

## AUDYT EFEKTYWNOŚCI W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

**Angelika KACZMARCZYK\*, Jerzy KACZMARCZYK\*\***

\* Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
e-mail: angelika.kaczmarczyk@ue.wroc.pl

\*\* Instytut Dowodzenia, Wyższa Szkoła Oficerska Wojsk Lądowych  
e-mail: j.kaczmarczyk@wso.wroc.pl

Artykuł wpłynął do redakcji 17.02.2012 r. Zweryfikowaną i poprawioną wersję po recenzjach i korekcie otrzymano w sierpniu 2012 r.

*Audyt wewnętrzny pełni ważną rolę w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych. Niestety częściej jest on skoncentrowany na analizie zgodności działań wykonywanych w danej jednostce z istniejącymi procedurami i przepisami niż na efektywności. Jest to niestety słabość tego systemu i dotyczy przede wszystkim jednostek sektora finansów publicznych. Celem poniższego artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie: czy audyt efektywności ma szansę rozwoju w sektorze finansów publicznych?*

**Słowa kluczowe:** audyt efektywności, sektor publiczny, finanse publiczne, komitety doradcze

### WSTĘP

Spowolnienie gospodarcze powoduje, że kierownicy jednostek sektora publicznego inaczej zaczynają postrzegać audyt wewnętrzny. Obecny kryzys gospodarczy mobilizuje do jeszcze większego kontrolowania wydatków w sektorze publicznym. Z drugiej strony niezbędne jest bardziej efektywne wykorzystanie wydawanych środków. Sektor finansów publicznych funkcjonuje w nieco odmienny sposób aniżeli jednostki komercyjne. W sektorze prywatnym często nadrzędnym celem działalności jest wypracowanie zysku, sektor publiczny ma na celu zaspokojenie potrzeb edukacyjnych, obronnych czy zdrowotnych obywateli kraju. Nie zwalnia to jednak kierowników tych jednostek z odpowiedzialnego dysponowania finansami publicznymi. Audytor wewnętrzny ma na celu przede wszystkim pomagać, doradzać zarządzającemu, natomiast w sektorze finansów publicznych sprowadza się często go do roli kontrolującego. Niestety audyt prowadzony w jednostkach sektora finansów publicznych jest skoncentrowany bardziej na analizie zgodności działań wykonywanych w jednostce z istniejącymi procedurami i przepisami niż na efektywności. Jest to niewątpliwie słabość tego systemu, zwłaszcza w aspekcie nowej definicji audytu, akcentującej czynności doradcze oraz efektywność kontroli zarządczej. Celem poniższego referatu jest próba udzielenia od-

powiedzi na pytanie: *czy audyt efektywności ma szansę rozwoju w jednostkach sektora finansów publicznych?*

## 1. AUDYT WEWNĘTRZNY W REGULACJACH PRAWNYCH

W sektorze prywatnym analiza i ocena wydatkowanych środków należy do podstawowych obowiązków audytu wewnętrznego. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych w polskim sektorze publicznym również funkcjonuje audyt wewnętrzny. W art. 274, pkt.1 tejże ustawy zdefiniowano jednostki, w których należy obligatoryjnie prowadzić audyt. Są to:

- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów;
- ministerstwa;
- urzędy wojewódzkie;
- izby skarbowe oraz izby celne;
- ZUS, KRUS oraz NFZ<sup>1</sup>.

Ponadto audyt wewnętrzny prowadzi się także w państwowych jednostkach budżetowych, uczelniach publicznych, samodzielnych publicznych jednostkach opieki zdrowotnej, agencjach wykonawczych oraz w państwowych funduszach celowych – jeśli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła 40 000 tys. zł.

Ustawa o finansach publicznych definiuje audyt jako: *działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze*. Jest to definicja zbliżona do tej zawartej w Międzynarodowych Standardach Audytu Wewnętrznego. W porównaniu do poprzednio obowiązującej definicji audytu wewnętrznego, obecnie podkreśla się znaczenie wartości dodanej i usprawnienia działania jednostki – jako zasadniczego celu funkcjonowania audytu. W znowelizowanej ustawie zrezygnowano z instytucji kontroli finansowej, zastąpiono ją kontrolą zarządczą. Kontrola finansowa wskazywała tylko na aspekt finansowy kontroli, natomiast kontrola zarządcza jest ogółem działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W szczególności kontrola ta ma zapewniać:

- zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi;
- skuteczność i efektywność działania;
- wiarygodność sprawozdań;
- ochronę zasobów;
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania;
- efektywność i skuteczność przepływu informacji;
- zarządzanie ryzykiem.

Nowa ustawa wyraźnie podkreśla doradczą funkcję audytora. Nowoczesny audyt ma za zadanie ocenić całość działalności jednostki, powinien na bieżąco weryfikować poprawność systemu kontroli zarządczej oraz zarządzania. Audytor wewnętrzny w przeciwieństwie do audytora zewnętrznego jest zatrudniony w danej jednostce. Nie

<sup>1</sup> Ustawa o finansach publicznych z dnia 31.08.2009 r., Dz. U. 2009, nr 157, poz. 1240.

przychodzi z zewnątrz, nie prowadzi badania wyrywkowego, powinien znać procedury i schematy organizacyjne danej organizacji.

Audyt wewnętrzny wspomaga zarządzanie jednostką, sygnalizując niedociągnięcia i nieprawidłowości. Działalność audytowa jest skoncentrowana na obszarach skupiających najbardziej istotne ryzyka<sup>2</sup>. Współcześnie audyt koncentruje się na ocenie ryzyka (identyfikacja obszarów i analiza ryzyka), a poziom ryzyka stanowi podstawę hierarchizacji obszarów podlegających audytowi wewnętrznemu w danym okresie (...) Ryzyko powinno być oceniane na każdym etapie prac audytora wewnętrznego<sup>3</sup>.

Audyt ewoluuje od początku swojego istnienia – od audytu zgodności, poprzez audyt nakierowany na ryzyko do audytu efektywności. Początkowo ograniczał się do sprawdzania tylko poprawności zapisów księgowych, a audytorzy musieli przede wszystkim identyfikować próby oszustwa. Największa zmiany audytu nastąpiła na początku XX wieku.

W 1941 roku w Stanach Zjednoczonych utworzono Instytut Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors), a w Europie w 1977 roku – Europejski Trybunał Audytorów (The European Court of Auditors)<sup>4</sup>.

Międzynarodowe korporacje, oprócz zewnętrznych biegłych rewidentów, zaczęły zatrudniać własnych audytorów. Mieli oni weryfikować poprawność zapisów księgowych i zgodność procedur ewidencyjnych i sprawozdawczych z przepisami prawa. Większość z ówczesnych audytorów była biegłymi rewidentami, dlatego początkowo audyt miał aspekt czysto księgowy. Rozwój przedsiębiorstw spowodował, iż wzrastała rola audytu. Rozdzielono definitywnie audyt wewnętrzny od audytu zewnętrznego.

Tabela 1. Cechy audytora wewnętrznego i audytora zewnętrznego

<b>Audytór wewnętrzny</b>	<b>Audytór zewnętrzny</b>
Kładzie nacisk na przyczyny niekorzystnego zjawiska	Jego działalność jest zdeterminowana przepisami prawa
Działa zapobiegawczo, wskazując na ryzyko	Jest osobą z zewnątrz, działa na zlecenie jednostki, ale nie jest w niej zatrudniony
Nastawiony jest na usprawnienie działalności	Celem jego działalności jest przede wszystkim wydanie opinii i sporządzenie raportu po badaniu a nie usprawnianie działalności jednostki
Skupia się na prognozowaniu przyszłych wydarzeń	Przedmiotem analizy są informacje zwarte w sprawozdaniu finansowym, kontrola ex post

<sup>2</sup> M. Cellary, *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych a badanie przez audytorów zewnętrznych w tych jednostkach*, [w:] *Sprawozdawczość finansowa i audyt w firmie*, M-Druk, Poznań 2008, s. 110.

<sup>3</sup> K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny w 2007 roku Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe*, Di-fin, Warszawa 2007, s. 153.

<sup>4</sup> M. Tatoj, *Ocena ryzyka na potrzeby audytu wewnętrznego jednostek sektora polskich finansów publicznych*, [w:] „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 53/2009 (109), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009, s. 287.

<b>Audyt wewnętrzny</b>	<b>Audyt zewnętrzny</b>
Audytora bada wszystkie obszary działalności	Audytora bada przede wszystkim aspekty finansowe działalności
Pracuje przez cały rok, w sposób ciągły	Czynności przeprowadza raz na rok
Zna badaną jednostkę, jest w niej najczęściej zatrudniony	Poznaje jednostkę dopiero w momencie badania
Efektami pracy są zalecenia pokontrolne	Efektami jest opinia i raport
Odbiorcą zaleceń jest kierownik jednostki i pracownicy	Krąg odbiorców dużo szerszy, głównie odbiorcy zewnętrzni (inwestorzy, kredytodawcy, rząd)

*Źródło: Opracowanie własne*

Nadal przez audytorów wewnętrznych badana jest księgowość i sprawozdawczość, ale jest to tylko jeden z wielu obszarów, które podlegają kontroli. W ciągu kolejnych lat coraz większą wagę przywiązuje się do efektywności oraz tworzenia wartości dodanej w danej instytucji.

W Polsce po wprowadzeniu audytu wewnętrznego do regulacji prawnych, istniał sztuczny podział na „audyt wewnętrzny” – którego celem było przyniesienie jednostce wartości dodanej oraz „kontrolę wewnętrzną” – której zadaniem było szukanie nieprawidłowości i winnych ich powstania. Dopiero ostatnia nowelizacja ustawy o finansach publicznych doprecyzowała definicję audytu wewnętrznego.

## **2. AUDYTOR JAKO ZAWÓD ZAUFANIA PUBLICZNEGO W POLSCE**

Wspomniana nowelizacja znacznie rozszerzyła dostęp do zawodu audytora wewnętrznego w Polsce. Poprzednio obowiązkowy był egzamin dla każdego kandydata na to stanowisko. Obecnie przewidziano liczne ułatwienia dla osób ubiegających się o wpisanie na listę audytorów wewnętrznych. Spowodowane było to tym, iż analizy wskazują, że około 20% jednostek zobowiązanych do przeprowadzenia audytu ma wakat, z powodu braku chętnych na te stanowiska. Uznano, że specyfika audytu wewnętrznego jest na tyle skomplikowana i odmienna, że nie powinien istnieć automatyzm w przyznawaniu uprawnień audytora wewnętrznego kontrolerom Najwyższej Izby Kontroli oraz inspektorom kontroli skarbowej.

Obecnie w Polsce obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego dotyczy 2557 jednostek sektora finansów publicznych, z czego 1936 to jednostki podsektora rządowego, a 621 – jednostki samorządu terytorialnego. W 1296 jednostkach powinien być zatrudniony audytor wewnętrzny, natomiast w pozostałych 1288 audyt prowadzi audytorzy z jednostek nadzorujących lub nadrzędnych<sup>5</sup>.

Wydajność pracy audytorów nie jest oceniana najwyżej. W 2008 roku jeden audytor zatrudniony w podsektorze rządowym przeprowadzał rocznie trzy audyty, z których zajmował mu 90 dni<sup>6</sup>. Liczba ta zwiera nie tylko zadania zapewniające, ale i doradcze. Z pewnością trzy audyty rocznie nie pomagają kierownikowi jednostki w sprawnym zarządzaniu organizacją.

<sup>5</sup> A. Mazurek, M. Piółunowicz, *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce*, Fundacja FOR, Warszawa 2008, s. 11.

<sup>6</sup> [online]. [dostęp: 2012]. Dostępny w Internecie: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

W Wielkiej Brytanii podobna wydajność pracy audytorów miała miejsce w połowie lat 90. W 2002 roku były już ponad 4 audyty rocznie, a 2007 – 5. Należy podkreślić, że ta statystyka nie zawiera zadań doradczych<sup>7</sup>. Być może przyczyną tak niskiej wydajności pracy audytora jest wielkość naszych komórek audytu. W Polsce dominują komórki jednoosobowe. Audytor nie ma czasu na szkolenia i zdobycie wiedzy merytorycznej wymaganych od audytorów przez standardy audytu wewnętrznego. Dodatkowo bardzo często ten jeden etat nie jest pełnym etatem. Zatrudnianie audytora bardzo często jest bowiem tylko spełnieniem ustawowego obowiązku. Dopóki nie zmieni się mentalność i postrzeganie zawodu audytora wewnętrznego, nie można mówić o poprawie wydajności jego pracy. Jest to szczególnie ważki problem właśnie w sektorze finansów publicznych. W sektorze prywatnym nie ma obowiązku zatrudnienia audytora, wobec tego jego pojawienie się w przedsiębiorstwie jest wynikiem przemyślanej decyzji zarządzającego, który traktuje go jako swojego doradcę.

Niska wydajność pracy polskiego audytora w sektorze publicznym może być również spowodowana tym, iż właściwie każda osoba, która spełnia wymagania formalne może zostać audytorem. Mamy zbyt mało audytorów z uprawnieniami w stosunku do ilości potencjalnych etatów. Część audytorów wybiera pracę w sektorze prywatnym, gdzie wynagrodzenia są dużo wyższe. Być może ta sytuacja ulegnie zmianie po obniżeniu wymagań w stosunku do przyszłych kandydatów. Zniesienie egzaminu na audytora z pewnością zwiększy ilość kandydatów. Dużą popularnością będą cieszyły się studia podyplomowe z zakresu audytu wewnętrznego, gdyż w połączeniu z praktyką dają uprawnienia audytorskie.

Audytor powinien posiadać odpowiednie cechy. Najważniejsza z nich to niezależność. Audytor wewnętrzny powinien być niezależny organizacyjnie i operacyjnie. Niezależność organizacyjna polega na tym, że audytor podlega tylko i wyłącznie kierownikowi jednostki. Nie może być zależny od kierowników poszczególnych działów. Niezależność operacyjna zabrania audytorowi wewnętrznemu audytowania dziedzin, działów, w których wcześniej pracował. Audytor nie może, oprócz audytu, zajmować innymi działaniami operacyjnymi jednostki. Nie może badać czynności, które wcześniej wykonywał. Audytor ma prawo wglądu do wszelkich informacji, danych, dokumentów oraz innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki. Pracownicy jednostki są zobowiązani, na żądanie audytora wewnętrznego, udzielać informacji i wyjaśnień, a także potwierdzać kopie, wyciągi lub zestawienia.

Obiektywizm to kolejna cecha audytora, której posiadanie jest niezbędne w celu zapewnienia wysokiej jakości usług. *Audytor powinien dążyć do wykonania swoich obowiązków w sposób obiektywny. Ustalenia i rekomendacje muszą być oparte na faktach, a nie na wrażeniach i opiniach (...) nie powinni dostosowywać swoich ocen do oczekiwań innych osób*<sup>8</sup>.

Audytor powinien także posiadać umiejętności i kompetencje zawodowe, by mógł być spełniony standard należytej staranności zawodowej. Ponadto powinien posiadać swoje kwalifikacje zawodowe.

---

<sup>7</sup> A. Mazurek, M. Piółunowicz, *Audyty wewnętrzne w sektorze publicznym w Polsce*, Fundacja FOR, Warszawa 2008, s. 12.

<sup>8</sup> K. Czerwiński, *Audyty wewnętrzne*, InfoAudit Sp. z o.o., Warszawa 2005, s. 14.

### 3. KOMITETY AUDYTU

Komitety audytu są istotną nowością wprowadzoną w 2010 roku. Mają one stanowić ciało doradcze w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego dla ministrów kierujących działami administracji rządowej, w których występują jednostki podległe lub nadzorowane. W pozostałych przypadkach tworzenie komitetów audytu nie jest obowiązkowe. Komitety audytu mają za zadanie doradzać, nie nadzorować oraz zwiększyć skuteczność audytu. Komitety powinny sygnalizować istotne ryzyka oraz słabości kontroli zarządczej. Następnie zaproponować usprawnienia systemu.

Minimalna liczba członków komitetu to trzy osoby: przewodniczący oraz 2 członków niezależnych. Przepisy nie wyznaczają maksymalnej liczby członków komitetu. Ministerstwo Finansów zaleca, aby komitet audytu liczył od 5 do 9 osób, gdyż taka liczba gwarantuje sprawną obsługę i prowadzenie posiedzeń komitetu. Przewodniczący jest kluczową osobą w komitecie, ustala porządek obrad oraz monitoruje prawidłowe funkcjonowanie komitetu<sup>9</sup>.

Należy dodać, iż w sektorze prywatnym od 2005 roku spółki notowane na giełdzie stosują „Dobre praktyki spółek notowanych na GPW”. Rekomendują one wprowadzenie komitetów audytu. Ich celem jest zapewnienie odpowiedniego nadzoru nad systemem kontroli wewnętrznej, procesami zarządzania oraz sprawozdawczością finansową. Zapewniają także niezależność i właściwą pozycję w organizacji dla audytu wewnętrznego. Komitet taki składa się zazwyczaj z 3-4 członków rady nadzorczej. Kierownik komórki audytu wewnętrznego jest zwykle funkcjonalnie podległy komitetowi audytu, by nie wywierało na niego wpływu kierownictwo organizacji gospodarczej.

### 4. KONCEPCJA AUDYTU EFEKTYWNOŚCI

Audyt efektywności dużo częściej występuje w sektorze prywatnym. Liczba tego typu audytów w jednostkach sektora finansów publicznych jest dużo niższa. Wynika to z mniejszej presji na efektywność sposobu wydawania środków oraz braku zainteresowania kierownictwa informacjami o efektywności. Dużo większą wagę przywiązują do regulacji, którym podlega sektor publiczny oraz wymogów formalnych.

Według OECD, audyty efektywności obejmują analizę i ocenę gospodarności (economy), wydajności (efficiency) i skuteczności (effectiveness) wybranych działań. Gospodarność oznacza minimalizację kosztów dla osiągnięcia zamierzonego celu. Nie zawsze niskie koszty dają spodziewany efekt. Należy dążyć, by przy najniższych kosztach uzyskać właściwą jakość. Wydajność z kolei to maksymalizacja stopnia osiągnięcia celu przy danych nakładach. Do oceny wydajności w danej jednostce niezbędne jest stworzenie wewnętrznych mierników oceny. I wreszcie skuteczność działań polega na ocenie realizacji zamierzonych celów. Należy w tym miejscu zauważyć, iż granice między tymi pojęciami są w praktyce zatarte. Nie można ich w sposób ostry od siebie odzielić<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> *Dobre praktyki komitetów audytu w sektorze finansów publicznych*, [online]. [dostęp: 2012]. Dostępny w Internecie: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

<sup>10</sup> A. Mazurek, M. Piółunowicz, *Audyt wewnętrzny...*, op. cit., s. 18.

Jak wobec tego mierzyć efektywność audytu wewnętrznego? Czy może to być ilość zadań audytowych zrealizowanych przez audytora w danej jednostce czasu, czy stopień realizacji zaplanowanych zadań, czy być może czas przeznaczony na czynności doradcze? Zadania audytowe są różne, nie zawsze ich ilość jest obiektywnym miernikiem pracy audytora, podobnie stopień realizacji zaplanowanych zadań. Jeżeli audytor zaplanuje mniej, otrzyma wyższy wskaźnik.

Nie jest to zadanie łatwe. Ministerstwo finansów przedstawiło wstępny projekt wskaźników na potrzeby pomiaru efektywności audytu do konsultacji. Proponowane są następujące wskaźniki zaprezentowane w tabeli poniżej.

Tabela 2. Proponowane wskaźniki mierzenia efektywności audytu

<b>Wskaźnik</b>	<b>Opis wskaźnika</b>
Sprawozdania z przeprowadzonych zadań audytowych w stosunku do planu w danym okresie	$\frac{\text{liczba sprawozdań z przeprowadzenia audytów}}{\text{liczba zaplanowanych zadań audytowych}}$
Zadania audytowe zakończone zgodnie z harmonogramem (zakończenie oznacza przekazanie kierownikowi jednostki)	$\frac{\text{liczba zadań audytowych zakończonych zgodnie z harmonogramem}}{\text{liczba zaplanowanych zadań audytowych}}$
Średni czas dla zadań zrealizowanych w roku, który upłynął od narady zamykającej do momentu przedstawienia kierownikowi jednostki sprawozdania	Średnia liczba dni roboczych liczonych od dnia następującego po naradzie zamykającej do dnia przedłożenia kierownikowi jednostki sprawozdania (włącznie)
Wydajny czas audytu w porównaniu do budżetu czasu (budżet czasu to czas liczony w osobodniach, jakim dysponuje komórka audytu wewnętrznego z wyłączeniem urlopu wypoczynkowego oraz dni ustawowo wolnych od pracy)	$\frac{\text{liczba osobodni przeznaczonych na zadania audytowe w KAW}^{11} \text{ (zapewniające, doradcze, czynności sprawdzające)}}{\text{budżet czasu w osobodniach w KAW}}$
Średni okres wykonania zadania zapewniającego	Średni czas wykonania zadania zapewniającego liczony od narady otwierającej lub powiadomienia o audycie do przekazania sprawozdania do kierownika jednostki
Wdrożone zalecenia	$\frac{\text{liczba wdrożonych zaleceń przyjętych przez kierowników komórek audytowanych oraz przez kierownika jednostki w danym roku}}{\text{liczba przyjętych zaleceń przyjętych przez kierowników komórek audytowanych oraz przez kierownika jednostki w danym roku}}$
Obszary wysokiego ryzyka objęte zadaniami zapewniającymi w danym roku	$\frac{\text{liczba zadań zapewniających w obszarach wysokiego ryzyka}}{\text{liczba obszarów wysokiego ryzyka zidentyfikowanych przez audytora wewnętrznego w planie audytu}}$

<sup>11</sup> KAW - Komórka Audytu Wewnętrznego.

Wskaźnik	Opis wskaźnika
Średnia liczba sprawozdań z przeprowadzenia audytu na audytora	liczba sprawozdań z zadań zapewniających
	liczba zatrudnionych audytorów

*Źródło: Wstępny projekt wskaźników na potrzeby pomiaru efektywności audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych – do konsultacji, [online]. [dostęp: 2012]. Dostępny w Internecie: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)*

Należy podkreślić, iż na razie jest to propozycja, nie wszystkie z tych wskaźników mogą stać się przydatne. Po konsultacjach okaże się czy rzeczywiście jesteśmy w stanie zmierzyć efektywność audytu. Zdaniem autorów podstawowym mankamentem powyższych wskaźników jest to, iż nie ma możliwości oceny jakości prowadzonych zadań audytowych. Ilość zrealizowanych zadań, czy liczba wygenerowanych sprawozdań z przeprowadzonych zadań, nie zawsze odzwierciedlają skuteczność badań. Trudno zmierzyć także czas przeznaczony na działania doradcze. W zależności od organizacji, od procesów w niej zachodzących, od jej wielkości - będzie zależał czas przeznaczony na działania doradcze. Przygotowany przez Najwyższą Izbę Kontroli raport zatytułowany „Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej”, zatwierdzony w lipcu 2012 roku pokazuje, iż w latach 2009-2010 wzrósł udział wykonywanych przez komórki audytu zadań dotyczących działalności podstawowej (z 65% do 70%) oraz stopień wykonania rekomendacji (z 78% do 84%). Zwiększył się także udział czynności doradczych w wykonanych zadaniach audytowych<sup>12</sup>. Są to niewątpliwie pozytywne skutki funkcjonowania znowelizowanej ustawy o finansach publicznych. Powyższy raport wskazuje także na czynniki wpływające negatywnie na efektywność audytu wewnętrznego. W polskich jednostkach sektora finansów publicznych występuje niewystarczająca obsada kadrowa komórek audytu wewnętrznego.

Reasumując, należy stwierdzić, że wskaźniki skonstruowane na potrzeby mierzenia efektywności audytu wewnętrznego koncentrują się głównie na formalnych aspektach audytu wewnętrznego. Liczba sporządzonych sprawozdań, ilość zakończonych zadań czy ilość dni przeznaczonych na zadania audytowe nie zawsze mają związek z efektywnością. Wśród zaprezentowanych wskaźników brakuje takich, które informują o kosztach audytu, o kwotach, które dzięki zadaniom audytowym zostały zaoszczędzone. Brak istotnych informacji o usprawnieniach wprowadzonych przez działania audytora. Efektywność przeprowadzonego audytu powinna być mierzona stopniem zrealizowania zaplanowanych w jednostce celów.

## PODSUMOWANIE

Obecne warunki ekonomiczne stawiają przed zarządzającymi coraz trudniejsze wyzwania. Kierownicy jednostek zdają sobie sprawę że, aby zminimalizować zagrożenia oraz jak najbardziej efektywnie wykorzystać posiadane zasoby, należy korzystać z dorobku audytu.

Wraz z nowelizacją ustawy o finansach publicznych coraz częściej pojawia się stosunkowo nowy termin audytu efektywności. Zastępuje on stopniowo audyt zgodności i audyt nakierowany na ryzyko, kładąc większy naciska na efektywność i wartość

<sup>12</sup> *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*, [online]. [dostęp: 2012]. Dostępny w Internecie: [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)



dodaną. Gospodarność, wydajność i skuteczność to najważniejsze cechy audytu efektywności.

Najważniejszą rolę w procesie audytu odgrywają audytorzy, którzy powinni skupiać się na obszarach największego ryzyka. Audytorzy, którzy wykraczają poza oczekiwania kierownika jednostki, działają bardziej efektywnie.

## LITERATURA

1. *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*, [online]. [dostęp: 2012]. Dostępny w Internecie: [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl).
2. Cellary M., *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych a badanie przez audytorów zewnętrznych w tych jednostkach*, [w:] *Sprawozdawczość finansowa i audyt w firmie*, M-Druk, Poznań 2008
3. Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit Sp. z o.o, Warszawa 2005
4. *Dobre praktyki komitetów audytu w sektorze finansów publicznych*, [online]. [dostęp: 2012]. Dostępny w Internecie: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).
5. Mazurek A., Piołunowicz M., *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce*, Fundacja FOR, Warszawa 2008
6. Tatoj M., *Ocena ryzyka na potrzeby audytu wewnętrznego jednostek sektora polskich finansów publicznych*, [w:] „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 53 (109), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009
7. *Ustawa o finansach publicznych z dnia 31.08.2009 r.*, Dz. U. 2009, nr 157, poz. 1240.
8. Winiarska K., *Audyt wewnętrzny w 2007 roku Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe*, Difin, Warszawa 2007
9. *Wstępny projekt wskaźników na potrzeby pomiaru efektywności audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych – do konsultacji*, [online]. [dostęp: 2012]. Dostępny w Internecie: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

## PERFORMANCE AUDIT IN PUBLIC FINANCE SECTOR

### Summary

*Internal audit plays an important role in the management of public finance sector entities. Unfortunately, it is very often the case that audit focuses on the analysis of the compatibility of operations performed in the unit with the existing procedures and regulations rather than on its efficiency. This is, unfortunately, the weakness of this system and concerns public sector entities. The article attempts to answer the following question: Is there any chance of development for performance audit in the public finance sector?*

**Keywords:** *performance audit, public sector, public finance, advisory committees*