

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 390

**Rachunkowość –
polityka makroekonomiczna –
globalizacja**

Redaktorzy naukowi

Zbigniew Luty

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Hanna Jurek

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-507-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Adamek: Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego.....	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Poppek: Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych.....	21
Anna Bartoszewicz: Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego.....	36
Melania Bąk: Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym.....	45
Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect	55
Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji.....	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> w ujęciu bilansowym i podatkowym	74
Jolanta Chluska: Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.....	82
Halina Chłodnicka: Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie.....	91
Marek Garbowski: Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym.....	104
Magdalena Giedroyć: Relewantność informacji sprawozdawczych	114
Jerzy Gierusz, Katarzyna Kolesnik, Sylwia Silska-Gembka: Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego	123
Magdalena Janowicz: Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości.....	142
Małgorzata Kamieniecka: Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości.....	160
Mariola Kotłowska: Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie	173
Edyta Łazarowicz: Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności.....	183
Edward PieliCHATy: Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków.....	191

Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Rewizja finansowa w jednostkach zainteresowania publicznego w świetle zmian dyrektyw unijnych...	203
Małgorzata Rówińska: Koszt historyczny i wartość godziwa aktywów – analiza modeli wyceny na podstawie wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie	212
Beata Sadowska: Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	222
Karol Schneider: Przestępczość ekonomiczno-finansowa a kreatywne aspekty księgowości	234
Joanna Toborek-Mazur: Kontrowersje wokół rozliczania fuzji w międzynarodowych standardach rachunkowości	242
Piotr Wanicki: Metody wyceny efektów prac badawczo-rozwojowych	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identyfikacja bezpieczeństwa ekonomicznego w literaturze i regulacjach prawnych	261
Edward Wiszniowski: Waluty wirtualne w rachunkowości	273
Grzegorz Zimon: Wpływ grupy marketingowo-zakupowej na sytuacje i wyniki finansowe przedsiębiorstw	283

Summaries

Jacek Adamek: The profile of a Muslim accountant – influencing elements	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek: Compliance testing in theory and practice of financial auditing	21
Anna Bartoszewicz: Transformation of internal audit in Poland – from compliance audit to performance audit	36
Melania Bąk: Accounting and its capital, that is accounting in nonmaterial dimension	45
Anna A. Bialek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Accounting policy used by the NewConnect listed companies	55
Anna A. Bialek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: The role of professional experience in accounting learning in Poland and Slovakia ...	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> in accounting and tax terms	74
Jolanta Chluska: Information aspects of the equity funds of the independent public health care units	82
Halina Chłodnicka: The impact of making evaluation of an enterprise in liquidation for the sale on a selected example	91
Marek Garbowski: The future of cooperative banks in the light of implementation of Basel III regulations into the Polish banking system ..	104
Magdalena Giedroyć: Relevance of reporting information	114

Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: The practitioners' approach to the recognition of provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37 – the results of an empirical study	123
Magdalena Janowicz: The role of an auditor in the process of business combinations.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Economic turnover as an interest legally protected by Accounting Law	142
Małgorzata Kamieniecka: Ethics in accounting today and in the past – evaluation of topicality of L. Pacioli postulates	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Under pressure. Lobbying influence on the shaping of accounting standards.....	160
Mariola Kotłowska: Determinants of performance measurement at the level of processes in a company	173
Edyta Łazarowicz: The significance and future of the prudence principle ...	183
Edward Pielichaty: The recognition of insurance revenues in bank bookkeeping	191
Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Financial audit of public interest entities in the light of amendments to relevant EU directives.....	203
Małgorzata Rówińska: Historical cost and fair value of assets – analyses of valuation models on the ground of some companies listed on the Warsaw Stock Exchange	212
Beata Sadowska: Accounting in the State Forests National Forest Holding	222
Karol Schneider: Economic and financial crime vs. creative aspects of accounting.....	234
Joanna Toborek-Mazur: Controversy over mergers accounting in the international accounting standards.....	242
Piotr Wanicki: Methods of research and development work effects valuation	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identification of economic safety in literature and legal regulations	261
Edward Wiszniowski: Virtual currencies in accounting	273
Grzegorz Zimon: Influence of marketing-purchasing groups on the performance and financial situation of companies	283

Anna Bartoszewicz

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

e-mail: anna.bartoszewicz@uwm.edu.pl

TRANSFORMACJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W POLSCE – OD AUDYTU ZGODNOŚCI DO AUDYTU EFEKTYWNOŚCIOWEGO

TRANSFORMATION OF INTERNAL AUDIT IN POLAND – FROM COMPLIANCE AUDIT TO PERFORMANCE AUDIT

DOI: 10.15611/pn.2015.390.03

Streszczenie: Audyt wewnętrzny w Polsce funkcjonuje od ponad 12 lat, a jego kształt zmienił się kilkakrotnie. Początkowo rola audytora była skoncentrowana na badaniu zgodności funkcjonowania jednostki z przepisami prawa oraz weryfikacji prawidłowości wykonania przez nią zaplanowanych zadań. Jednak kolejne dostosowania prawne audytu w Polsce do ram światowych, transformowały funkcjonujący audyt zgodności w kierunku audytu efektywnościowego. Jest to koncepcja audytu skierowana na weryfikację podejmowanych działań przez jednostkę i osiągniętych przez nią rezultatów pod kątem efektywności, wydajności i gospodarności. Celem artykułu jest wskazanie kierunku zmiany audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce oraz diagnoza czynników stymulujących jego prowadzenie i rozwój. Rozważania przeprowadzono w oparciu o akty prawne, regulujące funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Polsce oraz literaturę z przedmiotowego zakresu. W artykule podkreślono wagę zagadnień audytu, który w aktualnym kształcie kieruje działania na efektywność pracy jednostek sektora finansów publicznych oraz weryfikuje realizowane przez nie cele.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, efektywność, audyt efektywnościowy, racjonalizacja finansów, rozliczalność.

Summary: Internal auditing has functioned in Poland for over 12 years, and its shape has changed several times. Initially, the role of an auditor was to focus on studying the functioning of a unit compliance with the law and to verify the accuracy of the performance of its scheduled tasks. However, the subsequent legal adjustments have changed Polish auditing from compliance auditing to performance auditing. This is a new concept of auditing aimed at verifying the actions taken by a unit in terms of effectiveness, efficiency and economy. The aim of the article is to indicate the direction of change of internal auditing in Polish public finance sector and to diagnose the factors stimulating its operation and development. The article highlights the importance of the issues that concern auditing which in the present form

directs actions at the efficiency of public sector entities and verifies the objectives pursued by them.

Keywords: internal audit, effectiveness, performance audit, rationalization of finance, accountability.

1. Wstęp

Wprowadzenie audytu wewnętrznego do jednostek sektora finansów publicznych w Polsce było efektem dostosowywania prawa polskiego do wymogów Unii Europejskiej. Początkowo działalność audytu wewnętrznego skupiona była jedynie na weryfikacji prowadzonych przez dany podmiot działań w zakresie gospodarki finansowej. Tym samym omijano inne obszary organizacji, których funkcjonowanie ma również istotny wpływ na osiągnięte rezultaty.

Zmiana zapisów w ustawie o finansach publicznych doprowadziła do transformacji audytu wewnętrznego, wymuszając jednocześnie zmianę podejścia do auditingu w Polsce.

Nowa koncepcja audytu zakwestionowała leżącą u jego podstaw weryfikację zgodności procedur i metod na rzecz analizy przyczynowo-skutkowej, która jest kluczem do oceny osiągniętych przez jednostkę rezultatów. Audyt zgodności (*compliance audit*) transformował w kierunku audytu efektywnościowego (*performance audit* lub *value for money audit*).

Mając na uwadze powyższe spostrzeżenia, za cel niniejszego artykułu przyjęto wskazanie kierunku zmiany audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce oraz diagnozę czynników stymulujących jego prowadzenie i rozwój. Rozważania przeprowadzono w oparciu o akty prawne, regulujące funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Polsce oraz literaturę z przedmiotowego zakresu.

2. Audyt wewnętrzny w Polsce – filozofia zmian

Audyt wewnętrzny w Polsce został wprowadzony w 2002 roku [Ustawa z 27 lipca 2001 roku...]. Należy jednak podkreślić, iż pierwsze lata jego funkcjonowania można określić jako proces modernizacji administracji oparty na benchmarkingu, który polegał na przygotowaniu kadry audytorskiej i wdrożeniu sprawdzonych w innych państwach rozwiązań w zakresie audytu.

W celu wprowadzenia tego narzędzia utworzono w strukturach jednostek sektora finansów publicznych komórki audytu wewnętrznego i opracowano ramy ich funkcjonowania. Początkowo audyt wewnętrzny w Polsce określany był jako „(...) ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności (...)” [Ustawa

z dnia 27 lipca 2001 roku... , art. 35c]. Rolą audytora było przeprowadzenie badania dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych, a także weryfikacja systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi.

Kształt audytu ewaluował po wejściu w życie Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych. Wprowadzone zmiany kładły nacisk na dalsze jego dostosowanie do standardów międzynarodowych.

W świetle nowej definicji zadaniem audytora była ocena w szczególności: zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi, efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli, a także wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu (por. art. 48 ust. 2 ustawy z 30 czerwca 2005 roku).

Ostatnia zmiana definicji audytu nastąpiła 1 stycznia 2010 roku i transformowała ideę audytu z aspektu finansowo-rachunkowego na finansowo-zarządczą, obejmując swoim zakresem wszystkie obszary działania jednostki.

W myśl art. 272 ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny stał się działalnością 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. Ocena, o której mowa, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Powyższa ewolucja audytu wynikała z wprowadzenia do jego definicji pojęcia kontroli zarządczej¹, stanowiąca ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Jej celem jest zapewnienie w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji, zarządzania ryzykiem. Audytor wewnętrzny w ramach oceny systemu kontroli zarządczej, obejmującej swoim zakresem wszystkie aspekty funkcjonowania jednostki jest skoncentrowany na celach jednostki i sprawności ich realizacji [Smoleń (red.) 2014, s. 1247].

Obecna transformacja audytu ukierunkowała go na efekty, co umożliwia, szczególnie w sektorze finansów publicznych, ocenę wykorzystania przez instytucje państwowe środków publicznych z punktu widzenia: efektywności, gospodarności i wydajności.

Wagę audytu efektywnościowego zaakcentowało również Ministerstwo Finansów, które jest odpowiedzialne za koordynację audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, wskazując na konieczność prowadzenia audytów efektywno-

¹ Wprowadzenie pojęcia kontroli zarządczej nastąpiło art. 68 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych.

ściowych dla ekonomicznego, efektywnego i skutecznego prowadzenia gospodarki środkami publicznymi [Ministerstwo Finansów 2008].

3. Audyt efektywnościowy jako nowa koncepcja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

Audyt efektywnościowy definiowany jest jako: „systematyczne, celowe, zorganizowane i obiektywne badanie działań podejmowanych w ramach sektora finansów publicznych z wykorzystaniem kryterium efektywności, wydajności i gospodarności. Dostarcza on decydom/kierownikom poszczególnych jednostek oceny podejmowanych przez nie działań. Przy czym gromadzone informacje, spostrzeżenia i zalecenia służą promowaniu odpowiedzialnego, uczciwego i efektywnego sposobu prowadzenia działalności w ramach sektora” [Ministerstwo Finansów 2008].

Specyfika audytu efektywnościowego nie obliuguje do centralizacji badania audytowego na zagadnienia związane z przepisami prawa czy prawidłowości sprawowania kontroli nad wykonaniem danego zadania. Kluczowa jest analiza osiągniętych wyników lub ocena podjętych działań przez jednostkę z punktu widzenia efektywności, wydajności i gospodarności.

Przyjmując jako podstawę zarówno zakres podmiotowy, jak i przedmiotowy audytu efektywnościowego, wyodrębnia się następujące jego typy (tab. 1).

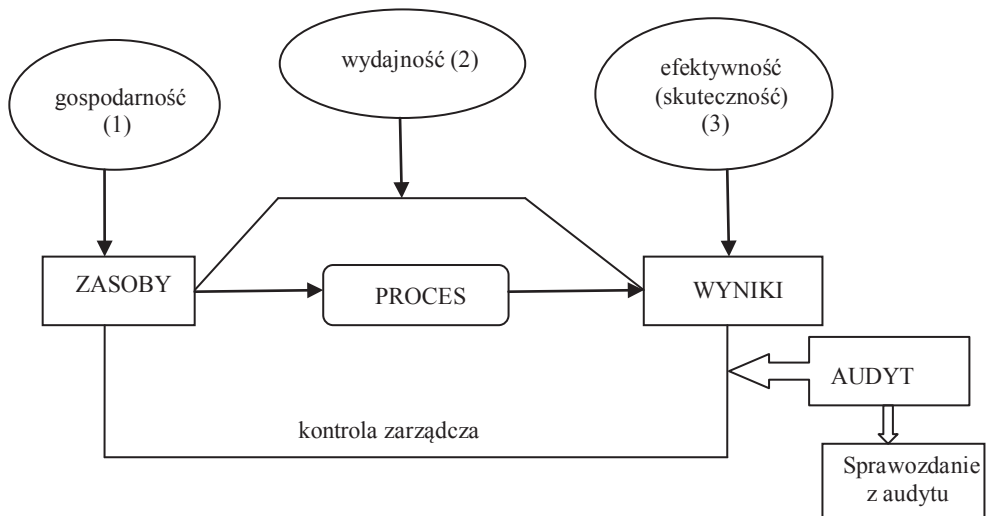
Tabela 1. Typy audytów efektywnościowych

Lp.	Typ audytu	Charakterystyka	Przykładowe zadanie audytowe
1	2	3	4
1	audyt funkcjonalny	jest ukierunkowany na przeprowadzenie badania w odniesieniu do większości, bądź wszystkich jednostek wybranego obszaru funkcjonalnego	audyt efektywności zarządzania zasobami ludzkimi w sektorze finansów publicznych
2	audyt sektorowy	jest skoncentrowany na dokonaniu analizy wybranych/wszystkich obszarów działalności realizowanej przez jednostki funkcjonujące w ramach danego sektora	audyt efektywności działań z zakresu wsparcia rolnictwa realizowany przez jednostki odpowiedzialne za tę dziedzinę gospodarki
3	audyt jednostki	odnosi się do wybranej jednostki sektora finansów publicznych i skierowany na dokonanie przeglądu wszystkich aspektów podejmowanych przez nią działań	audyt efektywności działań podejmowanych przez jednostkę odpowiedzialną za nadzór nad spółkami kapitałowymi
4	audyt obszaru działalności	jest ukierunkowany na przeprowadzenie badania wybranego rodzaju działań/zadań realizowanych przez daną jednostkę	audyt efektywności działań realizowanych przez jednostkę odpowiedzialną za wydanie koncesji na eksploatację złóż

Tabela 1, cd.

1	2	3	4
5	audyt zadania	odnosi się do konkretnej jednostki, jednak skoncentrowany jest na analizie określonego zadania zrealizowanego lub realizowanego przez tę jednostkę	audyt efektywności działań podjętych przez jednostkę odpowiedzialną za realizację zadania w zakresie przygotowania i przeprowadzenia egzaminu gimnazjalnego
6	audyt bezpośrednich rezultatów	realizowane czynności audytowe ukierunkowane są na sformułowanie oceny na temat rezultatów osiągniętych w wyniku czynności podjętych przez daną jednostkę w związku z wykonaniem określonego zadania	audyt efektów osiągniętych w wyniku działań podjętych przez wyspecjalizowane agendy rządowe w przypadku klęski żywiołowej o dużym okresie oddziaływania
7	audyt systemu kontroli wewnętrznej	realizowane czynności audytowe skoncentrowane są na przeprowadzeniu badania efektywności funkcjonowania kontroli wewnętrznej ustanowionej w danej jednostce czy w ramach danego programu	badanie działań podejmowanych przez wybrany urząd regulacyjny (ukierunkowanie badania na sprawdzenie efektywności i wydajności realizowanych procesów)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1091512/audyt_ efektywnosciowy._metodyka.pdf].



Rys. 1. Relacja między gospodarnością, wydajnością i efektywnością w działalności jednostki sektora finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Ohman 2011, s. 109].

Niezależnie od wyboru typu audytu efektywnościowego, realizacja zadań audytowych „(...) dąży do poprawy rozliczalności i wydajności podmiotów sektora finansów publicznych, dzięki czemu społeczeństwo otrzymuje wartość dodaną z prowadzonych przez jednostki usług. (...) Audytorzy przeprowadzając audyty efektywnościowe w miejsce zapewnienia zgodności działań z odpowiednimi standardami starają się wyrazić opinię na temat gospodarności, wydajności i skuteczności funkcjonowania danej organizacji” [State Audit Institution 2010].

Zależności pomiędzy wymienionymi elementami w działalności jednostki sektora finansów publicznych w kontekście audytu efektywnościowego zilustrowano na rys. 1.

Zgodnie ze wskazaniem, badanie gospodarności jednostki następuje poprzez weryfikację wykorzystania zasobów w kontekście minimalizacji kosztów przy danych nakładach (1). Wydajność działalności podmiotu (2) jest natomiast analizowana z punktu widzenia relacji pomiędzy wykorzystanymi zasobami a osiągniętymi wynikami. Z kolei badanie pod kątem efektywności czy też skuteczności (3) zakłada koncentrację na produktach (wynikach), będących rezultatem podjętych działań. Założenia audytu efektywnościowego są jednocześnie spójne ze Standardami INTOSAI, w których stwierdza się „Pełen zakres kontroli w sektorze publicznym obejmuje kontrolę prawidłowości oraz kontrolę wykonania zadań” oraz „Kontrola wykonania zadań odnosi się do kontroli oszczędności, wydajności i skuteczności” [Najwyższa Izba Kontroli 2015].

4. Audyt zgodności a audyt efektywnościowy

Pomimo iż poszczególne etapy audytu efektywnościowego w zasadniczy sposób nie odbiegają od standardowego audytu zgodności, to jednak należy uwzględnić w jego realizacji kilka istotnych różnic. Syntetyczne zestawienie w tym zakresie zamieszczono w tab. 2.

Tabela 2. Zestawienie różnic pomiędzy audytem zgodności a audytem efektywnościowym

Wyszczególnienie	Audyt zgodności	Audyt efektywnościowy
1	2	3
Planowanie audytu	operacyjne	strategiczne
Cel audytu	weryfikacja zgodności z przepisami prawa oraz poprawności sprawowania kontroli nad jego realizacją	weryfikacja realizacji celów jednostki, analiza osiągniętych wyników oraz ocena działań jednostki pod kątem gospodarności, efektywności i skuteczności
Techniki audytu	głównie wywiady z pracownikami, analiza dokumentów źródłowych oraz obserwacja	analiza przyczynowo-skutkowa w odniesieniu do zasobów i osiągniętych celów jednostki oraz działań przez nią podejmowanych

Tabela 2, cd.

1	2	3
Punkt odniesienia w ocenie	przepisy prawne oraz regulacje wewnętrzne jednostki	ustalone kryteria przez audytora weryfikujące zrealizowane cele i podjęte działania jednostki
Oceniany proces w audytowanej jednostce	kontrola wewnętrzna, kontrola finansowa	kontrola zarządcza
Sprawozdawczość	sprawozdanie z przeprowadzonego zadania audytowego, zawierające wyniki przeprowadzonego badania pod kątem zgodności prowadzonych działań z przepisami prawa	sprawozdanie z przeprowadzonego zadania audytowego, weryfikujące prowadzone działania przez audytowany podmiot z szeroką interpretacją wyników w odniesieniu do celów jednostki
Przeznaczenie wyników audytu	zapewnienie kierownictwa o adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania i kontroli w jednostce pod kątem zgodności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi	– zapewnienie społeczeństwa o jakości zarządzania środkami publicznymi, – promowania lepszych praktyk zarządzania, – poprawa gospodarności i skuteczności w pozyskiwaniu i wykorzystywaniu zasobów, – efektywność w osiąganiu celów
Odbiorcy wyników	kierownictwo jednostki	– kierownictwo jednostki, – społeczeństwo w kontekście rozliczalności publicznej

Źródło: opracowanie własne.

Świadomość różnic metodycznych w przeprowadzaniu audytu wewnętrznego według koncepcji audytu efektywnościowego wymusza konieczność odpowiedniego przygotowania do jego przeprowadzenia. Czynniki warunkującymi efektywność prac audytowych są:

- jasno sprecyzowane cele działalności audytowanej jednostki,
- przegląd jednostki poprzedzający planowanie audytu z ukierunkowaniem na wykorzystanie zasobów i osiągnięte rezultaty,
- opracowanie wskaźników pomiaru dokonań w formie mierników jakości, efektywności działania oraz kosztu usługi,
- przygotowanie sprawnego systemu pozyskiwania i analizowania danych umożliwiającego ocenę realizowanych działań pod kątem gospodarności, efektywności i skuteczności.

Wsparciem dla audytu efektywnościowego są także: sprawny przepływ informacji w jednostce, bieżący monitoring stopnia osiągnięcia celów oraz wdrożony system raportowania zarządczego.

5. Zakończenie

Wszystkie działania w ramach sektora publicznego mają być przydatne obywatelom. Dlatego ważne jest, aby zasoby jednostki, za pośrednictwem różnych procesów, mogły być przekształcone w produkt lub usługę z satysfakcjonującym wynikiem [Ohman 2011, s. 109].

Audyt wewnętrzny ma teraz szansę na zmianę swojej roli w procesie zarządzania ryzykiem na bardziej strategiczne podejście, które nie tylko zapobiega występowaniu ryzyka w przyszłości, ale także pozwala jednostce działać bardziej efektywnie [Boża-Avram, Pop, Boża-Avram 2009, s. 208].

W przypadku sektora prywatnego czynnikami wpływającymi na efektywność działania są między innymi konkurencja z innymi podmiotami, wymagania właścicieli czy oczekiwania klientów. W odniesieniu do sektora publicznego oddziaływanie konkurencji jest zazwyczaj znikome, a jego funkcję powinna spełniać skuteczna i efektywna kontrola zarządcza. Oceny prawidłowości jej działania dokonuje audyt efektywnościowy.

Pomimo wielu argumentów przemawiających za koniecznością stosowania nowego podejścia do audytu, nadal w wielu jednostkach funkcjonuje on jako rutynowe sprawdzanie zgodności [Moeller 2011, s. 31]. W przekonaniu autorki instytucje sektora publicznego w Polsce nie wykorzystują w pełni audytu efektywnościowego, przez co nie jest możliwa ocena ich działalności pod kątem gospodarności, wydajności i efektywności.

Audyt efektywnościowy nie jest procesem szablonowym, do jego przeprowadzenia niezbędne jest bowiem spore doświadczenie w audycie. Dlatego też jego niewykorzystywanie może wynikać z braku znajomości specyfiki audytu efektywnościowego i metodologii jego przeprowadzania przez audytorów wewnętrznych. Czynnikiem obniżającym jego użycie może być także niski poziom dojrzałości organizacyjnej jednostek. Wdrożenie bowiem audytów efektywnościowych w dużej mierze zależy również od nastawienia kierowników jednostek do tego zagadnienia. Być może obawa przed „rozliczalnością publiczną” (*accountability*), a tym samym – przed rozliczeniem poszczególnych instytucji z wykonania zadań i wydanych środków publicznych, zniechęca do wykorzystania tego narzędzia.

W jakim zakresie audyt efektywnościowy jest wykorzystywany przez jednostki sektora finansów publicznych w Polsce oraz jaką rolę pełni w ich funkcjonowaniu, na te pytania odpowiedzą wyniki prowadzonych badań.

Literatura

Boża-Avram C., Pop A., Boża-Avram F., *The future perspectives of the internal audit function*, “Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica”, 11(1), 2009.

- http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1091512/audyt_efektywnosciowy._metodyka.pdf, (15.01.2015).
- Kołosowska B., Bartoszewicz A., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wydanie 2, red. P. Smoleń, *Dział VI. Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Ministerstwo Finansów, Departament Polityki Wydatkowej, *Dobre praktyki w zakresie audytu efektywnościowego*, http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/audyt-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym/metodyka-i-dobre-praktyki/metodyka/-/asset_publisher/M9wS/content/audyt-efektywnosciowy (27.10.2014).
- Moeller R., *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Oficyna a Wolters Kluwer bussines, Warszawa 2011.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Standardy i wytyczne kontroli wykonania zadań na podstawie standardów kontroli INTOSAI i praktyki*, <http://www.nik.gov.pl/plik/id,2047.pdf> (20.01.2015).
- Ohman P., *Value for money and the rule of law: The (new) performance audit in Sweden*, "International Journal of Public Sector Management" 2011, vol. 24, no. 2.
- State Audit Institution, <http://saiwb1.saiuae.gov.ae/English/Pages/PerformanceAudit.aspx> (30.10.2010).
- 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 działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, Dz. U. nr 102, poz. 1116.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych, Dz. U. 2005 nr 249, poz. 2104.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz. U. nr 157, poz. 1240 ze zm.