

## Doskonalenie jakości samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, Ewelina Młodzik\*

**Streszczenie:** *Cel* – Prezentacja wybranych aspektów doskonalenia jakości funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

*Metodologia badania* – Przyjęte metody badań: analiza literatury, badania ankietowe w jednostkach sektora finansów publicznych, analiza wyników i wnioskowanie.

*Wynik* – W artykule zaprezentowano wyniki badań ankietowych, które przeprowadzono w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych w województwie wielkopolskim w 2016 roku.

*Oryginalność/wartość* – Zaprezentowano zagadnienia dotyczące potrzeby doskonalenia jakości audytu wewnętrznego na podstawie opinii kierownictwa jednostek sektora finansów publicznych.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, samoocena, jakość audytu wewnętrznego

### Wprowadzenie

Wymóg prowadzenia oceny audytu wewnętrznego w jednostkach został wprowadzony w Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego (zwane dalej: Standardami) opracowanych przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA). Standardy te zostały przyjęte do stosowania w jednostkach sektora finansów publicznych od lipca 2006 roku. Zgodnie ze Standardem 1300 zarządzający audytem wewnętrznym powinien opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, który obejmuje wszystkie aspekty działania audytu wewnętrznego oraz monitoruje w sposób ciągły jego efektywność w jednostce. Program ten powinien między innymi uwzględniać bieżący monitoring, wewnętrzną (samoocenę) oraz zewnętrzne oceny jakości pracy audytorów wewnętrznych (Szczepankiewicz, 2010).

Celem artykułu jest prezentacja wybranych aspektów doskonalenia jakości funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. W opracowaniu zaprezentowano wyniki badań ankietowych dotyczące celów i jakości prowadzonej sa-

---

\* dr Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Katedra Rachunkowości, 61-875 Poznań, al. Niepodległości 10, e-mail: elzbieta.szczepankiewicz@ue.poznan.pl; dr Ewelina Młodzik, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, 71-101 Szczecin, ul. Mickiewicza 64, e-mail: ewelina.mlodzik@wneiz.pl.

mooceny audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych w województwie wielkopolskim w 2016 roku<sup>1</sup>.

## 1. Program zapewnienia jakości audytu wewnętrznego

Niezależność i obiektywizm to kluczowe atrybuty działalności audytu wewnętrznego (Bitner, Szczepankiewicz, Bryl, Rokicka-Buczek, Włodarska, 2011; Babuška, 2008, 2011a, 2011b). W Standardach wskazuje się na konieczność zapewnienia przez kierownika jednostki niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego, w tym właściwej komunikacji z kierownictwem (Nadolna, 2011, s. 92), która pozwoli audytorom realizować w sposób rzetelny i efektywny zadania audytowe. Nad niezależnością audytorów powinien czuwać także komitet audytu (Kotarski, 2014, s. 78–79).

Komórka audytu wewnętrznego powinna mieć również zapewnione profesjonalne zasoby kadrowe, które zagwarantują wysoką jakość pracy audytu. Zawód ten mogą wykonywać osoby o określonych kwalifikacjach, predyspozycjach i postawie etycznej (Szczepankiewicz, Dudek, 2007, s. 172–186; Szczepankiewicz, Simon, 2011, s. 375; Zaleska, 2015, s. 89).

Wykonywanie czynności audytowych wymaga od audytorów wewnętrznych (Załącznik, 2013, s. 6–9):

- zachowania obiektywizmu, bezstronności oraz wolności od uprzedzeń,
- unikania konfliktu interesów,
- posiadania wiedzy, umiejętności i innych niezbędnych kompetencji,
- zachowania należytej staranności i rzetelności,
- poszerzania wiedzy i umiejętności drogą stałego doskonalenia zawodowego.

Zarówno w Kodeksie Etyki Instytutu Audytorów Wewnętrznych (Szczepankiewicz, 2007), jak i Kodeksie Etyki Audytorów w jednostkach sektora finansów publicznych (Szczepankiewicz, Dudek, 2007; Szczepankiewicz i in., 2015, s. 44–45) w ramach zasady „Kompetencje audytorów wewnętrznych” zaleca się, aby audytorzy wewnętrzni ciągle doskonalili biegłość zawodową oraz skuteczność i jakość swoich usług.

W celu zapewnienia wysokiej jakości pracy audytu wewnętrznego kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości (Szczepankiewicz, 2010, s. 243–257). Konieczność ustanowienia programu wynika bezpośrednio ze Standardu 1300 „Program zapewnienia i poprawy jakości”.

Program zapewnienia i poprawy jakości jest realizowany w celu dostarczenia racjonalnego zapewnienia zainteresowanym stronom (kierownikowi jednostki, kierownikom komórek audytowanych, obywatelom), że audyt wewnętrzny (Instytut Audytorów Wewnętrznych (a), s. 19):

- a) działa zgodnie z Definicją audytu wewnętrznego, ze Standardami oraz Kodeksem Etyki Instytutu Audytorów Wewnętrznych;

---

<sup>1</sup> Artykuł jest efektem realizacji badań w ramach międzyuczelnianego projektu naukowego „Teoretyczne i praktyczne aspekty oceny funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym” (nr 51109-XX5) realizowanego w Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu w latach 2015–2017 pod kierownictwem dr E.I. Szczepankiewicz.

- b) funkcjonuje w sposób skuteczny i efektywny;
- c) jest postrzegany przez zainteresowane strony jako przysparzający wartości dodanej i usprawniający działalność organizacji.

Prawidłowo opracowany program zapewnienia i poprawy jakości powinien obejmować (*Wytyczne...*, s. 4–5):

- a) wszystkie aspekty działań audytu wewnętrznego, w tym czynności doradcze;
- b) oceny wewnętrzne;
- c) oceny zewnętrzne;
- d) pomiar i analizę efektywności działania audytu wewnętrznego;
- e) informowanie o wynikach kierownika jednostki;
- f) procedurę opracowywania i wprowadzania odpowiednich działań naprawczych i innych zaleceń.

Kierownik komórki audytu wewnętrznego może stwierdzić, że audyt wewnętrzny funkcjonuje „zgodnie ze Standardami” tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają ten stan. Aby zarządzający audytem wewnętrznym mógł użyć formuły „zgodny z Standardami”, wymagane jest dokonanie oceny zewnętrznej co najmniej raz na 5 lat oraz bieżące monitorowanie i okresowe oceny wewnętrzne (Instytut Auditorów Wewnętrznych (b), s. 33; Załącznik, 2013, s. 11).

W sytuacji wystąpienia niezgodności z Definicją audytu wewnętrznego, Kodeksem Etyki i Standardami, wpływających na ogólny zakres działalności audytu, obowiązkiem zarządzającego audytem wewnętrznym jest ujawnienie tej niezgodności i jej skutków kierownikowi jednostki (Załącznik, 2013, s. 11; Adamek-Hyska, 2014, s. 17).

Standardy wskazują również na obowiązek przekazywania kierownikowi jednostki wyników programu zapewnienia i poprawy jakości. Zarządzający audytem wewnętrznym jest obowiązany do przekazywania wyników (Załącznik, 2013, s. 10–11):

- zewnętrznej i okresowej wewnętrznej oceny po zakończeniu procesu oceny,
- bieżącego monitorowania co najmniej raz w roku.

Należy podkreślić, że obowiązek opracowania oraz realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości dotyczy zarówno jednoosobowych, jak i wieloosobowych komórek audytu wewnętrznego. W przypadku jednoosobowych stanowisk ds. audytu wewnętrznego audytorzy powinni wdrożyć co najmniej takie elementy oceny programu, jak: coroczne samooceny, przegląd akt bieżących audytu, listy kontrolne zapewniające o prawidłowym przebiegu czynności audytowych, informacje zwrotne do klientów oraz oceny zewnętrzne.

Celem funkcjonowania programu zapewnienia i poprawy jakości w jednostce jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie pracy komórki audytu wewnętrznego. Program pozwala zarządzającemu audytem wewnętrznym uzyskać wiarygodne informacje na temat funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego i pracy podległych mu pracowników. Regularne przeprowadzanie ocen jakości pozwala również kierownictwu jednostki dostrzec wartość i zalety płynące z działalności audytu wewnętrznego.

## **2. Proces samooceny audytu wewnętrznego narzędziem doskonalenia jakości funkcjonowania audytu wewnętrznego**

Według Standardów program zapewnienia i poprawy jakości musi uwzględniać oceny zewnętrzne i wewnętrzne. Oceny zewnętrzne powinny być przeprowadzane co najmniej raz na 5 lat przez niezależną i wykwalifikowaną osobę lub zespół spoza organizacji. Z kolei oceny wewnętrzne powinny obejmować (Załącznik, 2013, s. 9–10):

- a) bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego;
- b) okresowe samooceny lub oceny przeprowadzane przez inne osoby – w ramach organizacji – posiadające wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego.

Bieżące oceny wewnętrzne są integralną częścią codziennego zarządzania komórką audytu wewnętrznego. Obejmują zasady, procedury i praktyki, które służą pomiarowi i nadzorowi działalności audytu wewnętrznego. Do bieżącego monitorowania można wykorzystać następujące procesy i techniki (*Wytyczne...*, s. 7–8):

- a) nadzorowanie zadania (sprawowane przez kierownika komórki audytu lub osobę przez niego wyznaczoną);
- b) listy kontrolne weryfikujące zgodność pracy audytorów wewnętrznych z przyjętymi procedurami;
- c) informacje zwrotne od klientów audytu wewnętrznego przekazane w trakcie i po zakończeniu zadania w formie ankiety poaudytowej;
- d) regularny i udokumentowany przegląd dokumentacji roboczej audytu wewnętrznego;
- e) zarządzanie czasem obejmujące monitoring wykonania planu audytu;
- f) analiza innych mierników efektywności audytu (np. cyklu audytu, zaakceptowanych przez kierownictwo zaleceń).

Celem okresowych przeglądów jest zweryfikowanie zgodności działalności audytu wewnętrznego z kartą audytu wewnętrznego, Definicją audytu wewnętrznego, Standardami i z Kodeksem Etyki Instytut Audytorów Wewnętrznych oraz ocena jego skuteczności i efektywności. Działania podejmowane w ramach okresowych ocen wewnętrznych to między innymi (*Wytyczne...*, s. 8–9):

- a) samoocena przeprowadzana co najmniej raz w roku przez pracowników komórki audytu wewnętrznego;
- b) ankiety przekazywane do wypełnienia klientom audytu co najmniej dwa razy w roku;
- c) półroczny przegląd dokumentacji roboczej audytu wewnętrznego pod kątem zgodności z przyjętymi zasadami i procedurami oraz ze Standardami;
- d) przegląd wskaźników wydajności działalności audytu wewnętrznego;
- e) sprawozdanie z realizacji planu audytu wewnętrznego przekazywane kierownikowi jednostki.

Samoocena audytu wewnętrznego służy głównie zapewnieniu zgodności działalności komórki audytu wewnętrznego ze Standardami, co w efekcie powinno się przełożyć na wysoką jakość pracy audytu i tym samym usprawnienie funkcjonowania całej jednostki. Wyniki samooceny pozwolą również lepiej przygotować się do zewnętrznych ocen jakości.

Proces samooceny może przeprowadzić zarządzający audytem wewnętrznym lub wyznaczona przez niego osoba. Istotne jest, aby samoocena była dokonywana przez audytora wewnętrznego, który posiada duże doświadczenie zawodowe, najlepiej poparte odpowiednimi certyfikatami. Pomocnym narzędziem w przeprowadzaniu samooceny może się okazać lista kontrolna, której przykład przedstawiono w tabeli 1.

W celu stałego podnoszenia jakości audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych Ministerstwo Finansów opracowało dokument pod tytułem *Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości*. Publikacja ta zawiera między innymi wytyczne w zakresie przeprowadzenia samooceny audytu wewnętrznego.

**Tabela 1**

Zastosowanie listy kontrolnej do przeprowadzenia samooceny w zakresie zgodności z wybranymi Standardami Instytut Auditorów Wewnętrznych

Standard	Pytanie
1	2
Standard 2100 Charakter pracy	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Czy audyt wewnętrzny ocenia procesy kształtujące ład organizacyjny?</li> <li>2. Czy działalność audytu wewnętrznego przyczynia się do promowania odpowiednich zasad etyki i wartości w organizacji?</li> <li>3. Czy działalność audytu wewnętrznego przyczynia się do zapewnienia skutecznego zarządzania efektywnością działań organizacji i odpowiedzialności za wyniki?</li> <li>4. Czy działalność audytu wewnętrznego przyczynia się do przekazywania informacji o rodzajach ryzyka i kontroli do odpowiednich obszarów organizacji?</li> <li>5. Czy działalność audytu wewnętrznego przyczynia się do usprawnienia obiegu informacji pomiędzy audytorami wewnętrznymi, audytorami zewnętrznymi oraz kierownictwem?</li> <li>6. Czy audyt wewnętrzny ocenia skuteczność procesów zarządzania ryzykiem w organizacji?</li> <li>7. Czy audyt wewnętrzny przyczynia się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem?</li> <li>8. Czy audyt wewnętrzny ocenia ryzyko wystąpienia oszustwa i sposób zarządzania tym ryzykiem w organizacji?</li> <li>9. Czy audyt wewnętrzny wspiera organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontroli w zakresie wiarygodności i rzetelności informacji finansowych i operacyjnych?</li> <li>10. Czy audyt wewnętrzny wspiera organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontroli w zakresie skuteczności i wydajności działalności operacyjnej?</li> <li>11. Czy audyt wewnętrzny wspiera organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontroli w zakresie ochrony aktywów?</li> <li>12. Czy audyt wewnętrzny wspiera organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontroli w zakresie zgodności z prawem, przepisami i umowami?</li> </ol>
Standard 2200 Planowanie zadania	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Czy dla każdego zadania audytowego został opracowany program zadania?</li> <li>2. Czy w trakcie planowania zadania została przeprowadzona wstępna analiza ryzyka?</li> <li>3. Czy cele zadania wynikają z przeprowadzonej analizy ryzyka obszaru zadania?</li> <li>4. Czy zakres zadania był wyczerpujący w stosunku do realizacji celów zadania?</li> <li>5. Czy do realizacji celów zadania zostały przydzielone odpowiednie i wystarczające zasoby?</li> </ol>

1	2
Standard 2300 Wykonanie zadania	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Czy zadania audytowe były odpowiednio nadzorowane?</li> <li>2. Czy audytorzy wewnętrzni zgromadzili, a następnie poddali analizie i ocenie informacje niezbędne do osiągnięcia celów zadania?</li> <li>3. Czy zgromadzone informacje były wystarczające, wiarygodne i użyteczne do osiągnięcia celów zadania?</li> </ol>
Standard 2400 Informowanie o wynikach	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Czy wyniki zadania audytowego zostały przekazane kierownictwu?</li> <li>2. Czy przekazane informacje były dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, kompletne i dostarczone na czas?</li> <li>3. Czy zostały przedstawione odpowiednie wnioski i opinie na temat realizowanego zadania oraz czy znajdują one potwierdzenie w przekazanych wynikach?</li> <li>4. Czy przekazane informacje były odpowiednio udokumentowane?</li> <li>5. Czy przekazane informacje zawierały zakres zadania i czas jego realizacji, kryteria do oceny badanego obszaru, opinie na temat badanego obszaru?</li> </ol>
Standard 2500 Monitorowanie postępów	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Czy zostały ustanowione procesy monitorujące realizację zaleceń audytu wewnętrznego?</li> <li>2. Czy wyniki zadania są ponownie badane po upływie określonego czasu?</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Wytyczne...*, s. 23–24.

Dodatkowo na stronie Ministerstwa Finansów jest dostępny dokument *Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*. Wytyczne te stanowią zbiór pytań, które kierownik komórki audytu wewnętrznego/koordynator/audytor wewnętrzny dokonujący samooceny powinien brać pod uwagę. Treść publikacji nie odzwierciedla już aktualnego stanu prawnego dotyczącego prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych oraz aktualnych Standardów Instytutu Auditorów Wewnętrznych. W ocenie Ministerstwa Finansów dokument ten może nadal służyć audytorom wewnętrznym jako pomoc w przeprowadzaniu samooceny audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych.

### **3. Doskonalenie jakości audytu wewnętrznego z wykorzystaniem samooceny w jednostkach sektora finansów publicznych w województwie wielkopolskim – wyniki badań**

Wśród kierownictwa kilkunastu jednostek sektora finansów publicznych w województwie wielkopolskim przeprowadzono badanie ankietowe<sup>2</sup> na temat celowości oraz jakości prowadzenia samooceny audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Poniżej zaprezentowano treść pytań, odpowiedzi oraz komentarze do odpowiedzi, które udzielili ankietowani.

<sup>2</sup> Pytania ankietowe dla celów niniejszego badania w 2016 r. sformułowano na podstawie pytań ankiety zamieszczonej na stronie <https://www.surveymonkey.com>. Dr E.I. Szczepankiewicz była członkiem grupy ekspertów w podobnych badaniach przeprowadzonych w latach 2013–2014, finansowanych ze środków NCN nr DEC-2011/03/B/HS4/03804.

Pierwsze pytanie dotyczyło określenia, kto zdaniem kierownika jednostki sektora finansów publicznych powinien być użytkownikiem wyników samooceny przeprowadzonej przez komórkę audytu wewnętrznego, aby samoocena osiągnęła swój cel i przyczyniła się do usprawnienia procesów audytu wewnętrznego w jednostce.

Użytkownikiem wyników samooceny audytu wewnętrznego zgodnie z odpowiedziami ankietowanych powinni być (odpowiedzi uszeregowano według częstości ich występowania w ankietach):

- a) kierownik komórki audytu;
- b) audytorzy wewnętrzeni;
- c) kierownik jednostki (starosta, prezydent miasta, burmistrz, wójt);
- d) audytor zewnętrzny;
- e) osoby na stanowiskach kierowniczych (kierownicy poszczególnych działów i ich zastępcy);
- f) pracownicy działu, w którym audyt był przeprowadzony.

Niektórzy ankietowani uzasadniali swoje odpowiedzi w następujący sposób:

1. Kluczową rolę w procesie samooceny audytu wewnętrznego odgrywa sama komórka audytu, a przede wszystkim osoba koordynująca prace tej komórki (kierownik komórki). To ona ma największy wpływ na usprawnienie działalności audytorów. Znacząca jest także rola kierownictwa jednostki, a szczególnie kierownika jednostki, któremu komórka audytu podlega. Kierownictwo jednostki w sposób proceduralny może na przykład ułatwić audytorom dostęp do obszaru, którego badanie jest utrudnione.
2. Samoocena audytu w jednostce sektora finansów publicznych powinna informować o konieczności doskonalenia zawodowego oraz o organizacji pracy komórki audytu (pojedynczych osób lub całego zespołu audytorów).

Drugie pytanie dotyczyło określenia tego, kto w jednostce sektora finansów publicznych powinien przeprowadzić samoocenę funkcjonowania audytu wewnętrznego, aby jej wyniki posiadały atrybuty kompleksowości, wszechstronności i wieloaspektowości.

Kompleksowość, wszechstronność i wieloaspektowość samooceny audytu wewnętrznego według ankietowanych powinna być zapewniona, jeśli przeprowadzi ją (odpowiedzi uszeregowano według częstości występowania w ankietach):

- kierownik komórki audytu,
- audytor wewnętrzny,
- firma zewnętrzna lub audytor wewnętrzny spoza jednostki,
- kierownik jednostki,
- inna kompetentna osoba wyznaczona przez kierownika komórki audytu.

Niektórzy ankietowani uzasadniali swoje odpowiedzi w następujący sposób:

1. Samoocenę audytu wewnętrznego powinna przeprowadzić przede wszystkim osoba, która zapewni obiektywizm, dla której pozyskane informacje będą stanowiły narzędzie do usprawnienia procesów audytu wewnętrznego.
2. Oceniającymi mogą być wszyscy pracownicy komórki audytu lub inne osoby, które znają charakter i zasady audytu wewnętrznego.

3. Ważne jest, aby ocenę przeprowadzał audytor z jak największym doświadczeniem zawodowym, najlepiej popartym odpowiednimi certyfikatami. Można uniknąć elementów uchybień lub nawet korupcji. Czas przeprowadzonych samoocen – nie rzadziej, niż wynika to z Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrzznego.
4. Ważna jest też niezależność osoby przeprowadzającej audyt wewnętrzny.

Trzecie pytanie dotyczyło określenia tego, kto w jednostce sektora finansów publicznych powinien doskonalić funkcjonowanie audytu wewnętrznego na podstawie uzyskanych wyników samooceny audytu wewnętrznego, aby samoocena osiągnęła swój cel i przyczyniła się do usprawnienia audytu wewnętrznego.

Zmiany na podstawie wyników samooceny audytu wewnętrznego według ankietowanych powinny być przeprowadzone przez (odpowiedzi uszeregowano według częstości ich występowania w ankietach):

- kierownika komórki audytu wewnętrznego,
- audytorów wewnętrznych,
- kierownika jednostki.

Niektórzy ankietowani swoje odpowiedzi wzbogacili o następujące komentarze:

1. Kierownik komórki audytu, jeżeli chodzi o usprawnienie procesów wewnątrz samej komórki audytu, natomiast kierownik jednostki, jeżeli chodzi o zlikwidowanie barier zewnętrznych, zakłóceń i nieprawidłowości w obrębie czynności audytora w komórce/jednostce badanej.
2. Dobre praktyki audytu wewnętrznego wskazują, że zarządzający audytem wewnętrznym powinien przynajmniej raz do roku przekazać kierownictwu jednostki oraz odpowiedniemu komitetowi audytu informacje o wszystkich działaniach podjętych w ramach obowiązującego Programu Zapewnienia Jakości Audytu Wewnętrznego. Informacja powinna obejmować wyniki ocen wewnętrznych i zewnętrznych oraz odpowiednie plany działań naprawczych.
3. Samoocena powinna wskazać, jakie zagadnienia są prowadzone i wykonywane zgodnie z procedurami, a które z tych zagadnień wymagają szkoleń i pogłębiania wiedzy.

Czwarte pytanie dotyczyło określenia tego, jakie aspekty audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych powinny podlegać samoocenie w sposób bezpośredni lub pośredni, aby jej wyniki posiadały atrybuty kompleksowości, wszechstronności i wieloaspektowości.

Ankietowani wskazali następujące aspekty:

- proces planowania audytu,
- terminowość sporządzania planu audytu,
- proces analizy ryzyka,
- zgodność działalności audytu wewnętrznego ze standardami,
- zarządzanie komórką audytu,
- realizacja audytu wewnętrznego,

- opracowanie procedur,
- metodyka badania,
- dostosowanie metod do badanego obszaru,
- obszary badania,
- współpraca z osobami odpowiedzialnymi merytorycznie za dany obszar,
- kompetencje audytora,
- ochrona i rzetelność informacji,
- zgodność z obowiązującymi przepisami prawnymi i procedurami wewnętrznymi,
- sporządzanie sprawozdań,
- wiarygodność wyników audytu,
- przekazywanie wyników audytu,
- monitorowanie realizacji zaleceń,
- funkcjonowanie audytu wewnętrznego,
- zarządzanie komórką audytu wewnętrznego,
- posiadane/nieposiadane dokumenty.

Niektórzy ankietowani dodali również komentarze do swoich odpowiedzi:

1. W sposób bezpośredni winny zostać poddane samoocenie te aspekty badania, które wskażą, czy badanie w sposób wyczerpujący analizuje obszar problemowy, czy zastosowane procedury pozwalają na wychwycenie obszarów działalności, w których ryzyko występowania nieprawidłowości jest duże. Natomiast w sposób pośredni samoocenie powinny podlegać kompetencje audytora, a w szczególności sposób, w jaki radzi on sobie z różnorodnością badanych obszarów, czy odwołuje się do kompetencji innych specjalistów, czy bazuje na swojej wiedzy bezkrytycznie, czy jest organem doradczym i jaką wartość mają proponowane przez niego rozwiązania.
2. Ważne, by pytania były tak skonstruowane, aby odpowiedź „NIE” wskazywała na obszary, gdzie być może niezbędne będą pewne ulepszenia czy usprawnienia. Pytania powinny być zadawane w taki sposób, aby nie budziły jakichkolwiek zastrzeżeń oraz wątpliwości. Powinny być sformułowane jasno i precyzyjnie. Pytania muszą być sformułowane na podstawie standardów audytu wewnętrznego.

Piąte pytanie dotyczyło określenia, jakie kryteria i/lub mierniki powinny być przyjęte w procesie samooceny audytu wewnętrznego, aby wynikiem tej oceny zapewnić podstawowe atrybuty kompleksowości, wszechstronności i wieloaspektowości.

Ankietowani wskazali następujące mierniki:

- trafność sformułowanych procedur,
- skuteczność procedur,
- elastyczność procedur,
- kompletność proponowanych rekomendacji i rozwiązań,
- niezbędna, ale nie nadmierna szczegółowość w każdym aspekcie audytu,
- działanie w szerokim spektrum obszarów,
- miernik oceny procesu wewnętrznego,
- miernik satysfakcji klientów audytu,

- skuteczność i efektywność w realizowaniu potrzeb klientów audytu,
- skuteczność audytu wewnętrznego,
- jakość audytu wewnętrznego,
- ocena wyników realizacji działań audytu wewnętrznego.

Ankietowani do swoich odpowiedzi dodali także komentarze:

1. Audyt wewnętrzny rozumiany jest jako systematyczny, celowy i zorganizowany proces rzetelnej, obiektywnej i niezależnej oceny planowanych, realizowanych i zakończonych polityk, programów i projektów publicznych oraz oceny bieżącego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych przy użyciu kryteriów gospodarności, efektywności i skuteczności ich działań. Zatem takie mierniki powinny być uwzględnione w samoocenie audytu.
2. W samoocenie audytu winny zostać przyjęte te mierniki, które pozwolą na zastosowanie ich do najszerszego obszaru badania i są na tyle uniwersalne, że mają zastosowanie do zmiennych warunków, pozwolą na obiektywną ocenę proponowanych rozwiązań, nie będą nadmiernie uszczegóławiały procedur. Zastosowane mierniki muszą odzwierciedlać szerokie kompetencje badających, a w przypadku niezajomości obszaru pozwalać na zastosowanie analiz podmiotów specjalistycznych spoza komórki audytu.
3. Kryteria oceny powinny służyć do porównania danych, określania stopnia realizacji danego celu, doskonalenia pracy i polepszania efektywności wyników. Kierownictwo dzięki temu powinno realizować założone cele.
4. Ważne, by pytania były tak skonstruowane, aby odpowiedź „NIE” wskazywała na obszary, gdzie być może niezbędne będą pewne ulepszenia czy usprawnienia. Pytania powinny być zadawane w taki sposób, aby nie budziły jakichkolwiek zastrzeżeń oraz dalszych pytań. Powinny być sformułowane jasno i precyzyjnie.

## **Uwagi końcowe**

Program zapewnienia i poprawy jakości jest nieodłącznym elementem zarządzania audytem wewnętrznym, który stanowi podstawę do oceny jego działalności. Celem działań podejmowanych w ramach programu jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie pracy komórki audytu wewnętrznego. Wysoka jakość pracy komórki audytu wewnętrznego przekłada się na poprawę funkcjonowania jednostki sektora finansów publicznych. Stanowi ona wartość dodaną dla funkcjonowania różnych obszarów jednostki i w procesie zarządzania jednostką (Piotrowska, 2015, s. 113).

Każdy element programu zapewnienia i poprawy jakości, w tym samoocena, powinien być zaprojektowany w taki sposób, by wspierał działania audytu wewnętrznego zmierzające do usprawnienia funkcjonowania jednostki oraz zapewniał zgodność działania audytu wewnętrznego ze Standardami, Definicją audytu oraz Kodeksem Etyki (Szczepankiewicz, 2009, s. 86).

Wyniki przeprowadzonych badań ankietowych w jednostkach sektora finansów publicznych pokazały, na jakie aspekty jakości funkcji audytu wewnętrznego zwraca uwagę kierownictwo w jednostkach sektora finansów publicznych. Ankietowani poprzez odpowiedzi sugerowali, czego oczekują od audytorów wewnętrznych i jak widzą proces doskonalenia jakości audytu wewnętrznego w ich jednostkach.

## Literatura

- Adamek-Hyska, D. (2014). Podmioty odpowiedzialne za funkcjonowanie i ocenę kontroli zarządczej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 833, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 72, 7–20.
- Babuška, E.W. (2008). Audyt wewnętrzny w realizacji nadzoru korporacyjnego (organizacyjnego). *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 512, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 12, 7–21.
- Babuška, E.W. (2011a). Audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania jednostką. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 849, 27–40.
- Babuška, E.W. (2011b). Audyt wewnętrzny w ustawie o finansach publicznych. Poszukiwany model funkcjonowania. *Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego*, 10, 93–104.
- Bitner, M., Szczepankiewicz, E.I., Bryl, A., Rokicka-Buczek, A., Włodarska, K. (2011). Audyt wewnętrzny w samorządach. *Poradnik Samorządowca*, 7.
- Institut Audytorów Wewnętrznych (a). *Poradnik 1300-1: Program zapewnienia i poprawy jakości*. Pobrane z: [http://www.iaa.kei.pl/www/images/stories/baza\\_wiedzy/Poradnik\\_1000.1\\_2060.1\\_cz.I.pdf](http://www.iaa.kei.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Poradnik_1000.1_2060.1_cz.I.pdf) (30.04.2016).
- Institut Audytorów Wewnętrznych (b). *Poradnik 1321-1: Użycie formuły „zgodny z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”*. Pobrane z: [http://www.iaa.kei.pl/www/images/stories/baza\\_wiedzy/Poradnik\\_1000.1\\_2060.1\\_cz.I.pdf](http://www.iaa.kei.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Poradnik_1000.1_2060.1_cz.I.pdf) (30.04.2016).
- Kotarski, D. (2014). Organizacja kontroli zarządczej w Ministerstwie Zdrowia. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 833, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 72, 77–85.
- Nadolna, B. (2011). Informacja i komunikacja jako element kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 669, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 42, 81–93.
- Piotrowska, K. (2015). Audyt wewnętrzny w doskonaleniu działów badawczo-rozwojowych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 864, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76, 111–120.
- Szczepankiewicz, E.I. (2007). Wybrane aspekty i uwarunkowania realizacji zasad etyki przez audytorów wewnętrznych. *Monitor Rachunkowości i Finansów*, 9, 41–46.
- Szczepankiewicz, E.I. (2009). *Zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w 2009 r. w jednostkach sektora finansów publicznych*. Warszawa: INFOR.
- Szczepankiewicz, E.I. (2010). Doskonalenie jakości funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze ochrony zdrowia – wstępne studium analityczne zmian w regulacjach formalnych w latach 2002–2010. W: R. Lewandowski, R. Walkowiak (red.), *Współczesne wyzwania strukturalne i menedżerskie w ochronie zdrowia: problemy zarządzania* (s. 243–257). Olsztyn: Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania im. prof. Tadeusza Kotarbińskiego.
- Szczepankiewicz, E.I., Dudek, M. (2007). Etyka w działaniu audytora wewnętrznego. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości*, 172–186.
- Szczepankiewicz, E.I., Kamela-Sowińska, A., Żółtowski, R., Klak, J., Szyba, A., Młynarczyk, K., Witkowska M., Luma, A. (2015). *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*. Warszawa: Wolters Kluwer.

Szczepankiewicz, E.I., Simon, K. (2011). Kierunki profesjonalizacji zawodu audytora wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce i Wielkiej Brytanii. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 42*, 375–386.

*Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości*. Pobrane z: [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034) (30.04.2016).

Zaleska, B. (2015). Ocena funkcjonowania zleconego audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 76*, 89–98.

Załącznik do komunikatu nr 2 Ministra Finansów w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych z 17.06.2013. Dz.Urz. Min. Fin. poz. 15.

#### **THE IMPROVING THE QUALITY OF THE SELF-ASSESSMENT OF THE INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR UNITS**

**Abstract:** *Purpose* – The presentation of selected aspects of the improving quality of the internal audit in the public finance sector units.

*Design/methodology/approach* – Applied research methods: analysis of literature, surveys carried out in the public finance sector units, analysis of results and conclusion.

*Findings* – The article presents the results of the surveys that were carried out in selected public finance sector units in Greater Poland Voivodeship in 2016.

*Originality/value* – The article presents the issues concerning of the need to improve the quality of the internal audit on the basis of the opinion of management of the public finance sector units.

**Keywords:** internal audit, self-assessment, quality of internal audit

#### **Cytowanie**

Szczepankiewicz, E.I., Młodzik, E. (2016). Doskonalenie jakości samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 6/1* (84), 139–150. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-12.