

Beata Filipiak

Uniwersytet Szczeciński

ROLA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W KONTROLI REALIZACJI STRATEGII JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

1. Wstęp

Problemy poprawności funkcjonowania sektora publicznego są niezwykle istotną i ważną kwestią dla państwa i społeczności lokalnej. W celu wykrywania odchyleń i likwidowania nieprawidłowości wprowadza się czynności kontrolne. W literaturze anglosaskiej zwraca się uwagę na aktywne oddziaływanie kontroli na inne funkcje zarządzania. Podkreśla się bardzo mocno, że pozostałe funkcje zarządzania nie dałyby efektów, gdyby nie były wspierane i podbudowywane wynikami sprawnej i systematycznie prowadzonej kontroli oraz audytu.

Szczególne miejsce w sektorze publicznym przypada zagadnieniom audytu i kontroli, gdzie szczególną uwagę zwraca się na efektywność, celowość i gospodarność w zakresie wydatkowania publicznych pieniędzy. Należy się również zastanowić nad ilością i skutecznością procedur kontrolno-audytowych, mających ten cel wesprzeć, oraz nad racjonalnością działań w tym względzie. Dlatego też zagadnienia kontroli i audytu wydają się niezwykle istotne.

Jednym z ważniejszych zadań audytu jest również oddziaływanie na procedury realizacji strategii. Strategia jest niezwykle ważnym elementem w funkcjonowaniu jednostki samorządu terytorialnego, gdyż pozwala sprawnie kreować rozwój, korygować go, a także kontrolować jego efekty.

Dzięki zastosowaniu audytu uzyskuje się możliwość dokonania oceny stopnia realizacji przyjętego celu strategicznego. W szczególności chodzi o pomiar celów w kategoriach: efektywności, sprawności działania, wiarygodności sprawozdawczości oraz zgodności z obowiązującym prawem [5, s. 36]. Dzięki temu podejściu zarządzający jednostką samorządu terytorialnego uzyskuje możliwość oceny zajmowanej pozycji w porównaniu z zamierzeniami, dokonywanej w wybranym momencie, z

użyciem co najmniej jednego miernika [4, s. 536], a także ustalenia przyczyn odchyleń od stanu oczekiwanego (pozytywnych i negatywnych) oraz wskazania na pożądane kierunki zmian.

Istotność tych informacji jest szczególnie podkreślana w sektorze finansów publicznych. Informacja ta z punktu widzenia strategii pozwala w szczególności na [7, s.175-176]: identyfikację specyficznych zagrożeń powstałych w rozwoju gospodarczym jednostki samorządu terytorialnego, podjęcie działań zmierzających do odwrócenia negatywnych i pogłębiających się trendów w procesach społeczno-gospodarczych, które mogą prowadzić do marginalizacji obszaru i trwałej zapaści gospodarczej. Na obszarach, w których procesy rozwoju zostały szybko zintensyfikowane, występuje potrzeba „uporządkowania” i sterowania żywiołowymi procesami. Stąd też znacząco przydatne mogą być procedury audytu wewnętrznego.

2. Wykorzystanie audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych

Pojęcie audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych jest często mylnie utożsamiane z badaniem ksiąg rachunkowych i rewizją sprawozdań finansowych. Audyt jest instrumentem mającym na celu wzmocnienie kontroli wewnętrznej.

Wskazuje się również, że audyt wewnętrzny: „jest kontrolą zarządczą, która działa poprzez pomiar i ewaluację efektywności innych kontroli” [2, s. 35]. Ze wskazanej definicji wynika, że audyt wewnętrzny może się stać w jednostce samorządu terytorialnego skutecznym narzędziem w ręku jej organów. „Audyt jest badaniem i oceną adekwatności i efektywności systemu kontroli wewnętrznej instytucji oraz jakości działania przy realizacji powierzonych jej zadań” [6, s. 72]. Audytem wewnętrznym, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, jest ogół działań, przez 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 [10, art. 35c, ust. 2]:

- 1) badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych,
- 2) ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem,
- 3) ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.

Możliwość zastosowania audytu finansowego w kontroli realizacji strategii jest wyznaczona tym, że audyt pozwala na obiektywną ocenę gospodarki finansowej danej jednostki samorządu terytorialnego z punktu widzenia zarówno dowodów i zapisów księgowych, jak też efektywności i gospodarności zarządzania finansowego oraz procesów gromadzenia i wydatkowania publicznych zasobów pieniądza.

Tym samym audyt wewnętrzny pozwala na uzyskanie dobrej jakościowo informacji. Jak to wskazuje się w literaturze przedmiotu: „dobra jakościowo i uzyskana we właściwym czasie informacja zmniejsza niepewność w podejmowaniu decyzji” [3, s. 15]. Warunkiem osiągnięcia wskazanego celu audytu wewnętrznego jest zachowanie procedury jego przeprowadzania. Procedura ta obejmuje [9, par. 11]:

- 1) szczegółowe warunki planowania audytu wewnętrznego oraz wzór planu audytu wewnętrznego,
- 2) tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz sposób współpracy z pracownikami komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny,
- 3) sposób dokumentowania wyników audytu wewnętrznego,
- 4) tryb sporządzania i elementy sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego.

Aby móc wykorzystać audyt wewnętrzny jako istotne narzędzie wspomagające zarządzanie, należy opracować [6, s. 158]:

1. Wzorce, normy i plany, mające zastosowanie w: ustalaniu celów polityki finansowej, tworzeniu norm prawa regulującego działalność finansową jednostki samorządu terytorialnego, a także będące podstawą porównań prowadzonych na podstawie przygotowanych planów finansowych (operacyjnych) i strategicznych (te ostatnie są uszczegółowieniem strategii).

2. Procedury decyzyjne osadzone na wykorzystaniu informacji pochodzącej z audytu wewnętrznego, kontroli i sprawozdawczości, pozwalające na podejmowanie decyzji i ich prawidłowe wykonanie.

3. System ewidencji działalności finansowej, umożliwiający sprawne prowadzenie audytu wewnętrznego – przede wszystkim czytelną rachunkowość i sprawozdawczość finansową, statystykę finansową.

4. System kontroli i analizy finansowej wraz z kończącą aprobatą (absolutorium) lub dezaprobatą danej działalności finansowej.

Aby audyt wewnętrzny był skuteczny, zwłaszcza z punktu widzenia wspomagania funkcji zarządzania, osoba wykonująca te czynności musi mieć szczególne kwalifikacje, które zostały określone ustawowo. Audytor powinien nie tylko cechować się wysokimi kwalifikacjami oraz moralnością, uczciwością i obiektywizmem, ale także wykonywać powierzone mu zadania zgodnie z zapisami ustawowymi i obowiązującą procedurą. Ponadto powinien mieć cechy uważnego i precyzyjnego analityka. To podejście, wykluczające posiadanie cech „biurokraty”, opiera się na cechach pracownika „wnikliwego i kreatywnego”. Te cechy powinny zapewnić w praktyce prawidłowość, skuteczność i obiektywizm przeprowadzenia czynności audytu. Właśnie te cechy są istotne z punktu widzenia wykorzystania audytu w kontroli realizacji strategii.

Jak to już podkreślano, oprócz zadań ustawowych niezwykle ważnym wyzwaniem dla audytu wewnętrznego staje się kreatywne oddziaływanie na proces reali-

zacji strategii danej jednostki samorządu terytorialnego. W tym celu audyt wewnętrzny powinien zmierzać do:

- 1) eliminowania błędów w obowiązujących przepisach i procedurach,
- 2) eliminowania błędów i ustalania przyczyn odchylenia od realizacji planu i strategii,
- 3) eliminowania procedur i przepisów hamujących postęp organizacyjny i rozwój oraz obniżających jakość świadczonych usług na rzecz społeczności lokalnej, która w wyniku realizacji strategii ma się przyczynić do wzmocnienia pozycji konkurencyjnej jednostki samorządu terytorialnego,
- 4) wzrostu wydajności i jakości pracy w podległych jednostkach organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego,
- 5) postulowania zmian mających na celu wyeliminowanie luk nie sprzyjających podwyższaniu skuteczności prowadzonych działań w zakresie realizacji strategii,
- 6) wprowadzania wszelkiego rodzaju innowacji w funkcjonowaniu i realizacji zadań w danej jednostce samorządu terytorialnego, sprzyjających racjonalizacji, zwiększaniu efektywności w wydatkowaniu środków publicznych oraz rozwojowi.

Wymienione wskazania mają na celu dostosowanie się do zmian w otoczeniu, zwiększenie skuteczności realizacji strategii, a także wspomoczenie wykonania zadań zgodnie z podstawowymi kryteriami gospodarki finansowej.

3. Audyt wewnętrzny jako instrument wspierający realizację strategii jednostki samorządu terytorialnego – przesłanki i ograniczenia

Jeżeli kontrola porównuje stan faktyczny z obowiązującymi przepisami i procedurami oraz nie bada racjonalności procedur i efektów uzyskanych na skutek podjętych działań, to audyt powinien w swych założeniach badać procesy finansowe pod kątem ich zasadności i racjonalności.

Z analizy istoty audytu wewnętrznego funkcjonującego w krajach wysoko rozwiniętych należy wnioskować, że audyt nie powinien powielać roli kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym. Koncepcję zastosowania audytu w kontroli realizacji strategii jednostki samorządu terytorialnego prezentuje rys. 1.

Oceniając umiejscowienie kontroli wewnętrznej i porównując z ideą zaprezentowaną na rys. 1, należy wskazać, że kontrola kończy się na badaniu ksiąg i zgodności procedur, analizie sprawozdań, porównywaniu wyników, korekcie odchylenia oraz doprowadzaniu do stanu zgodności z obowiązującymi procedurami i przepisami. Brak jest działań w zakresie zmian norm, procedur, a nawet prawa. O ile trudno jest zmienić prawo, ale można lobbować zmiany i w długim okresie doprowadzić do stanu pożądanego, o tyle procedury i normy obowiązujące w danej jednostce samorządowej mogą być zmienione w krótkim czasie.

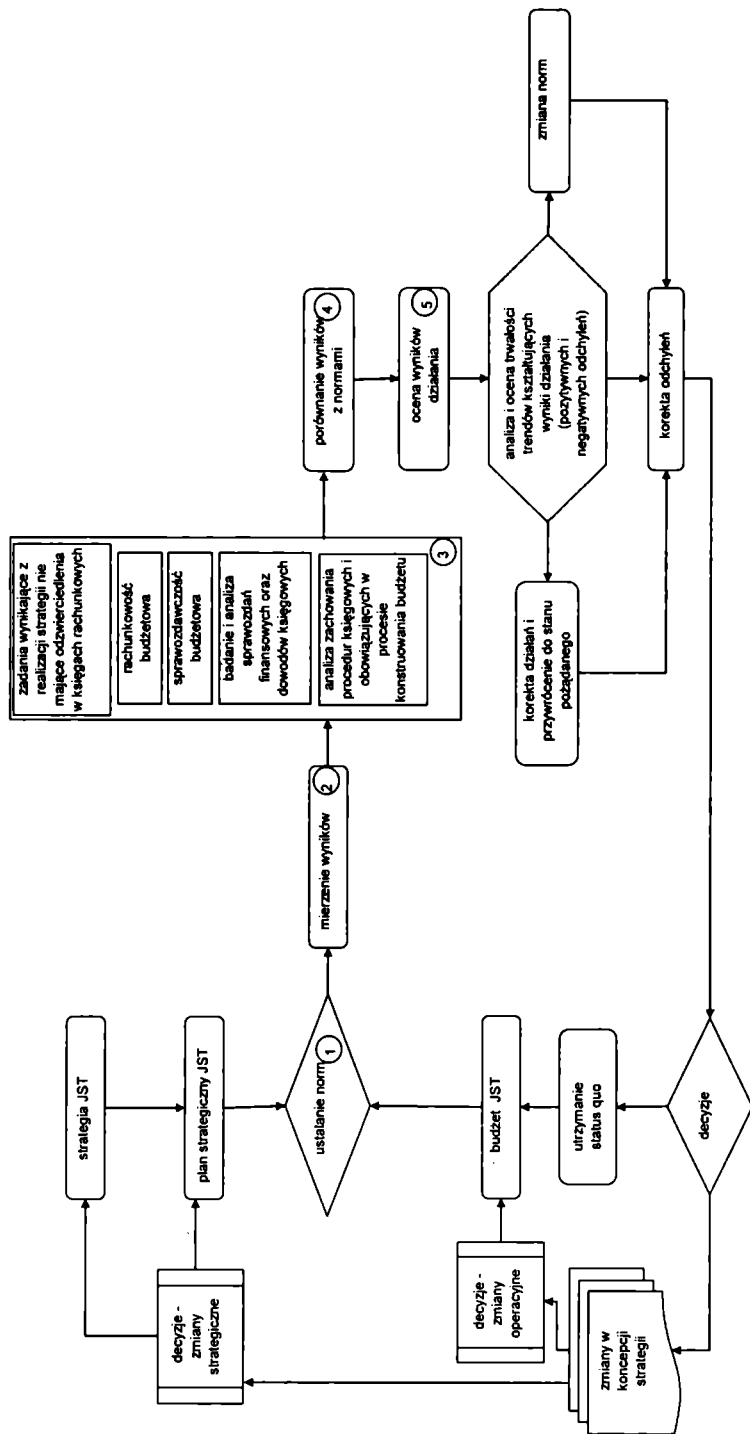
Audyt wewnętrzny zatem powinien wypełnić wskazaną lukę. Celem audytu jest zapewnienie niezależności weryfikacji przeprowadzanych kontroli oraz stanu organizacyjnego danej jednostki samorządu terytorialnego. Audyt ma wprowadzić niezależność w zakresie oceny i kontroli tych dziedzin, które są newralgiczne, oraz zapewnić kompleksowość ocen.

Jak wynika z rys. 1, zadaniem audytu jest pomiar stopnia realizacji zadań z punktu widzenia działań zarówno bieżących, jak i strategicznych. Tak samo ustala się normy, pomiary, analizy i badania sprawozdawczości oraz zadania wynikające z realizacji np. wieloletnich programów inwestycyjnych, skutkujących w przyszłości, ale kasowo nie ujętych w budżecie i sprawozdawczości. Dokonuje się porównania wyników osiągniętych z planem budżetu, planem finansowym oraz harmonogramem (w układzie decyzji bieżących) oraz analizy planów strategicznych i stopnia ich realizacji (np. chodzi tu o realizację wieloletnich programów inwestycyjnych oraz wieloletnich planów finansowych czy też o stopień wykonania programów działań ujętych w planach strategicznych).

Następnym krokiem jest dokonanie analizy i oceny trwałości trendów. Ten krok jest wyjątkowo ważny, gdyż audytor bada przyczyny odchyleń (pozytywnych lub negatywnych) i dokonuje wstępnego wnioskowania. Musi umiejętnie dobrać techniki i narzędzia umożliwiające mu dokonanie obiektywnych ocen. Do dyspozycji ma w szczególności narzędzia analizy finansowej, metody analizy trendów, metody analizy strategicznej. Chodzi tu o ocenienie przez audytora zarówno stosunków finansowych z otoczeniem, jak też rozliczeń wewnętrznych i czynników je kształtujących.

Elementem niezwykle istotnym jest dokonanie ocen, czy występujące odchylenia są wynikiem błędów i oszustw, czy też mają charakter obiektywny, wynikający z zachodzących zmian i wymagających działań dostosowawczych. Ponadto konieczne jest wskazanie na kierunki dokonywania korekt i wyrażenie opinii na temat możliwości i prawidłowości kontynuacji działalności.

Rosnąca rola audytu będzie wyrażała się zarówno w rozpoznaniu, określeniu, kwantyfikacji, jak też w ujęciu i interpretacji czynników warunkujących wzrost efektywności realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego, wyrażony stopniem realizacji budżetu oraz strategii. Ale również będzie pełnił on funkcję postulatyczną pod adresem decydentów w zakresie zmian w bieżących planach finansowych i harmonogramie poprzez wskazanie na potrzeby dokonywania zmian w planie budżetu w trybie ustawy o finansach publicznych. Niezależnie od zmian w zakresie bieżących działań, należy też wskazać, że wnioski audytu nie tylko będą służyły dokonywaniu ocen zgodności i stopnia realizacji strategii, ale również pozwolą na dokonanie korekt zmierzających do dostosowania się do zmian zachodzących w otoczeniu (wynikają one chociażby ze zmiany preferencji i potrzeb społeczności lokalnych).



Rys. 1. Koncepcja zastosowania audytu w kontroli realizacji strategii jednostki samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne.

Audyt wewnętrzny powinien się przyczyniać do wzrostu jakości świadczonych usług i realizacji postawionych przed samorządem zadań. Motywy podwyższania jakości w jednostkach samorządu są różne [2, s. 38]. Ważne jest przede wszystkim, aby osiągnąć efekt: uporządkowania procedur decyzyjnych, szybszego wykrywania i usuwania nieprawidłowości, osiągnięcia lepszej współpracy między pracownikami w urzędzie i ze społeczeństwem, wykreowania lepszego wizerunku samorządu w oczach społeczeństwa, doprowadzenia do redukcji odchyień, zwłaszcza zgodności z kryterium legalności, wzrostu poziomu satysfakcji społeczności lokalnej [1, s. 69]. Jeżeli takiej idei podporządkowana zostanie rola audytu w jednostkach samorządu terytorialnego oraz jeżeli zostaną zapewnione warunki do realizacji tak sformułowanego celu, to należy spodziewać się pozytywnych efektów wprowadzenia instytucji audytu do jednostek samorządu terytorialnego.

Czy wskazana koncepcja może mieć zastosowanie w praktyce funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego z punktu widzenia obowiązujących przepisów i logiki zarządzania jednostką samorządu terytorialnego? Odnosząc się do pierwszej kwestii, należy podkreślić, że to obowiązujące przepisy w zakresie audytu zmierzają do przygotowania obiektywnej i niezależnej oceny funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Tak został określony cel audytu w świetle przepisów ustawy o finansach publicznych [10, art. 35c]. Audyt ma wprowadzić niezależność w zakresie oceny i kontroli tych dziedzin, które są niewralgiczne, oraz kompleksowość ocen. Niestety, wprowadzone przepisy w zakresie audytu sprowadzają się wyłącznie do badania wskazanego zakresu i sprawdzenia wykonania zaleceń poaudytowych. Problem jest więc bardzo głęboki, bo kto ma wskazywać na potrzebę zmiany procedur, gdy są nieracjonalne i prowadzą do działań osłabiających lub nie przyczyniających się do osiągnięcia postawionego celu, zgodnie z zasadami: celowości, legalności, gospodarności i oszczędności.

Również niewłaściwe wydaje się nie tylko rozwiązanie w zakresie zaproponowanej koncepcji, ale i uzależnienie wprowadzenia audytu od wielkości jednostki. Zatem czy tylko w większych jednostkach powinien znaleźć miejsce audytor? Czy audyt nie jest potrzebny we wszystkich podmiotach sektora publicznego, bez względu na ich wielkość. Przecież chodzi o publiczne zasoby pieniądza oraz ich racjonalne wydatkowanie.

Z punktu widzenia logiki zarządzania wprowadzenie wskazanej koncepcji pozwoli na:

- 1) pożądaną zmianę miejsca audytora w strukturach jednostki samorządu terytorialnego i jego obowiązków; audytor uzyska tzw. moc sprawczą, uzyskane uprawnienia pozwolą mu wnioskować o pożądanym kierunkach zmian podwyższających sprawność i racjonalność prowadzenia gospodarki finansowej w jednostce,

2) wykorzystanie podejścia kompleksowego w badaniu stopnia realizacji strategii, która stanowi podstawę kreowania strategii rozwojowej jednostki samorządu terytorialnego,

3) podwyższenie jakości gospodarowania publicznymi zasobami, zwłaszcza finansowymi,

4) zwiększenie rangi ewidencji księgowej i sprawozdawczości jako podstawowego źródła materiału empirycznego, stanowiącego podstawę do analiz i wniosków prowadzonych przez audytora, służących podejmowaniu decyzji bieżących i strategicznych,

5) wprowadzenie kompleksowych procedur audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

Jak już wskazuje się w literaturze przedmiotu oraz praktyce samorządowej, organy i kadra kierownicza jednostek samorządu terytorialnego otrzymują dużą liczbę informacji, których nie są w stanie samodzielnie przetworzyć i wykorzystać do celów decyzyjnych. Istnieje zatem potrzeba wprowadzenia odpowiedniego systemu sprawozdawczości na potrzeby podejmowania decyzji bieżących i strategicznych. Wydaje się, że audyt wewnętrzny wobec tych wyzwań byłby w stanie sprostać tym zadaniom [8, s. 572]. Audyt może uporządkować sferę oceny racjonalnego prowadzenia gospodarki finansowej, umożliwić filtrowanie informacji, sprawozdania zaś powinny zawierać najistotniejsze informacje, stanowiące podstawę kreowania decyzji bieżących i strategicznych.

4. Podsumowanie

Wprowadzenie instytucji audytu w sektorze publicznym jest znaczącym krokiem w kierunku podniesienia jakości w zakresie świadczenia usług przez podmioty sektora publicznego. Ale dalszym krokiem i bardzo pożądanym byłoby wykorzystanie audytu wewnętrznego jako kompleksowego narzędzia oceny stopnia realizacji strategii realizowanej przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Audyt, mimo że został wprowadzony, wymaga ciągłego doskonalenia i stałej zmiany w zakresie jego umiejscowienia w strukturze organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego. Wykorzystanie audytu jest z punktu widzenia pragmatyki zarządzania jednostką samorządu terytorialnego kwestią czasu. Audyt powoli będzie stawał się narzędziem w rękach organów i kadry zarządzającej, które będzie wykorzystywane do podwyższania sprawności funkcjonowania jednostki samorządu terytorialnego oraz kreowania rozwoju. Konieczne jest dokonanie zmian mających na celu zapewnienie autonomiczności i niepowielania kompetencyjnego audytu oraz odniesienia jego zakresu nie tylko do celów bieżących, ale i do kontroli realizacji strategii. Audyt jest więc instytucją potrzebną, z założeniem jej niezależności i nadaniem statusu sprawczego w zakresie dokonywania istotnych zmian

zmierzających do podwyższenia jakości oraz gospodarowania zgodnego z wyznaczonymi zasadami gospodarki finansowej w ujęciach bieżącym i strategicznym.

LITERATURA

- [1] Bugdol M., *Zarządzanie jakością w administracji samorządowej*, Uniwersytet Opolski, Opole 2001.
- [2] Cadmus B., *Operational Auditing, a Tool for Modern Internal Auditors*, Orlando, Florida 1964.
- [3] Czekaj J., *Metody zarządzania informacją w przedsiębiorstwie*, AE, Kraków 2000.
- [4] Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2001.
- [5] *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, FRR w Polsce, Warszawa 1999.
- [6] Kuc B.R., *Audyty wewnętrzne. Teoria i praktyka*, Wyd. Menedżerskie PM, Warszawa 2002.
- [7] Markowski T., Stawasz D., *Ekonomiczne i środowiskowe aspekty zarządzania rozwojem miast i regionów*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2001.
- [8] Piszczyk A., *Czy istnieje paradygmat audytu wewnętrznego? [w:] Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie podnoszenia kwalifikacji kadry menedżerskiej*, red. B. Michera, AE, Kraków 2003.
- [9] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego, DzU nr 111, poz. 973.
- [10] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, DzU 2003 nr 15, poz. 148, z późn. zm.

ROLE OF INTERNAL AUDIT IN CONTROL OF REALIZATION A LOCAL AUTHORITY STRATEGY

Summary

The article presents problems of audit in local authority. The author discussed practical application in internal audit in public sector, rules, procedures and tasks. There is indicated internal audit as an instrument of control of realization a local authority strategy. The author discussed premises and restrictions to use this instrument.