

**Piotr Bednarek**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## **DETERMINANTY ZASTOSOWANIA INSTYTUCJI AUDYTU W JEDNOSTKACH NIEPROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ**

### **1. Wstęp**

Do jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej zalicza się m.in. fundacje, stowarzyszenia, izby gospodarcze, związki zawodowe, organizacje pracodawców, organizacje dobroczynności i opieki zdrowotnej. Według najnowszych szacunków, ponad milion Polaków jest społecznie zaangażowanych w działanie 25 tys. aktywnych fundacji i stowarzyszeń, a dla ponad 100 tys. osób jest to stałe miejsce zatrudnienia. O skali zjawiska świadczy też fakt, że w Polsce jest zarejestrowanych 45 tys. organizacji pozarządowych skupiających się głównie na działaniach na rzecz pomocy społecznej i charytatywnej, na ochronie zdrowia i rehabilitacji, ochronie zabytków, działalności edukacyjnej i oświatowej oraz szeroko rozumianej działalności kulturalnej.

Ze względu na wzrost liczby jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej w Polsce w ostatniej dekadzie, jak również z powodu specyfiki ich funkcjonowania oraz praktykowania audytu tylko w pewnej grupie tych jednostek, celowe wydaje się rozważenie, jaką rolę powinien odgrywać audyt we wszystkich jednostkach nieprowadzących działalności gospodarczej.

W niniejszej pracy na początku określono czynniki, które powodują, że zarządzanie jednostkami nieprowadzącymi działalności gospodarczej różni się od zarządzania jednostkami gospodarczymi. Następnie dokonano analizy pojęciowej terminu „audyt”, wskazując na jego rodzaje. Wreszcie zidentyfikowano przesłanki stosowania audytu w jednostkach nieprowadzących działalności gospodarczej.

### **2. Charakterystyka jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej**

Istnieją wyraźne różnice między zarządzaniem jednostkami gospodarczymi a zarządzaniem jednostkami nieprowadzącymi działalności gospodarczej. Sukces tych pierwszych można skwantyfikować, ustalając stopę zwrotu z zainwestowanego ka-

pitału. Miarą sukcesu jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej są korzyści osiągnięte przez społeczeństwo w wyniku dostępu do dóbr i usług dostarczonych przez te jednostki. Ponadto różne są oczekiwania podmiotów powierzających swój kapitał tym organizacjom. Inwestując w jednostkę gospodarczą, inwestor oczekuje od zarządu osiągnięcia określonej stopy zwrotu z zainwestowanego kapitału. W przypadku jednostki nieprowadzącej działalności gospodarczej podmiot udzielający wsparcia oczekuje, że kierownictwo tej jednostki wykorzysta wszystkie zasoby w celu osiągnięcia zamierzonych efektów u określonych beneficjentów. Wszelkie otrzymane korzyści są mierzalne w kategoriach osobistych lub społecznych, ale nie finansowych.

Kolejna różnica między tymi jednostkami dotyczy odpowiedzialności zarządu i struktury własności. Zgodnie z tym kryterium podziału możemy wyróżnić organizacje prywatne i publiczne. Osoby wspierające organizacje prywatne robią to dobrowolnie, co oznacza, że mogą w każdym momencie z tego zrezygnować. Zarząd tych organizacji odpowiada przede wszystkim przed osobami wspierającymi oraz w mniejszym stopniu przed ogółem społeczeństwa. Jednak w organizacjach publicznych, w których członkostwo i wkład pieniężny są obligatoryjne (np. przynależność do państwa i płacenie podatków), kierownictwo odpowiada przede wszystkim przed społeczeństwem.

Specyfika zarządzania jednostkami nieprowadzącymi działalności gospodarczej polega na tym, że:

- celem ich działalności jest dostarczanie usług, które z różnych względów nie są dostępne na danym rynku;
- nie istnieje jedno kryterium oceny ich działalności, a porównania kosztów i korzyści oraz porównania alternatywnych wariantów rozwiązań są zadaniami trudnymi;
- stosuje się więcej niż jedną miarę osiągniętych efektów;
- występuje jeden podmiot, który zleca i finansuje wykonanie usługi, oraz drugi podmiot, który ją wykonuje;
- możliwości porównywania osiągniętych efektów i poniesionych nakładów są ograniczone;
- możliwości oceny programów lub usług są ograniczone;
- zleceniodawca usług narzuca pewne ograniczenia prawne i/lub zobowiązania;
- nie ma możliwości dokonywania zmian w krótkoterminowym budżecie operacyjnym;
- swoboda zarządzania jest ograniczona ze względu na wpływy polityczne;
- zarząd odpowiada za poziom nakładów pieniężnych oraz ich wydatkowanie (por. [Ziebell, DeCoster 1991, s. 15]).

Niniejsza lista nie zawiera wszystkich czynników specyficznych dla zarządzania jednostkami nieprowadzącymi działalności gospodarczej, lecz koncentruje się tylko na tych istotnych z punktu widzenia celu niniejszej pracy.

### 3. Istota i rodzaje audytu

Pojęcie audytu jest wieloznaczne, różnie definiowane, klasyfikowane i interpretowane. Nie prezentując stanowisk różnych autorów i wielu kryteriów podziału audytu, na potrzeby niniejszego artykułu można ograniczyć się do następujących stwierdzeń i sformułowań.

Treść definicji pojęcia audyt zależy od przyjętych celów, metod i pożądaných rezultatów audytu. Ze względu na to kryterium można wyróżnić trzy znaczenia tego pojęcia. Pierwsze koncentruje się wokół problemu zabezpieczenia zasobów. Wówczas audyt ma charakter finansowy. Przykładowymi celami tego audytu mogą być: zapewnienie, że organizacja odpowiedzialnie wykorzystuje swoje zasoby, wykrywanie i eliminowanie oszustw i kradzieży czy też badanie zgodności księgowego stanu aktywów z rzeczywistością (por. [Audyt wewnętrzny... 2007; Knedler, Stasik 2005, s. 17-19; Kuc 2002; Piaszczyk 2004, s. 48-50; Winiarska 2005, s. 33]).

Drugie znaczenie audytu wiąże się z zapewnieniem, że organizacja prowadziła działalność w ramach określonych własnych granic i zewnętrznych ograniczeń. W tym ujęciu audyt oznacza badanie zgodności z regulacjami, czyli weryfikowanie, czy organizacja przestrzegała określonych regulacji prawnych, zasad i procedur administracyjnych lub innych zobowiązań. Przykładami tego rodzaju audytu są: audyt jednostki podległej ministerstwu lub jednostce samorządu terytorialnego, audyt organizacji, która otrzymała subwencję lub dotację z budżetu państwa lub budżetu samorządu terytorialnego, czy też audyty na żądanie darczyńców (por. [Winiarska 2005, s. 33]).

Trzecie rozumienie audytu odnosi się do zapewnienia, że organizacja optymalnie wykorzystuje zaangażowane zasoby. W tym ujęciu audyt ma charakter operacyjny lub dotyczy badania wydajności i skuteczności działalności. Celem tych audytów jest dostarczenie informacji potrzebnych do doskonalenia: działalności operacyjnej, systemu księgowego lub systemu controllingu. Do przykładów tego rodzaju audytów zalicza się ocenę i ulepszanie: przepływu informacji, procesów podejmowania decyzji zarządczych oraz realizacji programów w celu podnoszenia ich wydajności i skuteczności (por. [Knedler, Stasik 2005, s. 17-19; Piaszczyk 2004, s. 48-50; Winiarska 2005, s. 33]).

Wybór jednego z trzech podejść do audytu ma wpływ na proces audytu. Przeprowadzenie audytu, którego celem jest wykrycie oszustwa, różni się od wykonania audytu zapewniającego, że działalność operacyjna przebiega w sposób wydajny. W przeszłości audyty koncentrowały się na zagadnieniach finansowych i zgodności z regulacjami. Obecnie wykonuje się też audyty dotyczące działalności operacyjnej oraz wydajności i skuteczności działalności.

Z punktu widzenia księgowych audyt jest metodą pozwalającą na wyrażenie opinii lub osądów w kontekście wcześniej określonych kryteriów oceny. Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych powołało Komitet ds. Podstawowych Pojęć z Rachunkowości, który określił audyt jako:

„Systematyczny proces obiektywnego pozyskiwania i oceny dowodów dotyczących twierdzeń o operacjach gospodarczych i zdarzeniach w celu ustalenia stopienia zgodności tych twierdzeń z ustalonymi kryteriami oraz przekazywanie wyników zainteresowanym osobom” [Ziebell, DeCoster 1991, s. 653].

Na podstawie tej definicji można wyróżnić kilka istotnych cech, jakimi charakteryzuje się audyt. Po pierwsze, audyt jest procesem logicznym, systematycznym i ustrukturyzowanym. Istotne znaczenie przypisuje się obiektywizmowi audytora. Proces audytu jest akceptowalny, jeśli został przeprowadzony w sposób niezależny, bezstronny i bez uprzedzeń.

Po drugie, audyt polega na gromadzeniu i ocenie informacji w celu poparcia wniosków z audytu w sposób zorganizowany. Te informacje pochodzą z różnych źródeł. Głównym źródłem są systemy księgowo i systemy controllingu. Jednakże będą one potwierdzone i uwiarygodnione przez dokumenty, obserwacje i w niektórych przypadkach potwierdzenia od osób lub organizacji spoza jednostki audytowanej.

Po trzecie, rezultatem audytu są raporty, które zawierają opinie o treści sprawozdań finansowych, poprawności systemów oraz procesów księgowych i controllinguowych czy też skuteczności oraz sprawności zarządzania organizacją. Te opinie wynikają z konfrontacji informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych z ustalonymi kryteriami dla gromadzenia, klasyfikacji, ewidencji i sprawozdawczości danych finansowych i ekonomicznych. Na przykład audytor może być poproszony, aby potwierdził lub podważył opinię, że sprawozdanie sporządzone przez podmiot realizujący projekt jest zgodne ze stosowną umową i regulacjami prawnymi, które określają wymogi sprawozdawcze.

Po czwarte, audyt jest instrumentem do informowania zainteresowanych osób o zebranych informacjach i wynikających wnioskach. Krąg odbiorców informacji będzie zależał od sytuacji. Ponadto kryteria audytu będą zależne od odbiorców informacji. Na przykład audyt wewnętrzny może być przeprowadzany na prośbę najwyższego kierownictwa w celu oceny działalności kierownika projektu. Informacje z tego audytu są adresowane do zarządu lub rady nadzorczej. W tym przypadku rada nadzorcza może wskazywać audytorowi obszary przyszłych audytów. Jednakże w audycie zewnętrznym, którego odbiorcą rezultatów jest społeczeństwo, audytor będzie kierował się kryteriami bardziej formalnymi i księgowymi. W obu przypadkach kryteria i metody komunikacji będą się różnić.

#### **4. Przesłanki stosowania audytu w jednostkach nieprowadzących działalności gospodarczej**

Można wyróżnić cztery czynniki, które determinują rolę audytu w jednostkach nieprowadzących działalności gospodarczej. Zalicza się do nich:

- 1) rosnącą liczbę i złożoność operacji gospodarczych,
- 2) rozdzielenie odpowiedzialności za finansowanie działalności od odpowiedzialności za wykorzystanie zasobów,

- 3) brak swobody zarządzania,
- 4) siłę oddziaływania na społeczeństwo,
- 5) wymogi instytucji udzielających dofinansowania projektów inwestycyjnych ze środków Unii Europejskiej (por. [Ziebell, DeCoster 1991, s. 650]).

Wzrost liczby jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej spowodował, że zwiększyła się liczba i złożoność operacji gospodarczych wykonywanych w tych podmiotach. W wyniku tych zmian pojawiły się trudności z właściwą klasyfikacją, z pomiarem i prezentacją informacji o wartości aktywów, zobowiązań, funduszy, dochodów i wydatków. Napotkane trudności wymagały natychmiastowych reakcji ze strony księgowych, co doprowadziło do powstawania coraz bardziej wyszukanych systemów księgowych. Ponadto zarządy jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej przeważnie nie są przygotowane, aby radzić sobie z bardziej zaawansowanymi procedurami księgowymi. Problem ten dodatkowo zaostrza się, gdy rośnie liczba uregulowań prawnych w zakresie prowadzenia rachunkowości w jednostkach nieprowadzących działalności gospodarczej. W wyniku jednoczesnego wystąpienia tych czynników powstaje zapotrzebowanie na opinię profesjonalisty z dziedziny rachunkowości. Przeprowadzenie audytu jest jednym ze sposobów na uzyskanie takiej opinii.

Realia działalności prowadzonej przez jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej często nie pozwalają na to, aby osoby lub instytucje odpowiadające za finansowanie tej działalności jednocześnie były odpowiedzialne za wykorzystanie zasobów na szczeblu operacyjnym. Na przykład parlament i wysokie kierownictwo Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej rzadko, jeśli w ogóle, mają informacje o konkretnym miejscowym ośrodku pomocy społecznej dotyczące jego zasobów, świadczeniobiorców, kadry czy też specyficznych czynników wpływających na zużycie zasobów. Gdy jednostka finansująca, która zatwierdza plany finansowe i ich wykonanie, nie ma bezpośrednich informacji o konkretnej jednostce i jej działaniach, musi polegać na danych zagregowanych. To rozdzielenie odpowiedzialności często jest spowodowane przez:

- 1) odległość, która ogranicza dostęp do jednostki i jej ewidencji,
- 2) różnice w technicznych umiejętnościach pomiędzy osobami z jednostki finansującej a osobami z jednostek, które zajmują się świadczeniem usług,
- 3) rozmiarami świadczeń wykonywanych przez jednostkę.

Ponadto to oddzielenie zwiększa prawdopodobieństwo celowych lub niezamierzonych błędów w komunikacji lub nieporozumień. W takim przypadku audyt służy do usprawnienia komunikacji.

W warunkach, gdy jednostka jest zainteresowana wykazaniem się dobrymi wynikami i samodzielnie opracowuje sprawozdanie z działalności, odbiorca tej informacji słusznie może wątpić w rzetelność tych danych. Te wątpliwości są jeszcze bardziej uzasadnione w sytuacji, gdy w przepływie informacji od jej źródła do odbiorcy istnieją duże odstępy czasu, odległości lub brakuje regularnych interakcji pomiędzy tymi stronami. Im większe występują różnice w czasie lub przestrzeni, tym ważniejsze staje się dla odbiorcy informacji zbadanie rzetelności tych informacji.

Z biegiem czasu zadanie to staje się coraz trudniejsze. Brak swobody zarządzania może prowadzić do występowania różnych przekłamań. Zalicza się do nich:

- 1) optymistyczne prognozy – na przykład dotyczące przyszłego poziomu działalności, wpływów z podatków, opłat i darowizn, wzrostu stóp procentowych i stanu gospodarki,
- 2) niedoszacowania – na przykład odnośnie do kosztów, wymaganego czasu świadczenia usług, zapotrzebowania na usługi, zobowiązań, kosztów społecznych i potrzeb technologicznych,
- 3) przeszacowania – na przykład co do przychodów, korzyści społecznych, aktywów oraz skuteczności działań,
- 4) pominięcia – na przykład dotyczące przyszłych ograniczeń prawnych, w zakresie ochrony środowiska lub administracyjnych, zestawień danych pozwalających na zidentyfikowanie programów realizowanych w sposób nieskuteczny lub niewydajny; utraty wartościowej kadry.

To potencjalne uprzedzenie podmiotu zapewniającego finansowanie przed podmiotem realizującym zadanie jest oczywistym bodźcem do wykonywania audytu.

Skala działalności jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej jest dobrze znana. Najbardziej widoczne są rosnące wydatki na poziomie budżetu państwa. Wiele decyzji parlamentu dotyczy całego społeczeństwa i obejmuje różne dziedziny życia, takie jak: ochrona zdrowia, obrona narodowa, edukacja, pomoc społeczna, handel i rolnictwo, indywidualne plany emerytalne, nauka oraz sztuka. Nie można nie doceniać znaczenia różnych inicjatyw rządowych o charakterze zarówno bezpośrednim, jak i pośrednim, takich jak udzielanie dotacji dla organizacji pozarządowych. Podobnie samorządy regionalne i lokalne, chociaż mniej obecne w mediach, również w znaczny sposób oddziałują na społeczeństwo. Aktualnie w Polsce bardzo istotny wpływ na społeczeństwo i gospodarkę mają programy współfinansowane ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Rozmiary środków publicznych, techniki ich pozyskiwania oraz procedury administracyjne mają wpływ na każdą jednostkę w naszym społeczeństwie. Administracja publiczna, poprzez techniki poboru podatków i rozdziału środków publicznych, determinuje to, jak gospodarstwa domowe i przedsiębiorstwa wykorzystują swoje zasoby. Przykładem jest wprowadzenie rozmaitych odliczeń i zwolnień podatkowych, które mają na celu wzrost liczby nowych mieszkań i domów. Ponadto państwo oraz samorządy są często postrzegane jako instytucje, które mają za zadanie rozwiązywanie problemów dotyczących nierówności społecznych. Na nich koncentruje się uwaga społeczeństwa i to one tworzą stosowne rozwiązania.

W związku z powyższym duże znaczenie decyzji podejmowanych przez jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej ma wpływ na zasadność wykonywania audytu. Po pierwsze, społeczeństwo powinno wiedzieć, że zasoby pochodzące z budżetu państwa oraz budżetów samorządowych są wykorzystywane do zadań realizowanych w sposób wydajny i skuteczny. W tym sensie istnieje coraz większa potrzeba, aby audytorzy sektora publicznego odpowiadali przed społeczeństwem. Po drugie, kierownictwo administracji publicznej powinno znać społeczny wpływ

programów, które zostały zatwierdzone do finansowania. Tutaj zwiększa się zapotrzebowanie na audytorów, którzy powinni odpowiadać przed kierownictwem administracji publicznej.

## 5. Zakończenie

Reasumując, do kategorii jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej zalicza się wiele podmiotów, których rola w społeczeństwie stale rośnie. Zarządzanie tymi organizacjami różni się wyraźnie od zarządzania jednostkami gospodarczymi. Główna różnica polega na braku jednego kryterium oceny ich działalności za pomocą zysku. Audyt jako źródło niezależnej oceny działalności jednostki stanowi pewien mechanizm zabezpieczający interesy podmiotów powierzających swój kapitał oraz usprawniający funkcjonowanie jednostki. Istnieje kilka powodów, dla których powinien być on wykorzystywany również w jednostkach nieprowadzących działalności gospodarczej. Do najważniejszych zalicza się: rosnącą liczbę i złożoność operacji gospodarczych, rozdzielenie odpowiedzialności za finansowanie działalności od odpowiedzialności za wykorzystanie zasobów, brak swobody zarządzania oraz siłę oddziaływania na społeczeństwo.

## Literatura

- [1] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007.
- [2] Knedler K., Stasik M., *Audyt wewnętrzny w praktyce*, Polska Akademia Rachunkowości, Łódź 2005.
- [3] Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny: teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002.
- [4] Piaszczyk A., *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- [5] Steiss A.W., *Management Control in Government*, Heath and Company, Lexington D.C. 1982.
- [6] Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.
- [7] Ziebell M., DeCoster D., *Management Control Systems in Nonprofit Organizations*, Harcourt Brace Jovanovich Publishers, New York 1991.

## DETERMINANTS OF USING AN AUDIT IN NONPROFIT ORGANIZATIONS

### Summary

Audit is a method for developing an opinion or evaluation according to a set of predefined criteria. The aim of this paper is to identify the demand for an audit in nonprofit organizations.

In this paper the differences between nonprofit and profit-oriented organizations in terms of management are specified. Next, the definition of auditing and its types are presented. Finally, the main reasons for using an audit in nonprofit organizations are identified.