

---

# Audyt wewnętrzny, w tym audyt efektywnościowy, jako narzędzie prawidłowego zarządzania sektorem finansów publicznych i zwiększenia skuteczności jego działania

---

DR HAB. JOLANTA CIAK, PROF. UWSB MERITO

ORCID: [0000-0003-4864-4692](https://orcid.org/0000-0003-4864-4692)

Uniwersytet WSB Merito, Toruń

Instytut Finansów

e-mail: [jolanta.ciak@merito.torun.pl](mailto:jolanta.ciak@merito.torun.pl)

## Streszczenie

**Cel:** Celem opracowania jest przedstawienie audytu wewnętrznego, w tym audytu efektywnościowego, jako dobrego narzędzia zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych, wspierającego jego funkcjonowanie i prawidłowe wykorzystanie publicznych środków finansowych.

**Metodyka / podejście badawcze:** Wypełnienie założonego celu było możliwe dzięki dokonanej analizie wybranych krajowych i zagranicznych pozycji literatury przedmiotu z zakresu audytu wewnętrznego i audytu efektywnościowego oraz wyników prowadzonych w Polsce badań nad audytem.

**Wyniki i rekomendacje:** Artykuł potwierdza znaczenie audytu wewnętrznego i audytu efektywnościowego dla zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych. Wyniki badań prowadzone w wielu krajach potwierdzają bowiem, że wspomniane audyty pozwalają na ujawnienie strat i oszustw; pokazują, w jaki sposób administracja publiczna może funkcjonować lepiej i kosztować mniej; pełnią ważną funkcję w demokratycznych systemach zarządzania sektorem publicznym; są przydatne do rozliczania kierowników jednostek z powierzonych im obowiązków i przypisanych zadań; pozwalają na prześwietlenie spójności programów rządowych i samorządowych; są też pomocne w ocenie projektów i usług publicznych, identyfikacji problemów, niedociągnięć oraz formułowaniu zaleceń.



**Oryginalność / wartość:** Jest to jeden z niewielu artykułów publikowanych w polskiej literaturze przedmiotu z zakresu badanej tematyki. Artykuł ten częściowo uzupełnia lukę badawczą, w szczególności w zakresie problematyki audytu efektywnościowego. Przedstawione teoretyczne dywagacje w badanym zakresie powinny stać się przyczynkiem do dalszych badań, szczególnie dla okresu postpandemicznego, uwzględniając cechy charakteryzujące specyfikę tego czasu dla działań związanych z efektywnym funkcjonowaniem sektora finansów publicznych i efektywnym wykorzystaniem środków publicznych.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, audyt efektywnościowy, jednostki sektora finansów publicznych, efektywność, skuteczność, nowe zarządzanie publiczne.

## **Wprowadzenie**

**W** wyniku zachodzących zmian zarówno w świecie, jak i w Polsce mamy do czynienia z rosnącym zainteresowaniem audytem wewnętrznym. Zainteresowanie to związane jest nie tylko z kwestiami zmian w uregulowaniach prawnych, ale również z zaleceniami dotyczącymi ładu korporacyjnego. Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, żaden system kontroli wewnętrznej nie jest w stanie zagwarantować sprawnego funkcjonowania organizacji zarówno publicznej, jak i gospodarczej (prywatnej) (Ciak, 2016a, s. 109).

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, którego celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej. Jego rola sprowadza się do systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób oceny procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego. Efektem końcowym powinna być poprawa ich działania (Ciak, Voss, 2017, s. 235). Tym bardziej, że w warunkach dynamicznego rozwoju gospodarczego i zmian społeczno-ekonomicznych w Polsce oraz na świecie jednym z postulatów kierowanych pod adresem sektora publicznego jest efektywne zarządzanie środkami publicznymi oraz skuteczne i efektywne wykonywanie zadań publicznych (Ciak, Bednarek, 2021, s. 16).

Audyt wewnętrzny w zależności od kraju przechodził pewną ewolucję, która wynikała z jego dostosowania się do zmian przeprowadzonych wewnątrz danej organizacji i w jej zewnętrznym otoczeniu. Audyt ten rozpowszechnił się początkowo jako funkcja polegająca na wykonywaniu testów rzetelności prowadzenia ksiąg rachunkowych. Badanie to stanowiło swego rodzaju rozszerzenie rewizji finansowej (Pickett, 2005, s. 4). Warto podkreślić, że początkowo audytorzy wewnętrzni koncentrowali się jedynie na badaniu stosowania zasad rachunkowości, jednakże z czasem zakres ich pracy zaczął się rozszerzać (Bednarek, 2010, s. 10). Z czasem też uległ rozszerzeniu zakres wykonywanych testów i objął badaniem nie tylko informacje finansowe, ale również

informacje niefinansowe (Reeve, 1986, s.1-8). W momencie, gdy funkcja audytu została oddzielona od działu księgowości, zaczęto tworzyć komórki audytu wewnętrznego w celu wykonywania kontroli systemów niefinansowych, które dotyczyły niższych szczebli zarządzania (Brink, 1958). W efekcie tego zaistniała potrzeba stworzenia stanowiska kierownika audytu wewnętrznego (KAW), co niewątpliwie wpłynęło na podniesienie rangi tej funkcji w organizacji (Bednarek, 2010, s. 10; Ciak, 2016b).

Celem opracowania jest przedstawienie audytu wewnętrznego, w tym audytu efektywnościowego, nie tylko jako dobrego narzędzia zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych, w celu prawidłowego jego funkcjonowania i prawidłowego wykorzystania publicznych środków finansowych, którymi te jednostki dysponują, ale także wskazanie, na podstawie prowadzonych badań nad audytem efektywnościowym w Polsce korzyści z jego prowadzenia.

## 1. Istota i znaczenie oraz geneza audytu wewnętrznego

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, geneza audytu sięga czasów Mezopotamii, skąd pochodzą pierwsze dokumenty, które potwierdzają stosowaną przez ówczesnych audytorów weryfikację (Winiarska, 2005, s.11).

Nie był to jednakże jedyny kraj w czasach starożytnych, w którym wykorzystywano znane procedury audytu. W literaturze przedmiotu (Bednarek, 2009, s.10) wskazuje się, że historycy są przekonani o tym, że już 4000 lat p.n.e. formalne systemy prowadzenia ksiąg rachunkowych były ustanowione przez zorganizowanych przedsiębiorców i władze na Bliskim Wschodzie jako odpowiedź na obawę o prawidłowe rozliczenie dochodów i wydatków, jak również gromadzenie podatków. Podobne rozwiązania pojawiły się w okresie panowania dynastii Zhao w Chinach (1122-256 p.n.e.). Można też odnaleźć ślady stosowania audytu w systemach finansów publicznych w Babilonii, Grecji, Imperium Rzymskim, czy w miastach-państwach we Włoszech, gdzie stworzono szczegółowy system weryfikacji i kontrweryfikacji. Władze w tych krajach obawiały się bowiem urzędników niekompetentnych (o skłonnościach do mylenia się w księgach) oraz skorumpowanych (chętnych do popełnienia oszustwa, gdy tylko nadarzyła się okazja). Nawet Biblia (w odniesieniu do okresu między 1800 r. p.n.e. i 95 r. n.e.) wyjaśnia racjonalną podstawę dla ustanowienia kontroli w sposób prostoliniowy: *jeśli pracownicy mają sposobność, aby ukraść, to mogą z niej skorzystać*. Ponadto Biblia zawiera również przykłady mechanizmów kontroli wewnętrznej, przeczytać można w niej o zagrożeniach wynikających z podwójnej opieki nad majątkiem, potrzebie kompetentnych i uczciwych pracowników, ograniczonym dostępie i podziale obowiązków. Z historycznego punktu widzenia pojawienie się rachunkowości opartej na podwójnym zapisie ok. 1494 r. n.e. może bezpośrednio wywodzić się z krytycznej potrzeby sprawowania kontroli. W historii Europy słynne oszustwa – takie jak

np. gorączka tulipanowa w 1634 r., w Holandii – stały się uzasadnieniem do sprawowania większej kontroli nad menedżerami (Bednarek, 2009, s. 10).

Warto podkreślić, że współcześnie rozwój audytu zaowocował utworzeniem w Stanach Zjednoczonych w 1941 roku Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA, 2024). Audyt polega na obiektywnych i niezależnych działaniach, które mają za zadanie wsparcie kierownika jednostki w osiąganiu celów i założeń poprzez kontrolę zarządczą i doradztwo (Ustawa o finansach publicznych, 2009). Sam audyt obejmuje znacznie szerszy obszar niż wcześniej, a audytorzy, którzy są pracownikami danej jednostki przeprowadzają niezależne badania i dokonują oceny różnych obszarów działania, obejmujących zarówno procesy rachunkowe, jak i procesy zapewnienia prawidłowej jakości usług oraz produkcji (Meller, 2011, s. 25). Zgodnie ze standardami opracowanymi przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) audyt został zdefiniowany jako działalność niezależna i obiektywna, której celem jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie działalności operacyjnej danej jednostki. R. Meller podkreśla, że audyt polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, które przyczyniają się do poprawy ich działania. Pomaga jednostce osiągnąć założone cele, dostarcza informacji o skuteczności procesów, jak również pełni rolę doradczą (Meller, 2011, s. 25). Inni autorzy twierdzą z kolei, że działania podejmowane w ramach audytu wewnętrznego dotyczą analizy i oceny efektywności oraz skuteczności innych kontroli ustanowionych przez kierownika jednostki, w celu zapewnienia prawidłowego zarządzania, minimalizacji kosztów funkcjonowania jednostki oraz uzyskania jak najlepszych efektów z jej funkcjonowania (Ciak, Voss, 2017, s. 237; Reichborn-Kjennerud, 2015). W Polsce prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych wynika wprost z zapisów ustawy o finansach publicznych, w szczególności z artykułu 274, w którym wymienia się nie tylko jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu (Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 274.1), ale też takie jednostki, które po przekroczeniu konkretnej kwoty dochodów, wydatków, przychodów czy rozchodów są zobowiązane do prowadzenia takiego audytu. W pierwszym przypadku są to np.: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa, urzędy wojewódzkie oraz ZUS, KRUS czy NFZ. Z kolei w drugim przypadku chodzi o pozostałe jednostki, które z nazwy nie zostały wymienione w omawianej ustawie, jednakże mają taki obowiązek, gdy *...kwota ujętych w planie finansowym ... dochodów lub kwota wydatków... przychodów...lub kosztów...przekroczyła wartość 40 000 tys. zł.* (Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 274.2). A zatem mamy tu konkretne wskazanie kwotowe, które zobowiązuje pozostałe jednostki sektora finansów publicznych do konieczności wprowadzenia u siebie instytucji audytu.

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu wprowadzenie audytu wewnętrznego i wzmocnienie roli audytora wewnętrznego w jednostce powinno przyczynić się do poprawy jej funkcjonowania (Awuah, 2015, s. 42). Ponadto podkreśla się, że audyt

wewnętrzny staje się współcześnie narzędziem nowoczesnego zarządzania (Waściński, Sławińska, 2013, s. 58).

Niektórzy autorzy badający współczesne reformy administracji mówią nawet o globalnej reformie zarządzania publicznego (Kettl 2000; Pollitt, Bouckaert 2005; Pollitt, Dan, 2013). Zwolennicy nowego zarządzania publicznego (NZP, ang. *New Public Management*) widzą w nim rozwiązanie alternatywne wobec tradycyjnego funkcjonowania administracji publicznej. Zdaniem J. Stewarta i Walsh (Stewart, Walsh 1992) głównym celem nowego zarządzania publicznego jest poprawa gospodarności, efektywności i skuteczności sektora publicznego oraz wzrost jakości świadczonych usług. Podobnego zdania są Alzeban i Gwilliam (2014), którzy twierdzą, że funkcja audytu w środowisku publicznym (szczególnie w środowisku rządowym) została znacząco rozszerzona, w celu spełnienia wymagań dotyczących zwiększenia przejrzystości, uczciwości i poprawy poziomu świadczenia usług publicznych.

Biorąc pod uwagę badania Hood'a (1991, s. 4-5) można określić siedem głównych elementów, które składają się – zdaniem wspomnianego autora – na nowe zarządzanie publiczne. Należą do nich:

- wprowadzenie profesjonalnego (menedżerskiego) zarządzania w sektorze publicznym,
- wdrożenie jasno określonych standardów i mierników działalności,
- położenie większego nacisku na kontrolę wyników działalności poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych na każdym szczeblu (szczebel rządowy, szczebel samorządowy, szczebel ubezpieczeń społecznych),
- nastawienie na dezagregację jednostek sektora publicznego (zastosowanie podziału na mniejsze jednostki organizacyjne, zgrupowane według konkretnych rodzajów usług),
- wprowadzenie konkurencji do sektora publicznego,
- położenie nacisku na wykorzystanie w sektorze publicznym metod i technik zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym,
- położenie nacisku na większą dyscyplinę finansów publicznych i oszczędność w wykorzystywaniu zasobów finansowych.

Warto w tym miejscu podkreślić, że zgodnie z koncepcją NZP należy dążyć do wprowadzenia zasad rynkowego zarządzania w instytucjach publicznych, co nierozdzielnie wiąże się z pomiarem i oceną efektywności (Aucoin, 1990; Krynicka, 2006; Parker i inni, 2019; Zalewski, 2006). Stąd współcześnie coraz częściej zaczyna się nawiązywać do tzw. audytu efektywnościowego.

Celem opracowania jest przedstawienie audytu wewnętrznego, w tym audytu efektywnościowego, jako dobrego narzędzia zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych, w celu prawidłowego jego funkcjonowania i prawidłowego wykorzystania publicznych środków finansowych, którymi te jednostki dysponują.

Dodatковым celem jest wskazanie – na podstawie prowadzonych badań nad audytem efektywnościowym w Polsce – korzyści z jego realizacji.

## **2. Audyt efektywnościowy**

Jak wspomniano wcześniej audyt wewnętrzny powinien dostarczyć kierownikowi jednostki informacji, które zapobiegają materializacji istotnych czynników ryzyka oraz przedstawić usprawnienia systemowe, efektem czego będzie poprawa skuteczności i efektywności działania jednostki. Skuteczność w ogólnym sensie oznacza stopień zakładanych lub planowanych celów. Z perspektywy audytu projektów, programów czy innych zadań ocena skuteczności dotyczy głównie osiągnięcia długoterminowych celów w postaci zamierzonego oddziaływania na społeczeństwo. Świadczy o tym, w jakim stopniu dobra i usługi publiczne lub inne pośrednie rezultaty przyczyniają się do osiągnięcia celów polityki, celów operacyjnych lub też innego zamierzonego oddziaływania (Głodziński, 2017, s. 31; NAO, 1987, s. 5). Z kolei efektywność w ogólnym znaczeniu jest relacją poniesionych nakładów i uzyskanych efektów. Jest zatem przejawem racjonalnego gospodarowania, czyli osiągania maksymalnych efektów przy określonych nakładach lub uzyskiwania określonych efektów przy dążeniu do zminimalizowania wielkości ponoszonych nakładów (Głodziński, 2017, s. 32 i 39). Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, efektami są tylko produkty lub inne pośrednie rezultaty polityki lub programu, bez ostatecznych rezultatów w postaci oddziaływania na społeczeństwo (Matwiejczuk, 2000; Raaum, Morgan, 2009).

Warto podkreślić, że w praktyce ocena efektywności polega na badaniu relacji między ogólnymi wynikami działalności a nakładami poniesionymi na uzyskanie takich efektów, z zastosowaniem wzoru na iloraz lub wzoru na różnicę. Przykładowo wskaźnik efektywności zarządzania dla jednostki można obliczyć jako stosunek uzyskanych efektów do poniesionych kosztów. Jednocześnie relacja ta jest uważana za:

- efektywną, gdy osiągnięty wynik jest większy niż jeden,
- neutralną, w przypadku wartości zerowej,
- nieefektywną, jeśli wynik jest mniejszy niż zero (Gasparski, 1983; Kieżun, 1987).

Rosnące zainteresowanie i znaczenie efektywności, spowodowane między innymi zmianami w przepisach ustawy o finansach publicznych, przyczyniło się do tego, że audyt ulegał i ulega pewnym przekształceniom. W szczególności dotyczą one zwrócenia większej uwagi na analizę przyczynowo-skutkową, którą wykorzystuje się do oceny uzyskiwanych efektów (Ciak, Bednarek, 2021, s. 18-19).

Według Ministerstwa Finansów audyt efektywnościowy jest systematycznym, celowym, zorganizowanym i obiektywnym badaniem działań podejmowanych w ramach sektora finansów publicznych, z wykorzystaniem kryterium efektywności, wydajności i gospodarności. Dostarcza on kierownikom poszczególnych jednostek oceny

podejmowanych przez nie działań. Ponadto gromadzone informacje, spostrzeżenia i zalecenia służą promowaniu odpowiedzialnego, uczciwego i efektywnego sposobu prowadzenia działalności w ramach sektora (Audyt efektywnościowy, 2008).

Zgodnie z cytowanym dokumentem Ministerstwa Finansów, audyt efektywnościowy obejmuje swoim zakresem:

- badanie gospodarności, wydajności, efektywności działań jednostek sektora finansów publicznych; może się również odnosić do zagadnienia oddziaływania na środowisko naturalne wywieranego przez podmioty należące do tego sektora,
- szczegółowe procedury realizowane celem dokonania pomiaru i sformułowania efektywności, wydajności, gospodarności działań,
- działania służące ochronie mienia publicznego,
- zgodność z kierunkiem działań oczekiwanym przez kierowników poszczególnych jednostek, funkcjonujących w obszarze publicznym oraz interesem publicznym (Audyt efektywnościowy, 2008).

Jednocześnie Ministerstwo Finansów wskazuje na dwa rodzaje audytu efektywnościowego. Przykładowo mówi się o audycie wykonania zadania (audyt bezpośrednich rezultatów) i audycie systemu kontroli wewnętrznej. W pierwszym przypadku realizowane w takim audycie czynności audytowe ukierunkowane są na sformułowanie oceny na temat rezultatów osiągniętych w wyniku czynności podjętych przez daną jednostkę lub dane jednostki w związku z wykonywaniem określonego zadania, czy też w związku ze zrealizowanym zadaniem. W drugim przypadku zrealizowane czynności audytowe skoncentrowane są na przeprowadzeniu badania efektywności funkcjonującego systemu kontroli wewnętrznej, ustanowionego w danej jednostce lub danych jednostkach w ramach określonego programu. Można zatem stwierdzić, że audyt pierwszego typu wiąże się z formułowaniem ocen odnoszących się do efektywności wykonywanych zadań publicznych. Z kolei ten drugi koncentruje się na badaniu jak efektywnie funkcjonuje system kontroli wewnętrznej, czyli czy badany obszar zarządzany jest we właściwy sposób, czy procedury dotyczące pomiaru, monitorowania oraz interpretowania informacji na temat efektywności, wydajności i gospodarności są prawidłowe, a także czy usprawniona została bieżąca działalność jednostki dzięki podejmowaniu odpowiednich kroków (Bujak, 2018).

Należy podkreślić, że w odniesieniu do instytucji publicznych, audyt efektywności działań ma na celu nie tylko wskazanie nieefektywnych działań, w których usprawnienia są możliwe i warte uwagi kierownictwa, ale również tych działań, które są efektywne, a więc mogą być uznane za wzór do naśladowania oraz świadczą o osiągnięciach kierownictwa jednostki i jej pracowników w zakresie efektywności podejmowanych przez nich działań. Podniesienie efektywności działań przez zwiększenie lub utrzymanie ich jakości, terminowości wykonania, zadowolenia klienta (petenta) oraz osiągniętych rezultatów, przy jednoczesnym zmniejszeniu kosztów,

pomaga kierownictwu wywiązać się z obowiązku efektywnego działania oraz ostatecznie stanowi źródło środków, które mogą być wykorzystane do zwiększenia ilości świadczonych usług publicznych lub zaspokojenia innych potrzeb społecznych (Raaum, Morgan, 2009).

Jednocześnie, biorąc pod uwagę zagraniczne badania w zakresie audytu wewnętrznego w omawianym zakresie efektywności, można zauważyć, że niektórzy autorzy wskazują, że audyt jest czynnością ewaluacyjną, która prowadzi do sformułowania oceny wykonania zadania lub informacji o wykonaniu zadania w tak wiarygodnym stopniu, z tak dużym dostępem do informacji oraz z takim brakiem ograniczeń w zakresie publikacji sprawozdania z audytu, że można te oceny wykorzystać w celu rozliczenia władz publicznych z nałożonych na nie obowiązków (Farubo, 2011, s. 43).

W poniższej tabeli ujęto szczegółową charakterystykę audytu efektywnościowego w Polsce.

**Tabela 1.** Charakterystyka audytu efektywnościowego w Polsce.

Lp.	Zakres	Charakterystyka
1.	Definicja	Systematyczne, celowe, zorganizowane i obiektywne badanie działań podejmowanych w ramach jednostek funkcjonujących w sektorze finansów publicznych jest instrumentem wykorzystującym kryterium efektywności, wydajności i gospodarności.
2.	Specyfika	Specyfika audytu efektywnościowego polega na analizowaniu osiągniętych wyników i ocenie działań przez badaną jednostkę z punktu widzenia efektywności ( <i>effectiveness</i> ), wydajności ( <i>efficiency</i> ) i gospodarności ( <i>economy</i> ).
3.	Cele	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Racjonalne zapewnienie o prawidłowym funkcjonowaniu jednostki i realizacji jej celów.</li> <li>– Przysporzenie wartości.</li> <li>– Wyrażenie opinii na temat sytuacji w danej jednostce i jej podległych jednostkach.</li> <li>– Przyczynianie się do bardziej efektywnego pozyskiwania i wykorzystywania funduszy publicznych.</li> </ul>
4.	Zakres podmiotowy	Jednostki sektora finansów publicznych.
5.	Podmiot odpowiedzialny	Kierownik jednostki, minister kierujący działem.
6.	Podmiot realizujący	Audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, audytor usługodawca, audytor zewnętrzny.

Lp.	Zakres	Charakterystyka
7.	Efekty	<p>Stanowi źródło nowych informacji i wiedzy dzięki:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– nowym obserwacjom (szersze i dokładniejsze analizy lub wskazanie nowych możliwości),</li> <li>– dostarczaniu niezależnych i wiarygodnych ocen i wniosków na podstawie uzyskanych dowodów,</li> <li>– przedstawianiu rekomendacji, na podstawie wyników audytu.</li> </ul> <p>Może stanowić zachętę do powiadamiania organów ścigania o naruszenie prawa lub dyscypliny finansów publicznych, jak również potrzebę podejmowania decyzji o zmianie prawa lub też wprowadzania konkretnych praktyk w administracji publicznej.</p>
8.	Zakres przedmiotowy	<p>Przedmiotem audytu efektywnościowego mogą być różne problemy. W różnym stopniu może on dotyczyć oceny:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– zgodności z odpowiednimi regulacjami prawnymi, wewnętrznymi procedurami oraz standardami,</li> <li>– efektywnej alokacji i wykorzystania zasobów,</li> <li>– skuteczności kosztowej alternatywnych metod dostarczania usług i osiągania celów,</li> <li>– wiarygodności informacji przekazywanej przez kierownictwo,</li> <li>– administracyjnego i organizacyjnego zaprojektowania programów,</li> <li>– rezultatów programów i działań oraz ich wpływu na odbiorców,</li> <li>– osiągnięcia ogólnych i pośrednich celów organizacji lub programu.</li> </ul>
9.	Podejście do badania	Wysoki poziom standaryzacji.
10.	Koncentracja	Informacje historyczne i bieżące wyniki oraz zalecenia dotyczące badanych obszarów, które wymagają poprawy.
11.	Sposób wykorzystania	Dla bieżących i przyszłych potrzeb jednostki sektora finansów publicznych.

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie: J. M. Ciak, P. Bednarek, *Audyt efektywnościowy czy audyt wykonania zadań w jednostkach sektora finansów publicznych – przegląd literatury krajowej i zagranicznej*, [w:] *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 2021, vol. 65, nr 2., s. 26-27.

### **3. Skuteczność audytu efektywnościowego w literaturze przedmiotu**

Audyty efektywnościowe można rozumieć jako systematyczną i obiektywną ocenę wyników organizacji, wdrażania jej programu oraz jej funkcji i działań, przeprowadzaną przez niezależnego audytora. Audytor ten przekazuje swoje spostrzeżenia, wnioski i zalecenia osobie lub grupie osób, które zgodnie z obowiązującym prawem odpowiadają za nadzór nad organizacją lub za podejmowanie działań naprawczych (Ciak, Bednarek, 2021, s. 15-16). Zgodnie z INTOSAI (2022, s. 2), audyty wyników często obejmują analizę warunków niezbędnych do zapewnienia przestrzegania zasad dotyczących efektywnego pozyskiwania i wykorzystywania zasobów, a także skuteczności operacji. Dlatego też za główny cel audytu efektywności można uznać przyczynianie się do bardziej efektywnego pozyskiwania i wykorzystywania funduszy publicznych, a także bardziej efektywnych działań w audytowanych podmiotach, poprzez wpływanie na ich kulturę organizacyjną, procedury i praktyki.

Jak wskazuje J. Lonsdale (2011, s. 14) audyt efektywności można postrzegać jako jedną z wielu form analizy i oceny polityki opracowanych w ciągu ostatnich 30 lat. Informacje wynikające z audytu i przeznaczone dla interesariuszy audytu można nazwać produktami audytu (Pollitt i inni, 1999, s. 149). Sprawozdania z audytu stanowią z kolei produkty audytu. Najwyższa Izba Kontroli (NIK) określa je jako oświadczenia poaudytowe i informacje o wynikach audytu. Pierwsze dotyczą wyłącznie audytowanego podmiotu, podczas gdy drugie stanowią syntetyczne podsumowanie poszczególnych audytów przeprowadzonych w różnych podmiotach. Przedstawiają ocenę podmiotu audytowanego, która obejmuje istotne ustalenia i wnioski wynikające z zaplanowanych i doraźnych audytów (NIK, 2022, s. 148-149). Różne rodzaje bezpośrednich i pośrednich, pożądanых i niepożądanych efektów oceny polityki nazywane są z kolei wpływem (Van Loocke, Put, 2011, s. 176).

C. Weiss (1979, s. 426-431) oraz S. Nutley i J. Webb (2000, s. 13-42) w swoich badaniach doszli do wniosku, że ocena polityki może oddziaływać na interesariuszy w sposób instrumentalny, koncepcyjny, interaktywny, polityczno-legitymizujący i taktyczny. Można to zinterpretować w następujący sposób – instrumentalne wykorzystanie wyników oceny polityki jest rozumiane jako sytuacja, w której w wyniku oceny tworzona jest wiedza, która następnie jest wykorzystywana do realizacji tej polityki. Konceptualny wpływ oceny polega natomiast na stopniowym przenikaniu wiedzy do realizowanej polityki różnymi kanałami. Na przykład poglądy na dany temat zmieniają się powoli, a tym samym modyfikowane są również teorie w danym zakresie. Koncepcja interaktywnego wpływu oceny polityki zakłada, że ewaluatorzy stanowią jedną z wielu grup interesariuszy w procesie

podejmowania decyzji. Wykorzystanie oceny w polityce jest elementem złożonego procesu decyzyjnego, w którym brane są pod uwagę również inne źródła informacji, w tym istniejące spostrzeżenia i uprzedzenia decydentów. Politycznie legitymizujące wykorzystanie wyników oceny polityki zakłada, że wiedza jest atutem w debacie politycznej (np. opozycja w parlamencie może wykorzystać raport z oceny, aby ocenić skuteczność polityki rządu). Taktyczne zastosowanie wyników oceny polityki polega na wykorzystaniu wiedzy do wpływania na podejmowanie decyzji – podejmowanie decyzji politycznych można odłożyć do czasu, aż audytorzy przeprowadzą dodatkowe oceny (Bednarek, Ciak, 2022).

#### **4. Dotychczasowe badania nad audytem efektywnościowym w Polsce**

Uwzględniając badania nad audytem efektywnościowym w Polsce prowadzone w ostatnich latach (Ciak, Bednarek, 2021; Bednarek, Ciak, 2022, Ciak, Bednarek, 2024) można określić czynniki skuteczności audytu efektywnościowego. Analiza opinii respondentów wykazała, że ocena skuteczności audytu efektywności jest trudnym zadaniem, ponieważ zależy od przyjętego wskaźnika skuteczności. Respondenci generalnie ocenili, że audyty efektywności są skuteczne. Wyniki te są podobne do ilościowych i jakościowych badań prowadzonych także w innych krajach (Van Lucke, Put, 2011, s. 192; Alqudah i inni, 2023; ). Jednak obraz jest mieszany, ponieważ niektóre audyty są skuteczne, podczas gdy inne nie są wcale lub są tylko częściowo.

Patrząc przez pryzmat osiągnięcia zamierzonych przez audytorów wyników audytu, respondenci generalnie zgadzali się, że audyty efektywności są skuteczne. Załóżmy, że akceptacja ustaleń audytu wydajności jest traktowana jako wskaźnik jego skuteczności. W tym przypadku audyt wydajności nie zawsze jest skuteczny, ponieważ audytowani czasami kwestionują oceny audytorów i zgłaszają własne zastrzeżenia. Z punktu widzenia wdrażania zaleceń, audyty efektywności w podmiotach audytowanych przez NIK są głównie skuteczne. Analiza treści raportu na temat działalności NIK również potwierdza opinie respondentów. W 2019 r. wdrożono 75,6 proc. (84,7 proc. w 2021 r.) zaleceń, w tym 44,3 proc. w tym samym roku, podczas gdy pozostałe 31,38 proc. było w trakcie realizacji. Kolejne 24,4 proc. nie zostało jeszcze wdrożone z różnych powodów (np. zmiana rządu po wyborach) (NIK, 2020, s. 28; NIK, 2022, s. 151). Wypowiedzi respondentów ujawniły, że stopień realizacji zaleceń zależy od delegacji NIK i adresata zalecenia. Co ciekawe, pisemne odpowiedzi podmiotów kontrolowanych na temat zaleceń są czasami bardzo ogólne i życzeniowe, co może wskazywać na pozorną realizację zaleceń. Z perspektywy osiągnięcia przez kontrolowanych oczekiwanych zmian w wyniku podjęcia działań przyczyniających się do realizacji zaleceń, respondenci ocenili,

że audyty wykonania zadań nie zawsze są skuteczne, a dodatkowo wskazali na trudność pomiaru tego efektu ze względu na konieczność kontynuowania przeprowadzanych działań dłużej po dacie zalecenia.

Biorąc pod uwagę wypowiedzi respondentów przeprowadzonych badań trudno było określić skuteczność audytów wykonania zadań mierzoną zainteresowaniem parlamentu wynikami kontroli.

Ze względu na ustawowe uprawnienia NIK-u do żądania od premiera szczegółowych informacji na temat sposobu realizacji zaleceń, NIK nie monitoruje innych przejawów zainteresowania parlamentu, takich jak te związane z wprowadzeniem oczekiwanych zmian w prawie. Na podstawie statystyk przytoczonych przez respondentów, w ciągu ostatnich kilku lat zrealizowano zaledwie kilkanaście procent tych zaleceń. Ponadto respondenci wskazywali na to, że niekiedy wyniki audytów wykonania zadań (audyty efektywnościowe) są wykorzystywane przez administrację rządową, Prezydenta RP czy burmistrzów. Zdarzają się bowiem przypadki, kiedy wyniki audytu stanowią zachętę do powiadamiania organów ścigania o naruszeniach prawa lub dyscypliny finansów publicznych oraz zlecenia analizy wewnętrznej, w celu podejmowania decyzji o zmianie prawa lub konkretnych praktyk w administracji publicznej.

Wypowiedzi niektórych respondentów w przeprowadzonym badaniu wskazywały, że audyty efektywnościowe są skuteczne, ponieważ wyniki audytów przyciągają uwagę mediów. Ponadto respondenci zwracali uwagę na tendencję mediów do nadużywania wyników audytu. Zauważono również takie przejawy skuteczności audytów efektywności, jak wprowadzanie oczekiwanych zmian przez podmiot audytowany w trakcie audytu, przewidywanie negatywnych wyników audytu, uczenie się innych podmiotów na błędach podmiotów audytowanych, ujawnionych w wyniku audytu lub zgłaszanie przez podmioty audytowane sprzeciwów wobec ocen sformułowanych w raporcie z audytu. Świadomość, w jaki sposób można zmierzyć skuteczność audytu efektywności, może pomóc dyrektorom najwyższych organów kontroli w zrozumieniu ich bieżącej efektywności i ostatecznie w jej poprawie w przyszłości (Bednarek, Ciak, 2022; Ciak, Bednarek, 2024).

## **Podsumowanie**

Jak wskazano powyżej audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej. Jego rola sprowadza się do systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób oceny procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego. Efektem końcowym powinna być poprawa ich działania (Ciak, Voss, 2017, s. 235). Z kolei efektywność jest terminem często używanym w kontekście administracji

publicznej. Odnosi się do tzw. nowego zarządzania publicznego, które polega na przejściu od administracji opartej na sztywnych procedurach i wpływach politycznych do zarządzania opartego na mechanizmach rynkowych i ekonomicznej ocenie efektywności i skuteczności (Diefenbach, 2009, s. 892-909).

W wielu krajach audyty efektywnościowe (nazywane audytami wykonania zadań) (Ciak, Bednarek, 2021, s. 29) pozwalają na ujawnienie strat i oszustw oraz pokazują, w jaki sposób administracja publiczna może funkcjonować lepiej i dzięki czemu może też kosztować mniej. Pełnią one ważną funkcję w demokratycznych systemach zarządzania sektorem publicznym, polegającą na rozliczaniu kierowników jednostek z powierzonych im obowiązków i zadań. Nie rewolucjonizują działania badanych jednostek, ale potwierdzają potrzeby zmian oraz umożliwiają instytucjom uzyskanie niezależnej oceny ich działań. Okazują się one szczególnie skuteczne w zachęcaniu jednostek audytowanych do wdrażania większej liczby rzetelnych mechanizmów kontroli oraz przeświadczeniu spójności programów rządowych i samorządowych. Stanowią wsparcie dla zarządzających organizacjami publicznymi w definiowaniu ich priorytetów oraz przyjęciu planów strategicznych i operacyjnych. Są one pomocne w ocenie projektów i usług publicznych, identyfikacji problemów, niedociągnięć oraz formułowaniu zaleceń<sup>1</sup>.

Dlatego też audyty efektywnościowe powinny być realizowane, a tym samym powinny być również prowadzone badania w tym zakresie. Przedstawione teoretyczne dywagacje w badanym zakresie powinny stać się przyczynkiem do dalszych badań, szczególnie dla okresu postpandemicznego, uwzględniając cechy charakteryzujące specyfikę tego czasu dla działań związanych z efektywnym funkcjonowaniem sektora finansów publicznych i efektywnym wykorzystaniem środków publicznych.

## Literatura

- Alquadah H., Amran N., A., Hassan, H., Lutfi, A., Alessa, N, Alrawad, M., Almainah, M. A. (2023). Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective: Moderating role of extrinsic rewards, [w] Heliyon, Nr 9, s. 1-17.

---

<sup>1</sup> Warto w tym miejscu podkreślić, że w celu stałego podnoszenia jakości audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych Ministerstwo Finansów opracowuje raporty benchmarkingowe audytu wewnętrznego w jsfp. Prezentują one wyniki badania wybranych wskaźników, opisujących komórki audytu wewnętrznego oraz wyniki ich pracy. Raporty stanowią narzędzie wspierające samoocenę w komórkach audytu wewnętrznego, zarówno w jednostkach administracji rządowej, jak i jednostkach samorządu terytorialnego.

- Alzeban A., Gwilliam, D. (2014). *Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector*, [w] *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23, s. 74-86.
- Aucoin P. (1990). *Administrative reform in public management: Paradigms, principles, paradoxes and pendulums*, [w] *Governance*, nr 3/2, s. 115-137.
- Audyty efektywnościowy. *Metodyka*. (2008). Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Awuah, P., K. (2015). *Factors determining External Auditors Reliance on Internal Audit Work in the Ghanaian Public Sector*, [w] *International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research (November)*/4 (11), s. 42-53.
- Bednarek P., *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego*, [w] *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Nr 53, s. 9-19.
- Bednarek P. (2010). *Kierunki ewolucji audytu wewnętrznego*, [w] *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 135, s. 9-18.
- Bednarek, P., Ciak, J., M. (2022). *Performance Audit Effectiveness Indicators: Evidence from Poland*, [w] *Journal of Public Governance* 3(61), s.43-56.
- Bujak A. (2018). *Koncepcja pomiaru efektywności na potrzeby audytu w jednostce budżetowej*, [w] *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Nr 528, s.
- Brink, V., Z., Cashin, J., A. (1958). *Internal Auditing*, Ronald Press, New York.
- Ciak, J. (2016a), *Internal audit as an instrument of support for the public and private sector*, [w] *Torun Business Review*, 15(4), s. 17-29.
- Ciak J. (2016b), *Problematyka audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych*, [w] J. Ciak, M. Gotowska, A. Goździewska-Nowicka, A. Jakubczak, E. Korelska, A. Michalska, A. Murawska, G. Voss, Z. Wyszowska, *Współczesne wyzwania gospodarki*, Wydawnictwo Uczelniane Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego w Bydgoszczy, Bydgoszcz, s. 109-125.
- Ciak, J., M., Bednarek, P. (2021) *Audyty efektywnościowy czy audyt wykonania zadań w jednostkach sektora finansów publicznych – przegląd literatury krajowej i zagranicznej*, [w] *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, Vol. 65, nr 2, s. 15 – 32.
- Ciak J., M., Voss G. (2017), *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym – wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego*, [w] *Studia Prawno-Ekonomiczne*, Tom CIV, s.235-254.
- Ciak J.M., Bednarek P., (2024), *Performance Audit in Public Administration and Factors Influencing its Effectiveness – the Case of Poland*, Maszynopis powielony.

- Diefenbach T. (2009). *New Public Management in public sector organizations: the dark side of managerialistic: the dark side of managerialistic „enlightenment”*, [w] *Public Administration*, 87(4), s.
- Furubo J., C. (2011). *Performance auditing: Audit or misnomer?* [w] J. Lonsdale, P. Wilkins, T. Ling (red), *Performance auditing. Contributions to accountability in democratic government*. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing Ltd.
- Gasparski W. (1983)., *Comments on the concept of efficiency*, [w] W. Gasparski, T. Pszczółkowski (red), *Praxicological studies: Polish contributions on the sector of efficient action*, Warszawa-Dorrdrecht-Boston-London: D. Reidel Publishing, cop. PWN.
- Głodziński E. (2017). *Efektywność w zarządzaniu projektami: wymiary, koncepcje, zależności*, PWE, Warszawa.
- Hood Ch. (1991). *A public management for all seasons?*, [w] *Public Administration*, t. 69(1), s. 3-19.
- Kettl, D. F. (2000), *The Global Public Management Revolution*, Washington D.C.: Brookings Institution Press, second edition.
- Kieżun W. (1997). *Sprawne zarządzanie organizacją*, Warszawa, Oficyna Wydawnicza SGH.
- Krynicka H. (2006). *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, [w] *Studia Lubuskie PWSZ w Sulechowie*, nr 2, s. 193-202.
- Lonsdale, J. (2011). *Introduction*. In Lonsdale J. (Ed.). *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government*. (1-21). Edward Elgar Publishing Ltd.
- Matwiejczuk R. (2000). *Efektywność – próba interpretacji*, [w] *Przegląd Organizacji*, nr 11, s. 27-31.
- Meller R. (2011). *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- National Audit Office (NAO) (1987). *A framework for Value for Money Audits*, London: National Audit Office, 1987.
- Nutley, S., & Webb, J. (2000). *Evidence and the policy process*. In Davies H., Nutley S., & Smith P. (Eds.). *What works? Evidence-Based Policy and Practice in Public Services*, s. 13-42.
- Parker L., Jacobs K., Schmitz J. (2019). *New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case*, [w] *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1), s. 280 – 306.
- Pickett S., K. (2005). *The essential Handbook of Internal Auditing*, John Wiley & Sons Ltd., West Sussex.

- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Wearness, M. (1999). *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries*. Oxford University Press.
- Pollitt, C., Bouckaert, G. (2023). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, second edition, Oxford.
- Pollitt C., Dan S. (2013). *Searching for impacts in performance-oriented management reform*, [w] *Public Performance & Management Review*, Vol. 37, Nr 1 (September), s. 7-32.
- Raam R., B., Morgan S., L. (2009). *Performance auditing. A measurement approach. 2 nd ed. IIAF*, Altamonte Springs.
- Rajca, L. (2009). *Koncepcja New Public Management a reformy samorządu terytorialnego w wybranych państwach Europy Zachodniej*, [w] *Studia Regionalne i Lokalne*, Nr 2(36), s. 72-87.
- Reeve J., T. (1986). *Internal Auditing*, [w] J.A., Cashin, P.D., Neuwirth, J.F., Levy, (eds.), *Cashin's Handbook for Auditors*, 2nd ed., Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Reichborn-Kjennerud K. (2015). *Resistance control – Norwegian ministries' and agencies' reactions to performance audit* [w] *Public Organization Review*, nr 15(1), s. 17-32.
- Stewart J., Walsh K., (1992). *Change in the management of public services*, *Public Administration*, t. 70, 4, s. 499-518.
- Stępniewski J. (2001). *Audyty i diagnostyka firmy*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław.
- Stroińska, E., (2020). *New Public Management as a Tool for Changes in Public Administration*, [w] *Journal of Intercultural Management*, 12(4), s. 1-28.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz. U. nr 157, poz. 1240 z późniejszymi zmianami.
- Van Looche, E., & Put, V. (2011). *The impact of performance audits: a review of the existing evidence*. In Lonsdale J., Wilkins P., & Ling T. (Eds.). *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government.*, Edward Elgar Publishing Ltd., s. 175-208.
- Waściński T., Sławińska J. (2013). *Audyty wspomagające zarządzanie sektorem publicznym – główne problemy i propozycje usprawnień*, [w] *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, Seria Administracja i Zarządzanie*, Nr 97, s. 57-71.
- Weiss, C., (1979). *The many meanings of research utilization*. [w] *Public Administration Review*, September/October, s. 426-431.
- Winiarska K. (2005). *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa.

Zalewski A., (2006). *Teoria a praktyka nowego zarządzania publicznego*. [w] J. Ostaszewski, M. Zaleska (red.), *W stronę teorii i praktyki finansów*, Warszawa: Szkoła Główna Handlowa.

## Strony internetowe:

Organisation of Supreme Audit Institutions [INTOSAI]. (2022). Performance Audit. ISSAI Implementation Handbook. <https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/performance-audit-v1-2021/1330-idi-performance-audit-issai-implementation-handbook-v1-en/file>, 2022.

NIK, 2020, Sprawozdanie z działalności Najwyższej Izby Kontroli w 2019 roku. Departament Strategii Najwyższej Izby Kontroli. <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22569,vp,25256.pdf>.

NIK, 2022, Sprawozdanie z działalności Najwyższej Izby Kontroli w 2021 roku. Departament Strategii Najwyższej Izby Kontroli. <https://www.nik.gov.pl/plik/id,26137.pdf>.

The Institute of Internal Auditors (IIA), <https://iia.org.pl> (4.09.2024 r.).

