

Dodatkowy przewodnik:
**ROLA AUDYTU W ZARZĄDZANIU
SEKTOREM PUBLICZNYM**

Wydanie 2
Styczeń 2012



Instytut Audytorów
Wewnętrznych IIA Polska



The Institute of
Internal Auditors

Rola audytu w zarządzaniu sektorem publicznym

Spis treści

STRESZCZENIE	3
WPROWADZENIE	4
ZARZĄDZANIE SEKTOREM PUBLICZNYM.....	9
AUDYT SEKTORA PUBLICZNEGO	13
KOMITET DS. AUDYTU ORAZ INNE KOMISJE NADZORU W SEKTORZE PUBLICZNYM	24
WNIOSKI	26
O AUTORACH I RECENZENTACH	27

Streszczenie

Druga edycja poradnika „Rola audytu w zarządzaniu sektorem publicznym” powstała w wyniku nadzwyczajnego popytu na wytyczne związane z audytem w sektorze publicznym. Podobnie jak pierwsza edycja, to wydanie zawiera informacje na temat znaczenia audytu w sektorze publicznym dla efektywnego zarządzania i definiuje kluczowe elementy potrzebne do maksymalizacji wartości badania na wszystkich poziomach sektora publicznego. Wytyczne te mają na celu wskazanie roli audytu (bez rozróżniania na zewnętrzną i wewnętrzną), metod, za pomocą których te role mogą być realizowane oraz czynników niezbędnych do wspierania skutecznej funkcji audytu. Niniejsze wytyczne mogą nie być w całości stosowane we wszystkich systemach prawnych, zwłaszcza tam, gdzie rola audytu w sektorze publicznym i jego obowiązki są szczegółowo określone przez instytucje rządowe lub regulacje prawne upoważniające do wyłączenia niektórych funkcji lub przypisujące je do innych podmiotów.

Wprowadzenie

Niniejsze wytyczne przedstawiają znaczenie działalności audytu w sektorze publicznym w efektywnym zarządzaniu i definiują kluczowe elementy potrzebne do maksymalizacji wartości działalności audytu sektora publicznego na wszystkich poziomach tego sektora. Zasady, o których mówimy, są istotne dla krajowych, regionalnych oraz lokalnych rządów, a także quasi-rządowych i międzynarodowych organizacji pozarządowych. Zasady te mogą również mieć zastosowanie do innych podmiotów finansowanych ze środków publicznych.

Poradnik jest skierowany przede wszystkim do wybieranych i mianowanych urzędników państwowych, jak również do wszystkich zwolenników dobrego zarządzania. Celem poradnika jest zachęcenie czytelników do refleksji nad działalnością audytorów sektora publicznego oraz pomoc w ocenie, jak działania audytu mogą służyć do skuteczniejszego spełniania znaczącej roli w zarządzaniu instytucjami sektora publicznego. W systemach prawnych, w których działalność audytu w sektorze publicznym jest potrzebna, dokument ten może stanowić wstępne wytyczne dla osób decydujących o wynikach usług, których dokładnie powinni się spodziewać oraz o elementach, które są potrzebne do ustanowienia skutecznego działania audytu.

Szczegółowe wytyczne w sprawie standardów i innych narzędzi do tworzenia i poprawy usług audytu w sektorze publicznym są dostępne w Instytucie Audytorów Wewnętrznych (IIA).

Audyt wewnętrzny i zewnętrzny w kontekście sektora publicznego

Niniejsze wytyczne odnoszą się do roli audytu w sektorze publicznym, w tym zarówno do wewnętrznych jak i zewnętrznych audytorów. Przeprowadzanie audytu w sektorze publicznym w ramach struktur hierarchicznych występuje w różnych systemach prawnych oraz w różnych organizacjach pozarządowych. Kluczową kwestią jest jednak to, że działania audytu sektora publicznego muszą być odpowiednio skonfigurowane tak, aby rządy i podmioty rządowe zrealizowały swoje obowiązki ponosząc odpowiedzialność wobec obywateli, przy jednoczesnym osiągnięciu swoich celów efektywnie, skutecznie i etycznie.

Zarządzanie w sektorze publicznym

Zarządzanie jest definiowane jako kombinacja procesów oraz struktur na bazie zarządzania, kierowania oraz monitorowania działań organizacji w kierunku osiągnięcia celów. W sektorze publicznym zarządzanie odnosi się do środków, za pomocą których cele są ustalone i realizowane. Obejmuje ono również czynności, które zapewniają wiarygodność jednostek sektora publicznego, ustalają godziwe i sprawiedliwe wynagrodzenie za usługi oraz zapewnia właściwe zachowanie urzędników rządowych redukując tym samym ryzyko korupcji w sektorze publicznym.

Rola audytu w sektorze publicznym

Audyt jest podstawą dobrego zarządzania sektorem publicznym. Poprzez zapewnienie bezstronnej, obiektywnej oceny, czy środki publiczne są odpowiedzialnie i skutecznie zarządzane, odpowiada na pytanie czy osiągnięto zamierzone rezultaty. Audytorzy pomagają organizacjom rządowym w odpowiednim i uczciwym działaniu, usprawniając działanie oraz budując zaufanie obywateli i interesariuszy. Działalność audytora w sektorze publicznym wspiera odpowiedzialność zarządzającego w zakresie nadzoru wglądu i przewidywania. Nadzór dotyczy tego, czy np. jednostki samorządu terytorialnego realizują przypisane im zadania i jednocześnie służą do wykrywania i powstrzymywania korupcji w sektorze publicznym. Wgląd w realizowane procesy wspomaga osoby podejmujące decyzje poprzez zapewnianie niezależnej oceny programów rządowych, strategii, działań i rezultatów. Audyt – poprzez prognozowanie – identyfikuje trendy i pojawiające się wyzwania. Do wywiązania się z każdej z tych ról audytorzy używają w swojej pracy różnych metod, tj.: audytu finansowego, audytu wydajności oraz analizy i doradztwa.

Kluczowe elementy skutecznej działalności audytu sektora publicznego

Skuteczna działalność audytu w sektorze publicznym wzmacnia znacząco możliwości obywateli zakresie egzekwowania od rządzących ich zobowiązań. Audytorzy wykonują szczególnie ważną funkcję w tych aspektach zarządzania, które są kluczowe w sektorze publicznym na rzecz promowania wiarygodności, równości, i odpowiedniego zachowania urzędników państwowych, jednocześnie zmniejszając ryzyko korupcji. Dlatego ważne

jest, aby działania audytowe były odpowiednio skonfigurowane i miały szeroki mandat/upoważnienia do osiągnięcia tych celów. Działalność audytu wewnętrznego musi być uprawniona do działania w sposób uczciwy i świadczenia wiarygodnych usług, choć szczególne rodzaje działania, którymi audytorzy mogą osiągnąć te cele, są różne.

W minimalnym zakresie, działania audytu w sektorze publicznym muszą obejmować:

Niezależność organizacyjną. Niezależność organizacyjna umożliwia audytorom prowadzenie prac bez ingerencji w audyt. Działanie audytu wewnętrznego powinno mieć zagwarantowaną odpowiednią niezależność od audytowanej jednostki. Audyt i jego wykonanie musi być niezależne oraz mieć gwarancję postrzegania jako niezależne, nie podlegające żadnym ingerencjom. Połączenie obiektywizmu i niezależności organizacyjnej przyczynia się do dokładności pracy audytu oraz umożliwia poleganie na wynikach pracy audytora. Niezależność audytu wynika z procedury powoływania zarządzającego audytem (CAE) i sposobu jego odwołania. Międzynarodowe ramowe praktyki zawodowe (IPPF) Practice Advisory 1110–1 stwierdzają, że „CAE, raportuje funkcjonalnie do rady¹ i administracyjnie do dyrektora zarządzającego organizacją, co ułatwia odrębność organizacyjną. „Niektóre istotne elementy niniejszej niezależności to zdolność CAE do ochrony przed zarządzającymi lub politycznymi naciskami wynikającymi z realizacji obowiązków zgodnie ze standardami. CAE również powinien mieć swobodę wyboru zespołu audytu bez ingerencji zarządu lub nacisków politycznych ze strony urzędników.

Upoważnienie do działania. Uprawnienia i obowiązki do czynności audytowych powinny zostać ustanowione przez przepisy sektorowe, kartę audytu lub inne podstawowe dokumenty prawne. Wśród innych kwestii dokument upoważniający audytora do działania określałby procedury oraz wymagania dotyczące raportowania oraz zobowiązanie badanej jednostki do współpracy z audytorem.

Nieograniczony dostęp. Audyt powinien być przeprowadzony z pełnym i nieograniczonym dostępem do pracowników, majątku i danych wymaganych do przeprowadzenia audytu.

Wystarczające finansowanie. Działanie audytu wewnętrznego musi mieć wystarczające środki finansowe w stosunku do wielkości swoich obowiązków audytorskich. Tego ważnego elementu nie powinno się pozostawić pod kontrolą

¹ rada – Zgodnie z definicją Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego Rada to Najwyższy organ zarządzający, do obowiązków którego należy kierowanie działaniami i kierownictwem organizacji i/lub nadzór nad nimi. Zazwyczaj w skład rady wchodzi niezależna grupa dyrektorów (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza). Jeśli taka grupa nie istnieje, „radą” może być kierujący organizacją. Za „radę” można uznać komitet audytu, któremu organ zarządzający przekazał określone obowiązki.

audytowanej organizacji, ponieważ budżet wpływa na czynności audytowe, a tym samym na zdolność do wykonywania swoich obowiązków przez audytorów.

Właściwe przywództwo. Kierujący audytem musi mieć możliwość niezależnego i efektywnego zatrudniania członków zespołu audytowego, utrzymania oraz zarządzania zespołem i jego wysoce wykwalifikowanymi członkami bez nacisków zarządu lub polityków. Kierujący komórką audytu powinien posiadać wiedzę o obowiązujących standardach audytu, posiadać odpowiednie kwalifikacje zawodowe – najlepiej posiadać certyfikat audytora wewnętrznego – oraz kompetencje, aby właściwie nadzorować i zarządzać funkcją audytu. Co więcej, CAE powinien być elokwentnym mówcą i rzecznikiem działalności audytu.

Obiektywność personelu. Audytorzy muszą być obiektywni. Członkowie zespołu audytu muszą reprezentować bezstronną postawę oraz unikać wszelkich konfliktów interesów. Konflikt interesów jest sytuacją, w której audytor wewnętrzny, któremu zaufano, świadczy usługi profesjonalne lub jest osobiście zainteresowany działalnością stojącą w sprzeczności z jego pracą. Konflikt interesów może wystąpić nawet wtedy, gdy nieetyczne lub niewłaściwe zachowania nie mają miejsca. Taki konflikt może stworzyć wrażenie nieprawidłowości, które mogą podważyć zaufanie do audytora wewnętrznego, jego pracy oraz całego zawodu. Ponadto, konflikt interesów może osłabiać zdolność audytującego do obiektywnego wykonywania zadań i obowiązków audytowych.

Kompetencje personelu. Działalności audytu musi opierać się na profesjonalnym personelu, który łącznie posiada niezbędne kwalifikacje i kompetencje do przeprowadzania pełnego zakresu audytu wymaganych w ramach udzielonego upoważnienia. Audytorzy muszą podlegać minimalnym wymaganiom kształcenia ustawicznego, stałego podnoszenia kwalifikacji, określonych przez odpowiednie organizacje zawodowe i standardy.

Wsparcie interesariuszy. Zasadność działalności audytu i jego misja powinna być rozumiana i wspierana przez szeroki zakres wybieranych i mianowanych urzędników państwowych, a także mediów i zainteresowanych obywateli.

Standardy zawodowe audytu. Standardy zawodowe audytu, takie jak Międzynarodowe Ramy Praktyki Zawodowe (IPPF) opublikowane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych, wspierają wykonanie ww. elementów i tworzą ramy dla promowania jakości pracy audytu wewnętrznego, która jest systematyczna, obiektywna oraz oparta na dowodach. Podobnie jak wiele instytucji sektora publicznego przyjęło standardy kontroli wewnętrznej – jako wymagania lub wytyczne dla menedżerów sektora publicznego – audyt powinien prowadzić swoją pracę zgodnie ze standardami.

Na kolejnych stronach zostaną szczegółowo omówione główne zasady zarządzania w sektorze publicznym oraz opisane usługi i działania audytu wewnętrznego, z których mogą czerpać wiedzę zarządzający w tym sektorze. Zachęcamy czytelników do rozważenia tych elementów przy ocenie aktualnych lub planowanych działań audytowych, aby określić, czy są nastawione na osiągnięcie celów w działalności publicznej i doskonalenia usług.

NAJWAŻNIEJSZE ELEMENTY PROCESU

REKOMENDACJE

W celu ochrony interesu publicznego, każda jednostka tego sektora powinna zostać poddana niezależnemu audytowi, które jednocześnie spełni funkcję zapewniającą i doradczą – od atestacji finansowej do skutecznego działania i efektywności operacyjnej – za pomocą zarówno audytu wewnętrznego jak i zewnętrznego lub połączenia obu tych usług. Upoważnienie do działalności audytu w sektorze publicznym powinno być tak duże aby umożliwić audytowi zapoznanie się z pełnym spektrum działalności tej audytowanej jednostki.

Chociaż techniki i metody osiągnięcia celów będą różne, wszystkie rodzaje działalności audytu w sektorze publicznym wymagają:

- Niezależności organizacyjnej
- Upoważnienia
- Nieograniczonego dostępu do danych i zasobów
- Wystarczającego finansowania
- Kompetentnego przywództwa
- Obiektywnego personelu
- Kompetentnego personelu
- Wsparcia interesariuszy
- Standardów zawodowych audytu.

Jednostka sektora publicznego musi ustanowić zasady, które będą chroniły audyt oraz dadzą mu prawo zgłaszania istotnych kwestii do właściwych w władz nadzorczych. Jednym ze sposobów realizacji tej ochrony jest utworzenie niezależnego Komitetu Audytu. Aby zachować swoją niezależność, audytorzy sektora publicznego wykonując usługi doradcze nie powinni przejmować roli zarządzania operacyjnego. Ponadto audytorzy muszą zachować niezależność i obiektywizm we wszelkich późniejszych prowadzonych audytach w obszarach zw których wcześniej świadczyli usługi doradcze.

ZARZĄDZANIE SEKTOREM PUBLICZNYM

Audyt w sektorze publicznym odgrywa ważną rolę w efektywnym zarządzaniu tym sektorem. Pojęcie ładu organizacyjnego odnosi się do tego jak organizacje podejmują i wdrażają decyzje – „procesy, którymi organizacja jest kierowana, kontrolowana i rozliczana”.

Ponieważ instytucje sektora publicznego na całym świecie są skonstruowane inaczej – z różnych i być może nakładających się upoważnień i systemów prawnych – nie ma jednego modelu zarządzania stosowanego do instytucji sektora publicznego. Niemniej jednak pewne zasady zarządzania są wspólne w całym sektorze publicznym. Wspólne zasady ładu organizacyjnego obejmują polityki, procesy i struktury stosowane przez organizacje do kierowania i kontrolowania swojej działalności, osiągnięcia celów oraz ochrony w sposób etyczny interesów różnych grup swoich interesariuszy.

Zasady zarządzania

Poniższe podstawowe zasady zarządzania są opisane w sposób mający zastosowanie w sektorze publicznym.

Ustalanie kierunków działań. Dobre zarządzanie ustala polityki mające

na celu prowadzenia działań w organizacji. W sektorze publicznym, polityka może być prowadzona przez ogólne cele krajowe, plany strategiczne, cele wydajności, wskazówki legislacyjne, wyznaczone organy nadzoru.

Polityki jednostek sektora publicznego – a przynajmniej ich priorytety – można znaleźć w planie strategicznym, planie operacyjnym lub w jego budżecie, który przydziela ograniczone zasoby do określonych działań.

„Powszechnie jest to, że rząd nie może być skuteczny przy braku zaufania publicznego. Audytorzy sektora publicznego odgrywają kluczową rolę w promowaniu takiego zaufania, a nawet nazywani są strażnikami zaufania publicznego. Bez nich obywatele nie mają wiarygodnego wglądu w kondycję wielu działań wewnętrznych rządu.”

*Richard Chambers
Prezes i dyrektor generalny IIA
2011*

Wpajanie etyki i uczciwości.

Dobre zarządzanie obejmuje jasno wyrażone wartości etyczne, cele i strategię, właściwe przykłady płynące z góry i system kontroli wewnętrznej. Dobre zarządzanie powinno tak dostosować zasady i procedury, aby zachęcać pracownika i funkcjonariusza publicznego do takiego zachowania, które jest zgodne z etyką i wartościami organizacji sektora publicznego. Ważnym elementem niezbęd-

nym do osiągnięcia postępowania, które jest etyczne i uczciwe, jest ustanowienie i egzekwowanie jasnych zasad odpowiedzialności, które to zasady przyczyniają się do właściwego postępowania.

Nadzorowanie wyników. Dobre zarządzanie wymaga stałego nadzoru, który ma na celu upewnienie się, że polityka wdrażana polityka jest zgodna z jej założeniami, strategie są spełnione, a ogólna działalność instytucji sektora publicznego spełnia oczekiwania i potrzeby działając zgodnie z zasadami, prawem i przepisami.

Raportowanie odpowiedzialności. Ponieważ jednostki sektora publicznego działają jako „agenci” i korzystają z zasobów i władzy, aby osiągnąć założone dla nich cele, jednostki sektora publicznego muszą odpowiadać za sposób, w jaki wykorzystywane są zasoby oraz jakie osiągnięto cele. Dlatego też, dobre zarządzanie wymaga regularnego raportowania wyników finansowych i operacyjnych, których zgodność jest oceniana przez niezależnego audytora. Odpowiedzialność wiąże się również z nakładaniem kar i sankcji wobec tych, którzy wykorzystali środki do celów innych niż zamierzone.

Poprawianie kierunków działań. Gdy organizacja nie osiągnęła celów finansowych lub operacyjnych, lub gdy zostały wykryte problemy w działaniach operacyjnych lub wykorzystaniu funduszy, dobry system zarządzania zidentyfikuje przyczynę powstania problemów, określi niezbędne działania naprawcze, a następnie sprawdzi, czy te działania były skutecznie zrealizowane. Wyniki badania oraz zalecenia audytora stanowią kluczowy wkład do dobrego zarządzania, które może prowadzić organizacje do niezwłocznego i odpowiedniego naprawienia stwierdzonych problemów i niedociągnięć.

Krytyczne zasady zarządzania w sektorze publicznym

Specyficzne zasady zarządzania w sektorze publicznym wynikają ze specyfiki tego sektora. Na przykład, unikalne dla sektora publicznego jest znaczenie sił politycznych, w tym działalności w systemie non-profit, a najważniejszym celem jest świadczenie usług publicznych dla wielu jednostek sektora publicznego. Jednocześnie, jednostki sektora publicznego posiadają środki przymusu (np. policja, urzędy skarbowe) oraz uprawnienia w stosunku do obywateli i przedsiębiorstw, więc tym samym muszą ustanawiać mechanizmy ochrony w celu zapewnienia uczciwości i odpowiedzialności w zakresie korzystania z tych uprawnień oraz dostarczania oczekiwanych usług. Mechanizmy ochrony mają fundamentalne znaczenie w systemach politycznych, w których obywatele wyposażają jednostki sektora publicznego

w uprawnienia. Ogólnie rzecz biorąc, każda jednostka sektora publicznego może żądać działania w granicach odpowiedzialności nałożonej na urzędników, które zapewnia, że urzędnicy ci wykorzystają powierzone środki i władzę do osiągnięcia wyznaczonych celów. Ponadto, dobre zarządzanie w sektorze publicznym wymaga uczciwego i bezstronnego egzekwowania prawa i przepisów. Brak dobrych struktur zarządzania oraz brak przestrzegania podstawowych zasad ładu zwiększa ryzyko korupcji w sektorze publicznym, które jest zdefiniowane jako nadużycie powierzonej władzy dla prywatnego zysku. Dlatego, oprócz podstawowych zasad ładu opisanego w poprzedniej sekcji, przestrzeganie zasad odpowiedzialności, przejrzystości, uczciwości i sprawiedliwości jest w sektorze publicznym niezbędne.

Odpowiedzialność. „Odpowiedzialność jest procesem, w którym jednostki sektora publicznego i ich pracownicy są odpowiedzialni za swoje decyzje i działania, w tym za gospodarowanie środkami publicznymi oraz wszystkimi aspektami działalności, jak również podporządkowują się odpowiedniej kontroli zewnętrznej. Jest to osiągnięte poprzez zrozumienie tych obowiązków przez wszystkie zaangażowane strony mające wyraźnie określone role w tak rozrosniętej strukturze organizacyjnej. Podsumowując, odpowiedzialność jednostek sektora publicznego wynika z przyznanych uprawnień.”

Przejrzystość. Zasada przejrzystości odnosi się do otwartości podmiotów sektora publicznego na wyborców. Dobre zarządzanie zawiera odpowiednie przekazanie kluczowych informacji interesariuszom, w taki sposób, aby zapewnić im istotne dane dotyczące działalności jednostek sektora publicznego, co pomoże zrozumieć motyw działania i wyciągnąć prawidłowe wnioski dotyczące wpływu jego działań. W związku z tym decyzje, działania i transakcje sektora publicznego muszą być prowadzone w sposób otwarty. Zgodnie z wymogami prawa, wiele jednostek sektora publicznego ma obowiązek udostępnienia dokumentów na żądanie. Dodatkowo, od wielu jednostek sektora publicznego wymagane jest, zgodnie z prawem, publikowanie informacji po spotkaniach włącznie z agendami spotkań. Mimo, że ze względu na interes publiczny, dostęp do niektórych informacji jest chroniony przed ujawnieniem – na przykład, gdy chodzi o bezpieczeństwo narodowe, dochodzenia kryminalne lub tajemnice dot. informacji właścicielskich prywatnych firm – przejrzystość działań i informacji sektora publicznego odgrywa znaczącą rolę w nadzorze publicznym.

Audytorzy mogą zapewnić bezpośrednie połączenie pomiędzy przejrzystością i wiarygodnością podmiotu sektora publicznego. Prawodawcy i opinia publiczna w wynikach audytów szukają zapewnienia, że działania instytucji sektora publicznego są etyczne i zgodne z prawem oraz że sprawozdawczość finansowa i operacyjna dokładnie przedstawia prawdziwe dane operacyjne.

Uczciwość. Zasada uczciwości wymaga od urzędników publicznych działań zgodnych z zasadami i wartościami etycznymi, oczekiwaniami, zasadami i zakładanymi rezultatami podmiotu sektora publicznego. Gdy informacje i działania publiczne są niewiarygodne i nierzetelne, osłabienie zaufania publicznego podważa legalność i poprawność działania sektora publicznego oraz jego zdolność do rządzenia. Polityczne, społeczne, ekonomiczne i środowiskowe koszty dla społeczeństwa mogą być poważne. Zasada uczciwości obowiązuje również w przypadku, gdy informacje są przekazywane do organów kredytowych lub innych podmiotów, które mogą być zainteresowane tymi informacjami z powodów innych niż udziały własnościowe. Gdy zaufanie sektora publicznego, jego instytucji i kierownictwa jest podważane przez społeczeństwo, skutki naruszenia oczekiwanej, najwyższej uczciwości mogą być szybkie i znaczące.

Sprawiedliwość. Zasada równego traktowania odnosi się do tego w jaki sposób urzędnicy sektora publicznego korzystają z powierzonych im uprawnień. Sektor publiczny przyznaje swoim agentom – urzędnikom sektora publicznego – zarówno pieniądze jak i upoważnienia do wykonywania swoich obowiązków. Jednakże jest to również związane z obawą dotyczącą nadużycia władzy, marnotrawienia środków oraz wszelkimi innymi kwestiami związanymi z korupcją lub złym zarządzaniem, które mogłyby negatywnie wpływać na wykonywanie obowiązków jednostki i świadczenie usług dla obywateli.

Wartości sektora publicznego mogą być mierzone i oceniane na czterech płaszczyznach:

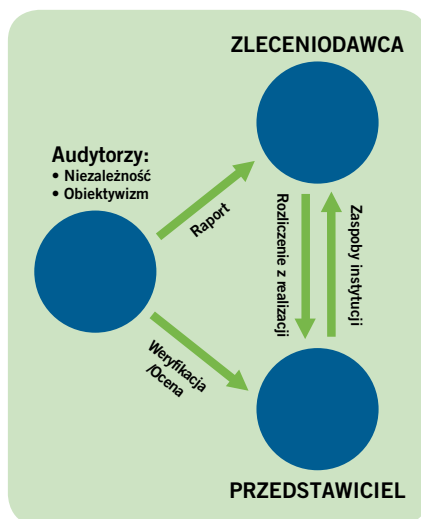
1. **Koszty usług** – pokrywane są z opłat i podatków organów administracji publicznej oraz funduszy pożyczkowych, które zostaną pokryte z przyszłych podatków. Koszt usługi może również zawierać pośrednie lub przyszłe koszty wynikające z aktualnego działania lub powstrzymania się od działań sektora publicznego.
2. **Dostawa usług** – obejmuje usługi bezpośrednie takie jak: infrastruktura transportowa, edukacja i zdrowie publiczne oraz pośrednie, takie jak usługi gospodarowania finansami i zarządzania kapitałem ludzkim.
3. **Policja i władza porządkowa** – dotyczy korzystania przez podmiot sektora publicznego z aparatu przymusu, tj.: aresztowania, zajęcia mienia, prawa państwa do przejęcia własności prywatnej do użytku publicznego oraz procesów regulacyjnych, takich jak udzielanie licencji na alkohol lub pozwolenia na budowę.
4. **Wymiana informacji** – związana z przejrzystym podejmowaniem decyzji, w tym z dostępem do urzędników i rejestrów sektora publicznego oraz możliwości bycia wysłuchanym.

AUDYT SEKTORA PUBLICZENG0

Definicje i pochodzenie audytu

„Potrzeba odpowiedzialności finansowej istniała odkąd stała się niezbędna dla poszczególnych jednostek przy powierzeniu opieki nad swym mieniem lub działalnością innemu przedsiębiorstwu/innej jednostce.” – Komitet Przeglądu Funkcjonowania Instytucji Finansowych (Komitet Wilsona), 1980.

Sektor publiczny reprezentuje relacje zlecniodawca – przedstawiciel (agent) – Rys. Nr 1. Urzędnicy – pełniący rolę przedstawicieli publicznych – muszą okresowo rozliczać się przed zlecniodawcami z wykorzystania zasobów oraz gospodarowania nimi, które to rozliczenie obejmuje osiągnięte cele publiczne. Skuteczny audyt ogranicza ryzyka związane z relacją zlecniodawca – przedstawiciel. Zlecniodawca polega na audytorze, ufając, że zapewni on niezależną, obiektywną ocenę dokładności rozliczenia agenta i przekaze informacje czy agent korzysta z zasobów zgodnie z życzeniem zlecniodawcy.



Rysunek 1 – Trzy elementy relacji

Potrzeba zaangażowania trzeciej strony do potwierdzenia wiarygodności raportowania finansowego, wyników działania, zgodności oraz innych mierników, wynika z kilku czynników związanych z relacjami pomiędzy zlecniodawcą a jego agentem:

1. **Konflikt interesów** – przedstawiciele mogą wykorzystywać zasoby i uprawnienia do własnych interesów, a nie zleconych zadań.
2. **Zdalne działanie** – operacje mogą być fizycznie usunięte spod bezpośredniego nadzoru zlecniodawcy.
3. **Złożoność** – zlecniodawca może nie posiadać wiedzy technicznej niezbędnej do nadzorowania działalności.
4. **Skutki błędu** – błędy mogą być kosztowne, gdy agenci są zarządcami dużej ilości zasobów i są odpowiedzialni za programy mające wpływ na życie i zdrowie obywateli.

Część obecnych definicji audytu ilustruje zmienność w roli audytorów, podkreślając natomiast podstawowe elementy zawodu. Na przykład:

„Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysposobienie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo.” – IIA, 2011

„Audyt jest związany z odpowiedzialnością. Jest to niezależna, obiektywna ocena uczciwości przedstawicieli kierownictwa dotycząca ich działania lub ocena systemów i praktyk zarządzania, z której raport został złożony do organu nadzorującego lub innego o podobnej odpowiedzialności.” – Fundacja Kanadyjskiego Audytu Kompleksowego, 1991.

Chociaż audyt sektora publicznego poszerzył swoją uwagę z pojedynczych transakcji do systemów sterowania i operacji programowych, audyt sektora publicznego powinien zachować określone parametry, które są podstawą jego wiarygodności – wartości dostarczanych dla procesu zarządzania – w tym:

- Niezależność od strony audytowanej i obiektywny stosunek do przedmiotu audytu.
- Korzystanie z systematycznego procesu zbierania i analizowania znaczących i właściwych dowodów.
- Porównanie z kryteriami w celu sformułowania wniosków. Przykładowe kryteria to m.in.: cele/zadania, wskaźniki i przepisy.
- Korzystanie z powszechnie akceptowanych standardów zawodowych audytu. Wiarygodność audytu wzmacnia zarządzanie w sektorze publicznym poprzez zapewnienie odpowiedzialności i ochrony podstawowych wartości sektora publicznego, które ma miejsce poprzez ocenę, czy menedżerowie i urzędnicy prowadzą działalność publiczną w sposób przejrzysty, rzetelny, uczciwy i zgodnie z procedurami i przepisami.

Role audytu

Jako istotny element silnej struktury zarządzania sektorem publicznym, audyt wspiera rolę nadzoru, wglądu i prognozowania. Ponieważ sukces sektora publicznego mierzony jest przede wszystkim poprzez jego zdolność do skutecznego dostarczania usług i wykonywania programów w sposób sprawiedliwy i właściwy, audyt sektora publicznego powinien posiadać uprawnienia i kompetencje do oceny finansowej oraz programy zgodności, efektywności, gospodarności i skuteczności działania. Ponadto audytorzy muszą również chronić istotę wartości sektora publicznego wynikającą ze służby wszystkim obywatelom.

Nadzór. Audytorzy mają na celu pomóc decydującym w sprawowaniu nadzoru przez ocenę czy podmioty sektora publicznego realizują zadania, wydają środki na zamierzone cele zgodne z procedurami i przepisami. Audyty koncentrujące się na nadzorze mają odpowiedzieć na pytania: „Czy polityki wprowadzane są zgodnie z planem?” oraz „Czy kierownicy wprowadzają skuteczną kontrolę, w celu zminimalizowania ryzyka?” Audyt wspiera strukturę zarządzania, weryfikując sprawozdania przedstawicieli i programów z działalności finansowej i programowej oraz badając przestrzeganie zasad i celów organizacji. Ponadto nadzorowane audyty przyczyniają się do publicznej odpowiedzialności poprzez zapewnienie zarówno wewnętrznym jak i zewnętrznym interesariuszom informacji o jednostce, w której przeprowadzany jest audyt. Wybrani i powołani urzędnicy jak i kierownicy sektora publicznego, są odpowiedzialni za ustalanie kierunku i definiowanie celów organizacji. Dodatkowo zarządzający mają obowiązek oceny ryzyka i zapewnienia skuteczności kontroli w celu osiągnięcia celów i zapobieganiu ryzykom. Jako nadzorujący, audytorzy sektora publicznego oceniają i składają raporty czy podjęte starania zakończyły się sukcesem.

„Audyty rozwinęły się, gdy systemy, transakcje i operacje stały się bardziej złożone. Od samego początku (dowody wskazują na to, że audyty prowadzone były w Babilonii i Mezopotamii już 3000 lat przed naszą erą), audytorzy weryfikowali istnienie aktywów. Z biegiem czasu, audyty przesunęły się ze szczegółowego koncentrowania się na potwierdzeniu lub zatwierdzeniu indywidualnych transakcji do oceny efektywności systemów sterowania transakcjami. W XX wieku, audytorzy z sektora publicznego przenieśli sferę zainteresowań także poza transakcje i warunki ekonomiczne i finansowe. Od czasu wprowadzenia programów socjalnych, audytorzy sektora publicznego zostali wezwani, aby sprawdzić skuteczności własnej administracji rządowej. Mogą też być zobowiązani do określenia, czy organizacja ustanowiła mechanizmy do pomiaru i przedstawienia raportu z jego efektywności.”

Colleen G. Waring, CIA, CGAP
Szkolenia z audytu wydajności
Materiały szkoleniowe

Nadzór również opisuje rolę, jaką pełni wielu audytorów sektora publicznego w wykrywaniu i powstrzymywaniu korupcji, w tym oszustw, marnotrawstwa lub nadużyć oraz nadużycia władzy i zasobów powierzonych urzędnikom państwowym. Audytorzy monitorują skuteczność wewnętrznej struktury kontroli kierownictwa w celu identyfikacji i ograniczenia możliwości rozwoju korupcji. W wielu miejscach na świecie audytorzy sektora publicznego są również odpowiedzialni za reagowanie na zarzuty korupcji w jednostce sektora publicznego, w której pracują, poprzez wykrywanie i zapobieganie korupcji.

Wykrywanie. Wykrywanie ma na celu zidentyfikowanie niewłaściwych, nieskutecznych, nielegalnych działań, oszustw lub nadużyć, które zostały już ujawnione oraz zbieranie dowodów wspierających decyzje dotyczące ścigania przestępców zgodnie z prawem karnym, postępowania dyscyplinarnego lub innych środków zaradczych. Działania związane z wykrywaniem nieprawidłowości mogą przybierać różne formy, w tym:

- Audyty lub dochodzenia na podstawie podejrzanych okolicznościach lub skarg, które zawierają szczególne procedury i testy mające na celu zidentyfikowanie oszustwa, marnotrawstwa lub nadużycia władzy. Alternatywnie, sygnały ostrzegawcze, które pojawiają się w toku wszczętych z innych przyczyn audytów, mogą spowodować rozszerzenie programu audytu o konkretnie zidentyfikowane akty oszustwa, marnotrawstwa lub nadużyć.
- Audyty obejmujące listy płac, płatności lub audyty bezpieczeństwa systemów informatycznych, które sprawdzają wypłaty organizacji oraz związane z nimi systemy kontroli wewnętrznej.
- Audyty zlecone przez funkcjonariuszy organów ścigania, które analizują i interpretują złożone sprawozdania i transakcje finansowe, w celu wykonania badania i zebrania dowodów przeciwko sprawcom.
- Sprawdzenie sytuacji mogących powodować konflikt interesów podczas opracowywania i wdrażania przepisów, zasad i procedur.

Zapobieganie. Zapobieganie ma na celu określenie i ograniczenie warunków, które umożliwiają korupcję. Audytorzy starają się powstrzymać oszustwa, nadużycia i inne naruszenia zaufania publicznego poprzez:

- Ocenę systemów kontroli wewnętrznej dla istniejących lub proponowanych.
- Ocenę ryzyk organizacji lub ryzyk specyficznych dla audytu.
- Sprawdzenie/przedkład proponowanych zmian do istniejących przepisów, zasad i procedur wdrożeniowych.
- Przegląd umów pod kątem potencjalnych konfliktów interesów.

Skuteczne wykrywanie nieprawidłowości może mieć skutek odstrasżający.

Wgląd. Audytorzy zapewniają wgląd, aby pomóc decydentom ocenić, które programy i polityki działają, a które nie. Zapewniają też dzielenie się najlepszymi praktykami oraz informacjami z analizy porównawczej patrząc poziomo na podmioty sektora publicznego oraz pionowo między szczeblami sektora publicznego, aby znaleźć możliwości do zapożyczenia, przystosowania lub do-

konania niezbędnych zmian w praktykach zarządzania. Audyt pomaga zinstytucjonalizować uczenie się organizacji poprzez przekazywanie bieżących informacji w celu dostosowania stosowanych polityk/zasad. Audytorzy wykonując swoje prace w sposób systematyczny i obiektywny, aby jak najlepiej zrozumieć działanie organizacji oraz wyciągnąć wnioski oparte na dowodach. Dlatego też audyty mogą stanowić wnikliwy opis problemów, zasobów, ról oraz obowiązków, które, w połączeniu ze zrozumieniem przyczyn problemu i praktycznymi rekomendacjami, mogą zachęcać interesariuszy do ponownego zastanowienia się nad rozwiązaniem problemów. W ramach audytu można poprawić nie tylko wydajność specyficznych programów, ale również kwestii ujawnionych przy konkretnych audytach zwiększających możliwości sektora publicznego i społeczeństwa do radzenia sobie z podobnymi problemami. Audyty skoncentrowane na wglądzie przyczyniają się istotnie do odpowiedzi na szersze pytanie: „Czy polityka przyniosła zamierzone rezultaty? ”. Równocześnie z funkcją odpowiedzialności, audyt przyczynia się do poprawy działania sektora publicznego.

Planowanie. Dzięki identyfikowaniu trendów oraz zwracaniu uwagi na pojawiające się wyzwania, audytorzy pomagają swoim organizacjom w planowaniu oraz identyfikowaniu sytuacji, które mogą skutkować kryzysem. Audyt może określić przyszłe wyzwania – np. spowodowane trendami demograficznymi, kondycją ekonomiczną czy zmieniającymi się zagrożeniami dla bezpieczeństwa – i zidentyfikować ryzyka oraz możliwości powstałe z szybko rozwijających się nauki i technologii, złożoności nowoczesnego społeczeństwa, wydarzeń międzynarodowych oraz zmian w ekonomii. Zagadnienia te często reprezentują ryzyka długoterminowe, które mogą trwać znacznie dłużej niż kadencja większości wybieranych i mianowanych urzędników i w związku z tym mogą czasami być określone jako „niskiego priorytetu”, gdyż ograniczone zasoby częściej są przeznaczane na zajęcie się krótkoterminowymi ale ważniejszymi kwestiami. Oprócz tego, ogólne podejście audytu – audyt oparty o ryzyko – skupia całą uwagę audytu na ogólnych zasadach zarządzania ryzykiem w organizacji, co może pomóc w zidentyfikowaniu i określeniu nieakceptowanych ryzyk. Dzięki audytowi opartemu o ryzyko, jego działania dostarczają użytecznych i ważnych informacji, które organizacja wykorzysta do zarządzania swoimi ryzykami.

Audyt koncentrujący się na planowaniu odpowiada na pytanie: „Jakie zmiany w zasadach lub wprowadzenie nowych zasad działania spełnią oczekiwania przyszłych potrzeb lub ryzyk? ” Kiedy audytorzy sektora publicznego koncentrują się na trendach i oczekiwaniach, wspierają podejmowanie decyzji. Audytorzy odgrywają również kluczową rolę i pomagają kierownictwu zrozumieć i rozpocząć ocenę ryzyka.

Dodatkowo, własna ocena ryzyka audytu sprawia, że zasoby audytu są wykorzystywane efektywnie i zajmują się obszarami wystawionymi na największe ryzyko.

Poprzez te role, audytorzy chronią podstawowe wartości publiczne. Poprzez zapewnienie nadzoru, wglądu i planowania, audytorzy sektora publicznego pomagają upewnić się, że kierownictwo i urzędnicy prowadzą działalność publiczną przejrzysto, sprawiedliwie i uczciwie, wykonując swoją pracę przy użyciu najwyższych standardów uczciwości. Audytorzy powinni nie tylko oceniać potencjalne nadużycie władzy, ale także powinni być świadomi własnej władzy w organizacji.

Audytorzy mogą służyć jako narzędzie do sprawdzenia nadużycia władzy. Audytor sektora publicznego – bez względu na to, czy jest mianowany przez władzę ustawodawczą, wykonawczą lub wybrany przez wyborców – musi być przygotowany do rozpoznawania i zgłaszania korupcji, nadużyć władzy lub braku zapewnienia równości lub należytego procesu w sprawowaniu władzy, działań policji lub działań organów wykonawczych. Ponieważ wspomniane raportowanie może podważyć mocne lub ustalone zainteresowanie, audytorzy wymagają ustalenia czynników ochrony swojej pracy, aby mogli składać niezależne raporty.

Audytorzy nie mogą nadużywać swojej władzy. Szczególna rola audytora w sektorze publicznym daje władzę, która może być podatna na nadużycia. Dlatego też własna praca audytora musi odzwierciedlać takie same zasady przejrzystości, sprawiedliwości i uczciwości, których oczekuje się od sektora publicznego. Oznacza to audyt zagadnień, które są ważne dla ludzi, pisanie dokładnych i wyważonych raportów oraz udostępnianie raportów audytowych do wiadomości publicznej. Niektórzy audytorzy sektora publicznego mogą nawet zostać poproszeni o przedstawienie wyników przeprowadzonych audytów podczas debat telewizyjnych lub na spotkaniach komitetów audytu. Oczywiście jest, że audytorzy sektora publicznego muszą wykonywać swoją pracę uczciwie i w pełnej zgodzie z obowiązującym prawem.

Linia Raportowania Audytorów Sektora Publicznego

Zależność raportowania wpływa na niezależność oraz zakres audytu. Linie raportowania odnoszą się do struktury organizacyjnej, w której działa i przez którą jest kontrolowany CAE w stosunku do działalności audytu.

Jednostki sektora publicznego na całym świecie są złożone i różnorodne. Pojedynczy model zarządzania, wsparcia i nadzoru nad działalnością audytu nie może służyć wszystkim jednostkom sektora publicznego. Wiele struktur polega na kombinacji ze-

wewnętrznych i wewnętrznych działań audytowych – w zależności od potrzeby i okoliczności. Niezależnie od struktury jednostki sektora publicznego, umiejscowienie audytu w strukturze organizacyjnej powinno zapewniać wystarczające gwarancje, aby zapobiec ingerowaniu badanej jednostki w wykonywanie audytu i przedstawienie obiektywnych wyników sprawozdania.

Globalnie, jednostki sektora publicznego wszystkich szczebli utworzyły audyt wewnętrzny tak, aby służył organizacji poprzez ukierunkowany, rzeczywisty dostęp i obecność w organizacji.

Chociaż działalność audytu wewnętrznego, ze względu na jego szczegółową znajomość i zrozumienie warunków operacyjnych w organizacji, może przysporzyć jej wartości dodanej, może mieć również problem z utrzymaniem zaufania publicznego, jeżeli ochrona jego niezależności nie jest ustalona i nie może być utrzymana. Jednostki sektora publicznego muszą ustanowić takie zabezpieczenia, aby zapewnić, że działania audytu wewnętrznego mają uprawnienia do zgłaszania istotnych kwestii do odpowiednich organów nadzoru. Ochrona niezależności audytora jest szczególnie potrzebna gdy audytor wewnętrzny raportuje bezpośrednio do urzędników, którzy mogą być pociągnięci do odpowiedzialności za wszystkie znaczące problemy. Przykłady takich zabezpieczeń obejmują następujące ustawowe wymogi:

- Zapobieganie ingerowaniu audytowanej organizacji w: przebieg wykonywanej pracy, dobór członków zespołu audytowego oraz publikację raportu z audytu.
- Zapewnienie, że CAE składa raport do przedstawicieli na najwyższym możliwym poziomie wykonawczym w jednostce sektora publicznego, a wymogi dystrybucji raportów gwarantują przejrzystość wyników audytu.
- Podleganie obowiązkowi zgłoszenia podmiotowi nadzoru zewnętrznego przypadków planu zwolnienia CAE.
- Wymaganie udostępniania do publicznej wiadomości ukończonych raportów z audytu.

„Profesjoniści, którzy audytują jednostki administracji państwowej, stanowej (wojewódzkiej) i samorządy lokalne lub inne podmioty publiczne, muszą radzić sobie codziennie z politycznym zagrożeniem swojej kariery, z którym większość audytorów w sektorze prywatnym nie ma styczności.”

Richard Chambers
Prezes IIA Global
2011

Tryb raportowania audytora jest związany z funkcją niezależności, która jest najbardziej podstawowym elementem skutecznego i wiarygodnego działania

audytu sektora publicznego. Ponieważ w sektorze publicznym rolą audytora jest zapewnienia bezstronnej i dokładnej informacji na temat wykorzystania środków publicznych i osiągniętych rezultatów, audytor musi być w stanie przeprowadzić i przedstawić swoją

pracę bez ingerencji lub pojawienia się zakłóceń. Niezależność zostaje osiągnięta, gdy audytorzy raportują poza hierarchią organizacji i audytowanych działań oraz i kiedy audytorzy mogą swobodnie prowadzić swoją pracę bez ingerencji, ograniczenia lub nacisku audytowanej organizacji. Takie zakłócenia mogą wystąpić, jeśli audytowana jednostka limituje dostęp do danych lub pracowników, steruje budżetem lub personelem zespołu audytowego, lub ma uprawnienia do uchylenia lub zmiany treści raportu z audytu. Audytorzy muszą również być niezależni, co oznacza, że nie zachodzi konflikt interesów, brak jest uprzedzeń, które mogłyby wpłynąć na ich bezstronność, obiektywizm lub to, w jaki sposób audytor prowadzi pracę lub przedstawia wyniki.

Rodzaje audytów i innych usług

Audytorzy sektora publicznego wykonują audyty różnego typu w zależności od celów. Wymogi sprawozdawczości finansowej, wymogi zgodności oraz wskaźniki efektywności dla sektora publicznego, różnią się w zależności od systemu prawnego oraz rodzaju działalności (np. zdrowie publiczne, organy przestrzegania prawa, bezpieczeństwo narodowe oraz ochrona środowiska), a rezultaty tych działalności mogą pojawić się po latach. W konsekwencji, sposoby oceny prawidłowości i wydajności sektora finansów publicznych są bardzo zróżnicowane. W związku z tym poszczególni audytorzy sektora publicznego wykazują różnego rodzaju umiejętności, kompetencje i specjalizacje. Przykładowo, audytorzy z sektora publicznego muszą zrozumieć standardy rachunkowości oraz systemy do analizy odpowiedzialności finansowej; operacje programowe oraz pomiary efektywności w celu oceny zgodności, sukcesu, lub przebiegu działań rządowych; standardy i dobre praktyki do poprawy zarządzania sektorem publicznym, zarządzanie i system kontroli wewnętrznej. W niektórych przypadkach audytorzy mogą ocenić wiarygodność już istniejących wskaźników, ale także muszą być w stanie zmierzyć wydajność niezależnie od przeprowadzonych już ocen wielu programów publicznych. Ponadto, w celu wydawania użytecznych zaleceń na temat sposobów poprawy działalności, muszą mieć możliwość stosowania standardów i dobrych praktyk specyficznych dla zarządzania badanym typem operacji.

Wybór typu audytu lub rodzaju usługi jest dokonywany w oparciu o potrzeby organów audytu stosownie do celów organizacji, a także bieżących potrzeb i problemów. Potrzeby audytu w zakresie planowanych prac zależą od upoważnienia, potrzeb lub ryzyka, z jakimi boryka się organizacja. Szerokie spojrzenie audytorskie pozwala na elastyczność w działaniu audytu przy korzystaniu z oceny ryzyka do badania sprawozdań finansowych i skupieniu się na obszarach największej uwagi lub ryzyka, przyczyniając wartości całej organizacji. Najszerszy nacisk audyt kładzie na zdania związane z ładem korporacyjnym, które mogą pomóc organizacji osiągnąć jej cele i zrealizować priorytetowe zadania, jak również poprawić jej strukturę zarządzania, w tym jej kodeks etyczny. Do najwęższego zakresu audytu zalicza się sprawdzanie poszczególnych transakcji pod kątem błędów lub pod kątem zgodności z po-

stanowieniami umownymi, politykami, regulacjami, lub przepisami prawa. Zakres pracy audytorów może się różnić pomiędzy wspomnianymi skrajnościami i obejmować działania takie jak przegląd systemu kontroli wewnętrznej, procesów oraz i identyfikacji słabości systemów oraz propozycji ulepszeń operacyjnych. Zazwyczaj oba rodzaje koncentracji są konieczne w różnym stopniu do osiągnięcia najwyższej efektywności z działalności audytu sektora publicznego.

Systemy zarządzania ryzykiem i kontrole. Audytorzy oceniają adekwatność ładu organizacyjnego i środowiska kontroli; efektywność procesów identyfikacji, oceny i zarządzania ryzykiem; zapewnienia przez politykę kontroli, procedur i działań; kompletność i dokładność informacji i komunikacji systemów i praktyk oraz skuteczność monitoringu i oceny przez kierownictwo. Wiele systemów prawnych opracowało audyt systemów w celu oceny pełnego zakresu systemów kontroli działalności finansowej i operacyjnej organizacji, w celu zidentyfikowania niezgodności i zalecenia działań naprawczych.

Wydajność. Audytorzy systematycznie gromadzą dowody w celu oceny aspektów efektywności działania poza sprawozdawczością finansową. Ponieważ rodzaje usług sektora publicznego są różnorodne, rodzaje celów przypisanych do wykonywania audytu będą się różnić. Ponadto, w zależności od systemu prawnego, zakresy tematyczne zadania audytowego będą się różnić. W najszerszym kontekście cele audytu wydajności mogą ocenić:

- **Skuteczność** – dokonuje oceny osiągnięcia założeń programu. Czy program osiągnął swoje cele? Jakie są efekty programu lub wyniki badań, zarówno zamierzone i niezamierzone?
- **Efektywność** – bada wydajność, koszt jednostkowy, wskaźniki takie jak wskaźniki eksploatacji, zaległości lub czas oczekiwania na wykonanie usługi. Czy operacje maksymalizują zysk w stosunku do kosztów i innych nakładów zasobów (np. liczba wydanych pozwoleń na godzinę pracy)?
- **Gospodarność** – analizuje, w jakim stopniu działalność sektora publicznego zminimalizował wykorzystanie nakładów (np. pieniądze, personel, sprzęt lub obiekty) zgodnie z potrzebami jakości programu. Na przykład, audyt gospodarności może ocenić ważność konkurencyjnych zamówień publicznych w celu zapewnienia, że koszty są kontrolowane.
- **Zgodność** – sprawdza zgodność działalności organizacji z obiektywnymi wymogami, normami lub kryteriami. Rodzaje audytów zazwyczaj oceniają zgodność działania z przepisami i regulacjami, wymaganiami umów, wymaganiami dotyczącymi dotacji oraz zasadami i procedurami organizacji. Stosunkowo nową usługą jest audyt środowiskowy, przyczyniający się do oceny zgodności z przepisami dotyczącymi ochrony środowiska.

- **Wiarygodność danych** – ocenia system kontroli wewnętrznej i sprawozdawczości dla kwestii niefinansowych, takich jak procedury działania.
- **Polityka i inne przyszłe oceny** – ocenia alternatywne programy lub polityki, prognozuje potencjalne efekty programu w zależności od założeń, lub ocenia zalety i wady różnych propozycji legislacyjnych. Audytorzy mogą także opracowywać analizy porównawcze lub informacje o najlepszych praktykach, aby pomóc ocenić projekty programów lub zarządzanie praktykami.
- **Ocena ryzyka** – identyfikuje zagrożenia, które mogą mieć wpływ na osiągnięcie przez organizację strategicznych i finansowych celów i zadań oraz ocenia reakcję kierownictwa na te zagrożenia. W sektorze publicznym ryzyko wykracza poza zwykłe ryzyko finansowe i operacyjne i może zawierać polityczne i społeczne zagrożenia. Na przykład, niektóre ryzyka sektora publicznego obejmują polityczne i gospodarcze konsekwencje w postrzeganiu uczciwego i sprawiedliwego traktowania obywateli, zwierząt, środowiska i innych. Audytorzy wykorzystują również ocenę zagrożeń do wybierania i planowania audytów.

Finansowanie/prawidłowość. Audytorzy wyrażają swoją opinię o przedstawionych sprawozdaniach finansowych zgodnie z ustalonymi lub zaakceptowanymi zasadami rachunkowości (badanie okresowe). Często wykonywany przez audytorów zewnętrznych – zarówno komercyjnych jak i audytorów z innych gałęzi sektora publicznego – ten typ audytu koncentruje się na rachunkowości w zależności od majątku i wydatków wskazanych przez jednostkę sektora publicznego. Oprócz opinii do sprawozdania finansowego, audyty finansowe mogą również zbadać wiarygodność poszczególnych informacji finansowych, zgodność z odpowiednimi procedurami i zasadami, albo zapewnienie ochrony aktywów.

Doradztwo, pomoc lub usługi dochodzeniowe. Audytorzy mogą służyć obiektywną radą eksperta w dziedzinach, w których posiadają duże doświadczenie. W oparciu o swoją wiedzę i doświadczenie, mogą udzielić porad technicznych w kwestiach dotyczących dobrego zarządzania, odpowiedzialności, praktyk etycznych i programów zapobiegania korupcji, skutecznej oceny ryzyka i zarządzania ryzykiem; systemów kontroli wewnętrznej; funkcjonowania procesów biznesowych; rozwoju i działania systemów informacyjnych; zarządzania projektem; oceny programu oraz innych obszarów wpływających na skuteczność, efektywność i gospodarność działań. Ponadto audytorzy mogą świadczyć usługi (np. warsztaty kontroli i oceny ryzyka) oraz prowadzić szkolenia w obszarach, takich jak świadomość oszustwa, pomiar wydajności i konstrukcja zarządzania. Mogą również doradzać w zakresie realizacji zaleceń poaudytowych.

W usługach doradczych/zapewniających, audytorzy powinni zachować niezależność. Choć audytorzy mogą doradzać, zapewnić doradztwo techniczne oraz przygotowywać rekomendacje dla kierownictwa, nie mogą podejmować decyzji kierowniczych lub przyjąć roli zarządzającego. Ponadto, muszą utrzymać niezależność i obiektywizm w trakcie kolejnych audytów przeprowadzanych w dowolnym programie, który otrzymał znaczny poziom doradztwa lub pomocy w trakcie jego tworzenia. Innymi słowy, audytorzy nie powinni audytować swojej pracy.

Komitety Audytu oraz inne organy nadzoru w sektorze publicznym

Korporacyjną praktyką zarządzania, powszechną w sektorze prywatnym, jest korzystanie z pomocy Komitetów Audytu, aby zapewnić silniejszy nadzór finansowej i etycznej uczciwości spółek skarbu państwa. Ponieważ odpowiedzialność nadzoru jest niezbędna dla skutecznego zarządzania, w jednostkach sektora publicznego Komitet Audytu może odgrywać podobną rolę. Ponadto, w zależności od specyficznych warunków działania tych jednostek, Komitety Audytu funkcjonują w ramach różnych rozwiązań w zakresie zarządzania. Niezależnie od tego, wiele jednostek sektora publicznego znalazło alternatywny sposób, aby wypełnić ich rolę.

Rola Komitetu Audytu

Komitet Audytu może znacznie wzmocnić niezależność, uczciwość i efektywność działań audytu w sektorze publicznym, poprzez niezależny nadzór nad wewnętrznymi i zewnętrznymi planami i wynikami prac audytu, oceną zapotrzebowania na audyt oraz pośredniczenie w kontaktach audytorów z organizacją. Komitety Audytu mogą również zapewnić, że wyniki audytu są publikowane i każde zalecane usprawnienie lub działanie naprawcze jest odpowiednio skierowane lub rozwiązane.

Każda organizacja sektora publicznego powinna ocenić struktury na poziomie zarządzania – w celu ustalenia, czy Komitet Audytu jest właściwy do zaistniałej sytuacji. W niektórych jednostkach sektora publicznego, Komitety Audytu są tworzone jako podkomisje organów władzy ustawodawczej lub rady dyrektorów. Pozostałe podmioty mogą tworzyć Komitety Audytu składające się z członków społeczeństwa, którzy wybierani są przez organy prawodawcze lub wykonawcze. Niektóre jednostki sektora publicznego utworzyły Komitety Audytu składające się z ministrów lub kierowników spoza nadzorujących agencji, będących w szczeblu zarządzania członkami podległymi pod własny audyt lub połączenia obu systemów.. Przykładem pierwszego podejścia jest centralna jednostka standaryzacji w ramach Dyrektora Finansowego pewnych krajów Unii Europejskiej, która nadzoruje działalność audytorów w innych agencjach i może tworzyć Komitet Audytu, do którego audytorzy wewnętrzni innych agencji składają sprawozdania.

Potrzeba powołania i skład, Komitetu Audytu będzie zależeć od indywidualnych okoliczności, charakteru czynności kontrolnych oraz decyzji organu legislacyjnego lub kierownictwa.

Najlepsze praktyki Komitetu Audytu

Tam gdzie został powołany Komitet Audytu, w zależności od jurysdykcji, powinien dążyć do:

1. Działania na podstawie formalnego mandatu, najlepiej przepisów, które wskazują uprawnienia do wypełnienia mandatu.
2. Objęcia funkcji w Komitecie przez niezależnych członków, którzy łącznie posiadają wystarczającą wiedzę na temat audytu, finansów, ryzyka i systemów kontroli.
3. Przewodniczącym Komitetu Audytu powinna zostać osoba, do której CAE nie raportuje administracyjnie.
4. Oceny skuteczności zarządzania organizacją, zarządzania ryzykiem, systemów kontroli wewnętrznej oraz przestrzegania zgodności prawa i procedur.
5. Zapewnienia nadzoru nad organizacją wewnętrznych i zewnętrznych audytów, w tym zapewnienia odpowiedniego zakresu i zasobów, zatwierdzenia karty audytu wewnętrznego oraz planów audytu, sprawdzenia efektywności czynności audytowych oraz opiniowania, wyznaczania lub odwoływania audytorów wewnętrznych i zewnętrznych.
6. Nadzorowania raportowania finansowego i standardów rachunkowości organizacji.
7. Zapewnienia bezpośrednich kontaktów i regularnej współpracy z zarządem organizacji, radą lub innymi organami władzy.

Wnioski

Ze względu na to, że audyt sektora publicznego ma kluczowe znaczenie dla dobrego zarządzania publicznego, ważne jest, aby zabezpieczyć odpowiednie środki na odpowiedni okres wraz z odpowiednio szerokim mandatem do osiągnięcia celów związanych z zarządzaniem organizacją. Mandat dla działalności audytu w sektorze publicznym powinien być wystarczająco szeroki, aby w pełni umożliwić mu dostosowanie się do zakresu prowadzonej przez jednostkę działalności. Pomimo tego, że audytorzy mogą przysporzyć wartości w każdym segmencie organizacji poprzez, co najmniej, zapewnienie niezależnej i obiektywnej oceny, każda jednostka sektora publicznego wymaga pewnej formy niezależnego audytu, który ma uprawnienia do oceny pełnego zakresu działań sektora publicznego.

Pełny zakres audytu, zarówno wewnętrznego jak i zewnętrznego, jest stale przeprowadzany poprzez firmy zajmujące się kompleksowymi usługami audytorskimi. Jednak w niektórych mniejszych jednostkach sektora publicznego, jeden audytor lub podmiot audytujący, który przeprowadza zarówno audytu wewnętrzne jak i zewnętrzne, może być właściwy.

Podsumowując, audyt sektora publicznego wzmacnia zarządzanie publiczne poprzez zapewnienie odpowiedzialności i ochrony podstawowych wartości instytucji sektora publicznego, dzięki czemu zarządzający i urzędnicy prowadzą działalność publiczną przejrzysto, sprawiedliwie oraz uczciwie, a także przy zastosowaniu zasady równości i uczciwości. Wybierani i mianowani urzędnicy wszystkich szczebli sektora publicznego powinni skutecznie wspierać działania audytu poprzez ustanowienie niezależnej funkcji audytu spełniającej wszystkie stawiane tej funkcji wymagania.

O autorach i recenzentach

Autorzy:

Stephen G. Goodson, CIA, CISA, CGAP, CCSA, CLEA

Kenneth J. Mory, CIA, CPA, CISA

Jacques R. Lapointe, CA, CIA, CGAP

Recenzenci:

Ann-Marie Hogan, CIA, CGAP

Beth Breier, CPA, CISA

Grzegorz Hollyman, CIA, CCSA, CFSA, CGAP

Richard F. Chambers, CIA, CCSA, CGAP, CRMA

Kontrola jakości tłumaczenia:

Renata Zysiak

Sebastian Burgemejster, CISA, CGAP, CCSA, CRMA, CSX

Tłumaczenie:

Joanna Mrowicka, MBA, CRMA, CGAP, zaświadczenie MF

Katarzyna Lenczyk-Woroniecka, CGAP, CRMA

Skład DTP:

Marcin Boguś

O Instytucie

Instytut Audytorów Wewnętrznych (The IIA) powstał w 1941 roku. Jest to międzynarodowe stowarzyszenie zawodowe, którego światowa siedziba znajduje się w USA, w Altamonte Springs na Florydzie. Instytut jest globalnym przedstawicielem profesji audytu wewnętrznego oraz uznawanym autorytetem, liderem, głównym orędownikiem oraz edukatorem w tej dziedzinie.

O Instytucie IIA Polska

IIA jest reprezentowany w Polsce przez Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska. Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska jest stowarzyszeniem osób fizycznych, zarejestrowanym w Krajowym Rejestrze Sądowym 9 maja 2002 r. oraz uznanym przez światową organizację IIA w dniu 27 czerwca 2003 roku. Do Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska należy aktualnie ponad 1500 osób z całego kraju. Instytut nie prowadzi działalności gospodarczej i opiera się na aktywności społecznej członków i wolontariuszy realizujących cele Instytutu.

Informacje o dodatkowym przewodniku

Dodatkowy przewodnik nie jest częścią IPPF IIA. Jest to dodatkowy materiał, który został zatwierdzony przez IIA jako zgodny z IPPF i przydatny dla praktyków w realizacji IPPF i praktyki audytu wewnętrznego. IIA zachęca praktyków do działania zgodnie z materiałem zawartym w niniejszym przewodniku, w stopniu adekwatnym do organizacji, w której pracują, oraz funkcji zapewniającej i celów doradczych audytu wewnętrznego. Wszystkie takie materiały wymagają pełnego lub częściowego udziału IIA w opracowywaniu zawartości. Ta kategoria nie jest przeznaczona do wspierania lub promowania materiałów stworzonych przez inne organizacje lub osoby prywatne. Dla pozyskania innych referencyjnych materiałów i wytycznych sformułowanych przez IIA, prosimy odwiedzić stronę internetową www.globaliia.org.

Wyłączenie odpowiedzialności

Instytut Audytorów Wewnętrznych (The IIA) opublikował niniejszy dokument w celach informacyjnych i edukacyjnych. Niniejszy materiał zawierający wytyczne nie zapewnia ostatecznych rozwiązań dla określonych i indywidualnych okoliczności i powinien być traktowany wyłącznie jako poradnik. IIA zaleca stosowanie się do niezależnych rad eksperckich związanych bezpośrednio z konkretną sytuacją. IIA nie ponosi odpowiedzialności za poleganie wyłącznie na informacjach zawartych w niniejszym poradniku.

Prawo autorskie

Majątkowe prawa autorskie © 2012 Instytut Audytorów Wewnętrznych. Aby uzyskać zgodę na przetwarzanie, należy skontaktować się z IIA pod adresem guidance@theiia.org.



Instytut Audytorów
Wewnętrznych IIA Polska



The Institute of
Internal Auditors