ISSN 2080-5993
e-ISSN 2449-9811

Maja Krasucka, Krzysztof Ćwieląg
Uniwersytet Opolski
e-mails: mkrasucka@uni.opole.pl; kcwielag@uni.opole.pl

ROLA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W KSZTAŁTOWANIU EFEKTYWNOŚCI SAMORZĄDOWEJ GOSPODARKI FINANSOWEJ

THE ROLE OF INTERNAL AUDIT IN SHAPING THE EFFICIENCY OF SELF-GOVERNMENT FINANCES

DOI: 10.15611/nof.2015.3.03
JEL Classification: H83

Streszczenie: Potrzeba racjonalizowania wydatków, dążenie do większej dyscypliny finansowej i poszukiwanie oszczędności w ramach prowadzonej gospodarki zasobami rzeczowymi i finansowymi wskazują na konieczność wypracowania i ciągłego doskonalenia mechanizmów (instrumentów) zorientowanych na poprawę efektywności samorządowej gospodarki finansowej. Instrumentem, który może wspomóc kierownictwo jednostki samorządu terytorialnego (JST) w racjonalnym prowadzeniu gospodarki finansowej, chroniąc jednocześnie społeczeństwo przed marnotrawstwem i nieefektywnym wydatkowaniem środków publicznych, jest audyt wewnętrzny. Celem artykułu jest próba identyfikacji znaczenia audytu wewnętrznego dla efektywności gospodarki finansowej w ocenie jednostek samorządu terytorialnego. Na podstawie przeprowadzonych badań wskazano, że w aktualnym ustawowym i realizowanym przez większość JST zakresie audyt wewnętrzny ukierunkowany jest przede wszystkim na spełnianie kryterium legalności, mniejszą wagę przywiązuje się zaś do ekonomicznych kryteriów oceny samorządowej gospodarki finansowej, tj. efektywności i gospodarności.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, efektywność, samorządowa gospodarka finansowa, jednostki samorządu terytorialnego.

Summary: The need for rationalization of expenditures, the desire for greater financial discipline and the search for savings as a part of economy of physical and financial resources determine the need of development and continuous improvement of mechanisms (instruments) aimed at enlarging the efficiency of self-government finances. Internal audit is an instrument that could enhance management of self-government entities in the rationalization of finances, as well as in protecting society against wasteful and inefficient spending of public funds. This article attempts to assess the internal audit as an instrument supporting the efficiency of self-government finances. According to the survey it is demonstrated that internal audit in its current statutory form and in the way it is realized by the majority of self-government entities is focused primarily on legality criteria, paying less attention to the economic criteria for evaluating local finances, ie. efficiency and thriftiness.

Keywords: internal audit, efficiency, self-government finances, self-government entities.

1. Wstęp

Jednostki samorządu terytorialnego (JST), jako podmioty gospodarujące, funkcjonujące na rynku i prowadzące własną gospodarkę finansową, są aktywnymi uczestnikami procesów gospodarczych zachodzących w kraju – działają na rynku finansowym, konkurują o inwestorów i kapitał, inwestują, zadłużają się, dokonują wymiany dóbr i usług. Przy ograniczonych zasobach finansowych zwiększają się zakres i rozmiar wykonywanych przez nie zadań. Pociąga to za sobą zarówno wzrost ryzyka działalności, jak i potrzebę bardziej efektywnego zarządzania ograniczonymi zasobami w celu zaspokojenia rosnących potrzeb społeczności lokalnych i zmieniających się, pod względem ilości i jakości, zadań realizowanych przez samorząd.

Potrzeba racjonalizowania wydatków, dążenie do większej dyscypliny finansowej i poszukiwanie oszczędności w ramach prowadzonej gospodarki zasobami rzeczowymi i finansowymi wskazują na konieczność wypracowania i ciągłego doskonalenia mechanizmów (instrumentów) zorientowanych na poprawę efektywności samorządowej gospodarki finansowej. Instrumentem, który może wspomóc kierownictwo JST w racjonalnym prowadzeniu gospodarki finansowej, chroniąc jednocześnie społeczeństwo przed marnotrawstwem i nieefektywnym wydatkowaniem środków publicznych, jest audyt wewnętrzny. Postrzegany jest on jako niezbędny wymóg poprawy ram zarządzania. Wątpliwość jednak sprowadza się do tego, na ile jest to narzędzie praktycznego wsparcia w obszarze racjonalizowania gospodarki finansowej JST, a na ile szeroka i ogólna formuła audytu wewnętrznego czyni z niego w analizowanym obszarze jedynie model teoretycznego (potencjalnego) wspomagania. Stąd też celem artykułu jest próba identyfikacji znaczenia audytu wewnętrznego dla efektywności gospodarki finansowej w ocenie JST. Na potrzeby osiągnięcia przyjętego celu sformułowano następujące pytania badawcze: 1) czym kierują się JST, podejmując decyzję o wprowadzeniu audytu wewnętrznego?, 2) jak kształtuje się struktura zadań audytowych?, 3) czy i jaką wagę kierownictwo JST przykłada do ustaleń wynikających z przeprowadzonego audytu wewnętrznego?

Ze względu na ograniczenia objętościowe niniejszego artykułu do osiągnięcia celu dążono, opierając się na wybranych cechach audytu wewnętrznego prowadzonego w obszarze gospodarki finansowej JST, zidentyfikowanych na podstawie przeprowadzonych badań. Miały one charakter jakościowy i zostały przeprowadzone z zastosowaniem metody badań ankietowych oraz analizy, której poddano plany i sprawozdania z wykonania planów audytu wewnętrznego JST. Doboru JST dokonano na podstawie analizy sprawozdań z wykonania budżetów gmin, powiatów i budżetu samorządu województwa opolskiego w latach 2010-2013. W jej rezultacie do badania przyjęto te JST, które podlegały obowiązkowi prowadzenia audytu wewnętrznego ze względu na kryterium ustawowe wielkości budżetu[1]. W grupie tej

[1] O ile decyzją kierownika jednostki audyt wewnętrzny może być prowadzony we wszystkich JST, o tyle obowiązek jego wprowadzenia mają jedynie te, w których – zgodnie z ustawą o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. …, art. 274, ust. 3] – ujęta w uchwale budżetowej kwota

znalazły się 34 JST z terenu województwa opolskiego, w tym 22 gminy, 11 powiatów i województwo samorządowe[2]. Ponadto w celu zidentyfikowania JST, które mogły prowadzić audyt wewnętrzny, nie będąc do tego zobligowane ustawowo, skontaktowano się z przedstawicielami pozostałych gmin na Opolszczyźnie i stwierdzono brak takich podmiotów. Zakres czasowy przeprowadzonych badań obejmował lata 2010-2013.

2. Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym

Rosnąca rola jednostek sektora finansów publicznych w kształtowaniu rozwoju społeczno-gospodarczego kraju determinuje potrzebę poszukiwania rozwiązań umożliwiających racjonalne ich funkcjonowanie. Wiąże się to przede wszystkim z koniecznością wypracowania i ciągłego doskonalenia odpowiednich mechanizmów (instrumentów) zorientowanych na poprawę efektywności gospodarki finansowej oraz skuteczną realizację celów jednostek działających w sektorze publicznym. Jednym z takich instrumentów, który może wspomóc kierownictwo jednostki w racjonalnym prowadzeniu gospodarki finansowej, chroniąc jednocześnie przed marnotrawstwem i nieefektywnym wydatkowaniem środków publicznych, jest audyt wewnętrzny.

W Polsce audyt wewnętrzny funkcjonuje od 2002 r.[3] Pierwotnie, według ujęcia obowiązującego od 2002 r. w ustawie o finansach publicznych, audyt wewnętrzny zdefiniowano jako ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę działania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Tak określony audyt wewnętrzny miał obejmować w szczególności:

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

Następnie definicję audytu poszerzono [Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2002 r. …] przez określenie zakresu działania audytora wewnętrznego, który przeprowadzając audyt wewnętrzny, miał za zadanie:

---

dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów przekroczyła 40 mln zł (tzw. kwota progowa dotycząca wielkości budżetu).

[2] Wskaźnik zwrotności ankiet wyniósł 88,23%. Do samorządów, które czynnie wzięły udział w badaniu ankietowym, skierowano również wnioski o udostępnienie planów i sprawozdań z wykonania audytu wewnętrznego. Wnioskowane dokumenty sprawozdawcze uzyskano od 83,33% podmiotów.

[3] Instytucję audytu wewnętrznego wprowadzono do ustawy o finansach publicznych [Ustawa z 26 listopada 1998 r. …] w drodze jej nowelizacji ustawą o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej [Ustawa z 27 lipca 2001 r. …], która zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2002 r.

1) zbadać wiarygodność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez kontrolę: przestrzegania zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi, zgodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych,

2) dokonywać oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, w tym przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzania wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, zarządzania ryzykiem i kierowania jednostką sektora finansów publicznych,

3) kontrolować przestrzeganie zasad celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwanie możliwie najlepszych rezultatów w ramach posiadanych środków oraz przestrzeganie terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań.

Co charakterystyczne, pierwotnie akcentowano przede wszystkim zakres finansowy audytu wewnętrznego. Wyposażono go w zbiór narzędzi służących uprzedzaniu błędnych decyzji, eliminowaniu ryzyka i nadzorowaniu gospodarności publicznymi środkami finansowymi. Pomijano natomiast zasadniczą sferę audytu, związaną z zarządzaniem ryzykiem w procesach zachodzących w jednostkach sektora finansów publicznych. Podobnie pomijano badanie i ocenę systemu kontroli wewnętrznej wraz z oceną istniejących procedur prowadzących do zwiększenia prawdopodobieństwa osiągnięcia zakładanych celów (wartości dodanej). W związku z tym audyt wewnętrzny postrzegano jako dotyczący funkcjonowania wąsko rozumianej gospodarki finansowej i utożsamiano go często z kontrolą finansową[4].

Kolejne ustawowe zmiany w zakresie docelowej formuły audytu wewnętrznego nastąpiły 1 stycznia 2006 r.[5] Ukazywały one audyt wewnętrzny jako ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskiwał obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Audyt wewnętrzny obejmował również czynności doradcze, w tym składanie wniosków mających na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Ocena adekwatności, efektywności i skuteczności dotyczyła w szczególności:

1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi,

2) efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli,

3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

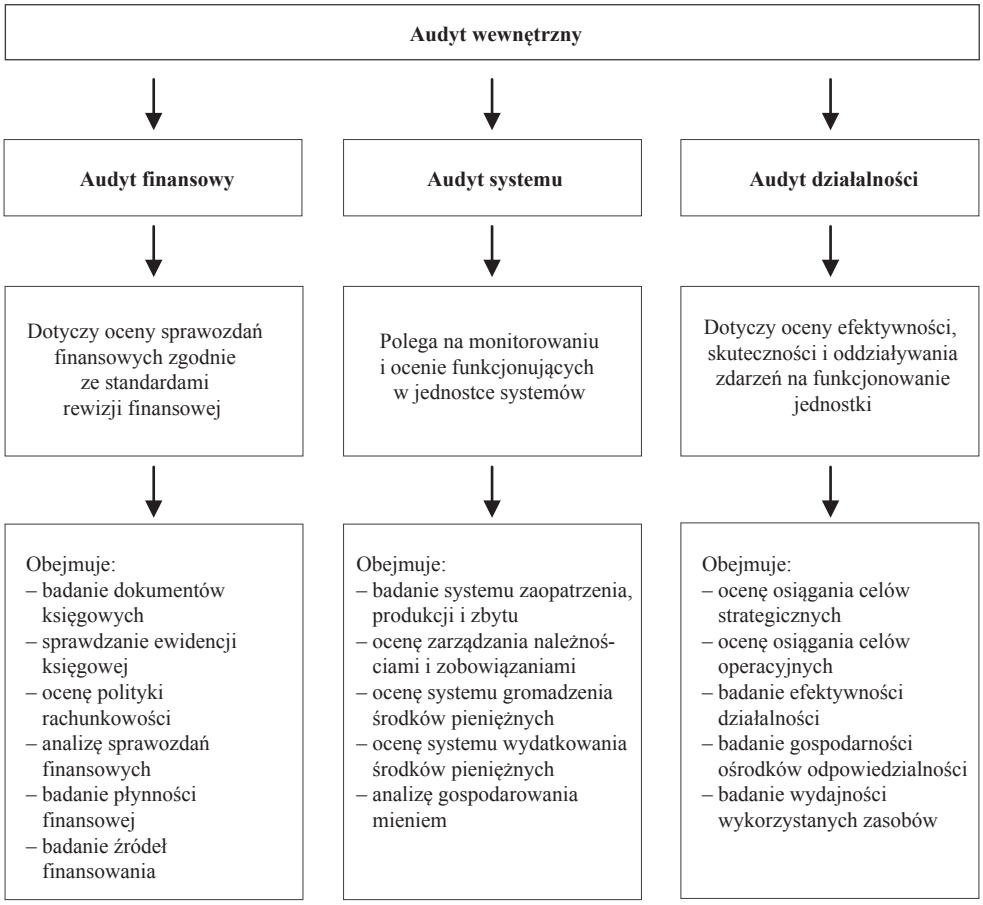
Zauważyć można, że pojęcie i zakres audytu wewnętrznego ewoluowały w stosunku do uregulowań poprzednich. Zmodyfikowana definicja audytu wyraź-

---

[4] Zgodnie z art. 47 ustawy o finansach publicznych [Ustawa z 26 listopada 1998 r. …], kontrola finansowa dotyczyła procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem.

[5] Wraz z wejściem w życie nowej ustawy o finansach publicznych [Ustawa z 30 czerwca 2005 r. …, art. 48].

nie podkreślała jego kontrolną i doradczą rolę, co pozostawało w zgodzie z obowiązującymi w Unii Europejskiej międzynarodowymi standardami audytu wewnętrznego. W dalszym ciągu jednak kładła ona duży nacisk na jego aspekt finansowy, m.in. przez odwołanie do procedur kontroli finansowej i oceny gospodarki finansowej jednostki. Według ówczesnych uregulowań prawnych audyt wewnętrzny jawił się przede wszystkim jako narzędzie, dzięki któremu kierownik jednostki uzyskiwał ocenę jej gospodarki pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetel-ności, jak również przejrzystości i jawności [Kubik 2004, s. 167-169].



Rys. 1. Zakres przedmiotowy audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Adamek-Hyska 2012, s. 51].

Aktualna ustawowa definicja[6] określająca kształt i zakres audytu wewnętrznego wskazuje, że jest to niezależna i obiektywna działalność, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Przez adekwatność kontroli zarządczej rozumie się zgodność z prawem i dokładność odpowiadającą założonym celom kontroli. Jej skuteczność dotyczy postępowania kończącego się wydaniem zaleceń lub wniosków pokontrolnych. Natomiast efektywność kontroli zarządczej przejawia się w osiąganiu przez jednostkę założonych celów, w tym zabezpieczeniu jej przed wystąpieniem i skutkami określonego ryzyka.

Zasadniczej zmianie uległa zatem idea audytu wewnętrznego. Punkt ciężkości został przesunięty z aspektów finansowo-rachunkowych na wszystkie obszary działania jednostki i skupił się na osiąganiu celów całej organizacji. Stało się to możliwe dzięki wprowadzeniu do definicji audytu pojęcia kontroli zarządczej, która zastąpiła kontrolę finansową. Audyt wewnętrzny, w ramach oceny systemu kontroli zarządczej, która obejmuje zakresem wszystkie aspekty funkcjonowania jednostki (nie tylko finansowe), koncentruje się na osiąganiu celów jednostki i sprawności ich osiągania. Obecna definicja jest zbieżna z przyjętą przez IIA [The Institute of Internal Auditors (IIA) 2001] i akcentuje, iż audyt wewnętrzny jest współcześnie postrzegany jako działalność zapewniająca i doradcza, promująca świadomość czynników ryzyka i strategii kontroli.

Specyfika obszarów badań audytu wewnętrznego pozwala wyróżnić trzy podstawowe, wskazane na rys. 1 rodzaje audytu. Ze względu na to, że coraz większego znaczenia nabiera tzw. podejście systemowe, czyli grupowanie wszystkich działań prowadzonych przez jednostkę w ramach różnych systemów[7], część autorów jest zdania, że audyt systemów nie jest odrębnym rodzajem audytu, lecz sposobem nowego definiowania zadań audytowych, który obejmuje swoim zakresem całokształt działalności jednostki [Czerwiński 2005, s. 286-288]. W efekcie przy prowadzeniu audytu wewnętrznego w JST, zwłaszcza w obszarze samorządowej gospodarki finansowej, należy uwzględnić wszystkie trzy rodzaje audytu, które *de facto* współzależą od siebie, zapewniają właściwą jakość badania audytowego i kompleksowe podejście do rozwiązywanych problemów.

---

[6] Zgodnie z art. 272 ustawy o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. …].

[7] System jest to uporządkowany zespół elementów i działań, za pomocą których osiąga się zamierzone cele przez przekształcenie sygnałów wejściowych (danych, zasobów) w sygnały wyjściowe (informacje, produkty).

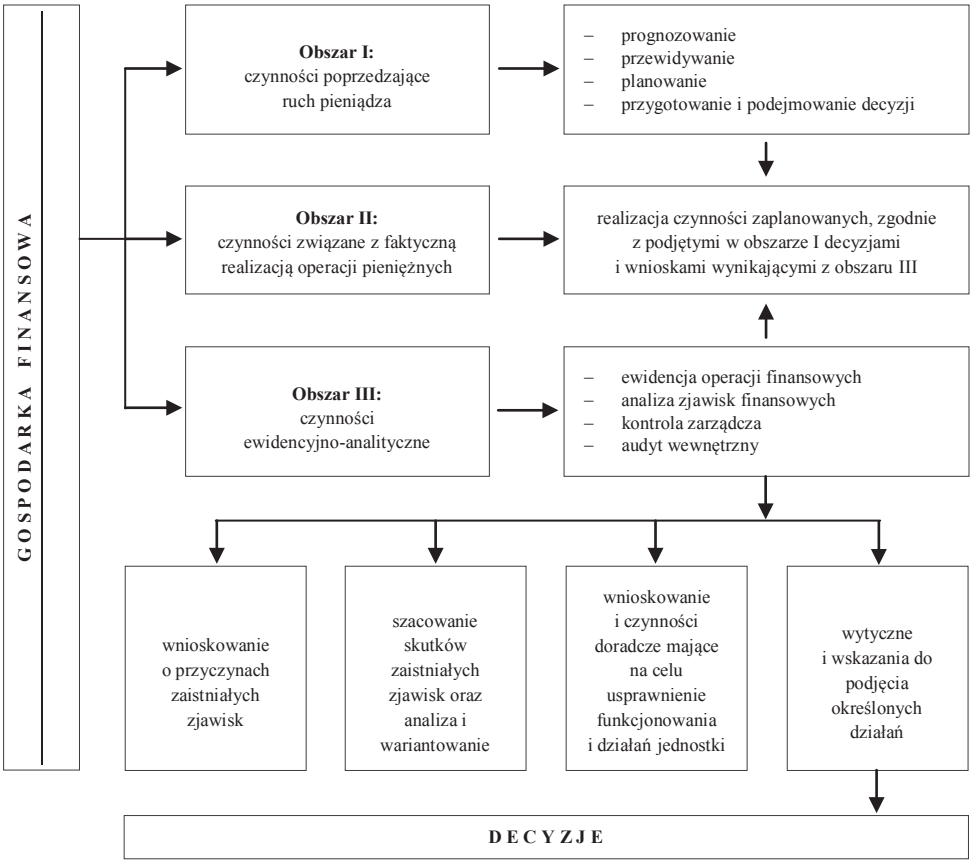
3. Charakter audytu wewnętrznego w obszarze gospodarki finansowej JST

Jednym z kluczowych objętych audytem wewnętrznym obszarów działalności samorządu terytorialnego jest gospodarka finansowa. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że proces gospodarowania publicznymi zasobami finansowymi dotyczy gospodarki finansowej, rozumianej jako ogół czynności związanych z gromadzeniem, podziałem, wydatkowaniem i rozliczaniem zasobów pieniężnych podejmowanych przez kompetentne organy samorządowe lub podmioty wykonujące wyznaczone im zadania publiczne [Jędrzejewski 2007, s. 8]. Jednak prowadzenie gospodarki finansowej w JST (podobnie jak w całym sektorze publicznym) oznacza nie tylko samo uzyskiwanie i wydatkowanie publicznych pieniędzy, lecz także programowanie wykonawstwa ustawowych i zleconych zadań w krótkim i długim okresie oraz ich analizę i ocenę w celu kształtowania na tej podstawie przyszłych, racjonalnych decyzji finansowych [Szewczuk 2009, s. 230]. Najpełniej istotę i złożony charakter gospodarki finansowej oddaje podejście procesowe (czynnościowe), którego elementy ukazano na rys. 2.

Zgodnie z tym ujęciem gospodarka finansowa jest procesem, w którym zachodzą wzajemne powiązania między podstawowymi rodzajami czynności (działań) podejmowanych w JST, będących kolejnymi etapami osiągania zdefiniowanego celu, który jest wyrażony w ujęciu finansowym, a wiąże się z realizowaniem dochodów i wydatkowaniem publicznych środków finansowych [Filipiak 2011, s. 43 i n.; Nosowski 2010, s. 11].

W podejściu procesowym gospodarowanie finansami w JST obejmuje trzy podstawowe obszary czynności, które mają miejsce w podmiotach sektora publicznego. Są to działania: poprzedzające ruch pieniądza, związane z faktyczną realizacją operacji pieniężnych i ewidencyjno-analityczne. W ramach tych obszarów realizowane są procesy [Fundusz Współpracy, Brytyjski Fundusz Know-How 1994, s. III-3; Lubińska (red.) 2011, s. 129-151]:

1) planowania finansowego,
2) ewidencji zdarzeń gospodarczych (księgowość),
3) organizowania przepływu środków finansowych odzwierciedlających zaistniałe zdarzenia,
4) doboru odpowiednich instrumentów i narzędzi,
5) kontroli budżetowej,
6) kontroli finansowej i wewnętrznej, które wchodzą w skład kontroli zarządczej,
7) audytu wewnętrznego,
8) zapewnienia efektywnego i skutecznego wykorzystania zasobów (pomiar efektów).



Rys. 2. Procesowe ujęcie gospodarki finansowej w podmiotach sektora publicznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Filipiak 2010, s. 13].

Gospodarkę finansową postrzega się zatem jako proces gromadzenia i wydatkowania publicznych zasobów finansowych, który obejmuje czynności związane z przygotowaniem, faktyczną realizacją, ewidencją, analizą i kontrolą operacji finansowych w JST. Ponadto opiera się ona na elementach procesu decyzyjnego, które dotyczą wszystkich obszarów czynnościowych związanych ze zjawiskami pieniężnymi oraz instrumentami służącymi przygotowaniu, podejmowaniu i wdrażaniu określonych decyzji [Filipiak 2010, s. 12].

Celem gospodarowania finansami publicznymi jest dążenie do zaspokojenia potrzeb ogółu społeczeństwa w zakresie liczby i jakości świadczonych usług publicznych. Stąd też gospodarka finansowa JST powinna sprzyjać maksymalnemu zaspokajaniu zbiorowych potrzeb społeczności lokalnych i regionalnych, kształtowaniu równomiernego rozwoju społeczeństwa oraz optymalnemu dostarczaniu

środków finansowych dla sfinansowania procesów zachodzących w zakresie bieżącego funkcjonowania samorządu terytorialnego. Jednocześnie powinna przyczyniać się do racjonalnego wydatkowania środków publicznych, a przez to do poprawy efektywności gospodarowania publicznymi zasobami pieniądza i służyć obniżeniu kosztów realizacji zadań.

W tym ujęciu szczególnie dużego znaczenia nabiera operacyjny audyt wewnętrzny, który skupia się w głównej mierze na monitorowaniu, analizie i ocenie procesów zachodzących w ramach samorządowej gospodarki finansowej, warunkujących racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi. Zwykle przybiera on postać audytu efektywnościowego, w ramach którego oceniana jest racjonalność gospodarowania finansami, sposób, w jaki kierownictwo jednostki planuje działania, a następnie kontroluje ich realizację. Audyt działalności w obszarze gospodarki finansowej JST, przez analizę w zakresie: gromadzenia dochodów, zaciągania zobowiązań, dokonywania wydatków, udzielania dotacji, wykorzystania środków ze źródeł zagranicznych, przebiegu procedur przetargowych, ma za zadanie wyodrębnić najważniejsze obszary ryzyka i ocenić, jakie rodzaje zaburzeń uniemożliwiają prowadzenie prawidłowej gospodarki finansowej jednostki.

O ile zakres obszarów wrażliwych, z punktu widzenia procesów zachodzących w gospodarce finansowej, może być różny w różnych jednostkach, o tyle z całą pewnością należy do nich zaliczyć te obszary, w których łatwo o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Wszelkie zidentyfikowane typy ryzyka audytor poddaje analizie w celu określenia prawdopodobieństwa wystąpienia zdarzeń niepożądanych i możliwych skutków ich oddziaływania na funkcjonowanie jednostki. Zdiagnozowane obszary ryzyka powinny stanowić podstawę do wprowadzenia przez kierownika JST określonych środków zaradczych, które obejmowałyby modyfikację funkcjonujących lub przyjęcie nowych procedur. Dzięki informacjom poaudytowym możliwa powinna być identyfikacja działań jednostki obarczonych największym ryzykiem, a w efekcie zminimalizowanie prawdopodobieństwa wystąpienia błędnych decyzji i ochrona jednostki przed ich negatywnymi konsekwencjami. Audyt działalności w obszarze gospodarki finansowej JST powinien służyć uzyskaniu odpowiedzi na pytanie: gdzie kończy się poziom wydatków niezbędnych do prawidłowego wykonywania zadań, a gdzie zaczyna się niedostrzeganie możliwości oszczędności i racjonalnej działalności?

4. Efektywność samorządowej gospodarki finansowej

Zmiany w sposobie postrzegania zasad funkcjonowania sektora publicznego dostrzega się w związku z próbą ich modernizacji, przebudową ukierunkowaną na poprawę dostępności i jakości oferowanych usług publicznych oraz ze zwiększeniem ich efektywności. We współczesnym świecie kategoria efektywności zyskała status imperatywu na każdym poziomie gospodarowania – mikro, mezo, makro, i w każdym sektorze gospodarki – prywatnym i publicznym. Jest ona traktowana

jako zasadnicze kryterium optymalizacji decyzji gospodarczych i funkcjonowania organizacji. W ekonomicznym ujęciu efektywność oznacza najbardziej skuteczne zastosowanie zasobów społeczeństwa w procesie zaspokajania braków i potrzeb ludzi [Samuelson, Nordhaus 2005, s. 26]. Jest procesem, w którym społeczeństwo wydobywa z konsumentów ich maksymalne zadowolenie przy zastosowaniu dostępnych środków [Samuelson, Nordhaus 2005, s. 443]. Powszechnie efektywność definiowana jest jako ilościowa cecha działania, którą odzwierciedla relacja określonego efektu – uzyskanego w pewnym czasie i zmierzającego do zaspokojenia potrzeb odbiorcy, do danego nakładu – poniesionego w pewnym czasie, a koniecznego do osiągnięcia tego efektu [Czakon 2005, s. 56-57].

W teorii ekonomii, ze względu na przedmiot podejmowanej aktywności gospodarczej, wyróżnia się kilka rodzajów efektywności [Sztaba 2007, s. 104-105]:

– alokacyjną, która odwołuje się do problematyki maksymalizacji produkcji osiąganej dzięki optymalnemu podziałowi dostępnych zasobów,
– produkcyjną, która pojawia się, gdy określony rozmiar produkcji jest realizowany przy niższym koszcie lub gdy przy tych samych nakładach wytwarza się dobra o wyższej jakości,
– innowacyjną, występującą, gdy nowe technologie wspomagają osiąganie wyższej produktywności wykorzystywanych w procesie produkcji nakładów,
– dystrybucyjną, przejawiającą się w stanie, gdy żaden z podmiotów podejmujących aktywność nie ma bodźców do zmiany istniejącej struktury podziału wytworzonego produktu.

Podchodzi się do niej zarówno w ujęciu statycznym, jak i dynamicznym. Efektywność ekonomiczną w rozumieniu statycznym definiuje się jako taki stan alokacji zasobów, w którym żadna zmiana nie jest w stanie polepszyć sytuacji choćby jednej osoby bez równoczesnego pogorszenia sytuacji drugiej osoby. W ujęciu dynamicznym natomiast efektywność jest procesem nieustających zmian w alokacji zasobów, który prowadzi do polepszenia sytuacji jednostki bez pogorszenia sytuacji innej osoby [Przygodzka 2008, s. 155].

Efektywność jest także rozpatrywana w ujęciu prakseologicznym – jako funkcja skuteczności działania organizacji (tj. osiągania założonych celów) oraz jej sprawności (tj. stopnia wykorzystania wybranych czynników i osiągniętych wyników ekonomiczno-finansowych) [Grześkowiak 1997, s. 266]. Wówczas oznacza ona zdolność do takiego wykorzystania posiadanych zasobów, które w sposób najbardziej skuteczny i najmniej marnotrawny pozwala osiągnąć dany cel. Na tym tle wyłania się pojęcie skuteczności, które najogólniej odnosi się do podejmowania właściwych decyzji i uzyskiwania powodzenia w ich wprowadzaniu w życie [Griffin 2004, s. 7]. Skuteczność w działaniu kładzie nacisk przede wszystkim na osiągnięcie celu, mniejszą uwagę zwracając na wymagane nakłady. Efektywność natomiast cechuje się reżimem oszczędnościowym i starannością w rachunku przewidywanych nakładów, zatem jest to działanie pozbawione marnotrawstwa oraz nastawione na osiągnięcie najlepszego rezultatu w ramach dostępnych zasobów i technologii. Skuteczność działań przekłada się na efekty, efektywność działań zależy zaś od efektów,

które są ściśle powiązane z nakładami poniesionymi na ich uzyskanie [Skrzypek 2012, s. 320]. Działanie skuteczne może być osiągane przy wykorzystaniu nakładów zarówno nadmiernych, jak i racjonalnych.

Funkcjonowanie podmiotów sektora publicznego odbywa się na podstawie dominacji paradygmatu powszechnego i sprawiedliwego dostępu do dóbr i usług publicznych. W efekcie osiągnięcie celu jest istotniejsze aniżeli poziom angażowanych do tego środków. Szczególnie widoczne jest to, gdy nieefektywne, z punktu widzenia racjonalności ekonomicznej, przedsięwzięcia publiczne mogą generować pozytywne efekty społeczne [Szewczuk, Zioło 2008, s. 195]. Nie oznacza to jednak, że dominująca funkcja celu sektora publicznego wyklucza podejmowanie działań ukierunkowanych na jego efektywność. Co więcej, wobec trudnej sytuacji finansów publicznych podjęcie działań ukierunkowanych na zwiększenie efektywności w sferze dystrybucji dóbr i usług publicznych może przyczynić się do zwiększenia skuteczności działania. O ile więc nie jest uzasadnione przenoszenie prostych relacji efektywnościowych w obszar działalności podmiotów publicznych, o tyle podmioty te, dążąc do racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi, powinny oddziaływać na minimalizowanie nakładów, co oznacza, że mogą być efektywne kosztowo [Przygodzka 2008, s. 162].

Potrzebę poddania sfery gospodarowania środkami publicznymi warunkom efektywności akcentuje się coraz mocniej. Zagadnienie efektywności usług publicznych nie znajduje jednak należytego umocowania w systemie prawa finansowego. Z zapisów ustawy o finansach publicznych wyraźnie wynika, że wszyscy dysponenci publicznych środków finansowych mają nałożony przez prawo obowiązek wydatkowania środków publicznych w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. …, art. 44, ust. 3]. Jednak instytucje i organy sprawujące kontrolę realizacji zadań publicznych poddają ją rygorystycznej ocenie, głównie w zakresie celowości opartej na legalizmie. Tak ujęta ocena odbiega dość istotnie od typowych rachunków efektywnościowych, jednak jest powszechnie stosowana, także w audycie wewnętrznym podmiotów sektora publicznego.

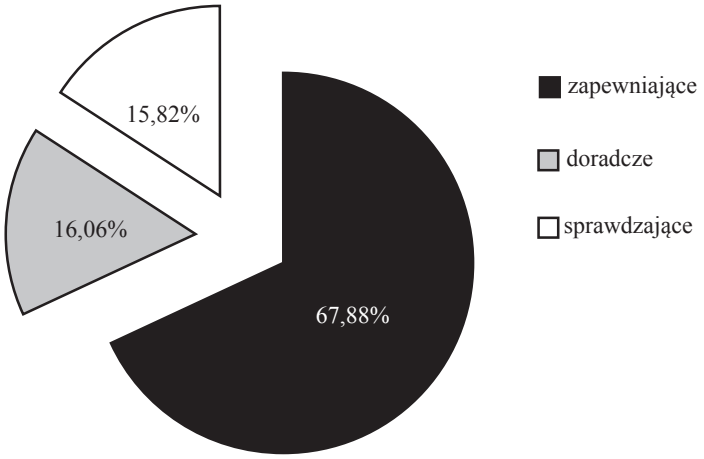
Analiza efektywności sektora publicznego prowadzona na poziomie mikroekonomicznym sprowadza się między innymi do oceny funkcjonowania JST, w tym prowadzenia przez nie gospodarki finansowej. W przypadku efektywnościowego audytu wewnętrznego, obejmującego obszar gospodarki finansowej JST, badania audytowe powinny koncentrować się na poszukiwaniu i ocenie sposobów poprawy celowości, oszczędności i wydajności gospodarowania środkami publicznymi. Audytor powinien wskazać takie metody budżetowania[8], które pomogą w bardziej skutecznym, gospodarnym i efektywnym alokowaniu posiadanych zasobów oraz dadzą większą pewność co do trafności podejmowanych decyzji i ich racjonalności.

[8] Budżetowanie to sposób wewnętrznego, oddolnego planowania w jednostce, podporządkowanego efektywnemu wykorzystaniu zasobów. Przyczynia się do zapewnienia przejrzystości ponoszonych przez jednostkę kosztów, umożliwia ich kontrolę i racjonalizację.

5. Audyt wewnętrzny w kształtowaniu efektywnej gospodarki finansowej JST

Analizując zakres, w jakim obowiązująca formuła audytu wewnętrznego może służyć wzrostowi efektywności samorządowej gospodarki finansowej, jako symptomatyczny warto odnotować fakt, że wśród JST Opolszczyzny nie było takich, które fakultatywnie wprowadziłyby audyt wewnętrzny, nie będąc do tego zobligowanymi ustawowo. Ponadto, wskazując podstawowy powód wprowadzenia w jednostkach audytu wewnętrznego, wszyscy uczestnicy badania zgodnie uznali, że był to obowiązek formalny wynikający z ustawy o finansach publicznych. Jedynie 7% ankietowanych samorządów jako powód dodatkowy wprowadzenia audytu podało potrzebę usprawnienia i poprawy efektywności działań jednostki, zwłaszcza w obszarze prowadzonej gospodarki finansowej.

Analizę ogólną zrealizowanych przez JST zadań audytowych przeprowadzono ze względu na ich charakter, cel i przedmiot. Ze względu na charakter realizowanych zadań zidentyfikowano występowanie wszystkich ich typów: zapewniające, doradcze i sprawdzające. Przez zadania zapewniające należy rozumieć działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej w jednostce. Zadania doradcze służą wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań danej JST. Natomiast zadania sprawdzające obejmują czynności podejmowane przez audytora wewnętrznego, służące dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowaną jednostkę [Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 września 2015 r. …].



Rys. 3. Struktura zrealizowanych zadań audytowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań z wykonania audytu.

Jak wskazują dane przedstawione na rys. 3, w strukturze wykonanych zadań audytowych dominowały te o charakterze zapewniającym. Zwrócić należy jednak uwagę, że 17,49% JST nie zrealizowało ani jednego zadania doradczego, a 30,46% jednostek nie zrealizowało ani jednego zadania sprawdzającego. Zarówno pierwszy, jak i drugi rodzaj zadań stanowi istotny aspekt audytu wewnętrznego i odzwierciedla wkład audytora w systemowe wspieranie kierownika jednostki w osiąganiu celów. Struktura charakteru wykonanych zadań wskazuje, że wkład ten był nieznaczny, co negatywnie wpływa na decyzyjną przydatność i skuteczność audytu.

Specyfikę zadań audytowych oddaje również określony w stosunku do nich cel prowadzenia audytu. Sposób jego formułowania i odpowiadający mu procent objętych nim zadań audytowych ukazują dane zawarte w tab. 1.

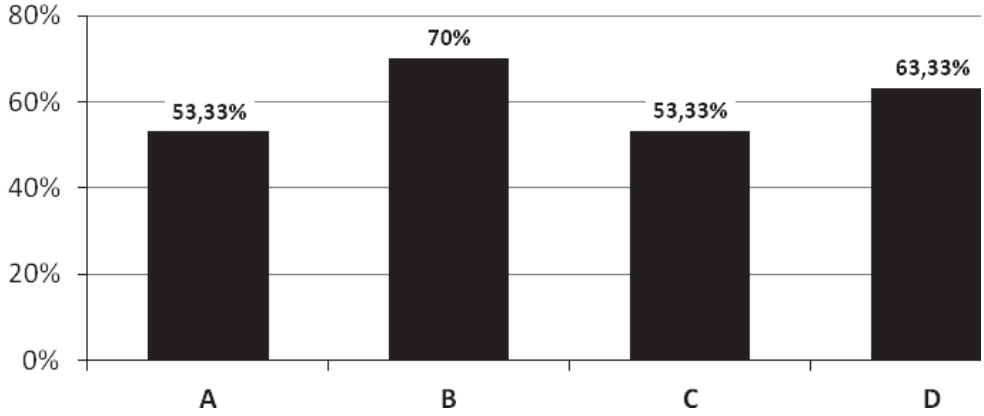
Tabela 1. Cel prowadzenia audytu

Lp.	Cel	Wskazania
1	ocena funkcjonowania kontroli zarządczej	27,88%
2	identyfikacja znacznego ryzyka	4,61%
3	wzrost efektywności i skuteczności działania	21,17%
4	zapewnienie o prawidłowości działania, zgodnego z prawem	39,41%
5	zwiększenie bezpieczeństwa zasobów	6,92%

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań z wykonania audytu.

Zarówno dominujący typ prowadzonych zadań audytowych, jak i towarzyszący im cel wskazują, że na plan pierwszy wysuwają się zadania mające na celu zweryfikowanie i potwierdzenie, że działalność JST odbywa się w zgodzie z obowiązującymi wymogami prawnymi. Na plan dalszy schodzą aspekty związane z oceną efektywności działania.

Samorządy, które wypełniają obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, wskazują gospodarkę finansową jako jeden z najważniejszych obszarów prowadzonej działalności, który najczęściej poddawany był audytowi. Potwierdza to zakres czynności audytowych przedstawiony na rys. 4. Respondenci wskazywali, że czynności audytowe prowadzone w obszarze finansów jednostki dotyczyły najczęściej legalności podejmowanych i prowadzonych działań (70% wskazanych odpowiedzi). Nieco mniej ankietowanych wskazało (63,33%), że badania audytowe wiązały się z identyfikacją obszarów ryzyka w zakresie gromadzenia przez jednostkę środków publicznych i ich wykorzystania. Najmniej zapytanych osób odpowiedziało zaś, że audyt wewnętrzny w ich jednostkach nastawiony był na weryfikację dokumentacji i ewidencji operacji gospodarczych oraz badanie gospodarności i celowości wydatkowania środków budżetowych (odpowiedzi rozłożyły się po równo, tj. po 53,33%).



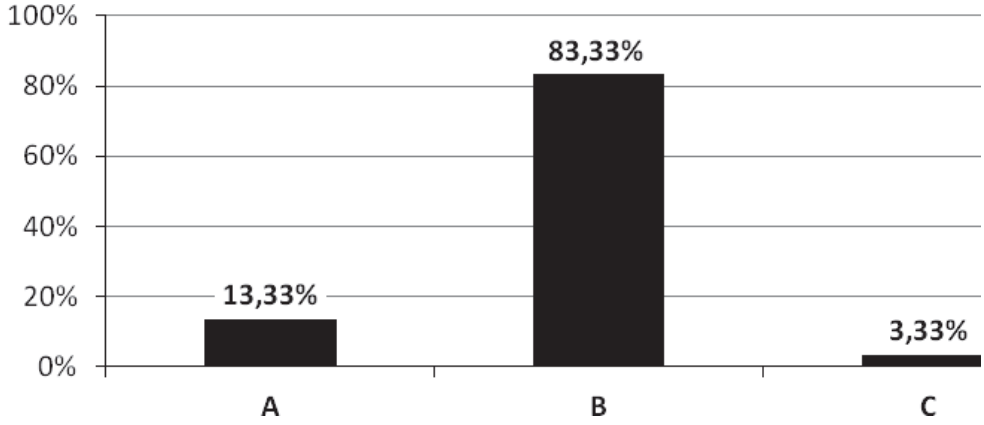
A – dokumentacja i ewidencja operacji gospodarczych; **B** – legalność podejmowanych i prowadzonych działań; **C** – gospodarność i celowość wydatkowania środków finansowych; **D** – identyfikacja obszarów ryzyka w gospodarce finansowej

Rys. 4. Zakres przedmiotowy czynności audytowych w badanych JST

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Niemniej jednak jedynie 55% ankietowanych za podstawowy cel prowadzenia audytu wewnętrznego w obszarze samorządowej gospodarki finansowej uznało zwiększenie efektywności gospodarowania i wykrywanie nieprawidłowości (na zasadzie wczesnej diagnozy) w zakresie gromadzenia dochodów i dokonywania wydatków. Z kolei 41% badanych zwracało uwagę na poprawę skuteczności w osiąganiu celów przez jednostkę (relacja: wyznaczony cel a osiągnięty rezultat) i zwiększenie oszczędności w ramach prowadzonej gospodarki finansowej (minimalizowanie kosztów wykorzystywanych przez JST zasobów).

Niezależnie od zakresu formułowanego celu dążenie do jego osiągnięcia wymaga objęcia audytem możliwie szerokiego zakresu czynności składających się na proces gospodarowania finansami samorządu. Dane ukazane na rys. 5 wskazują, że w większości JST audyt wewnętrzny gospodarki finansowej obejmował jedynie wybrane jej obszary. W rozłożeniu na poszczególne lata określone w planie audytu jednostki deklarowały prowadzenie audytu wewnętrznego również w pełnym zakresie (kompleksowo), we wszystkich obszarach gospodarki finansowej. W grupie analizowanych jednostek znalazły się również takie, które w ogóle nie prowadziły audytu wewnętrznego gospodarki finansowej.



A – w pełnym zakresie; **B** – w ograniczonym zakresie; **C** – nie prowadzono audytu wewnętrznego gospodarki finansowej

Rys. 5. Deklarowany zakres audytu wewnętrznego w gospodarce finansowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

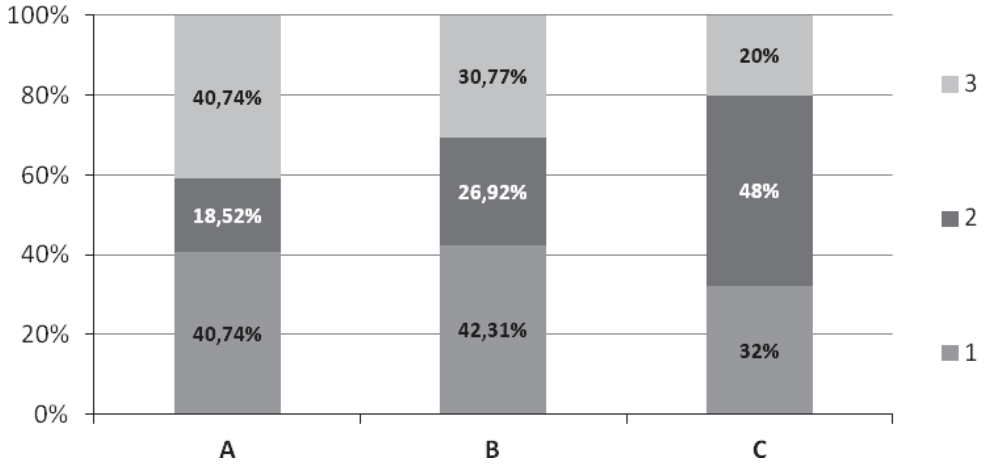
Przeprowadzona analiza sprawozdań z wykonania audytu wewnętrznego wykazała, że żadna z jednostek samorządowych nie objęła kompleksowo gospodarki finansowej weryfikacją audytową, a tylko jedna zaplanowała realizację takiego zadania. Zrealizowane przez JST zadania audytowe dotyczące gospodarki finansowej i obszarów ściśle z nią powiązanych stanowiły blisko 47% wszystkich przeprowadzonych w tych jednostkach zadań. Zadania ściśle dotyczące gospodarki finansowej stanowiły 19,21%, zadania należące do innych obszarów działalności jednostki, które istotnie wiązały się z samorządową gospodarką finansową, stanowiły 27,44% zrealizowanych zadań audytowych. Pozostałe zadania audytowe, stanowiące 53,35% ogółu zrealizowanych zadań, dotyczyły głównie pozafinansowych aspektów funkcjonowania badanych JST.

Odnosząc się do przedmiotu podejmowanych zadań audytowych, warto wskazać obszary gospodarki finansowej, w których prowadzono audyt. W grupie wskazanych przez respondentów obszarów gospodarki finansowej, które podlegały badaniom, znalazły się: gospodarowanie mieniem komunalnym, udzielanie zamówień publicznych, realizacja wydatków budżetowych i zaciąganie przez jednostkę zobowiązań finansowych oraz obieg dokumentów finansowo-księgowych. Przeprowadzona analiza sprawozdań z wykonania audytu potwierdziła główne kierunki jego aktywności w obszarze gospodarki finansowej. Najwięcej zrealizowanych zadań – 41,27%, wiązało się z wydatkowaniem środków finansowych, przy czym zadań związanych z badaniem legalności wydatkowania środków publicznych było aż 25,40%, natomiast zadania dotyczące badania gospodarności i celowości wydatkowania tych środków stanowiły zaledwie 15,87%. W jednostkowych przypad-

kach zadania audytowe przeprowadzano w obszarze: wykonania budżetu, realizacji i przebiegu inwestycji, deficytu budżetowego i poziomu długu, opracowywania sprawozdań finansowych i inwentaryzacji.

Analiza wskazuje, że przedmiot zainteresowania audytu stanowią zasadniczo zadania, które dotyczą czynności typowych dla fazy realizacji zjawisk finansowych (obszar II na rys. 2) oraz w ograniczonym zakresie czynności ewidencyjnych i sprawozdawczych (obszar III na rys. 2). Widoczny jest natomiast brak zainteresowania audytu czynnościami, które w realizacji każdego procesu mają kluczowe znaczenie dla jego powodzenia – prognozowania i planowania działań.

W opinii badanych samorządów z jednej strony audyt wewnętrzny wskazywano jako narzędzie przydatne, wspomagające efektywność samorządowej gospodarki finansowej, z drugiej – jak dowodzą dane zaprezentowane na rys. 6 – uznano, że największy wpływ na wykrywalność błędów i nieprawidłowości w gospodarce finansowej jednostki miały kontrole zewnętrzne sprawowane przez regionalne izby obrachunkowe (RIO) i Najwyższą Izbę Kontroli (NIK).



A – kontrole zewnętrzne RIO i NIK; **B** – kontrola wewnętrzna (zarządcza) w jednostce; **C** – audyt wewnętrzny. Nadane wagi: **1** – I miejsce; **2** – II miejsce; **3** – III miejsce

Rys. 6. Skuteczność audytu w wykrywaniu nieprawidłowości i błędów w gospodarce finansowej JST

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Na tego rodzaju sytuację miał wpływ charakter prowadzonego audytu. W większości przypadków był to audyt finansowy, w mniejszym zaś zakresie − audyt efektywnościowy. Można zauważyć, że efektywność działania w praktyce audytu nie jest postrzegana jako sfera generowania istotnego ryzyka dla funkcjonowania jednostki samorządowej. Ocena prawidłowości procesu gospodarowania finansami samorządowymi ogniskuje się głównie na jego przebiegu zgodnym z pra-

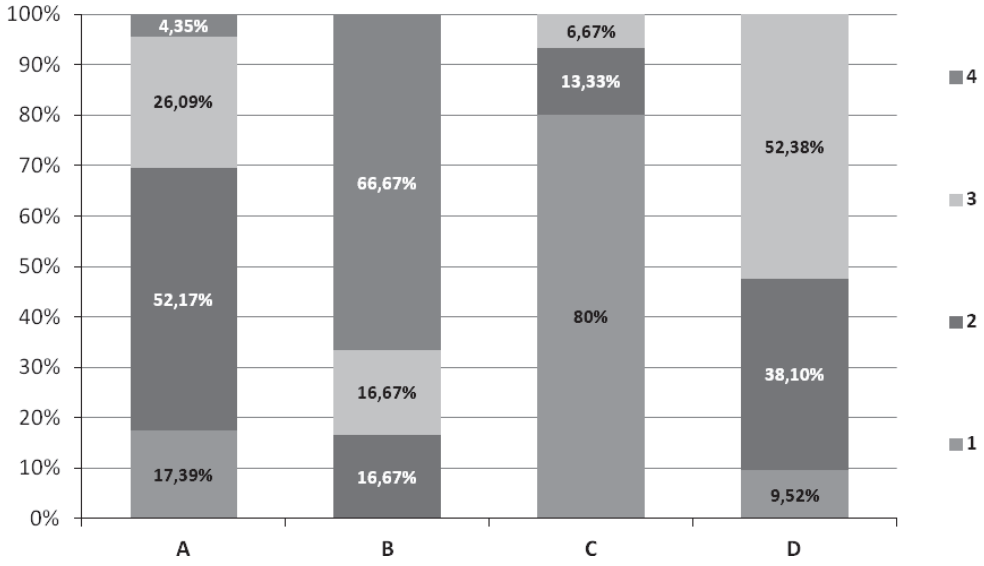
wem, co zdaniem JST w wystarczający sposób weryfikują i poświadczają zewnętrzne instytucje kontroli i nadzoru.

Analizując znaczenie audytu dla poprawy efektywności gospodarowania finansami samorządowymi, warto wymienić działania, które JST wskazały jako podejmowane w następstwie zrealizowanych zadań audytowych. Wśród działań, które miały istotny wpływ na poprawę efektywności dochodowej JST, wskazywano: ograniczanie wydatków bieżących i przeznaczanie zaoszczędzonych środków na inwestycje, doskonalenie procedur ściągalności podatków i opłat samorządowych, przeciwdziałanie powstawaniu roszczeń przedawnionych jednostki i monitorowanie procesów egzekucyjnych. Jeśli chodzi o działania, które zwiększały efektywność wydatkową JST, wskazywano: redukcję marnotrawstwa wydatkowanych środków poprzez doskonalenie procedur kontroli zarządczej w jednostce i racjonalny podział tych środków w celu realizacji zadań ustawowych. Zwraca jednak uwagę, że niewielka liczba samorządów wskazywała na wprowadzenie i stosowanie mierników oceny celowości i efektywności dokonywanych wydatków (30%) oraz realistyczne ich planowanie w ujęciu długofalowym (nieco ponad 23%). Uwidacznia się to tym bardziej, że wśród działań będących następstwem audytu wewnętrznego, które JST uznały za niezbędne z punktu widzenia racjonalizacji gospodarki finansowej, najczęściej wymieniano analizę ponoszonych nakładów i uzyskiwanych efektów w zakresie realizacji zadań samorządowych (ponad 63%).

Jednym z dostrzeganych, wymiernych efektów audytu wewnętrznego w zakresie gospodarki finansowej JST jest przekazywanie kierownictwu jednostki określonych zaleceń (rekomendacji), formułowanych w związku z realizacją zadań audytowych. W przebiegu procesu gospodarowania finansami są to działania, które spajają czynności analityczne (obszar III na rys. 2) z czynnościami planistycznymi (obszar I na rys. 2) – potwierdzając prawidłowości lub rekomendując zmiany w przebiegu procesu. Brak tego pomostu oznacza nieefektywność audytu, która utrwalać będzie zdiagnozowane słabości i nieprawidłowości procesu gospodarowania finansami przez JST.

W gronie badanych samorządów deklarowane zalecenia formułowane w zakresie finansów JST dotyczyły wzmocnienia skuteczności funkcjonowania mechanizmów kontroli zarządczej w obszarze gospodarki finansowej jednostki (80%), wprowadzania zmian w regulacjach dotyczących obiegu dokumentów finansowych (ponad 53%), tworzenia i doskonalenia mechanizmów kontroli w obszarze zamówień publicznych (ponad 43%), terminowości i prawidłowości wydawania decyzji (ponad 43%) oraz poprawy ściągalności należności, wprowadzania i respektowania procedur windykacyjnych (27%). Niewielki odsetek badanych wśród wymiernych efektów wdrażanych zaleceń wymienił: uzyskiwanie przez jednostkę wyraźnych oszczędności finansowych w związku z redukcją niepotrzebnych wydatków i ekonomizacją działań (nieco ponad 13%) czy ograniczanie niegospodarnych decyzji w przedmiocie wydatkowania środków publicznych (10%).

Wynika z tego, że w obrębie formułowanych zaleceń poaudytowych brakuje tych, które mogłyby w przyszłości generować rezultat efektywnościowy. Jest to stwierdzenie tym bardziej zasadne, że ustalenia z audytu wewnętrznego miały w dużej mierze charakter postulatywny i nie były w wystarczającym stopniu wprowadzane w życie. Mimo że ponad połowa ankietowanych (53,33%) zadeklarowała, że zalecenia uwzględniała w całości, aż 40% JST nie wprowadzało w życie wszystkich rekomendacji poaudytowych lub wprowadzało je w niewielkim zakresie. Ponadto ustalenia z audytu przełożyły się na określone decyzje w obszarze finansów jednostki tylko w niespełna 27% badanych samorządów. Z kolei opinię, że ustalenia te znalazły odzwierciedlenie w decyzjach finansowych JST, ale w ograniczonym zakresie, podzielało aż 47% respondentów. Można zatem wnioskować, że przynajmniej częściowo miały one charakter niezrealizowanych postulatów. Natomiast dla grupy nieco ponad 23% badanych ustalenia z audytu nie miały żadnego przełożenia na realne decyzje finansowe jednostki. Wynika z tego, że dosyć wąski zakres wykorzystania audytu wewnętrznego w sferze racjonalizowania samorządowej gospodarki finansowej wiązać należy z utartym w jednostkach schematem decyzyjnym, którego cechy wskazuje rys. 7.



A – radcy prawni; **B** – biegli rewidenci; **C** – główni księgowi budżetu (skarbnicy); **D** – audytorzy wewnętrzni. Nadane wagi: **1** – I miejsce; **2** – II miejsce; **3** – III miejsce; **4** – IV miejsce

Rys. 7. Ranga audytora wewnętrznego w procesie podejmowania decyzji przez kierowników jednostek

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

W procesie podejmowania decyzji w obszarze gospodarki finansowej kierownicy JST korzystali najczęściej ze wsparcia głównych księgowych budżetu (skarbni-

ków) i radców prawnych. Dopiero na trzecim miejscu wymieniono audytorów wewnętrznych. Warte uwagi jest również to, że pracownicy samorządowi postrzegali audytorów wewnętrznych przede wszystkim jako kontrolerów (50%), w mniejszym zakresie widziano w nich osoby łączące w sobie cechy kontrolera, diagnosty i doradcy kierownika JST. Interesująco w związku z tym przedstawia się samoocena wpływu audytu wewnętrznego na samorządową gospodarkę finansową dokonana przez kierownictwo JST. W przypadku zdecydowanej większości podmiotów biorących udział w badaniu (niespełna 87%) uznano, że prowadzony audyt wewnętrzny wpłynął korzystnie na samorządową gospodarkę finansową w porównaniu z okresem, kiedy audyt nie był realizowany. W ocenie zdecydowanej większości samorządów audyt wewnętrzny certyfikował prawidłowe funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w JST, co pozostawało w zgodzie z podstawowymi założeniami ustawowymi.

6. Zakończenie

Racjonalnie prowadzona przez JST gospodarka finansowa powinna wyważać racje społeczne i ekonomiczne. Jednak zapewnienie zgodności między sprawiedliwością a efektywnością jest trudne i obarczone ryzykiem, że poprawa efektywności odbywać się będzie kosztem pogorszenia równości dostępu do dóbr i usług świadczonych przez sektor publiczny. Niemniej jednak coraz częściej postuluje się, by efektywność wykorzystania środków publicznych stała się podstawowym kryterium, wobec którego pozostałe szczegółowe kryteria miałyby charakter wtórny [Owsiak (red.) 2002, s. 53]. Jest to wyraźne wskazanie, że dotychczas dominujące kryterium – celowości opartej na legalizmie – nie eliminuje marnotrawstwa. Stąd też w sferze racjonalizowania publicznej gospodarki finansowej dostrzega się i promuje potrzebę orientacji na poszukiwanie nowych i doskonalenie istniejących instrumentów, które służyć mają poprawie sprawności i efektywności wykorzystania środków publicznych.

Audyt wewnętrzny ze względu na swój prewencyjny, zapobiegawczy charakter jest narzędziem, które nie tylko weryfikuje rzetelność dokumentów finansowych i próbuje wykryć nadużycia, ale także może służyć ocenie, czy działania jednostki zostały zaplanowane i zrealizowane efektywnie i sprawnie. Jest instrumentem, w specyfikę którego wpisano konkretny wymiar decyzyjny. W związku z tym ze swej istoty powinien dążyć do przekazania obiektywnego obrazu funkcjonowania jednostki, ustalania słabych stron jej działalności i obszarów występowania ryzyka, jak również wskazywać sposoby przeciwdziałania zdiagnozowanym nieprawidłowościom.

Na podstawie przeprowadzonych badań, analizując znaczenie audytu wewnętrznego dla efektywności samorządowej gospodarki finansowej, można wyciągnąć wniosek, że w praktyce zastosowanie audytu wewnętrznego jako przydatnego, a więc i pożądanego narzędzia oddziaływania na poprawę efektywności samo-

rządowej gospodarki finansowej jawi się jako powód pośredni wdrażania i wykorzystania tego instrumentu. Potwierdza to fakt, że jako główny czynnik sprawczy wdrożenia audytu wewnętrznego JST wskazują na przymus prawny, a nie względy efektywnościowe. Stąd też w realizowanym przez większość JST ustawowym zakresie audyt wewnętrzny ukierunkowany jest przede wszystkim na spełnianie kryterium legalności i celowości, mniejszą wagę przywiązuje się zaś do ekonomicznych kryteriów oceny samorządowej gospodarki finansowej, tj. efektywności i gospodarności. Wskazuje na to zarówno charakter, cel i zakres podejmowanych zadań audytowych, jak i ich stosunkowo niewielka liczba, zwłaszcza w obszarze prowadzenia gospodarki finansowej. Istniejący w jednostce audyt wewnętrzny nie wykryje lub nie zapobiegnie nieprawidłowościom i niegospodarności w obszarach, w których nie funkcjonuje.

Pomimo już kilkuletnich doświadczeń JST w prowadzeniu audytu wewnętrznego realizowane zadania audytowe nie służyły, jak dotąd, kierownikom tych jednostek do systemowego wzmacniania zdolności podległych im instytucji w efektywnej realizacji zadań publicznych. Ograniczona użyteczność decyzyjna audytu wewnętrznego jest także pochodną niewielkiego przełożenia wniosków i rekomendacji poaudytowych na decyzje podejmowane przez kierownictwo JST. Z tego też względu ustalenia audytu mają w dużej mierze charakter postulatywny i nie znajdują wystarczającego odzwierciedlenia w procesie racjonalizacji samorządowej gospodarki finansowej, który pozwalałby generować wyraźną poprawę efektywności. Mimo to zidentyfikowane słabości audytu wewnętrznego nie pozbawiają go cech przydatnego instrumentu wspierającego efektywne gospodarowanie finansami samorządowymi. Sygnalizują jednak zasadność kontynuowania badań, tak w zakresie wsparcia metodyki audytu o narzędzia pomiaru i oceny efektywności, jak i oceny skuteczności audytu w racjonalizowaniu samorządowej gospodarki finansowej.

Literatura

Adamek-Hyska D., 2012, *Cele i przedmiot audytu wewnętrznego w sektorze publicznym*, [w:] Kostur A. (red.), *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo UE w Katowicach, Katowice.

Czakon W., 2005, *Procesowe podejście do badania efektywności*, [w:] *Efektywność – rozważania nad istotą i pomiarem*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1060, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.

Czerwiński K., 2005, *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa.

Filipiak B., 2010, *Gospodarowanie publicznymi zasobami finansowymi w jednostkach samorządu terytorialnego*, [w:] Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., *Metody analityczne w działalności jednostek podsektora samorządowego*, Difin, Warszawa.

Filipiak B., 2011, *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa.

Fundusz Współpracy, Brytyjski Fundusz Know-How, 1994, *Zarządzanie finansami gmin. Poradnik dla gmin*, Lublin.

Griffin R.W., 2004, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa.
Grześkowiak S., 1997, *Metody ilościowe w badaniu efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw*, Studia i Rozprawy, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
Jędrzejewski L., 2007, *Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego*, Oficyna Branta, Bydgoszcz – Gdańsk.
Kubik A., 2004, *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny – efekt procesu integracji z Unią Europejską oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Konferencje MSWiA, Warszawa.
Lubińska T. (red.), 2011, *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa.
Nosowski A., 2010, *Zarządzanie procesami w instytucjach finansowych*, C.H. Beck, Warszawa.
Owsiak S. (red.), 2002, *Budżet władz lokalnych*, PWE, Warszawa.
Przygodzka R., 2008, *Efektywność sektora publicznego*, Optimum – Studia Ekonomiczne, nr 4 (40).
Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego, DzU 2002 nr 111, poz. 973.
Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, DzU 2015, poz. 1480.
Samuelson P.A., Nordhaus W.D., 2005, *Ekonomia*, PWN, Warszawa.
Skrzypek E., 2012, *Efektywność ekonomiczna jako ważny czynnik sukcesu organizacji*, [w:] Dudycz T., Osbert-Pociecha G., Brycz B. (red.), *Efektywność – konceptualizacja i uwarunkowania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
Szewczuk A., 2009, *Ryzyko i niepewność w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] Patrzałek L. (red.), *Finanse lokalne. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań.
Szewczuk A., Zioło M., 2008, *Zarys ekonomiki sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
Sztaba S., 2007, *Ekonomia od A do Z. Encyklopedia podręczna*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
The Institute of Internal Auditors (IIA), 2001, *Standards of the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Florida.
Ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, DzU 2003 nr 15, poz. 148 ze zm.
Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, DzU nr 102, poz. 1116.
Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, DzU 2005 nr 249, poz. 2104 ze zm.
Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009 nr 157, poz. 1240 ze zm.