

Cezary Szydłowski
Urząd Wojewódzki w Łodzi

AUDYT WEWNĘTRZNY W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ NA PRZYKŁADZIE URZĘDU WOJEWÓDZKIEGO W ŁODZI

1. Kontrola a audyt wewnętrzny

Kontrola od zawsze należała do podstawowych (klasycznych) funkcji zarządzania organizacją. Obok klasycznych funkcji zarządzania, takich jak planowanie, motywowanie oraz organizowanie, spełniała i nadal spełnia bardzo ważną funkcję koncentrującą się głównie na ocenie działania całej organizacji. Poddaje ona ocenie efekty jej działania, sygnalizuje nieprawidłowości w jej działalności oraz określa pożądany sposób postępowania [9, s. 224-226].

Jan Zieleniewski definiuje **kontrolę** jako działanie „polegające na porównaniu realizacji z odpowiednim wzorem i wyciągnięciu z tego porównania wniosków na przyszłość. Niekiedy jednak dokonujemy kontroli, porównując nie działanie z zamiarem (z planem), lecz dzieło z zamierzeniem (skutek jego działania z jego celem)” [22, s. 325]. Kontrola definiowana jest również jako „regulacja działań organizacji sprzyjająca łatwiejszemu osiągnięciu jej celów” [5, s. 585].

Z pojęciem kontroli nieodzownie łączy się termin **nadzór**. „Różnica między nadzorem a kontrolą polega na tym, iż czynności kontroli sprowadzają się do uzyskania obserwacji o stanie spraw. Środki nadzoru zaś są już formą kierowania działalnością nadzorowanego organu” [22, s. 326].

„**Nadzór** jest pojęciem szerszym od kontroli, ponieważ poza czynnościami właściwymi dla procesu kontroli obejmuje również typowe czynności pozakontrolne. Nadzór wykonywany jest w ramach funkcjonalnego podporządkowania w jednostce organizacyjnej” [19, s. 7].

Celem każdej kontroli powinno być „ustalenie zgodności między stanem obowiązującym a rzeczywistym” [2, s. 50].

Kontrola w administracji publicznej odgrywa bardzo ważną rolę, gdyż jest jednym z podstawowych elementów sprawowania administracji publicznej. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku w art. 203 wyznacza **Najwyższą Izbę Kontroli** jako organ kontroli państwowej, mający za zadanie kontrolować działalność organów administracji rządowej. Najwyższa Izba Kontroli jest obecnie naczelnym organem kontroli państwowej [8].

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

Administracja publiczna z mocy prawa posiada władzę umożliwiającą wykonywanie nałożonych na nią zadań o charakterze publicznym. Jednocześnie występuje ryzyko niewłaściwego, złego albo wręcz niezgodnego z prawem wykorzystania posiadanej władzy przez administrację publiczną. Od administracji publicznej każdego szczebla społeczeństwo wymaga skuteczności i efektywności jej działania z jednoczesnym zachowaniem pewnych standardów, takich jak legalność czy praworządność. Aby możliwe było realizowanie przez administrację publiczną zadań zgodnie z tymi zasadami, niezbędny jest skuteczny i efektywny system kontroli administracji publicznej. Obecnie nikt nie wątpi w konieczność sprawowania kontroli nad administracją publiczną, ewentualny dylemat może się sprowadzać jedynie do określenia metodologii jej realizacji (jak prowadzić kontrolę administracji publicznej w Polsce?) [11, s. 81-82].

Integracja Polski z Unią Europejską wprowadzi zapewne wiele zmian w zakresie kontroli i audytu. W każdej jednostce organizacyjnej administracji publicznej powinna funkcjonować komórka kontroli wewnętrznej, zwłaszcza w jednostkach sektora finansów publicznych. Sprawowanie kontroli nad racjonalnym wykorzystywaniem publicznych środków finansowych należy do podstawowych zadań administracji publicznej. Ustawa z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych w art. 3 definiuje środki publiczne [17, art. 3]. Warto nadmienić, że od 1 maja 2004 r. (po wejściu Polski do Unii Europejskiej) należą do nich również środki pochodzące z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności.

Audyt wewnętrzny – w myśl ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych „jest ogółem działań, poprzez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

Audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności:

- 1) badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych,
- 2) ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowanie mieniem,
- 3) ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego” [17, art. 35c].

Konieczność wprowadzenia w Polsce audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest wynikiem procesu negocjacyjnego o członkostwo Polski w Unii Europejskiej w 28 obszarze negocjacyjnym „Kontrola finansowa”. Obszar ten dotyczył głównie dostosowania polskich procedur oraz systemów kontroli do obowiązujących w Unii Europejskiej [14]. Efektem negocjacji w tym obszarze było uchwalenie przez Sejm RP „Ustawy z dnia 27 lipca 2001 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej” [18].

W wyniku negocjacji Polska zobowiązała się uregulować prawnie problematykę wewnętrznej kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego w celu usprawnienia kontroli oraz nadania przejrzystości procesowi wydatkowania i gromadzenia środków publicznych (w tym środków z funduszy strukturalnych). W Unii Europejskiej system audytu wewnętrznego nie jest prawnie uregulowany. W poszczególnych państwach członkowskich Unii Europejskiej funkcjonują różnorodne modele w zakresie zarówno kontroli, jak i audytu wewnętrznego. Różnorodność modeli audytu wewnętrznego w poszczególnych państwach wymaga podejmowania wzajemnej współpracy pomiędzy centralnymi organami kontroli w państwach członkowskich [10, s. 18-19].

Audyt wyrósł z kontroli i jest jednym z jej elementów. Pełni funkcję kontrolną oraz doradczą wspierającą kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Działania **audytu wewnętrznego** można określić jako: „ogół działań kontrolnych i doradczych, podejmowanych w toku procesu zarządzania jednostką, w wyniku których kierownik jednostki będącej przedmiotem audytu uzyskuje wiedzę i ma możliwość oceny funkcjonowania jednostki w zakresie jej gospodarki, w tym gospodarki finansowej, procedur kontrolnych” [2, s. 53].

Za główny cel audytu wewnętrznego uznaje się słuzenie danej jednostce finansów publicznych poprzez profesjonalne wykonywanie przypisanych mu zadań. Zadania audytu powinny być realizowane według obowiązujących międzynarodowych standardów i metod z uwzględnieniem misji i celów danej organizacji oraz obowiązujących wymogów ustawowych [4, s. 19].

2. Audyt wewnętrzny a audyt zewnętrzny

W polskim systemie kontroli wydatkowania środków publicznych oraz funkcjonowania administracji zarówno państwowej, jak i samorządowej ważną rolę odgrywają zewnętrzne instytucje kontrolne. Najważniejszą z nich jest Najwyższa Izba Kontroli, pełniącą obecnie funkcję najwyższego organu kontroli państwowej,

czyli tzw. zewnętrznego audytora finansowego (przede wszystkim w zakresie audytu wykonania budżetu państwa) [11, s. 15]. Obecnie Polska jako członek Unii Europejskiej będzie korzystała m.in. ze środków funduszy strukturalnych oraz Funduszu Spójności. Możliwość skorzystania z tych środków została obwarowana wieloma zapisami dotyczącymi systemu kontroli i audytu (zarówno zewnętrznego, jak i wewnętrznego) w zakresie wykorzystywania przyznanych środków finansowych przez beneficjentów końcowych. Unia Europejska w wyniku negocjacji zagwarantowała sobie prawo do przeprowadzania kontroli na wszystkich etapach i szczeblach zarządzania tymi środkami i ich wydatkowania. Dlatego bardzo ważne jest uregulowanie kwestii współpracy między audytem wewnętrznym a audytorami i kontrolerami zewnętrznymi [1, s. 34-36].

Kwestie współpracy między audytem wewnętrznym (w zakresie audytu wewnętrznego realizowanego w jednostkach sektora finansów publicznych) a audytem zewnętrznym są zawarte w opracowanej przez Ministerstwo Finansów „Karcie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” [7]. Zawarte tam zapisy precyzują relacje między audytorami wewnętrznymi a kontrolerami NIK i innych uprawnionych instytucji kontrolnych oraz procedury ich działań.

Tabela 1. Różnice między audytem wewnętrznym a audytem zewnętrznym

Lp.	Audyty wewnętrzny	Audyty zewnętrzny
1	Audytorzy wewnętrzni są pracownikami organizacji. Możliwe jest zlecenie funkcji audytu wewnętrznego niezależnej firmie	Audyty zewnętrzny jest realizowany przez niezależną zewnętrzną firmę/instytucję
2	Służy interesom organizacji, w której funkcjonuje	Służy instytucjom zewnętrznym, które są zainteresowane sprawdzeniem wiarygodności sprawozdań finansowych jednostki
3	Poprzez ocenę systemu kontroli wewnętrznej i analizę ryzyka oraz zagrożeń koncentruje się na przyszłych zdarzeniach	Koncentruje się na informacjach historycznych, które są prezentowane w sprawozdaniach finansowych
4	Pracuje w sposób ciągły (permanentny)	Pracuje przeważnie raz do roku. Możliwe jest zaangażowanie audytora zewnętrznego do zadań innych niż badanie sprawozdania finansowego. Audyt zewnętrzny realizuje takie zadania w określonym przedziale czasowym
5	Jest bezpośrednio zaangażowany w zapobieganie i wykrywanie nieprawidłowości oraz oszustw	Jeśli idzie o oszustwa i nieprawidłowości, to dla audytora zewnętrznego najistotniejszy jest ich wpływ na rzetelność sprawozdań finansowych
6	Bada wszystkie aspekty działalności organizacji zarówno finansowe, jak i niefinansowe	Koncentruje się na finansowym aspekcie działania organizacji
7	Audytorzy znają dobrze swoją organizację/jednostkę	Audytorzy zapoznają się ze specyfiką organizacji w trakcie prowadzenia audytu

Źródło: [3, s. 19].

Audyty zewnętrzny można zdefiniować jako „każdy audyt przeprowadzany przez niezależne instytucje zewnętrzne od kierownictwa danej jednostki poddawanej audytowi [21]. Centralne organy kontroli państwowej są zazwyczaj zainteresowane funkcjonowaniem komórek audytu wewnętrznego w danej organizacji, gdyż

są one ważnym elementem systemu kontroli wewnętrznej w jednostce. Najwyższy organ kontroli (Najwyższa Izba Kontroli) powinien dobrze współpracować z audytem wewnętrznym choćby w celu wymiany doświadczeń, wiedzy oraz wzajemnego uzupełniania się i usprawniania wykonywanej pracy. Audytorzy zewnętrzni w odróżnieniu od audytorów wewnętrznych są niezależni od kierownika jednostki, którą audytują [16, s. 173-174].

3. Rola i zadania audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych (JSFP)

Zgodnie z ustawą z dnia 27 lipca 2001 roku nowelizującą także ustawę z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (DzU 2003 r., nr 15, poz. 148, z późniejszymi zmianami) powołany został audyt wewnętrzny [18].

Audyt wewnętrzny w JSFP mogą wykonywać jedynie osoby spełniające przesłanki wymienione w art. 35 lit. k ustawy o finansach publicznych. Wymieniony artykuł wyraźnie określa, kto może być audytorem wewnętrznym. Najważniejszą częścią tego artykułu jest zapis mówiący o konieczności zdania z wynikiem pozytywnym egzaminu na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną, powoływaną przez ministra finansów na 4-letnią kadencję [17]. Organem administracji rządowej właściwym w sprawie koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w JSFP jest minister finansów. Swoje zadania wykonuje przy pomocy Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego, zatrudnionego w Ministerstwie Finansów, oraz za pomocą specjalnie do tego celu wyodrębnionej komórki organizacyjnej (Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego w Ministerstwie Finansów) [17, art. 35n].

Według ustawy o finansach publicznych odpowiedzialność za prowadzenie gospodarki finansowej JSFP i kontroli w tym zakresie spoczywa na kierowniku jednostki. Ustawa narzuca również kierownikowi JSFP obowiązek opracowania pisemnych procedur kontroli finansowej, które powinny obejmować proces związany z gromadzeniem oraz wykorzystywaniem środków publicznych i gospodarowaniem posiadanym mieniem publicznym. Ustawa o finansach publicznych nakłada na kierownika JSFP obowiązek powołania audytu wewnętrznego w jednostce. Zgodnie z wydanymi przez ministra finansów „Standardami audytu wewnętrznego w JSFP” kierownik jednostki jest odpowiedzialny za utworzenia komórki audytu wewnętrznego lub też samodzielnego stanowiska do spraw audytu wewnętrznego w swojej jednostce. Jest również obowiązany zapewnić audytorowi pełną odrębność podczas wykonywania jego zadań. Standardy audytu wewnętrznego określają podstawowe wymagania dotyczące systemu audytu wewnętrznego w JSFP. Są również obowiązującymi wytycznymi oraz pomocą w procesie organizacji pracy, a także w ocenie działalności audytu wewnętrznego. Ich głównym celem jest zapewnienie odpowiedniej jakości audytu wewnętrznego oraz jego spójnego i jednolitego

wykonywania we wszystkich jednostkach zobowiązanych do wprowadzenia audytu wewnętrznego [6].

Polskie standardy audytu wewnętrznego zostały oparte na „Standardach profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego” opracowanych przez **Instytut Audytorów Wewnętrznych (Institute of Internal Auditors – IIA)**, jedyną światową organizację zrzeszającą audytorów wewnętrznych.

Według definicji organizacji **IIA audyt wewnętrzny** jest „niezależną, obiektywną działalnością o charakterze zapewniającym i doradczym, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiąganiu wytyczonych celów poprzez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemu kontroli oraz procesów zarządzania organizacją” [3, s. 157].

Audyt wewnętrzny należy do narzędzi zarządzania służących kierownikowi JSFP w celu dostarczenia racjonalnego zapewnienia, że:

- cele postawione przed JSFP są realizowane,
- zasady oraz procedury wynikające z obowiązujących przepisów prawa bądź przyjętych przez kierownictwo JSFP są wdrażane i zgodnie z nimi realizowane,
- mechanizmy oraz procedury stanowiące system kontroli wewnętrznej są adekwatne i skuteczne do prawidłowego działania JSFP [13].

Audyt wewnętrzny (*internal audit*) wyodrębnił się z **kontroli wewnętrznej (internal control)**, definiowanej według standardów INTOSAI¹ jako „narzędzie zarządzania wykorzystywane do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Dlatego też odpowiedzialność za przydatność oraz skuteczność struktur kontroli wewnętrznej spoczywa na kierownictwie. Kierownik każdej organizacji powinien zapewnić odpowiednią strukturę kontroli wewnętrznej, a także jej weryfikowanie i usprawnianie, tak aby była skuteczna” [3, s. 157].

Kontrola wewnętrzna jest zatem zbiorem:

- procedur oraz instrukcji operacyjnych,
- mechanizmów oraz struktur jednostki (obejmującej struktury organizacyjne oraz hierarchiczne),
- przepisów i zarządzeń,
- oraz innych wymagań wprowadzonych przez organizację/jednostkę [16, s. 26].

Za główne cele **audytu wewnętrznego** w każdej JSFP uważa się:

- analizę ryzyka, przed którym stoi dana JSFP oraz środowiska kontroli wewnętrznej, w celu ustalenia programu audytu na podstawie przeprowadzonej oceny ryzyka oraz procesu zarządzania ryzykiem w jednostce/organizacji,

¹ INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institution* – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli.

- składanie sprawozdań z poczynionych ustaleń, przedstawianie uwag oraz wniosków dotyczących poprawy funkcjonowania jednostki (przedstawianie zaleceń wobec audytowanych komórek danej jednostki),
- wyrażanie opinii co do skuteczności mechanizmów kontrolnych stosowanych w jednostce,
- dostarczanie na podstawie oceny systemu kontroli wewnętrznej jednostki/organizacji racjonalnego zapewnienia, że JSFP działa właściwie (*reasonable assurance* – dostarczana kierownictwu pewność nie jest 100%) [13, s. 7].

Komórka audytu wewnętrznego w każdej jednostce powinna być dostosowana do zadań, jakie ma realizować. Najważniejsze jest, aby podlegała ona bezpośrednio kierownikowi jednostki, w której audyt wewnętrzny funkcjonuje. W każdej takiej komórce powinni być zatrudnieni audytorzy wewnętrzni spełniający warunki zapisane w ustawie o finansach publicznych. Obecnie zgodnie z zapisem art. 5 Ustawy z dnia 27 lipca 2001 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej do 31 grudnia 2004 r. obowiązuje okres przejściowy, podczas którego mogą być zatrudniane na stanowisku audytora wewnętrznego osoby posiadające co najmniej roczne doświadczenie w audycie bądź w kontroli. Po tym terminie (tj. od 1 stycznia 2005 r.) audytorem wewnętrznym będzie mogła być wyłącznie osoba, która złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin przed Komisją Egzaminacyjną.

Struktura organizacyjna komórki audytu wewnętrznego będzie uzależniona nie tylko od stawianych przed nią zadań do realizacji, ale także od liczby zatrudnionych w niej audytorów, ich doświadczenia i kwalifikacji. W zespole zatrudniającym wielu doświadczonych audytorów można wprowadzić podział zadań między audytorami według specjalizacji. Część audytorów może odpowiadać za audyt finansowy, inni mogą realizować zadania audytowe w zakresie audytu operacyjnego czy też informatycznego [3, s. 24-25].

Zakres pracy komórki audytu wewnętrznego JSFP powinien być oparty na standardach profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego IIA oraz na Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego.

Rozporządzenie określa szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego, w tym:

- szczegółowe warunki planowania audytu wewnętrznego i plan audytu wewnętrznego na dany rok,
- tryb, w jakim audytor wewnętrzny powinien przeprowadzać czynności audytowe, oraz sposób współpracy z pracownikami komórek, w których jest realizowane dane zadanie audytowe,
- sposoby dokumentowania wyników z przeprowadzonego audytu wewnętrznego,
- tryb sporządzania oraz elementy, jakie powinno zawierać sprawozdanie ze zrealizowanego zadania audytowego.

Audytór wewnętrzny w JSFP, przeprowadzając audyt wewnętrzny (realizując zadanie audytowe):

- bada wiarygodność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez następcze sprawdzenia przestrzegania zasad rachunkowości; zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi; zgodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych,
- dokonuje oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, w tym przestrzegania procedur zapisanych w art. 35a ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, zarządzaniem ryzykiem i kierowaniem JSFP,
- dokonuje oceny przestrzegania zasady celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków oraz przestrzegania terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań [15].

Wykonywanie zawodu audytora wewnętrznego wymaga od wykonujących go osób spełnienia wielu wymagań w zakresie zarówno posiadanej wiedzy i doświadczenia, jak i przestrzegania pewnych zasad i reguł. Audytór powinien być pozytywnie postrzegany przez swoich współpracowników oraz przez osoby audytowane (podlegające czynnościom audytowym). Dlatego też został opracowany przez Ministerstwo Finansów „Kodeks etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”. Według tegoż kodeksu etyki audytór wewnętrzny podczas wykonywania swoich obowiązków powinien przestrzegać takich zasad, jak:

- uczciwość – powinien postępować uczciwie według najlepszej woli i wiedzy oraz z należytą starannością, tak aby nie można było podważyć jego opinii oraz ocen,
- obiektywizm – formułowanie ocen powinno być oparte na faktach z zachowaniem pełnej bezstronności,
- poufność – audytór wewnętrzny jest obowiązany zachować tajemnicę oraz nie ujawniać zdobytych w trakcie audytu informacji (chyba że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawnienia),
- profesjonalizm – audytór jest obowiązany wykorzystywać posiadane kwalifikacje, umiejętności oraz doświadczenie w celu najbardziej profesjonalnego przeprowadzania audytu wewnętrznego.

Poza tym audytór powinien również dbać o umacnianie zawodowej współpracy i utrzymywanie dobrych stosunków między audytorami. Bardzo ważne jest również unikanie w trakcie pracy konfliktu interesów oraz wykorzystywanie swojej funkcji do celów prywatnych [7].

Celem audytu wewnętrznego w JSFP, zgodnie ze standardami, powinna być ocena funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

Obszar audytu wewnętrznego jest definiowany jako „każdy obszar działalności JSFP, w obrębie którego audytór wewnętrzny wyodrębnił obszary ryzyka do prze-

prowadzenia zadania audytowego”. Natomiast obszar ryzyka – „to procesy, zjawiska lub problemy wymagające przeprowadzenia audytu wewnętrznego” [6].

Z audytem wewnętrznym nieodzownie wiąże się analiza ryzyka. Tradycyjny audyt wewnętrzny koncentrował się głównie na ocenie systemu kontroli wewnętrznej w jednostce. Obecnie za podstawę uznaje się analizę ryzyka jako główne narzędzie planowania oraz zarządzania.

Audytor wewnętrzny jest obowiązany opracować roczny plan audytu na podstawie analizy ryzyka. Podobnie każde zadanie audytowe realizowane przez komórkę audytu wewnętrznego powinno być poprzedzone stosowną analizą ryzyka. Szczegółowy tryb planowania pracy audytu wewnętrznego oraz jego realizacji określa Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego.

Ryzyko jest definiowane jako „możliwość wystąpienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na organizację. Istnieją dwa źródła ryzyka:

- zagrożenia bezpośrednie (zdarzenia szkodliwe), które powodują, że cele nie zostaną osiągnięte,
- szanse (zdarzenia korzystne), które dają możliwość skutecznego osiągnięcia celów [3, s. 60].

Analiza ryzyka obejmuje zarówno jego oszacowanie, jak i zarządzanie, m.in. w analizie ryzyka bardzo ważną rolę odgrywa oszacowanie ryzyka. W danej jednostce odnosi się ono zarówno do identyfikacji czynników ryzyka, jak i do oceny możliwości ich oddziaływania na osiąganie przez organizację jej celów i zadań.

Oszacowanie ryzyka przeprowadza się zazwyczaj na trzech poziomach:

- **strategicznym** (dotyczy 5-10 lat), na ogół jest przeprowadzane przez kierownictwo wyższego szczebla (przez kierownika jednostki),
- **konkretnego projektu/programu/procesu**, obejmuje zazwyczaj rozwój oraz kierowanie bieżącą działalnością danej organizacji,
- **operacyjnym**, stosowane do oceny codziennych operacji, najczęściej dotyczy spraw z zakresu zdrowia oraz bezpieczeństwa; jest realizowane na poziomie nadzorczym bądź też przez poszczególnych pracowników lub zespoły zadaniowe [2, s. 31].

Wśród metod przeprowadzenia analizy ryzyka wyróżnia się:

- **metody szacunkowe** – ryzyko jest oceniane przez audytora na podstawie doświadczenia,
- **metody matematyczne** – ocena ryzyka jest dokonywana na podstawie wzorów matematycznych z zastosowaniem arkuszy kalkulacyjnych [3, s. 64-65].

Audyt wewnętrzny dysponuje bardzo rozbudowaną metodyką, która obejmuje „organizację pracy, pisemne procedury, sposób prowadzenia audytu, stosowane standardy oraz podstawowe techniki stosowane w audycie wewnętrznym” [3, s. 38].

Techniki stosowane w audycie wewnętrznym są bardzo rozbudowane i obejmują m.in. kwestionariusze, diagramy, analizę dokumentów, wywiady oraz

wiele innych technik stosowanych stosownie do potrzeb oraz specyfiki danego zadania audytowego.

4. Audyt wewnętrzny w Urzędzie Wojewódzkim w Łodzi

Komórkę audytu wewnętrznego w Urzędzie Wojewódzkim w Łodzi (ŁUW) powołano w połowie 2002 r. W początkowej fazie działalności były to zaledwie dwa samodzielne stanowiska pracy ds. audytu wewnętrznego. Dopiero 16 października 2003 r. Zarządzeniem nr 196/2003 Wojewody Łódzkiego powołano samodzielną i niezależną komórkę audytu wewnętrznego – Zespół Audytu Wewnętrznego (ZAW) [20].

Było to konsekwencją zapisów standardów audytu wewnętrznego w JSFP wydanych przez Ministerstwo Finansów oraz zaleceń z audytów zewnętrznych w ŁUW przeprowadzonych przez niezależne firmy. Standardy audytu wewnętrznego wyraźnie określają, że komórka audytu wewnętrznego powinna być niezależna w sferze zarówno organizacyjnej, jak i operacyjnej. Ta niezależność wyraża się w wyodrębnieniu organizacyjnym (ZAW podlega bezpośrednio dyrektorowi generalnemu urzędu), jak i decyzyjnym. Audytor wewnętrzny sam decyduje na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka w jednostce, które obszary jej działalności podda ocenie. Kierownik jednostki ma jednak prawo narzucić audytorowi wewnętrznemu obszary ryzyka do oceny, uwzględniając jednak możliwości ZAW. Audytor wewnętrzny, opracowując roczny plan audytu, współpracuje z kierownikiem jednostki, aby uwzględnić jego ewentualne sugestie co do obszarów audytu.

W ŁUW kierownikiem jednostki jest dyrektor generalny urzędu wojewódzkiego w Łodzi. Zespół Audytu Wewnętrznego w ŁUW zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego w JSFP podlega bezpośrednio dyrektorowi generalnemu urzędu. Dyrektor zapewnił ZAW odrębność organizacyjną, a także finansową w zakresie budżetu na szkolenia. Audytor wewnętrzny jest obowiązany ciągle podnosić swoje kwalifikacje. W skład Zespołu Audytu Wewnętrznego wchodzi audytorzy wewnętrzni oraz osoby wspomagające pracę audytorów. Pracę ZAW koordynuje kierownik zespołu. Kierownik zespołu jest niezależny (zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego) w zakresie planowania pracy zespołu, przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz składania sprawozdań z jego realizacji w jednostce.

Audyt wewnętrzny zgodnie ze standardami jest niezależny od czynności operacyjnych jednostki, systemu zarządzania (szczególnie od systemu księgowego oraz kontroli wewnętrznej w jednostce). Funkcjonowanie komórki audytu wewnętrznego w jednostce nie zwalnia jej kierownika od wdrożenia właściwego i adekwatnego systemu kontroli wewnętrznej.

Zespół Audytu Wewnętrznego w ŁUW realizuje swoje zadanie na podstawie opracowanego Podręcznika procedur ZAW w Łódzkim Urzędzie Wojewódzkim. Podręcznik określa metodykę audytu wewnętrznego w jednostce, zawiera m.in. takie informacje, jak:

- regulamin organizacyjny ZAW,
- metodykę w zakresie oceny ryzyka jednostki,
- wzory stosowanych dokumentów roboczych,
- procedury przeprowadzania danego zadania audytowego,
- zakresy obowiązków poszczególnych pracowników ZAW.

Głównym zadaniem Zespołu Audytu Wewnętrznego w ŁUW jest ocena jakości działania komórek organizacyjnych jednostki w celu ustalenia, czy cele oraz zadania, przed którymi stoi jednostka, zostały osiągnięte.

Czynności audytowe realizowane przez Zespół Audytu Wewnętrznego w ŁUW obejmują:

- identyfikowanie i monitorowanie procesów zachodzących w jednostce,
- planowanie audytu wewnętrznego,
- dokonywanie opisów procesów zachodzących w jednostce, gromadzenie dokumentacji oraz informacji opisujących te procesy, szczególnie w zakresie systemu kontroli wewnętrznej,
- dokonywanie wstępnego przeglądu procesów zachodzących w jednostce,
- identyfikowanie oraz ocenę ryzyka w jednostce,
- zbadanie systemów funkcjonujących w jednostce,
- sprawozdawczość z przeprowadzonych czynności audytowych,
- czynności sprawdzające (poaudytowe).

Audyt wewnętrzny w JSFP jest ciągle czymś nowym w administracji publicznej. Odegra on zapewne istotną rolę w procesie zarządzania funduszami strukturalnymi. Według jeszcze ciągle roboczych dokumentów w zakresie Zintegrowanego programu operacyjnego rozwoju regionalnego (ZPORR), jego rola w procesie zarządzania środkami Unii Europejskiej będzie bardzo istotna. Także ZAW będzie uczestniczył w tym procesie, gdyż ŁUW jest jedną z 16 instytucji pośredniczących w ramach ZPORR i będzie odpowiadał za nadzór nad środkami z funduszy strukturalnych oraz za kontrolę ich wykorzystania na terenie województwa łódzkiego.

Audyt wewnętrzny powinien się przyczynić do zmiany sposobu podejścia do zarządzania środkami publicznymi i ich wykorzystywania przez administrację. Audytorzy wewnętrzni w JSFP powinni zmienić swoimi działaniami oblicze szeroko rozumianej administracji publicznej. Audyt wewnętrzny zapewne wymusi na administracji wdrażanie jasnych i czytelnych procedur działania. Brak jasnych oraz klarownych procedur postępowania administracji publicznej w zakresie realizacji konkretnego zadania sprawia, że jej działania nie zawsze są zrozumiałe dla klientów (obywateli).

Audyt wewnętrzny w jednostce odgrywa również bardzo ważną rolę w zapobieganiu oszustwom i ich wykrywaniu. Jedynie jasne i przejrzyste procedury działania administracji publicznej są w stanie zmienić jej oblicze.

Warto również zauważyć, że zaczyna się tworzyć w naszym kraju nowa („nowa jakość w administracji”) grupa zawodowa, którą będą niewątpliwie kiedyś audytorzy wewnętrzni. Od audytora wewnętrznego wymaga się bardzo szerokiej wiedzy obejmującej

mującej zagadnienia z zakresu prawa, księgowości czy też informatyki (czego dowodem jest zakres tematyki obowiązujący na egzaminie na audytora wewnętrznego).

5. Podsumowanie

Obecnie ustawodawca kładzie największy nacisk w zakresie audytu wewnętrznego na zagadnienia związane z audytem finansowym (księgowością), nie doceniając znaczenia funkcjonowania jednostki jako całości (audyt systemu).

W chwili obecnej audytorzy wewnętrzeni często są niechętnie przyjmowani zarówno przez kierowników jednostek, w których pracują, jak i przez ich pracowników. Kierownicy jednostek uważają, że konieczność stworzenia komórki audytu wewnętrznego została im odgórnie narzucona (na mocy ustawy), taka komórka nie jest im potrzebna. Audyt wewnętrzny jest często mylony przez kierowników jednostek z kontrolą wewnętrzną, która powinna funkcjonować niezależnie od audytu wewnętrznego. Wielu z nich zadaje sobie dzisiaj pytanie, po co ten twór?

Pozostaje mieć nadzieje, że za kilka lat audyt wewnętrzny będzie czymś normalnym i docenianym w każdej jednostce sektora finansów publicznych.

Literatura

- [1] Bakalarska B., Czerwiński K., *Zasady wykorzystania funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności*, InfoAudit, Warszawa 2004.
- [2] Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe – finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2003.
- [3] Czerwiński K., *Audyty wewnętrzne*, InfoAudit, Warszawa 2004.
- [4] Czerwiński K., Grocholski H., *Podstawy audytu wewnętrznego*, LINK, Szczecin 2003.
- [5] Griffin W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 1997.
- [6] Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 roku w sprawie ogłoszenia „Standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”.
- [7] Komunikat nr 6/KF/2004 Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2004 roku w sprawie ogłoszenia „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”.
- [8] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 roku*.
- [9] Kortan J. (red), *Podstawy ekonomiki i zarządzania przedsiębiorstwem*, C.H. Beck, Warszawa 1997.
- [10] Kuc B.R., Smolak L. (red), *I Konferencja: Kontrola i audyt w administracji publicznej. Stan i perspektywy*, Warszawa 3-4 czerwca 2003 r.
- [11] Kuc B.R., Smolak L. (red), *II Konferencja: Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Warszawa 2-3 czerwca 2004 r.
- [12] McName D., *Oszacowanie ryzyka w audycie wewnętrznym i zarządzaniu*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 2003.
- [13] *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów – marzec 2003, s. 6, www.mf.gov.pl,

- [14] *Raport na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej*, Rada Ministrów, Warszawa, grudzień 2002 r., s. 42, www.kprm.gov.pl
- [15] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz U z 2002 r., nr 111, poz. 973).
- [16] Saunders E. J., *Audyty i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej SA, EDUCATOR, Częstochowa 2002.
- [17] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz U z 2003 r., nr 15, poz. 148, z późn. zm.).
- [18] Ustawa z dnia 27 lipca 2001 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz U z 2001 r., nr 102, poz. 1116).
- [19] Winiarska K., *Kontrola finansowo-księgowa w praktyce*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2001.
- [20] Zarządzenie nr 196 Wojewody Łódzkiego z dnia 15 października 2003 roku zmieniające zarządzenie w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Łódzkiego Urzędu Wojewódzkiego w Łodzi.
- [21] *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 31 stycznia 2003 r., www.mf.gov.pl,
- [22] Zieleniewski J., *Organizacja zespołów ludzkich – wstęp do teorii organizacji i kierowania*, PWN, Warszawa 1976.

INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC ADMINISTRATION – ON EXAMPLE OF THE LODZ VOIVODSHIP OFFICE

Summary

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

The author (Mr. Cezary Szydłowski - the qualified Auditor in the Internal Audit Unit, The Lodz Voivodship Office) draws our attention to the main differences between a classical control and an internal audit. Furthermore he explains and describes in details all characteristics of the internal and external audit. Finally he focuses on the organization of the internal audit in the Lodz Voivodship office.

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