

**KONTROLA ZARZĄDCZA
W JEDNOSTKACH
SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

SPIS TREŚCI:

Strony:

2	Słowo wstępne
2	Kontrola zarządcza w JST – wyniki ankiety
6	Mechanizmy kontroli
7	10 mitów o audycie wewnętrznym
12	Usługodawca zewnętrzny audytu wewnętrznego
15	Od Redakcji

tel.: 22 694 30 93

fax: 22 694 33 74

e-mail:
sekretariat.DA@mofnet.gov.pl

OPRACOWANIE: DEPARTAMENT AUDYTU SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

WARSZAWA, CZERWIEC 2012



SŁOWO WSTĘPNE

Szanowni Państwo,

oddajemy w Państwa ręce trzeci numer Biuletynu poświęconego kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego (dalej jst). Wierzimy, że dzięki naszym publikacjom korzyści, jakie skutecznie działająca kontrola zarządcza może przynieść kierującym jednostkami sektora finansów publicznych są coraz łatwiejsze do dostrzeżenia, zaś samo pojęcie kontroli zarządczej coraz bardziej zrozumiałe.

W tym numerze zachęcamy do zapoznania się z materiałem dotyczącym kolejnego elementu *Standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*¹, czyli *Mechanizmów kontroli*, jak również do przyjrzenia się ogólnym konkluzjom wynikającym z przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów (dalej MF) ankiety nt. dotychczasowych praktyk w zakresie kontroli zarządczej stosowanych w jst.

W ślad za 10 mitami o kontroli zarządczej, zawartymi w poprzednim wydaniu Biuletynu, przedstawiamy „10 mitów o audycie wewnętrznym”. Chcemy niniejszą publikacją podważyć najważniejsze błędy w postrzeganiu tej funkcji i uczynić ją bardziej efektywną i skuteczną.

Przedstawiamy również wyniki analiz instytucji usługodawcy zewnętrznego, prowadzącego audyt wewnętrzny w coraz większej liczbie jednostek. Instytucja ta jest szczególnie popularna w jst.

¹ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych

Życząc interesującej lektury liczymy na dalsze żywe zainteresowanie i propozycje zagadnień do kolejnych publikacji.

Agnieszka Giebel
Dyrektor Departamentu
Audytu Sektora Finansów Publicznych
Ministerstwa Finansów

KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – WYNIKI ANKIETY

Do Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych docierały opinie zarówno kontrolerów Najwyższej Izby Kontroli (dalej NIK), jak i samych kierowników jednostek, że poziom wiedzy i rozumienia zagadnień dotyczących kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym nie jest wystarczający. Postanowiliśmy sprawdzić prawdziwość tego stwierdzenia i podjąć próbę zidentyfikowania kwestii, które budzą największe wątpliwości. W tym celu na przełomie grudnia 2011 r. i stycznia 2012 r. do kierowników 2 809 jst została skierowana *Ankieta dotycząca kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jst*. Na podstawie 2 561 ankiet przesłanych do MF została sporządzona [Analiza wyników badania ankietowego przeprowadzonego w jst z zakresu wybranych zagadnień kontroli zarządczej](http://www.mf.gov.pl/_files_/audyt_wewn_i_kontrola_zarz/kontrola_zarzadcza_w_sektorze_publicznym/metodyka_i_do_bre_praktyki/opracowania_nt_kz/20120525_analiza_ankiet_jst.pdf), której pełna wersja została opublikowana na stronie internetowej Ministerstwa Finansów².

² http://www.mf.gov.pl/_files_/audyt_wewn_i_kontrola_zarz/kontrola_zarzadcza_w_sektorze_publicznym/metodyka_i_do_bre_praktyki/opracowania_nt_kz/20120525_analiza_ankiet_jst.pdf



Poniżej przedstawiamy wybrane informacje oraz wynikające z nich wnioski, zachęcając jednocześnie do zapoznania się z całą *Analizą*.

PRZEPISY PRAWA

98,8% ankietowanych zadeklarowało znajomość przepisów *ustawy o finansach publicznych*³ dotyczących kontroli zarządczej. Równie liczna grupa ankietowanych (96,7%) potwierdziła także zrozumienie dla obowiązków, jakie wynikają z tych przepisów dla praktyki zarządzania.

W przeważającej większości (ponad 92%) ankietowani zadeklarowali również podjęcie działań mających na celu upowszechnienie wiedzy nt. obowiązków z zakresu kontroli zarządczej przez kierownictwo urzędu oraz kierowników samorządowych jednostek organizacyjnych.

Zwraca uwagę fakt, że kwestie dotyczące przepisów prawa stosunkowo najczęściej były wskazywane jako źródło ograniczeń i problemów.

W tym zakresie zwracano uwagę m. in. na zbyt dużą ogólnikowość przepisów prawa oraz ich niedostosowanie do sytuacji małych jst.

W odpowiedzi na te zastrzeżenia chcemy podkreślić, że to właśnie ogólny charakter uregulowań prawnych dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej sprawia, że możliwe jest wykorzystanie rozwiązań już istniejących w jednostce. Kontrola zarządcza ma służyć doskonaleniu zarządzania uwzględniając różnorodność jednostek sektora finansów publicznych – ich wielkość, wykonywane zadania,

wewnętrzną strukturę, etc. Dlatego normy dotyczące poszczególnych elementów kontroli zarządczej zostały ograniczone do niezbędnego minimum. Dzięki temu każda jednostka może przyjąć własne rozwiązania dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej, dostosowując je do swojej specyfiki. Przy czym nadrzędnym wyznacznikiem poprawności stosowanych rozwiązań jest to, czy prowadzą do realizacji celów i zadań jednostki zgodnie z prawem, efektywnie, terminowo i oszczędnie.

SAMOOCENA

Z badania ankietowego wynika, że jedynie niewiele ponad połowa jst przeprowadziła samoocenę kontroli zarządczej (54,5%).

Spośród jednostek, które przeprowadziły samoocenę ponad 84% wskazało, że w wyniku tego procesu usprawniono zarządzanie. W pozostałych nie stwierdzono takiego wpływu.

Liczba jst, które przeprowadziły samoocenę jest stosunkowo niewielka, szczególnie gdy weźmie się pod uwagę fakt, że ponad 80% ankietowanych potwierdziło rozumienie obowiązków wynikających z przepisów dla praktyki zarządzania.

Warto podkreślić, że samoocena przeprowadzona w formie ankiety pozwala na dokonanie ogólnej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej przez pracowników i kierownictwo jednostki w stosunkowo krótkim czasie i przy niewielkim nakładzie pracy⁴. Daje jednocześnie odpowiedź na pytanie, co w jednostce działa poprawnie, a w jakim obszarze należy wdrożyć zmiany organizacyjne. Dlatego jej coroczne przeprowadzenie pozwala na bieżąco

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.)

⁴ Oprócz przeprowadzenia samooceny za pomocą ankiety można wykorzystać inne narzędzia służące temu celowi, są one jednak bardziej pracochłonne i czasochłonne.



monitorować przebieg procesów w jednostce i stan zarządzania jednostką w ocenianych obszarach. Co ważne, samoocena w każdym roku może dotyczyć innego, wybranego elementu kontroli zarządczej.

ROLA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

97,6% ankietowanych potwierdziło, że audyt wewnętrzny udzielał wsparcia kierownictwu urzędu oraz kierownikom samorządowych jednostek organizacyjnych w rozumieniu i stosowaniu przepisów oraz *Standardów kontroli zarządczej*. Z tej grupy 64,1% ankietowanych nie wskazało jednak żadnej z zaproponowanych w ankiecie form wsparcia udzielanego przez audyt wewnętrzny.

Pozostali ankietowani, wskazując konkretny rodzaj wsparcia udzielanego przez audyt wewnętrzny, wymieniali:

- ocenianie kontroli zarządczej w wybranych aspektach działalności jst lub w wybranych jednostkach organizacyjnych;
- prowadzenie szkoleń;
- udział w pracach zespołów;
- opiniowanie regulacji wewnętrznych;
- uczestnictwo w naradach;
- inne, w tym czynności doradcze wykonywane na rzecz kierownika jednostki.

W przypadku 61 jednostek (2,4%) ankietowani stwierdzili, że audyt wewnętrzny w żaden sposób nie wspierał kierowników jednostek.

Należy pamiętać, że podstawowym zadaniem audytora wewnętrznego jest dostarczanie kierownikowi jednostki niezależnej i obiektywnej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce w ramach prowadzonych zadań zapewniających.

Jako niepokojący należy uznać fakt, że na dokonywanie tej oceny przez audytorów wewnętrznych wskazuje zaledwie mniej niż co trzeci z ankietowanych.

Należy jednocześnie podkreślić, że wiedza audytora wewnętrznego o funkcjonowaniu jednostki jest jednym z wielu źródeł wykorzystywanych do monitorowania i oceny kontroli zarządczej. Brak obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce nie może stać się uzasadnieniem niepodejmowania działań na rzecz zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej.

KONTROLE ZEWNĘTRZNE

W 70,4% ankietowanych jednostek zostały przeprowadzane kontrole zewnętrzne, w pozostałych blisko 30% nie było żadnych kontroli.

Jednocześnie w przypadku 46% ankietowanych (spośród 1804 jst, które podlegały kontroli) stwierdziło, że przeprowadzona kontrola zewnętrzna nie dotyczyła żadnego z pięciu elementów kontroli zarządczej (tj. środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena).

Biorąc pod uwagę to, że kontrola zarządcza oznacza stałe dokonywanie oceny organizacji pod kątem zdolności do osiągnięcia wyznaczonych celów oraz poprawianie narzędzi zarządzania nie można sobie wyobrazić sytuacji, w której kontrola zewnętrzna nie obejmowała przynajmniej jednego z elementów kontroli zarządczej.

Dokumenty pokontrolne zawierają m.in. opinie o działaniu elementów kontroli zarządczej w jednostce i wynikają z niezależnego i profesjonalnego spojrzenia kontrolerów na organizację, działalność i sposób funkcjonowania jednostki.



Dlatego warto pamiętać o wykorzystywaniu ich jako jednego z istotnych źródeł informacji o stanie kontroli zarządczej.

RÓŻNE ROZUMIENIE POJĘCIA KONTROLI ZARZĄDCZEJ PRZEZ INSTYTUCJE KONTROLNE

W pierwszej połowie 2011 r. Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła kontrolę „Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego”. Kontrola dotyczyła oceny sposobu wdrożenia kontroli zarządczej w jst oraz wywiązywania się z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego. W ocenie NIK „wprowadzone w gminach rozwiązania organizacyjne w ograniczonym zakresie uwzględniały Standardy kontroli zarządczej, a przez to nie spełniały także wymogów jakościowych określonych w przepisach prawa”. NIK wskazywała w ten sposób na istnienie rozbieżności pomiędzy założeniami systemu określonymi w *Standardach kontroli zarządczej* a praktyką ich stosowania.

Zwraca uwagę fakt, iż kontrolerzy dokonywali oceny stosowania *Standardów kontroli zarządczej* i *Standardów audytu wewnętrznego*⁵ w taki sposób, jakby były one przepisami prawa wymagającymi bezpośredniego, niemal „dosłownego” wdrożenia (np. w formie wewnętrznych regulacji). W istocie zaś ważniejsze niż zapewnienie formalnej zgodności wewnętrznych regulacji ze *Standardami kontroli zarządczej* jest faktyczne nieuwzględnianie danego elementu w podejmowanych działaniach, co może w efekcie zagrażać realizacji przyjętych celów. W jednostce może bowiem

obowiązywać Kodeks etyki, z którym mają obowiązek zapoznać się wszyscy pracownicy, pisemnie potwierdzając ten fakt, a pomimo tego *Standard kontroli zarządczej* - *Przestrzeganie wartości etycznych* może nie być przestrzegany.

Uwagę kontrolerów NIK zwracały także opóźnienia w przyjęciu rozwiązań z zakresu kontroli zarządczej wynikających z *ustawy o finansach publicznych*. Warto w tym miejscu podkreślić, że zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej wymaga czasu. Należy brać także pod uwagę znaczny okres, jaki musi upłynąć, aby świadomość istoty kontroli zarządczej upowszechniła się wśród osób zarządzających jednostkami, jak i pozostałych pracowników. Rozwiązania przyjęte w *ustawie o finansach publicznych* mają na celu długofalową zmianę w sposobie zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych.

W wystąpieniach pokontrolnych pojawiało się także oczekiwanie dotyczące wprowadzania kontroli zarządczej w formie sformalizowanego systemu (np. w formie jednego dokumentu). Należy zwrócić uwagę, że oczekiwanie takie nie było nigdy formułowane przez Ministerstwo Finansów. Ujęcie regulacji z zakresu kontroli zarządczej w formie np. aktu prawa wewnętrznego może służyć przykładowo usprawnieniu działania, większej przejrzystości lub skuteczności przyjętych rozwiązań, nie jest jednak konieczne i nie powinno być celem samym w sobie.

Różne rozumienie pojęcia kontroli zarządczej przez instytucje kontrolne, np. RIO, NIK może powodować brak spójności w wymaganiach stawianym jst. Warto, aby jednostki poddawane kontrolom miały świadomość argumentów, jakie można wykorzystywać w toku postępowań kontrolnych.

⁵ Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego ogłoszone Komunikatem Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych

PODSUMOWANIE

Należy podkreślić, że tak liczny udział w badaniu ankietowym (ponad 90% zwrot ankiet) umożliwił wyciągnięcie uogólnionych wniosków dotyczących skuteczności realizacji zadań z zakresu koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych realizowanych przez Ministra Finansów, jednocześnie stanowiąc wskazówkę dla kierunku dalszych prac. Dlatego jeszcze raz serdecznie dziękujemy wszystkim, którzy poświęcili swój czas na wypełnienie ankiety.

MECHANIZMY KONTROLI⁶

Kontynuując cykl artykułów na temat poszczególnych grup *Standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, tym razem szerzej omówimy mechanizmy kontroli.

Mechanizmy kontroli to działania, często określane w wewnętrznych procedurach czy politykach, za pomocą których jednostka dąży do osiągnięcia własnych celów i zadań.

Ich ustanawianie powinno być konsekwencją reakcji podejmowanych na zidentyfikowane ryzyka (o zasadach planowania, a także identyfikowania i analizowania ryzyka pisaliśmy w poprzednich numerach Biuletynu).

W sytuacji, gdy **ocena ryzyka jest wyższa niż akceptowalny poziom ryzyka**, podejmowana jest decyzja o odpowiedniej reakcji na to ryzyko. Jeżeli jednostka decyduje się na działanie wobec ryzyka lub

też jego przeniesienie, należy ustanowić odpowiednie mechanizmy kontroli, które w zamierzony sposób pozwolą zabezpieczyć się przed ryzykiem.

Mechanizmy kontroli powinny stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko.

Istnieje wiele rodzajów mechanizmów kontroli. Poniżej prezentujemy najczęściej stosowane mechanizmy w tym samym układzie, w jakim są przedstawione w *Standardach kontroli zarządczej*:

- nadzór – np. weryfikacja przez kierownika komórki organizacyjnej/ kierownika jednostki dokumentów przygotowywanych przez podległych pracowników pod kątem zgodności z obowiązującymi w jednostce procedurami, monitorowanie wykonania celów i zadań (np. wójt monitoruje stopień wykonania uchwał rady gminy oraz wykonania budżetu, porównując wykonanie z przyjętymi założeniami);
- plany ciągłości - plany określające takie kwestie jak dostęp do budynku czy informacji/danych w sytuacji awarii lub katastrofy naturalnej, tryb odzyskiwania informacji;
- ochrona zasobów – fizyczne zabezpieczenie sprzętu, magazynów, gotówki i innych składników majątku oraz okresowe spisy z natury w porównaniu do ilości wprowadzonych do ewidencji, tworzenie stref dostępu;
- szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych - podział obowiązków, gdzie akceptacja i ewidencjonowanie operacji finansowych i gospodarczych są podzielone pomiędzy różnych pracowników, aby zminimalizować ryzyko wystąpienia błędu lub malwersacji, autoryzacja transakcji

⁶ Wykorzystano COSO I i II *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa* oraz *Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa*.



przez przełożonego, sprawdzanie ksiąg rachunkowych oraz salda na rachunku bankowym, sprawdzenie dokumentacji przez przełożonego/uprawnionego pracownika (tzw. zasada drugiej pary oczu);

- mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych - hasła dostępu, zatwierdzanie zmian w programach, kontrola poprawności, kompletności danych wprowadzanych do systemu.

Decydując się na ustanowienie nowych mechanizmów kontroli należy wziąć pod uwagę takie kwestie jak:

- skuteczność, efektywność i adekwatność istniejących mechanizmów kontroli;
- relację kosztów wdrożenia nowych mechanizmów do uzyskanych dzięki nim korzyści.

Koszty wdrożenia i stosowania mechanizmów kontroli nie powinny być wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści.

Wybór konkretnych mechanizmów kontroli warunkuje wiele czynników, np. wielkość jednostki, stopień złożoności struktury organizacyjnej, zakres jej działania, lokalizacja czy rozproszenie przestrzenne.

Na konkretne ryzyko można odpowiedzieć różnymi mechanizmami kontroli, np. na ryzyko błędnego wprowadzania danych do systemu informatycznego można zaproponować automatyczny mechanizm wbudowany w system weryfikacji danych lub też powierzyć innej osobie wyrywkowe sprawdzanie wprowadzanych danych. Jednocześnie pewne mechanizmy, jak np. nadzór, mogą być stosowane w odpowiedzi na wiele różnych ryzyk.

Nie jest możliwe opracowanie jednego katalogu mechanizmów kontroli dla wszystkich jednostek.

System kontroli zarządczej, w tym mechanizmy kontroli, powinien być elastyczny i dostosowany do specyficznych potrzeb jednostki, działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego. Zatem dwie jednostki mające jednakowe cele i strukturę, mogą w tym samym procesie mieć po pierwsze zidentyfikowane różne ryzyka, a po drugie do tych samych ryzyk mogą zastosować różne mechanizmy kontroli, zaś ich kierownicy mogą określać różny poziom akceptowanego ryzyka.

Ponieważ mechanizmy kontroli nie dają gwarancji bezbłędnego funkcjonowania jednostki **powinny one podlegać monitorowaniu i okresowej aktualizacji.**

10 MITÓW O AUDYCIE WENĘTRZNYM

Kierownik jednostki powinien posiadać bieżące informacje o tym, jak funkcjonuje kontrola zarządcza. Jednym z narzędzi, które dostarcza tych informacji jest audyt wewnętrzny. Na temat audytu wewnętrznego, podobnie jak w przypadku kontroli zarządczej, krąży wiele opinii i przekonań, które nie są prawdziwe. Poniższy artykuł przedstawia i wyjaśnia niektóre z nich.

1. AUDYTOR WENĘTRZNY SAMODZIELNIE DOBIERA OBSZARY PROWADZONEGO AUDYTU

Audytor wewnętrzny co do zasady działa w oparciu o plan audytu, który zawiera m.in. informacje o zaplanowanych zadaniach zapewniających i czynnościach doradczych.

Obszary, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające są określone w wyniku analizy ryzyka, analizy zasobów osobowych komórki (usługodawca nie jest zobowiązany do przeprowadzenia tej analizy) oraz z uwzględnieniem uwag



kierownika jednostki, a w przypadku usługodawcy, również z uwzględnieniem warunków umowy. Uzgodnienia z kierownikiem jednostki to istotny element procesu planowania, związany z podstawowym zadaniem audytu wewnętrznego, jakim jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań jednostki.

Zatem ilość zadań czy obszary ryzyka, które będą podlegać badaniu, zależą również od priorytetów wskazanych przez kierownika jednostki.

W przypadku czynności doradczych audytor wewnętrzny nie musi wskazywać w planie audytu konkretnych obszarów, w których zostaną przeprowadzone czynności doradcze, a jedynie czas, jaki zostanie przeznaczony na ten typ zadań. Zgodnie z przepisami czynności doradcze audytor wewnętrzny przeprowadza na wniosek kierownika jednostki lub z własnej inicjatywy. Warto podkreślić tę drugą możliwość. Audytor wewnętrzny dostrzegając zagadnienie wymagające doradztwa, jak np. wsparcie w procesie zarządzania ryzykiem, czy konieczność podjęcia w jednostce przygotowań do wdrożenia nowych przepisów, powinien wykazywać w danej sprawie własną inicjatywę, nie zaś jedynie oczekiwać na wniosek kierownika jednostki. Jego profesjonalna wiedza i doświadczenie dają mu podstawę, a nawet powinność sygnalizowania tego rodzaju kwestii, a w niektórych przypadkach także zgłaszania gotowości przeprowadzenia czynności doradczej. Działanie w taki sposób buduje pozycję audytu i stanowi wyraz realizacji podstawowej misji audytu czyli wspierania kierownika jednostki.

Oczywiście zakres czynności doradczych powinien być uzgodniony z kierownikiem jednostki.

Podsumowując, działanie audytu wewnętrznego nie jest wynikiem wyłącznie

opinii i oceny audytora. Audytor powinien pamiętać, że jest częścią jednostki, w której prowadzi audyt wewnętrzny. Co więcej, głównym odbiorcą jego pracy jest kierownik jednostki, zatem uwzględnianie jego potrzeb, ale również podpowiadanie, gdzie audyt wewnętrzny może być przydatny, powinno być stałym elementem pracy audytu wewnętrznego.

2. AUDYTOR REALIZUJE TYLKO ZADANIA OKREŚLONE W PLANIE AUDYTU

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, kierownik komórki audytu wewnętrznego przygotowuje do końca roku plan audytu na następny rok, który, jak opisano powyżej, jest wynikiem wielu prac i uzgodnień. Coroczne planowanie ma zapewnić systematyczne podejście audytora wewnętrznego do oceny kontroli zarządczej w jednostce i stanowi istotny wyróżnik audytu wewnętrznego spośród innych funkcji oceniająco-kontrolnych, działających bardziej *ad hoc*.

Nie oznacza to jednak, że wykluczona jest możliwość elastycznego reagowania na pojawiające się w jednostce potrzeby dotyczące zmiany zakresu audytu.

Przeprowadzanie zadań poza planem jest możliwe np. w sytuacji wystąpienia nowych ryzyk lub też zmiany oceny ryzyk już zidentyfikowanych.

Kwestia przeprowadzenia zadania poza planem powinna być uzgodniona pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego a kierownikiem jednostki.

Ważne jest, aby zadania realizowane poza planem nie stanowiły istotnej części wszystkich zadań realizowanych przez audytora w trakcie roku, w szczególności jeśli nie uzasadnia tego szczególna zmiana okoliczności.



3. STOSOWANIE STANDARDÓW AUDYTU WEWNĘTRZNEGO NIE JEST OBOWIĄZKOWE

Audytor wewnętrzny, zgodnie z art. 273 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, prowadząc audyt wewnętrzny kieruje się wskazówkami zawartymi w *Standardach audytu wewnętrznego*. Sposób określania *Standardów audytu wewnętrznego* nie ma tu znaczenia, bowiem **zobowiązanie do ich stosowania wpisane jest wprost w ustawie o finansach publicznych**. Nie ma również znaczenia wielkość komórki audytu wewnętrznego, czy forma prowadzenia audytu wewnętrznego tzn. przez audytora zatrudnionego w jednostce, czy też przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce.

Ważne jest podkreślenie, iż *Standardy audytu wewnętrznego* stanowią wyraz dziesiątek lat doświadczeń audytorów wewnętrznych, bazujących na najlepszych praktykach z całego świata i stanowią, obok definicji audytu, niekwestionowany punkt odniesienia dla oceny, czy dana działalność jest uznawana za audyt wewnętrzny. Ze względu na to, iż stosowanie *Standardów audytu wewnętrznego* jest wyrazem profesjonalizmu audytora wewnętrznego, motywacją do ich przestrzegania nie powinno być jedynie istnienie (bądź brak) formalnego wymogu. Należy zwrócić uwagę, iż audytorzy z sektora prywatnego stosują *Standardy audytu wewnętrznego* pomimo braku zobowiązania, jakie formułuje wobec jednostek sektora finansów publicznych *ustawa o finansach publicznych*.

4. SPRAWOZDANIE Z AUDYTU WEWNĘTRZNEGO POWINNO ILUSTROWAĆ CAŁOŚĆ PRAC WYKONANYCH W TRAKCIE ZADANIA AUDYTOWEGO

Sprawozdanie z audytu wewnętrznego powinno prezentować wyniki przeprowadzonego zadania. Minimalny zakres informacji, jakie powinny być zawarte w sprawozdaniu z zadania

zapewniającego, określają właściwe przepisy⁷. Istotnym elementem sprawozdania z zadania zapewniającego jest opinia audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze ryzyka objętym zadaniem. Dobrą praktyką jest również przedstawienie w sprawozdaniu krótkiego podsumowania dla kierownika jednostki, zawierającego najważniejsze informacje o wynikach zadania (tzw. *executive summary*).

Należy pamiętać, że **sprawozdanie powinno prezentować wyniki w sposób jasny, rzetelny i zwięzły**. Nie wydaje się celowe przedstawianie wszystkich ustaleń stanu faktycznego, jeżeli nie niosą one za sobą zaleceń audytora wewnętrznego. Dobrą praktyką jest za to prezentowanie w syntetyczny sposób pozytywnej opinii audytora w odniesieniu do badanej działalności.

W przypadku czynności doradczych, przepisy nie określają sposobu ich dokumentowania, w tym formy i zawartości informacji po ich przeprowadzeniu. Proponowanym rozwiązaniem jest uzgodnienie tych kwestii pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego a kierownikiem jednostki.

5. PRZEPROWADZANIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO MUSI BYĆ SFORMALIZOWANE

Obowiązujące przepisy prawa⁸ określają najważniejsze etapy realizacji audytu wewnętrznego, takie jak planowanie rocznej działalności oraz sprawozdawanie

⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108) oraz *Standardy audytu wewnętrznego*

⁸ Ustawa o finansach publicznych, *Standardy audytu wewnętrznego*, rozporządzenie w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego



z realizacji rocznego planu, planowanie i przeprowadzanie zadań audytowych oraz informowanie o ich wynikach. Określają również najważniejsze zasady prawidłowo prowadzonego audytu wewnętrznego w jednostce.

Sposób wykonywania ww. przepisów oraz ich uszczegółowienie (jeżeli jest konieczne) powinny zostać zawarte w procedurach audytu wewnętrznego. Należy jednak pamiętać, że stopień szczegółowości wewnętrznych regulacji, formalizujących proces audytu, wpływa na jego odbiór i ocenę przez kierowników komórek audytowanych i kierowników jednostek. Stosowanie ww. przepisów powinno zapewniać, że prowadzony audyt jest skuteczny i efektywny, a główny cel audytu wewnętrznego, tj. wsparcie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze, jest osiągany.

Procedury te powinny być dostosowane do komórki audytu wewnętrznego oraz do jednostki. Zatem w przypadku niewielkich komórek audytu oraz niewielkich jednostek procedury nie powinny wyglądać tak samo, jak w przypadku kilkunastoosobowych komórek audytu w dużych organizacjach.

Procedury audytu wewnętrznego w każdej sytuacji mają sprzyjać sprawnemu zarządzaniu komórką audytu wewnętrznego oraz zapewnieniu wysokiej jakości pracy audytu wewnętrznego, nie zaś przeregulowywaniu i tworzeniu barier biurokratycznych w sprawnym i skutecznym działaniu.

Sposób realizacji audytu stanowi swoistą wizytówkę audytora wewnętrznego, a nadmierny stopień formalizmu wywołuje wrażenie, że audyt wewnętrzny to nic innego, jak kolejna instytucja kontrolna.

6. AUDYTOR POSIADAJĄC UPRAWNIENIA DO PROWADZENIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO NIE MUSI JUŻ ZDOBYWAĆ NOWYCH KOMPETENCJI

Ustawa o finansach publicznych określa wymagania, jakie musi spełnić osoba, aby być audytorem wewnętrznym w jednostce sektora finansów publicznych⁹. Zdobycie niezbędnych uprawnień należy jednak potraktować jako formalną podstawę, dającą wprowadzić uprawnienia do pełnienia funkcji audytora wewnętrznego, ale nie zwalniającą ich posiadacza od stałego uzupełniania i doskonalenia wiedzy i umiejętności.

Zgodnie ze *Standardami audytu wewnętrznego*, audytor wewnętrzny powinien stale doskonalić swoją wiedzę i umiejętności zawodowe.

Dotyczy to zarówno metodyki prowadzenia audytu wewnętrznego, działalności „statutowej” jednostki, jak i innych dziedzin wiedzy, wykorzystywanej podczas prowadzenia audytu wewnętrznego, jak na przykład rachunkowość, informatyka, zarządzanie. Dobrą praktyką jest ustalenie w jednostce pewnego minimum godzin, które audytor wewnętrzny poświęci na szkolenie, w tym na samodoskonalenie zawodowe.

7. NIE MOŻNA MIERZYĆ EFEKTYWNOŚCI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Działalność audytu wewnętrznego, jak każda inna działalność powinna być oceniana nie tylko pod kątem zgodności z przepisami ale również, czy raczej przede wszystkim, pod kątem efektywności. Bez pomiaru działalności trudno

⁹ Art. 286 ustawy o finansach publicznych



podejmować działania mające na celu usprawnianie audytu, zgodnie z zasadą, że zarządzać można wyłącznie tym, co jest mierzone. Zatem pytanie nie brzmi – czy można badać efektywność audytu wewnętrznego, a raczej – jak ją badać.

Najlepszym rozwiązaniem jest stosowanie mierników, które w sposób najbardziej obiektywny będą obrazować działalność komórki audytu wewnętrznego.

Przykładowe mierniki oceny efektywności zawarte są w dokumencie [Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych](#) dostępnym na stronach internetowych Ministerstwa Finansów¹⁰.

Zanim zostaną wybrane odpowiednie mierniki efektywnościowe, kierownik komórki audytu powinien ocenić, jakie mierniki są już wykorzystywane, uwzględnić proces raportowania w jednostce, oczekiwania klientów audytu oraz dokonać przeglądu misji i wizji audytu wewnętrznego (celu audytu wewnętrznego określonego w karcie audytu). Po przeprowadzeniu tych kroków kierownik komórki może dokonać wyboru mierników, które w odpowiedni sposób odzwierciedlą działalność audytu wewnętrznego. Mierniki można też pogrupować w logiczne kategorie. W każdej kategorii nie powinno być więcej niż 3 mierniki.

Dobrym momentem dla dokonania oceny efektywności i prezentacji tych informacji jest okres przygotowania sprawozdania z wykonania planu oraz przeprowadzenia samooceny, którą kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien dokonać raz do roku.

Dzięki temu kierownik jednostki otrzyma w jednym momencie pełną informację nt. funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego w jednostce.

8. AUDYTOR WEWNĘTRZNY ODPOWIADA ZA ZARZĄDZANIE RYZYKIEM W JEDNOSTCE

Na zarządzanie ryzykiem składają się skoordynowane działania podejmowane zarówno przez kierownictwo jednostki, jak i jej pracowników, które poprzez identyfikację i analizę ryzyka oraz określanie reakcji na ryzyko zwiększają prawdopodobieństwo osiągnięcia celów i realizacji zadań. **Za zarządzanie ryzykiem w jednostce odpowiada jej kierownik.**

Zarządzanie ryzykiem opiera się na ocenie ryzyk dokonywanej przez ich „właścicieli”, na której to bazie podejmowane są określone działania mające na celu doprowadzenie ryzyka do poziomu akceptowanego lub też utrzymanie go na danym poziomie.

Audytór wewnętrzny, przeprowadzając analizę ryzyka, dokonuje niezależnej oceny ryzyka we wszystkich obszarach działalności jednostki. Jeżeli w jednostce funkcjonuje system zarządzania ryzykiem, audytór powinien uwzględnić informacje z niego pochodzące, w tym oceny ryzyka, poziomu akceptowanego ryzyka, stosowanych mechanizmów kontroli. Jednak nie oznacza to, że ocena ryzyka dokonywana przez audytora może zastąpić ocenę ryzyka wykonywaną w ramach zarządzania ryzykiem.

Audytór wewnętrzny nie może odpowiadać za zarządzanie ryzykiem w jednostce, bowiem oznaczałoby to przejęcie przez niego odpowiedzialności za zarządzanie jednostką.

¹⁰

<http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=461&id=269782&typ=news>

9. OPINIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO JEST JEDYNĄ PODSTAWĄ DO DOKONANIA ROCZNEJ OCENY KONTROLI ZARZĄDCZEJ

Przepis *ustawy o finansach publicznych* (art. 70 ust. 3) oraz *Standardy kontroli zarządczej* (Standard 22 - Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej) określają, iż raz do roku kierownik jednostki powinien dokonać oceny stanu kontroli zarządczej oraz potwierdzić uzyskanie zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Jednym z ważniejszych źródeł informacji dostarczających oceny kontroli zarządczej jest audyt wewnętrzny. Jak jednak wiadomo, nie w każdej jednostce objętej obowiązkiem zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej jest prowadzony audyt wewnętrzny. Tam gdzie audyt wewnętrzny funkcjonuje, **ocena dokonana przez audytora jest jednym z kilku źródeł, jakie w tym celu można i należy wykorzystać.**

Poza tym w praktyce nie zdarzają się sytuacje, gdy audytor jest w stanie w ciągu roku przeprowadzić zadanie audytowe w każdym z obszarów ryzyka zidentyfikowanych w jednostce, a tylko wtedy można by oczekiwać wydania przez audyt rocznej opinii o stanie kontroli zarządczej w jednostce.

Trzeba pamiętać, że audytor dokonuje oceny kontroli zarządczej w każdym zadaniu zapewniającym i wydaje opinię nt. adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w badanym obszarze, którą przedstawia w sprawozdaniu z zadania.

Zatem opinia audytu wewnętrznego nie powinna stanowić jedynej podstawy dla wydania przez kierownika oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

10. W JEDNOOSOBOWEJ KOMÓRCE AUDYTU NIE MA MOŻLIWOŚCI STOSOWANIA PROGRAMU ZAPEWNIENIA I POPRAWY JAKOŚCI

W każdej komórce audytu wewnętrznego, nawet w jednoosobowej (również w przypadku zatrudnienia audytora na część etatu), należy dbać o jak najwyższą jakość pracy. **Wielkość komórki nie ma tu znaczenia, choć małe i większe komórki będą stosować nieco inne narzędzia w tym zakresie.** W przypadku małych komórek możliwe elementy programu zapewnienia i poprawy jakości to samoocena, ankiety kierowane do komórek audytowanych po zakończonych zadaniach, przegląd dokumentacji pod kątem kompletności dokumentacji, czy listy sprawdzające, które mają zapewniać zgodność działalności audytora z przyjętymi procedurami.

Więcej informacji nt. programu zapewnienia i poprawy jakości zawartych jest w *Wytycznych w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości* dostępnych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów¹¹.

USŁUGODAWCA ZEWNĘTRZNY AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Wprowadzenie w *ustawie o finansach publicznych* (dalej *ustawa*) przepisów umożliwiających prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce, pozwoliło kierownikom niewielkich jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego na zrealizowanie tego obowiązku bez konieczności stałego

¹¹

<http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=461&id=278200>



zatrudniania osoby na wyodrębnionym stanowisku pracy. W jst taka forma może być zastosowana, jeżeli w uchwale budżetowej jednostki kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100.000 tys. zł (art. 287 ust. 3 ustawy).

Według informacji przekazanych do Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych (dalej Departamentu DA) wg stanu na listopad 2011 roku, to właśnie **jst stanowią prawie 90% jednostek, które zawarły umowę w zakresie audytu wewnętrznego z usługodawcą** (na 492 jsfp, 442 to jst).

Podsumowując dwuletni okres obowiązywania powyższych przepisów Departament DA w maju br. opublikował na stronie internetowej Ministerstwa Finansów opracowanie pt. [Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych przez usługodawcę](#). Zawarty w publikacji materiał jest wynikiem analizy przeprowadzonej na podstawie danych pochodzących z ankiet nadesłanych przez 368 jednostek (75% wszystkich ankiet wysłanych przez Departament DA), które deklarowały prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2011 r. Ankieta była fakultatywna i zawierała pytania dotyczące zarówno rozwiązań prawnych (zgodność z *ustawą*, forma i zawartość umów), jak i kwestii ilościowych oraz jakościowych związanych z praktyką prowadzenia audytu (np. ilość i rodzaj zadań przeprowadzonych przez usługodawcę w badanym okresie). Poniżej prezentujemy tylko wybrane ogólne informacje nt. prowadzenia audytu przez usługodawcę. Szczegółowa analiza została przedstawiona w ww. dokumencie, który jest dostępny na stronie internetowej Ministerstwa Finansów¹².

USTAWOWE WYMOGI WOBEC USŁUGODAWCY

Usługodawcy muszą spełniać te same wymogi, jakie stawiane są audytorom wewnętrznym zatrudnionym w jednostkach (art. 286 ustawy). Kluczową kwestią są kwalifikacje audytora.

Z przeprowadzonych ankiet wynika, że wszyscy audytorzy usługodawcy spełniali te wymogi.

UMOWA Z USŁUGODAWCĄ

Usługodawca powinien działać na podstawie umowy zawartej z jednostką na okres co najmniej roku. Umowa powinna zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu zgodnie z przepisami ustawy oraz określać sposób postępowania z dokumentami.

Z analizy danych zawartych w ankietach wynika, że większość jednostek, podpisując umowy z usługodawcą nawiązywała współpracę w sposób właściwy pod względem formalnym.

REALIZACJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO PRZEZ USŁUGODAWCĘ

Z analizy wynika, że w zdecydowanej większości jednostek prowadzenie audytu odbywało się na podstawie **rocznego planu audytu** (90% w roku 2010 i 97% w roku 2011). Brak planu audytu, z wyjątkiem przypadku opisanego w § 11 rozporządzenia w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, stanowi naruszenie przepisów.

Pozytywnym zjawiskiem jest **wzrost średniej liczby zadań** (dla potrzeb przeprowadzonej ankiety, pod terminem zadania przyjęto zadania zapewniające, doradcze oraz czynności sprawdzające) zrealizowanych przez usługodawcę – ze średnio realizowanych **3,4 zadań w 2010 do 3,9 w 2011 r.**

¹²

<http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=461&id=296700>



Analiza zebranych danych pozwoliła też na przybliżone wyliczenie **średniego kosztu realizacji jednego zadania** (który w 2011 r. wynosił 6 214,34 zł), który może stanowić jeden z wielu elementów oceny działań audytu wewnętrznego realizowanego przez usługodawcę.

NAJCZĘSTSZE BŁĘDY I NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Najczęstsze błędy i nieprawidłowości dotyczące umów zawieranych z usługodawcą oraz praktyki powadzenia przez nich audytu wewnętrznego, to przede wszystkim:

- brak wymaganych *ustawą* elementów umowy w zakresie postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem;
- brak uregulowań umownych dotyczących ochrony danych osobowych oraz określenia kar umownych w przypadku niewywiązania się usługodawcy z umowy, czy klauzul dotyczących przekazania jednostce po zakończeniu umowy dokumentów wytworzonych dla celów audytu wewnętrznego;
- brak karty audytu wewnętrznego;
- zatrudnianie w jednostce dodatkowych osób do pomocy w prowadzeniu audytu, często nie posiadających uprawnień do prowadzenia audytu;
- brak realizacji zadań audytowych przez usługodawcę;
- zatrudnienie usługodawcy w jednostce w dziale bez zgody właściwego ministra.

OBSZARY, NA KTÓRE KIEROWNIK JEDNOSTKI POWINIEN ZWRÓCIĆ UWAGĘ PRZY NAWIAZYWANIU WSPÓŁPRACY Z USŁUGODAWCĄ

Fakt, że usługodawca świadczy niekiedy jednocześnie usługi w innych jednostkach niesienie ze sobą **ryzyko zaistnienia konfliktu interesów**, w przypadku kiedy usługodawca wykonuje prace dla jednostek będących w zależności między sobą lub **ryzyko wykonywania pewnych czynności audytowych przez osoby nie posiadające odpowiednich kwalifikacji**, np. asystentów audytu. Działania takie stanowią niedopełnienie *Standardów audytu wewnętrznego* *Niezależność i obiektywizm* oraz *Biegłość i należyta staranność*, do których stosowania zobowiązani są audytorzy wewnętrzeni bez względu na formę prowadzenia audytu wewnętrznego.

Innym z wrażliwych obszarów jest sposób interpretacji przez kierowników jednostek zapisu 286 ust. 2 *ustawy*, tj. praktyki w zakresie audytu wewnętrznego. Wśród badanych jednostek znalazły się bowiem takie, w których **usługodawca, nie będąc pracownikiem jednostki i nie mając prawnej możliwości pełnienia nadzoru nad asystentem audytu, taki nadzór sprawował**.

DOBRE PRAKTYKI

Korzystne dla zapewnienia skuteczności i efektywności audytu wewnętrznego jest kontynuowanie współpracy z usługodawcą, gdy świadczone przez niego usługi odznaczają się wysoką jakością. Pozwala to na **zapewnienie ciągłości działań** i ogranicza czas potrzebny nowemu usługodawcy na zapoznanie się z jednostką.

Dla zapewnienia skutecznego audytu wewnętrznego istotnym jest również stworzenie **programu zapewnienia i poprawy jakości**, który powinien oceniać zgodność działania audytu wewnętrznego z *Definicją audytu wewnętrznego*, *Standardami audytu wewnętrznego* oraz



Kodeksem etyki. Fakt prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę nie zmienia w tym zakresie jego obowiązków.

Pozytywnym zjawiskiem są **regularnie przeprowadzane narady otwierające i zamykające**, podczas których audytor wewnętrzny przedstawia kierownikom komórek audytowanych informacje na temat celu, zakresu zadania oraz kryteriów oceny, narzędzi i technik przeprowadzania zadania. Taka forma komunikacji pozwala na pozyskanie informacji bezpośrednio od osób odpowiedzialnych za audytowany obszar oraz stwarza możliwość uzgodnienia sposobu współpracy podczas realizacji zadania.

PODSUMOWANIE

Zainteresowanie kierowników jednostek możliwością prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę jest coraz większe. Z uwagi na odmienny charakter relacji pomiędzy kierownikiem jednostki a usługodawcą (w porównaniu z audytorem zatrudnionym w jednostce), może występować wiele problemów związanych z prawidłowym jej uregulowaniem. **Gwarancją prowadzenia skutecznego i efektywnego audytu wewnętrznego powinno być zobowiązanie usługodawcy do prowadzenia audytu zgodnie z ustawą, a co za tym idzie również aktów wykonawczych do ustawy (rozporządzenia w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, jak i Standardów audytu wewnętrznego).**

pozwoli innym jednostkom na usprawnienie systemów kontroli zarządczej. Będziemy wdzięczni za wszystkie Państwa sugestie, propozycje i uwagi w sprawie *Biuletynu* oraz zakładki *Bezpieczeństwo Finansowe/Kontrola zarządcza w sektorze publicznym* na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Kierownicy jednostek, którzy **nie wysłali jeszcze zamówienia**, a którzy chcieliby otrzymywać drogą mailową kolejne numery **bezpłatnego Biuletynu Kontroli Zarządczej** w jednostkach samorządu terytorialnego mogą przesłać na adres: RedakcjaDA@mofnet.gov.pl maila o tytule **Zamówienie Biuletynu Kontroli Zarządczej**. W treści prosimy o podanie imienia i nazwiska, stanowiska, nazwy jednostki oraz adresu mailowego, na który mają być wysyłane kolejne numery Biuletynu.

Kontakt

tel.: 22 694 30 93

fax: 22 694 33 74

e-mail: RedakcjaDA@mofnet.gov.pl

lub Sekretariat.DA@mofnet.gov.pl

OD REDAKCJI

Serdecznie zapraszamy Państwa do lektury publikowanych materiałów i kontaktów z naszym Departamentem. Chętnie służyliśmy Państwu wsparciem merytorycznym.

Prosimy też o dzielenie się własnymi dobrymi praktykami, których publikacja