatków.
- Wraz z reformą audytu wewnętrznego, w całej administracji powinna nastąpić zmiana podejścia do wydawanych środków. Audyt powinien być promotorem zmiany, polegającej na dokonywaniu kompleksowej analizy planowanych celów danego wydatku, możliwych wariantów osiągnięcia danego celu, ryzyk mogących uniemożliwić jego osiągnięcie i monitoringu całego procesu.
- Dla skutecznej możliwości kontroli efektywności wydatków przez poszczególnych ministrów należy wprowadzić audyt wewnętrzny na poziomie działów administracji rządowej. Oczywiście, powinien on być uzupełnieniem audytu prowadzonego na poziomie poszczególnych jednostek.
- Przy przeprowadzaniu audytów efektywnościowych warto wykorzystać doświadczenia związane z ewaluacją projektów współfinansowanych ze środków pomocowych z Unii Europejskiej.
- Audyt wewnętrzny na poziomie jednostek powinien koncentrować się na działaniach, które są kluczowe dla ich skutecznego funkcjonowania. Środkiem do osiągnięcia tego celu jest stworzenie listy wszystkich procesów mających miejsce w jednostce (w formie tzw. wszechświata audytu) i przeprowadzanie kompleksowej analizy ryzyka dla wszystkich obiektów z tej listy, w taki sposób, aby audytowi poddawane były rzeczywiście kwestie najistotniejsze dla jednostki.
- W związku z faktem, że obecnie w systemie wyraźnie brakuje wykwalifikowanych audytorów, sugerujemy zwiększenie elastyczności w ich zatrudnianiu, aby zapewnić możliwość skutecznego funkcjonowania audytu w jak największej ilości jednostek administracji publicznej.
- W celu zapewnienia właściwej pozycji audytu w administracji publicznej, sugerujemy utworzenie komitetów audytu na poziomie ministerstw działowych. Komitety audytu powinny być odpowiedzialne za: szeroko pojęty nadzór nad działaniami audytorów, koordynację działania całej sieci audytorów pracujących w poszczególnych jednostkach w dziale, a także wsparcie kierownictwa jednostek w określaniu zasad kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.
- Biorąc przykład z Komisji Europejskiej, a także szeregu krajów, proponujemy wprowadzenie obowiązkowego składania przez kierownictwo jednostek oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w podległych im jednostkach. Jesteśmy przekonani, że konieczność osobistego podpisywania takich dokumentów zmusiłaby kierownictwo do większej staranności przy tworzeniu efektywnego systemu kontroli w jednostkach.
- Wprowadzenie nowoczesnego audytu wewnętrznego w administracji publicznej umożliwi wdrożenie kompleksowego programu oszczędnościowego w sektorze publicznym, na wzór rozwiązań brytyjskich. Te dwa elementy powinny zostać wdrożone równocześnie.

Załącznik nr 1 – Organizacja audytu wewnętrznego w państwach europejskich

Przedstawiając różne koncepcje publicznej kontroli finansowej należy przytoczyć słowa Roberta de Koninga²⁵, który stwierdził iż, „Komisja Europejska w żaden sposób nie narzuca określonego modelu publicznej kontroli finansowej żadnemu suwerennemu państwu. Wszystkie państwa mają różne modele i wydaje się, że nie istnieje żaden model idealny; nawet system, którym postępuje się Komisja Europejska nie jest modelowy...” (de Koning, 1999).

W „starych” państwach członkowskich UE Komisja Europejska nie stawiała żadnych wymogów odnośnie organizacji systemu publicznej wewnętrznej kontroli finansowej. Tak więc nie istnieją tam żadne rozwiązania systemowe w zakresie jednostki harmonizującej i nadzorującej prace audytu (Central Harmonisation Unit, CHU).

We **Francji** niektóre jej funkcje wykonywane są przez Departament Rachunkowości Budżetowej (najbardziej rozwinięty audyt wewnętrzny, dobrze funkcjonujący schemat szkolenia zawodowego) lub częściowo przez wysokiego szczebla organy inspekcji (inspekcje pomimo swojej nazwy przeprowadzają prace audytowe o podobnym charakterze jak słynna Inspection des Finances w ministerstwie finansów). Funkcje audytu wewnętrznego nie są ogólnym prawnym nakazem nałożonym na ministerstwa i inne jednostki budżetowe, ale rezultatem praktyki i potrzeb tych jednostek – audyt pojawił się w nich jako naturalna odpowiedź na istniejącą potrzebę, a nie jako coś narzuconego z zewnątrz. Szkolenie ustawiczne opiera się na indywidualnych potrzebach audytorów i przeważnie sprowadza się do katalogu szkoleń zapewnianych przez francuski oddział IIA. Certyfikaty IIA (CIA, CGAP, CISA) są nieobowiązkowe i obecnie osoby posiadające takie kwalifikacje nie uzyskują szczególnych korzyści.

W **Niemczech** Najwyższy Organ Kontroli to Bundesrechnungshof badający gospodarkę finansową Niemiec. Kodeks Budżetu Federalnego nakłada na niego obowiązek audytu w celu sprawdzenia, czy przestrzegano regulacji i zasad prawidłowego zarządzania finansowego. Warto zauważyć, że w Niemczech nie ma ścisłego rozróżnienia pomiędzy audytem finansowym a szerszymi zagadnieniami związanymi z zarządzaniem finansowym, badaniem legalności i opłacalności. Bundesrechnungshof ma prawo kontrolowania rachunków i praktyk zarządczych projektów w trakcie realizacji. Dotyczy to jednak tylko decyzji, które już zostały podjęte. Audyty programów mogą zidentyfikować możliwości potencjalnych usprawnień i ewentualnych oszczędności. Obszarem, gdzie Bundesrechnungshof ma zwiększone uprawnienia są kontrakty budowlane – w tym zakresie może on przeprowadzać audyt procesów przetargowych i planowania.

W **Wielkiej Brytanii** audyt finansowy National Audit Office ma na celu wydanie niezależnej opinii na temat rocznych sprawozdań finansowych jednostek publicznych. Wszystkie audyty finansowe prowadzi się według krajowych standardów audytu opracowanych przez Komisję Praktyk Audytowych zgodnie z wymogami UE oraz standardami audytu International Federation of Accountants (Międzynarodowej Federacji Księgowych). Przeprowadzając audyt finansowy NAO wysuwa propozycje usprawnień w zakresie kontroli wewnętrznej i zarządzania finansowego. Ponadto, procedury audytu finansowego NAO przewidują sprawdzenie, czy transakcje mają właściwe umocowanie parlamentu.

NAO stara się uzyskać zapewnienie, że:

- Sprawozdania finansowe są kompletne, rzetelne i zostały ogłoszone zgodnie z odpowiednimi podstawami prawnymi sprawozdawczości finansowej,
- Aktywa i pasywa istnieją, są w posiadaniu danego podmiotu i zostały wycenione zgodnie z odpowiednimi, konsekwentnie stosowanymi, zasadami,
- Transakcje zaksięgowane przez audytowane jednostki są legalne i prawidłowo przeprowadzone.

²⁵ Dyrektor Biura ds. Kontroli Finansowej dla państw wstępujących do Unii Europejskiej w Komisji Europejskiej

Przy audycie finansowym NAO zwraca szczególną uwagę na proces planowania uwzględniający dogłębne zrozumienie działalności jednostki audytowanej, a zwłaszcza ryzyk, przed jakimi ona stoi. Audytorzy NAO zbierają bogaty materiał dowodowy z różnych stron, zawsze jednak badają wybrane poszczególne transakcje, dokonują oceny systemów i mechanizmów kontroli wewnętrznej i sprawdzają, czy działają jak powinny. Nie wszyscy audytorzy muszą posiadać certyfikaty. Obowiązek ten dotyczy jednak osób kierujących komórkami audytu.

Trybunał Obrachunkowy **Belgii** (w skrócie „TOB”) pracuje u boku Izby Deputowanych w zakresie audytu rachunków publicznych. Procedury postępowania TOB mogą być zmienione tylko za zgodą Izby Deputowanych, ale TOB prowadzi prace audytorskie w imieniu wszystkich zgromadzeń prawodawczych.

Państwo federalne, wspólnoty, regiony, prowincje, gminy oraz podległe im instytucje publiczne składają roczne sprawozdania z wykorzystania powierzonych im środków publicznych. Rachunki przekazywane są Trybunałowi, który bada dokładność, rzetelność i kompletność wpisów w sprawozdaniach finansowych oraz sprawdza zgodność zaksięgowanych transakcji z ustawodawstwem rachunkowym.

Trybunał przeprowadza również audyty legalności w zakresie publicznych dochodów i wydatków. Sprawdza ich zgodność z ustawą budżetową oraz prawidłowość stosowania prawa w odniesieniu do operacji objętych audytem.

Organizacja systemu audytu wewnętrznego w wybranych „nowych” krajach członkowskich UE:

- W **Rumunii** są dwie jednostki organizujące i harmonizujące prace audytu (CHU) – osobno dla audytu i dla kontroli finansowej. Obie są umiejscowione w ministerstwie finansów, bezpośrednio podlegają ministrowi finansów, a nadzorowane są przez dyrektora generalnego. W CHU dla audytu docelowo ma pracować 28 osób, a w CHU dla kontroli finansowej – 56. Zobowiązane do przeprowadzania audytu są wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, których budżet przekracza 100 000 Euro. Pracuje w nich 3300 audytorów wewnętrznych (co oznacza średnio około 1 audytora na jednostkę). Nie jest organizowany egzamin na audytora wewnętrznego w sektorze publicznym, ale audytorzy są zachęceni do przystępowania do egzaminu CIA. Brak jest wymogów formalnych dla struktury komórki audytu wewnętrznego.
- W **Słowenii** rolę CHU pełni niezależna jednostka w ramach ministerstwa finansów. W CHU pracuje 7 osób, w tym jedna zajmuje się sprawami AFCOS (Automated Fund Control Order System). Do przeprowadzania audytu zobowiązane są wszystkie jednostki rządowe i lokalne „realizujące” budżet (ok. 2730 jednostek). Brak jest wymogów formalnych dla struktury komórki audytu. Kierownik audytu podlega najwyższemu kierownictwu jednostki. Audyt wewnętrzny może być zapewniony na trzy sposoby: poprzez zatrudnienie audytora (jest to obowiązek w ministerstwach), poprzez konsorcjum kilku jednostek i poprzez usługodawcę zewnętrznego. Członkowie korpusu służby cywilnej przeprowadzający audyt wewnętrzny w jednostkach budżetowych muszą uzyskać certyfikat państwowy wydawany przez ministra finansów (State Internal Auditor lub Verified State Internal Auditor). Planowane jest wprowadzenie dodatkowej czasowej licencji, którą będzie wydawał minister finansów w oparciu o określone kryteria, np. aktywne wykonywanie zawodu, regularny udział w szkoleniach i warsztatach, itp.
- Na **Węgrzech** CHU jest umiejscowiona w ministerstwie finansów i podlega bezpośrednio ministrowi finansów. Zobowiązane do przeprowadzania audytu są wszystkie jednostki sektora finansów publicznych oraz organizacje należące do jednego z 4 podsystemów budżetu, a także wszystkie inne organizacje częściowo lub w całości finansowane z budżetu. W jednostkach centralnych (ministerstwa, jednostki zarządzające częściami budżetu) pracuje 750 audytorów.

Brak jest wymogów formalnych dla struktury komórki audytu, ale wymagane jest zapewnienie podległości audytu kierownikowi jednostki. Audyt wewnętrzny może być prowadzony na dwa sposoby – poprzez zatrudnienie audytora lub usługodawcy zewnętrznego. Wymagane kwalifikacje audytorów są określone dekretem ministra finansów (obecnie jest to dyplom ukończenia studiów wyższych oraz doświadczenie zawodowe w temacie).

- W **Bułgarii** do przeprowadzania audytu zobowiązane są jednostki dysponujące środkami publicznymi, w tym jednostki samorządowe i niektóre przedsiębiorstwa. Brak jest wymogów formalnych dla struktury komórki audytu, natomiast dopuszczalne są jednoosobowe stanowiska ds. audytu. Audytor podlega bezpośrednio kierownikowi danej jednostki.
- Na **Cyprze** istnieje tylko jedna, niezależna formacja działająca na szczeblu centralnym – Służba Audytu Wewnętrznego (SAW), która pełni zarazem rolę CHU. SAW prowadzi centralnie audyt wewnętrzny we wszystkich jednostkach sektora publicznego. Do jednostek tych zalicza się ministerstwa, resorty i służby. Audytem budżetu krajowego zajmuje się 12 audytorów. Obok SAW działa CHU ds. Finansowego Zarządzania i Kontroli, którą nadzoruje główny księgowy, Dyrektor Departamentu Rachunkowości i Służb Finansowych Ministerstwa Skarbu. Audytorem wewnętrznym może być osoba, która zdała egzamin zewnętrzny organizowany przez krajowy oddział IIA. Przygotowanie do egzaminów IIA zapewniają odpłatnie firmy prywatne.
- W **Estonii** rolę CHU pełni departament kontroli finansowej, usytuowany w ministerstwie finansów. Nie ma nad sobą bezpośredniego organu nadzorczego, dopiero Komisję Europejską jako koordynatora wszystkich CHU. Składa się z trzech komórek: dwóch audytu wewnętrznego (zatrudniających ogółem 19 audytorów wewnętrznych) oraz jednej ds. koordynacji audytu wewnętrznego, zatrudniającej 5 osób. Ogółem w CHU jest 29 stanowisk pracy, z których 24 są obsadzone. Zobowiązane do prowadzenia audytu są agencje rządowe i krajowe administrowane przez agencję rządową – planowana jest rezygnacja z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w każdej agencji. Służby audytu wewnętrznego w ministerstwach będą organizować audyt we wszystkich obszarach administracji. W sektorze rządowym pracuje 150 audytorów. Każda instytucja rządowa ma obowiązek wyznaczyć osobę odpowiedzialną za audyt wewnętrzny, a w razie potrzeby może powołać komórkę audytu podległą kierownikowi jednostki. Na razie nie ma obowiązku egzaminacyjnego i certyfikacyjnego dla audytorów wewnętrznych, ale wszyscy audytorzy są zachęceni do zdawania egzaminów IIA. Projekt ustawy przewiduje jednak wprowadzenie systemu certyfikacji, który zakłada m.in., że audytor wewnętrzny ma obowiązek:
 - uzyskać certyfikat CGAP;
 - zdać egzamin z estońskiego prawa publicznego;
 - zdać egzamin z IPSAS (International Public Sector Accounting Standards – Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego).
- Na **Łotwie** rolę CHU pełni departament w ministerstwie finansów zajmujący się jedynie koordynacją audytu wewnętrznego. Zatrudnia cztery osoby. Do prowadzenia audytu zobowiązane są ministerstwa i niektóre jednostki podległe ministerstwom (jeśli minister tak zadecyduje). Na Łotwie jest 255 audytorów, a średnio na organizację przypada trzech. Każdy minister jest odpowiedzialny za system audytu w kierowanym ministerstwie i jednostkach podległych. W ramach jednostek sekretarz stanu lub kierownik jest odpowiedzialny za system stworzony przez ministra, a audyt podlega im bezpośrednio. Każda komórka audytu ma mieć przynajmniej dwóch audytorów. Audytor wewnętrzny ma obowiązek zdania egzaminu publicznego przez Komisję Certyfikacyjną, w której zasiada przedstawiciel Krajowej Szkoły Administracji Publicz-

nej, przedstawiciel Ministerstwa Finansów oraz dwóch audytorów rekomendowanych przez krajowy oddział IIA, legitymujących się certyfikatem CIA. Audytorzy mają również możliwość przystąpienia do egzaminów organizowanych przez IIA.

- Na **Litwie** CHU, umiejscowiona w Ministerstwie Finansów, zatrudnia 13 osób. Do prowadzenia audytu zobowiązane są wszystkie jednostki, które zarządzają i dysponują publiczną własnością. Brak jest wymogów formalnych dla struktury komórki audytu. W jednostkach mających przynajmniej 200 etatów istnieje wymóg utworzenia komórki audytu, natomiast w mniejszych jednostkach istnieją dwie możliwości – można utworzyć komórkę audytu lub audyt może być prowadzony przez jednostkę zewnętrzną.

Bibliografia

- Bouckaert G., 2006, International audit trends in the public sector, Internal Auditor.
- Butler C., 2003, Internal audit benchmarking report 2002-2003.
- Dziennik Ustaw, 1997, Ustawa o działach administracji rządowej z dnia 4 września 1997 r. (Dz.U. nr 141, poz. 943).
- Dziennik Ustaw, 2001, Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. Nr 102, poz. 1116).
- FOR, PKPP Lewiatan, 2007, Ile dzieli Polskę od cudu gospodarczego.
- IIA, 2008, Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, www.iaa.org.pl
- Ministerstwo Finansów, 2007, Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2006, www.mf.gov.pl
- Ministerstwo Finansów, 2008, Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w 2007, www.mf.gov.pl
- Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Departament Koordynacji Polityki Strukturalnej, 2008, Proces ewaluacji polityki spójności w Polsce. Podsumowanie dotychczasowych doświadczeń. Plany i wyzwania na przyszłość.
- National Audit Office, 2007, The Efficiency Programme: A Second Review of Progress, www.nao.org.uk
- NIK, 2007, Sprawozdanie z działalności NIK w 2006 roku, www.nik.gov.pl
- Kongres USA, 2002, Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002 (Sarbanes-Oxley Act of 2002).
- Robert de Koning, 1999, PIFC in the context of European Union Enlargement – Public Management Forum nr 6/1999

Fundacja FOR

Fundacja FOR została zarejestrowana w marcu 2007 r. i rozpoczęła swoją działalność we wrześniu 2007 r. Wyłącznym fundatorem FOR jest prof. L. Balcerowicz.

Celem FOR jest zwiększenie obywatelskiego zaangażowania Polaków na rzecz propozycji, które sprzyjają szybkiemu i stabilnemu rozwojowi. Stałym punktem odniesienia dla FOR jest wizja państwa prawa, które tworzy warunki sprzyjające prorozwojowym, produktywnym działaniom ludzi: pracy, przedsiębiorczości i innowacyjności, oszczędzaniu i inwestowaniu oraz zdobywaniu wiedzy. Dostępna wiedza pozwala na określenie generalnych cech ustroju, który w największym stopniu tworzy wymienione warunki. Te cechy to:

- Szeroki zakres indywidualnej wolności w ramach jasnego i dobrze egzekwowanego prawa. **Wolność i praworządność** tworzą podstawy dla sprawnego działania wolnego rynku, rozwoju społeczeństwa obywatelskiego i otwarcia na świat.
- **Niskie podatki** możliwe wyłącznie przy niskich **wydatkach publicznych**. Badania pokazują, że zarówno nadmierne podatki, jak i ich główna przyczyna – rozdęte wydatki budżetu osłabiają bodźce do działań produktywnych, przyczyniając się m.in. do bezrobocia lub bierności zawodowej, a przez to – hamują rozwój i ograniczanie ubóstwa.
- Rozwinięta i odpowiedzialna fiskalnie **samorządność lokalna**. Zmniejsza ona ryzyko błędów związane z centralizacją decyzji w państwie oraz umożliwia porównywanie i rywalizację nie tylko na poziomie przedsiębiorstw, ale i jednostek publicznych.
- **Stabilność makroekonomiczna**, czyli zdrowy pieniądz, stabilny sektor finansowy oraz zrównoważone finanse publiczne. Wymaga ona silnej ochrony niezależności i fachowości takich instytucji jak bank centralny i nadzór finansowy oraz warunków instytucjonalnych zapobiegających zwiększaniu obciążeń fiskalnych i utrzymywaniu się deficytu w finansach publicznych.
- Prężny, innowacyjny **system edukacji i badań**, silnie powiązany ze światową nauką i rynkową gospodarką.

FOR posiada formę prawną fundacji, która nie prowadzi działalności gospodarczej. FOR jest instytucją niezależną i nie uczestniczy w działalności jakiegokolwiek partii politycznej.

Fundacja FOR

ul. Stępińska 13

00-739 Warszawa

telefon: +48 (22) 558 06 70

faks: +48 (22) 558 06 71

e-mail: info@for.org.pl

strona internetowa: www.for.org.pl