

INNOWACYJNE TECHNOLOGIE INFORMATYCZNE WYKORZYSTYWANE W RACHUNKOWOŚCI I SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Grażyna Voss

1. Wprowadzenie

Rozwój rachunkowości i zmiany, jakie zachodziły w XX wieku, doprowadziły do dalszych ulepszeń technicznych i organizacyjnych w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Ważne dla tych przemian było powstanie i rozwój informatyki¹⁷⁷. Wprowadzenie technologii informatycznych do współczesnej gospodarki zaowocowało tym, że nowe rozwiązania w zakresie przetwarzania danych charakteryzowały się nieodwracalnymi zmianami w stosunku do ewidencji ręcznej w zakresie organizacyjnym, rekonstrukcji ksiąg rachunkowych¹⁷⁸ oraz sporządzania sprawozdań i raportów. Dzięki zastosowaniu informatycznych systemów finansowo-księgowych można dostarczać dane dla użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych z dowolną częstotliwością i o wybranym poziomie szczegółowości. Dzięki informacjom wprowadzonym do systemów komputerowych sporządzanie raportów i zestawień przebiega szybciej, nie wymaga dodatkowych nakładów pracy, a ponadto pozwala na generowanie deklaracji wykorzystywanych w rozliczeniach podatkowych¹⁷⁹.

2. Zakres i możliwości współczesnych systemów finansowo-księgowych

Zgodnie z koncepcją przedsiębiorstwa XXI wieku wszystkie zasoby danych, procedury zarządzania, sterowania i regulacje procesami wytwórczymi są przetwarzane za pomocą technologii komputerowych¹⁸⁰. Organizacja obsługi finansowo-księgowej we współczesnym przedsiębiorstwie to przede wszystkim efektywne zarządzanie pracą w celu szybkiego obiegu dokumentów i sprawnego generowania informacji finansowo-księgowych.

¹⁷⁷ T. Peche (red.), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1988, s. 6.

¹⁷⁸ W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 1998, s. 76.

¹⁷⁹ M. Andrzejewski, K. Jonas, P. Młodkowski, *Zastosowanie technik komputerowych w rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 18.

¹⁸⁰ W.J. Jabłoński, W. Bartkiewicz, *Systemy informatyczne zarządzania*, KPSW, Bydgoszcz 2006, s. 103.

Obsługa procesów finansowo-księgowych wymaga dużej mobilności i dostępu w dowolnym miejscu i czasie. W tym celu jednostki gospodarcze korzystają z infrastruktury „w chmurze”, instalując tam całą swoją rachunkowość. Posługiwanie się dokumentami, raportami w wersji elektronicznej ze stałym dostępem do systemu ze smartfona czy tabletu staje się ogólnie powszechne.

Na podstawie ksiąg rachunkowych księgowi mają obowiązek dostarczania informacji i sporządzania sprawozdań na potrzeby różnych instytucji. W tym celu opracowują dane w różnych formatach zapisu. Jednakże nie wszystkie z nich nadają się do automatycznego przesyłu danych. Wynika to z faktu, iż odbiorcy odczytują dane jak blok tekstowy, bez możliwości automatycznego rozróżnienia zawartości poszczególnych pozycji¹⁸¹. W tym celu opracowano nowy format wymiany informacji, zapewniający¹⁸²:

- łatwość ich przetwarzania,
- przejrzystość i ujednolicenie,
- porównywalność danych otrzymanych z różnych podmiotów gospodarczych.

W odpowiedzi na ciągle zmieniające się potrzeby i wyzwania globalnej gospodarki powstał nowy standard XBRL – eXtensible Business Reporting Language (rozszerzony język sprawozdawczości finansowej), stworzony przez międzynarodowe konsorcjum, w skład którego wchodzi firmy z branży finansowej, nowych technologii informatycznych oraz przedstawiciele agend rządowych i podmiotów odpowiedzialnych za rynki finansowe. Zadaniem XBRL jest przysyłanie odbiorcom, w tym instytucjom państwowym, elektronicznych danych jednoznacznie rozpoznawalnych przez wszystkich użytkowników. Standard ten jest obecnie obszarem zainteresowań Komitetu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, a pracę nad jego wdrożeniem trwają¹⁸³.

Powszechne wprowadzenie standardu XBRL pozwoliłoby analitykom finansowym, inwestorom, księgowym, agencjom rządowym, interesariuszom zewnętrznym i użytkownikom wewnętrznym na dostęp do danych, ich akceptację i porównanie poszczególnych informacji pochodzących z różnych jednostek gospodarczych dowolnymi metodami, które z reguły

¹⁸¹ A. Kasperowicz (red), *Rachunkowość komputerowa sprawozdawczość elektroniczna*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013, s. 264.

¹⁸² B. Reimchussesel-Wąs, XBRL Wprowadzenie do standardu raportowania w biznesie, www.Ploug.org.pl/konf_09/materiały/pdf/07_XBRL_Wprowadzenie_do_standardu.pdf, s.81.

¹⁸³ K. Ramin, C. Reiman, *IFRS and XBRL*, Wiley, West Sussex, United Kingdom, Chichester 2013, s. 443.

są bardzo pracochłonne¹⁸⁴. Korzyści wynikające z jego wdrożenia dotyczą przede wszystkim automatycznego kopiowania danych do analiz, co pomogłoby wyeliminować część błędów oraz skrócić czas poświęcony na manualne wprowadzanie danych. Automatyzacja tych procesów pozwoli na poprawę efektywności komunikacji podmiotu gospodarczego z otoczeniem.

Historia pokazała, jak zmieniały się metody i zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych na przestrzeni kilku tysiącleci. Każda epoka szukała nowych rozwiązań, które miały dostosować zakres informacyjny do bieżących potrzeb użytkowników informacji finansowo-księgowych. Potrzeby interesariuszy zmieniały się stosownie do rozwoju rynku i nowych technik wykorzystywanych w rachunkowości. Wiek XXI dostarcza coraz to nowszych, a przede wszystkim szybszych narzędzi ewidencyjno-księgowych, pozwalających na pozyskiwanie danych i ich zestawień w różnym przekroju. Wszystkie zmiany podyktowane są stale rosnącym i zmieniającym się zapotrzebowaniem na informacje. Oznacza to, że prowadzenie ksiąg rachunkowych i sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga od praktyków ciągłego doskonalenia się w metodach, technikach, dostosowujących się do uwarunkowań prawnych i organizacyjnych oraz zmieniających treści i szczegółowość zapisów do potrzeb użytkowników informacji zawartych w księgach rachunkowych. Należy zauważyć, iż wszystkie zmiany podyktowane były także redukcją kosztów i oszczędnością czasu poprzez procesy usprawniające, przyspieszające i automatyzujące wybrane zadania. Obecna sytuacja gospodarcza wskazuje na kolejne potrzeby jakimi są: mobilność, łatwość przetwarzania informacji, przejrzystość i porównywalność. W myśl oczekiwań rynku, ustawodawca w ustawie o rachunkowości określił zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym zasady prowadzenia ksiąg z wykorzystaniem systemów komputerowych.

3. Prowadzenie ksiąg rachunkowych – wymogi prawne w świetle ustawy o rachunkowości

Dzięki zastosowaniu informatycznych systemów finansowo-księgowych można dostarczać dane dla użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych z dowolną częstotliwością i o wybranym poziomie szczegółowości. Dzięki informacjom wprowadzonym do systemów komputerowych sporządzanie raportów i zestawień przebiega szybciej i nie wymaga dodatkowych nakładów pracy, a ponadto pozwala na generowanie deklaracji wykorzystywanych w rozliczeniach podatkowych¹⁸⁵.

¹⁸⁴ A. Kamela-Sowińska (red.), *Rachunkowość zaawansowana*, cz. II, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości, Poznań 2010, s. 39.

¹⁸⁵ M. Andrzejewski, K. Jonas, P. Młodkowski, *Zastosowanie technik komputerowych w rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s.18.

W ustawie o rachunkowości zostały zawarte wymagania formalno-prawne wobec systemów rachunkowości¹⁸⁶.

Art. 71 uor zakłada, że księgi rachunkowe, dowody księgowe, dokumenty inwentaryzacyjne i sprawozdania finansowe (zbiory) należy przechowywać w należyty sposób i chronić przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem.

W art. 13 pkt. 6 w każdej jednostce należy wydrukować księgi rachunkowe nie później niż na koniec roku obrotowego. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji, przez czas nie krótszy od wymaganego dla przechowywania ksiąg rachunkowych.

W art. 20 pkt. 5 ustawodawca zakłada, że przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera za równoważne z dowodami źródłowymi uważa się zapisy w księgach rachunkowych, wprowadzane automatycznie za pośrednictwem urządzeń łączności, informatycznych nośników danych lub tworzone według algorytmu (programu) na podstawie informacji zawartych już w księgach, przy zapewnieniu, że podczas rejestrowania tych zapisów zostaną spełnione co najmniej następujące warunki:

- 1) uzyskają one trwale czytelną postać zgodną z treścią odpowiednich dowodów księgowych,
- 2) możliwe jest stwierdzenie źródła ich pochodzenia oraz ustalenie osoby odpowiedzialnej za ich wprowadzenie,
- 3) stosowana procedura zapewnia sprawdzenie poprawności przetworzenia odnośnych danych oraz kompletności i identyczności zapisów,
- 4) dane źródłowe w miejscu ich powstania są odpowiednio chronione, w sposób zapewniający ich niezmiennność, przez okres wymagany do przechowywania danego rodzaju dowodów księgowych.

Art. 10 dotyczy wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych. Zawiera on również obowiązek opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji.

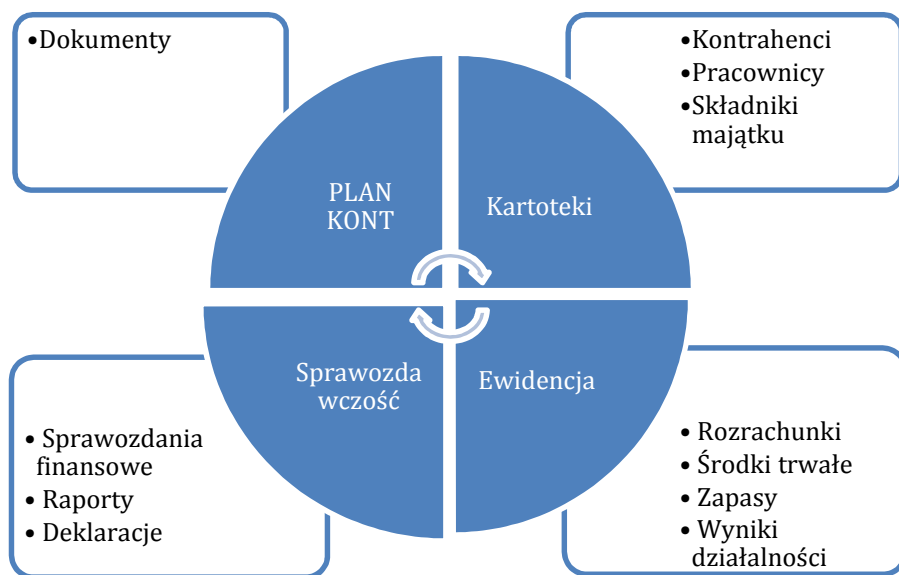
Na podstawie zaprezentowanych uwarunkowań prawnych należy zauważyć, iż ustawa nie określa szczegółowo wymaganej dokumentacji technicznej, a jedynie określa ogólne zasady dotyczące wykorzystania syste-

¹⁸⁶ Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, Dz. U. 2015 r. poz. 1 333.

mów informatycznych w rachunkowości. Tak określone wymogi prawne pozwalają firmom zajmującym się opracowaniem programów wykorzystywanych w systemach ewidencyjno-księgowych na dużą dowolność.

4. Systemy informatyczne w przedsiębiorstwie

Rozwój technologii informatycznych i ich wykorzystanie odgrywa istotną rolę w procesach decyzyjnych przedsiębiorstw. Rynek usług informatycznych rozwija się dynamicznie, a oferta firm opracowujących i wdrażających oprogramowanie zawiera wysoko zaawansowane i rozbudowane programy odpowiadające oczekiwaniom małych, średnich i dużych podmiotów gospodarczych. Programy te obejmują również moduły z zakresu ewidencji księgowej i analizy finansowej. Dla małych podmiotów gospodarczych na rynku można odnaleźć ofertę skierowaną bezpośrednio do tej grupy odbiorców. Proponowane rozwiązania nie są tak rozbudowane, a poza podstawowymi funkcjami ewidencyjnymi i sprawozdawczymi, posiadają również moduły wspierające budżetowanie, najczęściej oparte są na prostych systemach finansowo-księgowych.



Rys. 1. Schemat systemu finansowo-księgowego dla MSP

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy ofert firm informatycznych

Na polskim rynku występuje wiele firm informatycznych dostarczających oprogramowanie, jednak część tylko programów oferowanych przedsiębiorstwom posiada rekomendację Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

(SKwP). Udzielona przez SKwP rekomendacja ma na celu ułatwienie potencjalnym nabywcom wyboru odpowiedniego oprogramowania spośród tych, które są oferowane na rynku. Działania takie nie zwalniają nabywcy od odpowiedzialności za dokonany wybór i zastosowanie wybranego produktu. Wydana przez stowarzyszenia rekomendacja nie ma charakteru certyfikatu/atestu, stanowi jedynie pozytywną opinie dotyczącą poprawności i prawidłowości funkcjonowania programu. Proces rekomendacji rozpoczął się w 1996 r. i trwa do dzisiaj. W tym czasie rekomendację otrzymało 27 programów.

Tabela 1. Programy posiadające rekomendację SKwP

Lp.	Nazwa produktu programowego	Data udzielenia rekomendacji	Firma występująca o rekomendację
1	SIMPLE-FK, wersja 4.50 (a)	04.03.1996	SIMPLE
2	SYSTEM FINANSOWO-KSIĘGOWY FKX WERSJA 7.24.026.	22.06.1998	Prokom Software Sp. z o. o. Gdynia
3	FIKS system finansowo-księgowy, wersja 8.14.	14.09.1998	Makrosoft S.A. Warszawa
4	ADAPTIX/FK, wersja 108A	19.09.2000	„MaWi” Ag. Informat.. Kraków
5	IMPULS-BPSC, podsystem FINANSE-KSIĘGOWOŚĆ-KOSZTY, wersja 4.2.	19.12.2000	Biuro Projektowania Systemów Cyfrowych BPSC Katowice
6	„NOVUM BANK”, wersja 4GL	19.12.2000	Zakład Usług Informatycznych NOVUM Sp. z o. o. w Łomży
7	SAP R/3 – moduły FI (GL, AP,AR, AA, BL) + CO (OM-CEL, OM-CCA, OM-OPA, OM-IS, PC-OBJ) wersja 4.6C	20.07.2001	SAP Polska Sp. z o. o. W-wa
8	IFS FINANSE	10.09.2001	Indutrial&Financial System
9	„System Ekonomiczno-Finansowy Pro-FIN”, wersja 3.30	10.09.2001	Pro-Test S.A. Warszawa
10	SKOP-FK, wersja 6.1.	14.05.2002	Bytomska Spółka Informatyczna COIG 4 Sp. z o. o. Bytom
11	„Finanse i Księgowość-forte”, wersja 5.00	04.02.2003	MATRIX Pl. Warszawa

cd. tabeli 1

12	„System Zarządzania Firmą DIGITLAND ENTERPRISE”, moduł Finanse i Księgowość, wersja 15.05	18.11.2003	PHU „DIGIT-LAND W. Wierzba Kraków
13	SAP Business One, wersja 7.5	31.08.2004	SAP Polska Sp. z o. o. W-wa
14	RAMZES- Księgi Handlowe, wersja 01.25.01.	16.11.2004	Ramzes Sp. z o. o. Warszawa
15	WF-FaKir, wersja 6.10.5 i WF-bEST, wersja 6.10.3	15.02.2005	WA-PRO Sp. z o.o.
16	SAP Business One, wersja 7.6	15.02.2005	SAP Polska Sp. z o. o. W-wa
17	CDN OPT!MA, wersja 8.6.	23.08.2005	COMARCH SA Kraków
18	RAMZES Amortyzacja, wersja 05.28.06	22.11.2005	Ramzes Sp. z o. o. Warszawa
19	SIMPLE.ERP, moduł Finanse i Księgowość w wersji 5.0	16.01.2007	SIMPLE. S.A Warszawa
20	EuroBankNet w wersji e06	16.01.2007	SoftNet Sp. z o. o. Kraków
21	SIMPLE.ERP w zakresie modułu Majątek Trwały w wersji 5.00a	04.09.2007	SIMPLE S.A. Warszawa
22	IMPULS, wersja 5	17.12.2007	BPSC S.A. Chorzów
23	Oracle e-Business Suite, wersja 12	23.09.2008	Oracle Polska Sp. z o.o. Warszawa
24	IFS Applications w wersji 7.5	20.04.2009	Industrial&FinancialSytems Poland Sp. z o.o. Warszawa
25	Papirus SQL dla modułów: Finansowo-Księgowy w wersji 2.07.10.00 Rejestry Faktur w wersji 1.05.46.20	19.03.2013	SOFHARD S.A. Płock
26	IFS Applications w wersji 8	08.10.2013	Industrial&Financial Systems Poland Sp. z o.o. Warszawa
27	Impuls EVO	07.10.2015	Biuro Projektowania Systemów Cyfrowych S.A.

Źródło: <http://www.skwp.pl/Rekomendacje,dla,programow,ksiegowych,81.html> (09.02.2016).

Podmioty gospodarcze dokonując wyboru programów komputerowych uzyskują wymierne korzyści, do których zaliczyć można¹⁸⁷:

- skrócenie czasu zamknięcia miesięcznych i rocznych raportów,
- opracowanie wybranych raportów i zestawień w różnym ujęciu,
- ograniczenie ryzyka niezgodności dzięki wykorzystaniu międzynarodowych i krajowych standardów rachunkowości,
- przeprowadzenie pogłębionej analizy w krótkim przedziale czasu,
- gromadzenie i przetwarzanie dowolnych informacji.

Wdrożenie nowoczesnych rozwiązań związane jest z pewnymi niedogodnościami i utrudnieniami, do których zalicza się¹⁸⁸:

- czasochłonność wyboru partnera wdrożeniowego,
- dobór pracowników będący kluczowymi użytkownikami,
- zachowanie systematycznej i chronologicznej ewidencji księgowej poprzez wykorzystanie wielokrotnego zapisu na dyskach bez zachowania śladu wprowadzania zmian,
- ograniczenie zatrudnienia w dziale księgowości, dobór wykwalifikowanej kadry,
- możliwość popełnienia błędów przez użytkowników ze względu na niezrozumiałość systemu.

5. Innowacje technologiczne w rachunkowości

W XXI wieku wszystkie zasoby danych, procedury zarządzania, sterowania i regulacji procesami wytwórczymi są przetwarzane za pomocą technologii komputerowych¹⁸⁹. Technologie te wykorzystano przy opracowaniu nowej klasy systemów, które określono jako systemy planowania zasobów przedsiębiorstwa (ang. *Enterprise Resources Planning* – ERP). Opierając się na danych źródłowych w klasie ERP opracowano kompleksowe narzędzia umożliwiające¹⁹⁰:

- planowanie i budżetowanie,
- konsolidację finansową,
- zarządzanie relacjami z interesariuszami w zakresie odpowiedniej polityki informacyjnej firmy.

¹⁸⁷ G. Voss, P. Prewysz-Kwinto, *Zintegrowane systemy ewidencyjne*, [w:] *Przeszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje. Kierunki zmian prawa bilansowego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 313, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013, s.157.

¹⁸⁸ *Ibidem* s. 27.

¹⁸⁹ W.J. Jabłoński, W. Bartkiewicz, *Systemy informatyczne zarządzania*, KPSW, Bydgoszcz 2006, s. 103.

¹⁹⁰ J. Surman, *Business Intelligence*, PWN, Warszawa 2009, s. 54.

Pakiety ERP zawierają również inne moduły, np.: raportowania, informowania kierownictwa i wspomagania procesu decyzyjnego. Światowym standardem w zakresie systemów ERP stało się oprogramowanie niemieckiej firmy SAP, które obsługuje między innymi następujące moduły¹⁹¹:

- księgowość finansowa (FI),
- controlling (CO),
- sprzedaż i dystrybucja (SD),
- gospodarka materiałowa (MM),
- planowanie produkcji (PP),
- gospodarka remontowa (PM),
- zarządzanie zasobami ludzkimi (HR),
- rozwiązania branżowe (IS).

System SAP składa się ze zbioru rozwiązań informatycznych oraz platformy i aplikacji oprogramowania. Aplikacje pozwalają użytkownikom osiągnięcie spójnych rezultatów w ramach powiązanej sieci i gwarantują elastyczność w zakresie wprowadzania zmian i indywidualnych rozwiązań na potrzeby jednostki. W zakresie obsługi rachunkowości wyróżnić można:

- księgę główną,
- płatności,
- należności, zobowiązania,
- rachunek kosztów,
- sprawozdania finansowe,
- zarządzanie środkami pieniężnymi,
- budżetowanie,
- środki trwałe.

System ERP firmy SAP posiada wielofunkcyjną strukturę pozwalającą na obsługę skomplikowanych zadań inwestycyjnych oraz innych zadań projektowych wymagających wyodrębnienia zasobów, oddzielnego planowania, budowy harmonogramów i rozliczania. Dzięki rosnącej konkurencji w gospodarce przedsiębiorstwa chcąc zapewnić sobie dalszy rozwój lub przetrwać na rynku oczekiwały nowych rozwiązań systemowych, które dostarczyła firma SAP. Funkcjonalność nowych rozwiązań systemowych mySAP ERP została zaprezentowana w tabeli 2 i dotyczy:

- finansów,
- zarządzania kadrami,
- działalności operacyjnej,
- obsługi organizacyjnej.

Przedstawione powyżej obszary tematyczne złożone są z podsystemów, a każdy z modułów pełni określone funkcje. Wykorzystanie poszczególnych modułów z uwzględnieniem obszarów zastosowania w działach finansowo-księgowych przedstawiono w tabeli 3.

¹⁹¹ P. Adamczewski, *Zintegrowane systemy informatyczne w praktyce*, MIKOM, Warszawa 2004, s. 43.

Tabela 2. Mapa rozwiązań mySAP ERP

Analizy	Strategiczne zarządzanie organizacją		Analizy finansowe		Analizy operacyjne		Analizy pracownicze
Finanse	Zarządzanie zasobami finansowymi i rozrachunkami		Rachunkowość finansowa		Rachunkowość zarządcza		Nadzór korporacyjny
Zarządzanie kadrami	Zarządzanie rozwojem kadr		Administracja kadrami		Planowanie i wyszukiwanie zasobów ludzkich		
Zaopatrzenie i optymalizacja procesów logistycznych	Nabycie	Współpraca z dostawcami	Zarządzanie zasobami i gospodarką materiałową		Logistyka wejścia i wyjścia		Zarządzanie transportami
Produkt projektowanie i produkcja	Planowanie produkcji	Realizacja produkcji	Projektowanie produktu		Zarządzanie cyklem życia produkt		
Sprzedaż i obsługa	Zarządzanie zleceniem klienta	Obsługa posprzedażowa	Dostarczanie profesjonalnych usług		Zarządzanie prowizjami i systemami premiovymi		
Procesy pomocnicze	Zarządzanie nieruchomościami		Zarządzanie projektem i portfelem projektów		Ochrona środowiska i przepisy BHP		
	Zarządzanie jakością	Zarządzanie aktywami przedsiębiorstwa		Zarządzanie podrzami służbowymi			

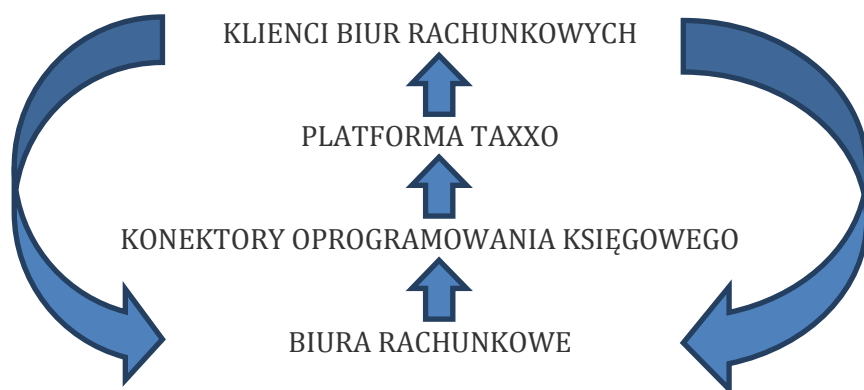
Źródło: www.sap.pl (dostęp: 11.05.2013).

Tabela 3. Funkcje systemu mySAP ERP

Finanse	
Moduł	Funkcje
Analizy finansowe	– Planowanie finansowe, budżetowanie i prognozowanie – Zarządzanie rentownością – Zarządzanie kosztami produktów i usług – Rachunek kosztów pośrednich i rachunek kosztów działań – Ustalanie kosztów produktów na etapie projektu – Analizy procedur płatności
Rachunkowość finansowa	– Bilans – Rachunek zysków i strat – Rachunek przepływów pieniężnych – Księga główna – Rozrachunki z odbiorcami – Rozrachunki z dostawcami – Księgowość aktywów trwałych – Księgowość bankowa – Księga materiałowa
Rachunkowość zarządcza	– Rachunek miejsc powstawania kosztów – Rachunek kosztów działań – Analiza rentowności – Rachunek centrów zysku – Rachunkowość projektów – Rachunek zleceń wewnętrznych – Kalkulacja rzeczywistych kosztów produktu – Ustalanie cen transferowych
Nadzór korporacyjny	– System informacyjny audytu – Zarządzanie ryzykiem biznesowym
Zarządzanie finansami w łańcuchu dostaw	– Zarządzanie kredytem – Fakturowanie elektroniczne – Zarządzanie sprawami spornymi – In-house Cash – Zarządzanie środkami pieniężnymi i płynnością – Zarządzanie ryzykiem
Strategiczne zarządzanie organizacyjne	– Konsolidacja prawna i zarządcza – Strategiczna karta wyników – Zarządzanie ryzykiem – Planowanie strategiczne – Zarządzanie wartością firmy – Planowanie rocznego sprawozdania finansowego – Planowanie inwestycji – Zarządzanie relacjami z właścicielami kapitału
Zarządzanie kadrami	
Funkcje operacyjne	– Administracja kadrami – Zarządzanie strukturą organizacyjną – Świadczenia socjalne – Czas pracy – Rachuba płac – Obsługa współpracowników – Raportowanie ZUS, GUS, Urząd Skarbowy

Źródło: A. Januszewski, *Funkcjonalność informatycznych systemów zarządzania*, PWN, Warszawa 2011, s. 192-193.

Oprogramowanie finansowo-księgowe stanowi istotny element wyboru dla przedsiębiorstwa, które samodzielnie prowadzi ewidencję i sporządza sprawozdania finansowe. Jednak dla podmiotów decydujących się na obsługę księgowości przez biuro rachunkowe wybór oprogramowania nie ma większego znaczenia. W takich sytuacjach liczą się oczekiwania dotyczące wygody, efektywności i szybkiego dostępu do informacji finansowo-księgowych. Dlatego coraz częstszym atutem decydującym o wyborze biura są dodatkowe narzędzia i usługi wspierające podmiot w prowadzeniu działalności. W poszukiwaniu takich rozwiązań, kluczem do sukcesu okazał się rozwój aplikacji biznesowych takich jak technologia Mashup (Web Application Hybrid). Stanowi ona hybrydowe połączenie istniejących już narzędzi, programów czy też usług, które pochodzą co najmniej z dwóch źródeł. Efektem takiego połączenia jest nowa strona, aplikacja lub platforma internetowa, a połączone w ten sposób dane stanowią zintegrowany z wieloma narzędziami niezależny serwis funkcjonujący w ramach jednej usługi internetowej. Wykorzystanie tej technologii pozwala na agregowanie, łączenie oraz wizualizację informacji¹⁹². Wykorzystanie technologii Mashup w usługach finansowo-księgowych pozwoliło na stworzenie platformy Taxxo, wykorzystywanej przez biura rachunkowe. Aplikacja ta pośredniczy w wymianie danych, agreguje i wizualizuje dane pomiędzy biurem a przedsiębiorstwem oraz pozwala na monitorowanie pracy biura w czasie rzeczywistym.



Rys. 2. Schemat obiegu informacji z wykorzystaniem platformy Taxxo
Źródło: opracowanie własne.

Dzięki takim rozwiązaniom klienci biur mają możliwość korzystania ze wszystkich funkcji związanych z generowaniem i przetwarzaniem informacji, między innymi takich jak: wystawianie i wysyłanie faktur, kontrola należności i zobowiązań oraz stanu finansowego¹⁹³.

¹⁹² <http://www.pcworld.pl/artykuly/318683/Co.to.jest.mashup.html> (09.02.2016).

¹⁹³ <http://decyzje-it.pl/centrum-wiedzy/systemy-finansowo-ksiegowe/artykuly/innowacje-technologiczne-w-rachunkowosci.html> (3.02. 2016).

Przedstawione rozwiązania zyskują swoich zwolenników, jednak nie są wolne od ryzyka, które w zakresie realizacji zadań finansowo-księgowych i podatkowych firmy da się skwantyfikować. Ryzyko w zakresie rachunkowości związane jest każdorazowo z odpowiedzialnością kierownika jednostki za nadzór nad prowadzeniem ksiąg rachunkowych i spełnienia w tym zakresie wymogów ustawy o rachunkowości. Czy korzyści wynikające ze stosowania zintegrowanych systemów komputerowych zapewnią rzetelność ksiąg rachunkowych i wiarygodność sprawozdań finansowych, a przede wszystkim czy zostanie zachowana ochrona danych finansowych?

6. Wnioski

Rachunkowość była znana od starożytności i rozwijała się wraz z rozwojem cywilizacji i procesami gospodarczymi. W trakcie wielowiekowej historii była podstawą do gromadzenia i przekazywania użytecznych informacji, których zakres i rodzaj był zróżnicowany i uzależniony od indywidualnych potrzeb człowieka w danym czasie.

Podsumowując rozwój rachunkowości i zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych należy podkreślić, występowanie cech wspólnych, do których zaliczyć można:

- konieczność stworzenia systemu ewidencyjnego pozwalającego na dokonanie rozliczeń pomiędzy kontrahentami i innymi podmiotami uczestniczącymi w prowadzonej działalności,
- stosowanie inwentarza oraz ewidencji przychodów i rozchodów środków pieniężnych, rzeczowych,
- prowadzenie kont księgowych i sporządzanie sprawozdań finansowych;
- zmiana oczekiwań użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych w zakresie informacji finansowych,
- rozwój techniki i narzędzi usprawniających pracę księgowych,
- szybkość dostępu do informacji,
- uszczegółowienie informacji, możliwość analizy i przetwarzania danych;
- usprawnienia organizacyjne pozwalające na ograniczenie kosztów ewidencji.

Wprowadzane zmiany w rachunkowości następowały stopniowo i tworzą proces ewolucyjny, dzięki któremu proponowane rozwiązania teoretyczne i praktyczne dostosowane były do zmian zachodzących w procesach gospodarczych, dostarczając jednocześnie niezbędnych informacji usprawniających procesy związane z ewidencją, prowadzeniem ksiąg rachunkowych i sporządzaniem sprawozdań finansowych.

Wiek XXI niesie ze sobą nowe rozwiązania i zmiany, które niewątpliwie wywrą wpływ na prowadzenie ksiąg rachunkowych, dzięki czemu zakres informacji i czas, w jakim będzie dostarczana, ciągle będzie dostoso-

wywany do bieżących potrzeb interesariuszy na wszystkich szczeblach kierowania i podejmowania decyzji strategicznych. Ponadto nowe rozwiązania naukowe i możliwość ich wykorzystania w praktyce gospodarczej, jak również potrzeby jednostek gospodarczych znajdą swoje rozwiązanie w ciągle nowelizowanych regulacjach prawnych i wytycznych międzynarodowych oraz w literaturze.

Literatura

1. Adamczewski P., 2004. Zintegrowane systemy informatyczne w praktyce. MIKOM Warszawa.
2. Andrzejewski M., Jonas K., Młodkowski P., 2004. Zastosowanie technik komputerowych w rachunkowości. Oficyna Ekonomiczna Kraków.
3. Brzezin W., 1998. Ogólna teoria rachunkowości. Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej Częstochowa.
4. Jabłoński W.J., Bartkiewicz W., 2006. Systemy informatyczne zarządzania. KPSW Bydgoszcz.
5. Ramin K., Reiman C., 2013. IFRS and XBRL, Wiley, West Sussex, United Kingdom, Chichester.
6. Kamela-Sowińska A. (red.), 2010. Rachunkowość zaawansowana. Cz. II, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości Poznań.
7. Kasperowicz A. (red.), 2013. Rachunkowość komputerowa sprawozdawczość elektroniczna. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
8. Peche T. (red.), 1988. Teoretyczne podstawy rachunkowości. PWE Warszawa.
9. Reimchussesel-Wąs B., XBRL Wprowadzenie do standardu raportowania w biznesie, www.Ploug.org.pl/konf_09/materiały/pdf/07_XBRL_Wprowadzenie_do_standardu.pdf, s. 81.
10. Surman J., 2009. Business Intelligence. PWN Warszawa.
11. Voss G., Prewysz-Kwinto P., 2013. Zintegrowane systemy ewidencyjne [w:] Przeszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje. Kierunki zmian prawa bilansowego, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 313, Wyd. UE Wrocław.

Źródła internetowe:

<http://www.pcworld.pl/artykuly/318683/Co.to.jest.mashup.html> (09.02.2016).

<http://decyzje-it.pl/centrum-wiedzy/systemy-finansowo-ksiegowe/artykuly/innowacje-technologiczne-w-rachunkowosci.html> (3.02. 2016).

Akty prawne:

Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, Dz. U. 2015 r. poz. 1 333.

PROBLEMATYKA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W WYBRANYCH JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Jolanta Ciak

1. Wprowadzenie

Rosnące zainteresowanie audytem wewnętrznym jest między innymi następstwem zmian zachodzących na świecie i w Polsce w związku z nowymi regulacjami oraz zaleceniami dotyczącymi ładu korporacyjnego. Doświadczenia ostatnich lat pokazują, że żaden system kontroli wewnętrznej nie może sam zagwarantować sprawnego funkcjonowania organizacji zarówno administracyjnej, jak i gospodarczej. W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż w odróżnieniu od klasycznej kontroli wewnętrznej, audyt wewnętrzny ukierunkowany jest w swoich działaniach na zapobieganiu różnego rodzaju ryzyka. Nie ogranicza się jedynie do porównania stanu faktycznego ze stanem pożądanym, ale ma obowiązek rekomendowania działań zmierzających do poprawienia funkcjonowania badanej działalności czy systemu.

Celem pracy jest przedstawienie audytu wewnętrznego jako instrumentu usprawniającego zarządzanie jednostką oraz omówienie wyników pierwszej części badań przeprowadzonych na wybranych jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce, a tym samym zwrócenie uwagi na problemy związane z wdrażaniem audytu wewnętrznego, na które napotykają jednostki publiczne oraz możliwe korzyści z jego wykorzystania w badanych podmiotach. Problematyka ta powinna stać się przedmiotem pogłębionych badań nad przyszłością instytucji audytu wewnętrznego i jego poprawy lub udoskonalenia. Tym bardziej, jak wskazuje praktyka obecne regulacje prawne nie rozwiązują wielu problemów z tym związanych. Jednocześnie celem pracy jest odpowiedź na następujące pytania:

- Jaką rolę pełni współcześnie audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych?
- Jakie są problemy z jego wdrożeniem?
- Jakie korzyści przynosi i może przynieść prawidłowo funkcjonujący audyt wewnętrzny.

W jednostkach sektora finansów publicznych obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego został wprowadzony Ustawą z dnia 27 lipca 2001 roku o zmianie Ustawy o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 roku. Jak dotąd pojęcie audytu było kilkakrotnie zmieniane, a obecnie obo-

wiążąca definicja została zawarta w artykule 272.1 Ustawy z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych. Zgodnie ze wskazanym artykułem „Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze”¹⁹⁴. Warto podkreślić, iż definicja ta zmienia ideę audytu wewnętrznego z aspektu *stricte* finansowo-rachunkowego (co było podstawą wcześniejszej definicji audytu¹⁹⁵) i obejmuje swoim zasięgiem wszystkie obszary działalności jednostki, tym samym skupiając się na realizacji celów całej organizacji¹⁹⁶.

Biorąc pod uwagę powołaną definicję można zauważyć, iż audyt wewnętrzny powinien być działalnością niezależną, tj.: działalnością w ramach której brak jest okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny. W związku z powyższym ustawodawca w art. 282 określił szereg obowiązków kierującego jednostką, zmierzających do tego, aby audytor wewnętrzny miał zapewnione odpowiednie warunki pracy¹⁹⁷. Z kolei z niezależnością audytora związana jest jego specyficzna podległość, a także ochrona stosunku pracy¹⁹⁸.

Ponadto audyt wewnętrzny powinien być również działalnością obiektywną. Oznacza to bezstronną postawę intelektualną, która pozwala audytorowi na przeprowadzenie zadań z wiarą w efekty ich pracy, bez konieczności podporządkowywania swoich wyników badania, opiniom innych osób. Efektem końcowym realizacji zadania audytowego mogą być czynności doradcze. Ich celem jest przede wszystkim usprawnienie funkcjonowa-

¹⁹⁴ Por.: Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz. U. 2009, nr 157, poz. 1240.

¹⁹⁵ W Ustawie z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych, pojęcie audytu wewnętrznego było zawarte w art. 48. Zgodnie z zapisami tego art. Audyt wewnętrzny określany było jako: „(...) 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej (...), w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów; 2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Sama ocena adekwatności, skuteczności i efektywności odnosiła się między innymi do wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu czy zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa i obowiązującymi procedurami wewnętrznymi w danej jednostce. Szerzej: A. Bartoszewicz, B. Kołosowska, *Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*. [W:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, pod. red. P. Smolenia, Wyd. 2, CHBeck, Warszawa 2014, s. 1246.

¹⁹⁶ Tamże, s. 1247.

¹⁹⁷ Por.: G. Gołębiowski, *Zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym*. [W:] *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2011, Rok LXXIII – Zeszyt 3, s. 55.

¹⁹⁸ Tamże, s. 57.

nia jednostki. Warto podkreślić, iż przedstawione kierownikowi jednostki zalecenia czy opinie audytora wewnętrznego, w ramach czynności doradczych, nie są jednak wiążące.

Obecnie obowiązująca w Polsce definicja audytu wewnętrznego przybliża ją do definicji sformułowanej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA), zgodnie z nią bowiem audyt wewnętrzny jest działalnością obiektywną i niezależną o charakterze zapewniającym i doradczym, która jest prowadzona w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania¹⁹⁹. Jednocześnie „audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i metodologiczne podejście do oceny i poprawy efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz zarządzania organizacją”²⁰⁰.

Audytor wewnętrzny ma zatem za zadanie dostarczenie kierownictwu jednostki informacji mogących zapobiec materializacji istotnych ryzyk, na które jest ona narażona oraz przedstawienie usprawnień systemowych, które poprawią skuteczność i efektywność działania. Niejednokrotnie w literaturze przedmiotu podkreśla się, iż audyt wewnętrzny staje się narzędziem nowoczesnego zarządzania w sektorze publicznym²⁰¹. Audyt wewnętrzny, badając i oceniając działalność jednostek sektora finansów publicznych powinien wspierać jednostkę w osiąganiu jej celów, wpływając tym samym na poprawę efektywności i skuteczności procesów zarządzania. A zatem obszarem audytu wewnętrznego jest sfera zarządzania²⁰².

Audyt wewnętrzny powinien również wnieść wartość dodaną poprzez systematyczną ocenę działalności jednostek i przez czynności doradcze²⁰³. W literaturze przedmiotu wartość dodana jest odmienne definiowana. Biorąc pod uwagę polskie opracowania z zakresu badanej tematyki na uwagę zasługuje definicja przedstawiona przez B. Kuca, który utożsamia wartość dodaną z dodatkowymi korzyściami, jakie osiągnie dana organizacja w związku z dobrze funkcjonującym audytem wewnętrznym²⁰⁴. Z kolei

¹⁹⁹ Szerzej: E. Chojna-Duch, *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualna problematyka*, [W:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Nr 718, *Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia*, Ne 53/2012, s. 337.

²⁰⁰ Szerzej: *Standards of the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs 2001, s. 1.

²⁰¹ Por.: T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny wspomagający zarządzanie sektorem publicznym – główne problemy i propozycje usprawnień*. [W:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, Seria Administracja i Zarządzanie, Nr 97/2013, s. 58.

²⁰² Szerzej: T. Kiziukiewicz, K. Sawicki, *Audyt systemu kontroli zarządczej*. [W:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, pod red. T. Kiziukiewicza, Difin, Warszawa 2012, s. 293.

²⁰³ T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 58.

²⁰⁴ Por.: B.R. Kuc, *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, PTM, Warszawa 2007

W. Gos rozumie wartość dodaną jako finansowe i niefinansowe efekty wdrożenia uwag i wniosków wynikających z zadania audytowego²⁰⁵. Według P. Bednarka, audyt wewnętrzny wspiera przysparzanie wartości dodanej, gdy formułuje zalecenia, które będą zapobiegały stratom, zwiększały efektywność i pozwalały zwiększyć przychody ze sprzedaży²⁰⁶.

Jak wynika z przeglądu literatury przedmiotu audyt wewnętrzny stosuje się zamiennie do kontroli wewnętrznej. W praktyce zaś są to pojęcia, które różnią się od siebie przede wszystkim celami. W przypadku kontroli wewnętrznej, jej celem jest racjonalne zapewnienie, że zostaną osiągnięte kierunki działania organizacji dotyczące zgodności działań z obowiązującym prawem i regulacjami, którym podlega dana jednostka, efektywności i wydajności operacji gospodarczych oraz prawdziwości sprawozdań finansowych²⁰⁷. Kontrola wewnętrzna jest narzędziem, który służy wykrywaniu błędów i nieprawidłowości w konkretnych sytuacjach z określeniem odpowiedzialności, z kolei audyt wewnętrzny koncentruje się na niedociągnięciach systemów i korygowaniu ich²⁰⁸. Można stwierdzić, iż audyt wewnętrzny stanowi jeden z elementów kontroli wewnętrznej. Jak wskazuje H. Szymańska, audyt wewnętrzny pełni szersze funkcje niż kontrola wewnętrzna, gdyż nadzoruje również i jej mechanizmy²⁰⁹.

Jak wskazano wcześniej audyt wewnętrzny powinien wnieść wartość dodaną i udzielić racjonalnego zapewnienia, że system kontroli wewnętrznej działa w sposób prawidłowy. Co więcej, w efekcie audyt może doprowadzić do zmian w systemie kontroli²¹⁰, ze względu na fakt, iż rolą audytu jest dostarczenie niezależnej oceny funkcjonowania kontroli wewnętrznej kierownictwu jednostki oraz doradztwo²¹¹.

²⁰⁵ Szerzej: W. Gos, *Sprawozdawczość w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej*. [W:] *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2013.

²⁰⁶ Por.: P. Bednarek, *Wybrane determinanty tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, [W:] *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 76, t.2, 2015, s. 25.

²⁰⁷ Zob.: T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny ...*, *op. cit.*, s. 58-60.

²⁰⁸ Por.: M. Tyrańska, *Audyt wewnętrzny, jako narzędzie oceny działalności przedsiębiorstw*. [W:] *Współczesne problemy zarządzania organizacjami*, pod red. E. Piwoń-Krzeszowskiej i T. Małkusa, Mfiles.pl, Kraków 2014, s. 192.

²⁰⁹ Zob.: H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*. [W:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2009, s. 36.

²¹⁰ Szerzej: H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*. [W:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, pod red. T. Kiziukiewicz, Difin Sp. z o.o., Warszawa 2007, s. 35.

²¹¹ Por.: T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny ...*, *op. cit.*, s. 61.

W literaturze przedmiotu niejednokrotnie podkreśla się, że audyt wewnętrzny ma za zadanie kontrolę i ocenę sprawności zarządzania ryzykiem przez dokonywanie regularnych przeglądów przestrzegania zasad zarządzania ryzykiem, które obowiązują w danej jednostce. Ponadto audyt wewnętrzny poza opiniowaniem efektywności zarządzania ryzykiem powinien skupić swoje wysiłki na monitorowaniu i ocenie systemów kontroli zarządczej, a także istniejącego ładu organizacyjnego w jednostce, czyli procesów *governance*²¹². Ponadto w ramach audytu wewnętrznego powinien być dokonywany przegląd oraz ocena adekwatności, skuteczności oraz efektywności systemu kontroli zarządczej. Badając mechanizmy kontroli zarządczej, powinny zostać sformułowane wnioski dotyczące usprawnień w tym zakresie²¹³.

2. Metodologia badania

Badanie zostało przeprowadzone w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych, a mianowicie Urzędach Wojewódzkich, Urzędach Marszałkowskich oraz jednostkach samorządów terytorialnych dwóch województw, tj.: województwa kujawsko-pomorskiego i województwa pomorskiego²¹⁴.

W celu dokonania oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego, problemów jego wdrożenia i korzyści z wykorzystania, w wybranych jednostkach, przygotowano kwestionariusz badawczy (ankietę), którą rozesłano pocztą – listem poleconym. Ankietę wysłano do 250 jednostek, otrzymano zwrot 173 kwestionariuszy – co oznacza zwrotność na poziomie 69%.

Ankieta badawcza składała się z dwóch części. W pierwszej części znajdowały się ogólne dane dotyczące badanej jednostki, między innymi: liczba zatrudnionych, wielkość całkowitych przychodów/ wpływów osiągniętych w 2014 roku oraz stanowisko służbowe osoby, która wypełniała kwestionariusz. Druga część ankiety dotyczyła audytu wewnętrznego i jego procedury.

²¹² Zob.: E. W. Babuška, *Rola kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w zapewnieniu bezpiecznego systemu finansowego jednostek samorządowych*. [W:] Zeszyty Naukowe PTE, Nr 13/2012, Kraków, s. 221.

²¹³ Szerzej: K. Lisiecka, *Audyt wewnętrzny instrumentem wspierającym zarządzanie organizacją w sektorze publicznym*. [W:] Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Nr 141, *Governance – Korporacje, instytucje publiczne, sieci*, Katowice 2013, s. 51-61.

²¹⁴ Pozostałe województwa zostaną zbadane w drugiej turze grantu badawczego w latach 2016/2017.

Biorąc pod uwagę pierwszą część ankiety, wszystkie badane jednostki potwierdziły prowadzoną przez siebie działalność w ramach administracji publicznej. Jednocześnie wskazały na zróżnicowaną ich wielkość zarówno pod względem liczby zatrudnionych, jak i uzyskiwanych przychodów/wpływów. Najwięcej jednostek zatrudniało od 20-50 osób, co stanowiło 48% badanych jednostek, na drugim miejscu znalazły się jednostki zatrudniające od 51-250 osób – 30% badanych, z kolei na trzecim miejscu były jednostki zatrudniające ponad 250 osób – 19% badanych. Jedynie 3 % – stanowiły jednostki małe, zatrudniające do 20 osób.

Wśród osób, które wypełniały ankietę przeważali sekretarze jednostek (33,6%), audytorzy wewnętrzni (20,8%), skarbnicy (17,3%) i inne osoby (tj.: inspektorzy, kierownicy sekcji czy główni specjaliści) – 11,6%. W 9,8% przypadków nie wskazano osoby, która wypełniała ankietę. Przyczyną tak znacznego zróżnicowania osób wypełniających ankietę był zapewne fakt, że nie we wszystkich jednostkach wprowadzono audyt.

3. Funkcjonowanie i zasady wdrażania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w ustawie o finansach publicznych

W obecnie obowiązującej ustawie o finansach publicznych (2009) problematyka audytu wewnętrznego jest uregulowana w dziale VI „Audyty wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” (art. 272-296). We wspomnianej ustawie uporządkowano zakres podmiotowy jednostek mających obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego. Wskazano jednocześnie na wysokość środków publicznych warunkujących ten obowiązek, tj. 40 mln zł.

Art. 274.1 podaje jednostki (z nazwy), w których prowadzi się audyt, a zatem odgórnie zostały one zobligowane przez ustawodawcę jako te, które muszą przeprowadzić audyt wewnętrzny w swoich strukturach, bez względu na wielkość budżetu. Z kolei art. 274.2 mówi o jednostkach, które po przekroczeniu kwoty ujętej w planie finansowym po stronie dochodów, przychodów, wydatków (kosztów) i rozchodów są zobowiązane do jego wprowadzenia. Wymogi te dotyczą również jednostek samorządu terytorialnego (art. 274.3). Jednocześnie ustawodawca dał możliwość podjęcia decyzji przez kierownika jednostki o prowadzeniu audytu wewnętrznego, nawet w sytuacji, gdy jednostka ta nie spełnia ww. wymogów (art. 274.4). Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu zapis ten jest swego rodzaju bodźcem zwiększającym uprawnienia kierownika jednostki do podjęcia decyzji o wprowadzeniu audytu wewnętrznego. Można domniemywać,

iż chodzi o wykorzystanie instytucji audytu wewnętrznego przez jak największą liczbę podmiotów²¹⁵.

Biorąc pod uwagę wyniki ankiety badawczej z drugiej części kwestionariusza, wśród badanych jednostek jedynie 107/173 jednostki (62%) wdrożyły procedury audytu. Pozostałe jednostki go dotąd nie wdrożyły, przy czym 7 z nich (6,5%) stwierdziło, że planuje to zrobić w najbliższym czasie. Brak wdrożenia audytu wewnętrznego wynikało głównie z nieosiągnięcia wskazanego w ustawie o finansach publicznych poziomu planowanych wpływów publicznych do ich budżetów. Wśród badanych jednostek najczęściej z nich za podstawę i przyczynę wdrożenia audytu wewnętrznego wskazywało obowiązek prawny (80,4%), 15,1% badanych wskazywało zarówno obowiązek prawny, ale i w celu poprawy jakości, wdrożenia norm ISO lub zabezpieczenie przed ryzykiem. Jednocześnie wśród jednostek, które nie wdrożyły procedury audytu wewnętrznego wdrożone zostały procedury kontroli zarządczej.

Na pytanie o problemy z wdrożeniem audytu wewnętrznego bądź braku problemów z tym związanych badane jednostki odpowiedziały: Nie – 95,4%, Tak – 4,6%. Jako problemy wskazywano najczęściej na konieczność zatrudnienia audytora (kilku audytorów) wewnętrznego, co zwiększa koszty funkcjonowania jednostki, narzucenie wypełnienia obowiązku prawnego czy ponoszenie dodatkowych kosztów finansowych związanych z wdrożeniem i utrzymaniem certyfikatu normy ISO 9001.

4. Rodzaje audytu wewnętrznego

W literaturze przedmiotu wymienia się różne rodzaje audytu²¹⁶, jednakże najczęściej wskazuje się na trzy rodzaje audytu, a mianowicie audyt

²¹⁵ Por.: A. Bartoszewicz, B. Kołosowska, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 1252.

²¹⁶ Por.: K. Czerwiński wyróżnia audyt informatyczny, operacyjny, finansowy oraz audyt funduszy unijnych, K. Czerwiński, H. Grocholski, *Podstawy audytu wewnętrznego*, Link, Szczecin 2003, s. 215 i następne; A. Piszczczyk wskazuje na dwa zasadnicze rodzaje audytu wewnętrznego, a mianowicie: audyt operacyjny, który uważa za bardziej dynamiczny i audyt finansowy, A. Piszczczyk, *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, COSZ, Warszawa 2004, s. 47 i następne; K. Winiarska wymienia pięć rodzajów audytu wewnętrznego, tj.: audyt finansowy, działalność, zgodności, operacyjny oraz audyt systemów, K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005, s. 33; D.A. Żytniec dzieli audyt wewnętrznego na audyt finansowy i niefinansowy. W ramach audytu niefinansowego wyróżnia: audyt operacyjny, zgodności, działalność, programów oraz informatyczny. D.A. Żytniec, *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny*. [W:] *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, pod red. B.R. Kuca i L. Smolaka, MSWiA, Warszawa 2004; Natomiast szerszego podziału rodzajów audytu wewnętrznego dokonała E. Bielińska-Duna, *Charakterystyka systemu*

finansowy, operacyjny i informacyjny²¹⁷. Ten pierwszy (audyt finansowy) polega na badaniu wiarygodności sprawozdania finansowego i sprawozdania z wykonania budżetu przez sprawdzenie przestrzegania zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi itp.²¹⁸. A zatem w ramach audytu finansowego badane są sprawozdania z uwagi na ich wiarygodność w odniesieniu do standardów rewizji finansowej. Zazwyczaj ocena dotyczy kompletności, zgodności z przepisami prawa, standardami, politykami oraz jego poprawności. Rola audytora sprowadza się do oceny zawartości sprawozdań pod kątem dokładności i zgodności. Jednocześnie badana jest prawidłowość przeprowadzanych transakcji oraz skuteczność, oszczędność i wydajność realizowanych działań. Najważniejszą część sprawozdania z audytu stanowi opinia audytora, tj. opis stanu faktycznego²¹⁹.

Z kolei audyt operacyjny dotyczy badania wiarygodności i skuteczności systemów funkcjonujących w jednostce, w tym także systemu kontroli zarządczej. Przedmiotem oceny są osiągnięcia zamierzonych rezultatów do poniesionych kosztów, a także efektywność zarządzania, a zatem ocenę, w jaki sposób kierownictwo jednostki planuje swoje działania, kontroluje realizację planów i zarządza ryzykiem. Najistotniejszą część sprawozdania stanowią zalecenia, propozycje usprawnień lub rekomendacje.

Audyt informacyjny jest kolejnym rodzajem audytu wewnętrznego. Prowadzony jest w celu określenia, czy istniejące zabezpieczenia systemów informatycznych, procesy, procedury systemu zarządzania bezpieczeństwem informacji są zgodne z obowiązującymi regulacjami prawnymi, zidentyfikowanymi wymaganiami bezpieczeństwa informacji, oczekiwaniami i czy zostały prawidłowo wdrożone oraz utrzymywane²²⁰.

Badane jednostki sektora finansów publicznych wskazywały, iż najczęstszymi obszarami, które objęte są audytem wewnętrznym była działalność finansowa, operacyjna i informatyczna (70%). Niektóre z jednostek (12,2%) wskazywały jedynie na działalność finansową bądź wybiórczo

audytu wewnętrznego. [W:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, pod red. M. Lisieckiego, PWE, Warszawa 2011, s. 143.

²¹⁷ Por.: H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia ...*, op. cit., (2009), s. 26 i następne.

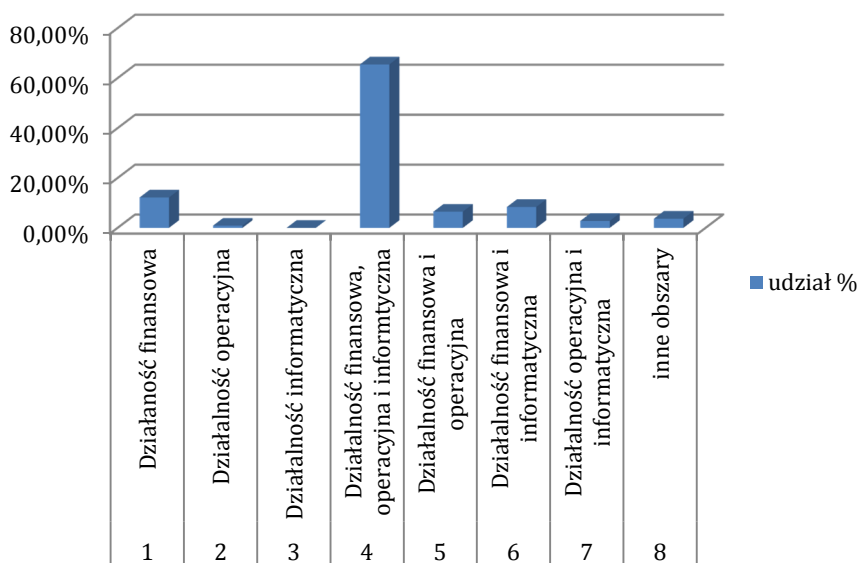
²¹⁸ A. Herdan, *Przesłanki i warunki wdrożenia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*. [W:] *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni*, nr 3/2005, s. 28.

²¹⁹ Por.: T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 61; H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*. [W:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2012, s. 27 i następne; K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa 2005.

²²⁰ T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 62.

finansową i operacyjną (6,5%), finansową i informacyjną (8,4%), bądź operacyjną i informacyjną (2,8%) (rys. 1).

Niektóre jednostki wskazywały na inne dziedziny, które stanowiły obszar badania audytowego, np.: Programy unijne (RPO, POKL, PROW, PO Ryby), zamówienia publiczne, funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej, czy ocena gospodarności (audyt efektywnościowy).



Rys. 1. Rodzaje audytu wewnętrznego realizowane w badanych jednostkach
Źródło: opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę kwestię istotności obszarów audytu wewnętrznego, ankietowani wskazywali na wszystkie trzy działalności (29%) oraz na działalność finansową – audyt finansowy (32,7%) jako tę najważniejszą. Na pytanie o efekty wdrożenia i wykorzystania procedur oraz wyników audytu wewnętrznego, a w szczególności na poprawę efektywności i skuteczności zarządzania badane jednostki w 92,5 % odpowiedziały twierdząco tak.

5. Problemy wdrożenia i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

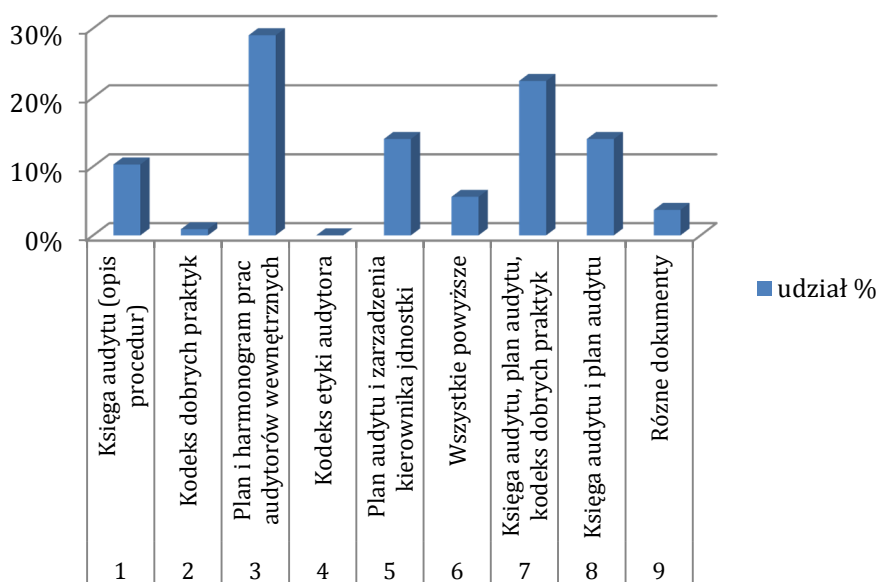
Można przyjąć, że od momentu, gdy pojawiła się instytucja audytu wewnętrznego stała się ona, poprzez swoje usytuowanie organizacyjne oraz specyficzne metody działania, szczególną częścią systemu nadzoru nad gospodarką finansową sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego. Dlatego też kierownicy tych jednostek powinni

zdawać sobie sprawę, że silna pozycja audytu w systemie nadzoru ich jednostki ma znaczenie dla kontroli jej działań oraz celu i środków wykorzystywanych w działaniu²²¹.

Zgodnie z zapisami ustawy o finansach publicznych do dokumentów na bazie których można prowadzić audyt wewnętrzny zalicza się:

- księgę audytu (wraz z opisem procedur),
- plan i harmonogram prac audytorów wewnętrznych,
- kodeks dobrych praktyk,
- kodeks etyki audytora.

Ankietowani wskazywali na pierwszym miejscu plan i harmonogram prac audytora wewnętrznego (28,9%), zarządzenia kierownika jednostki dotyczące audytu lub kontroli zarządczej (14%) bądź księgę audytu (10,1%). Jednocześnie wiele z badanych jednostek nie opiera się tylko na jednym ze wskazanych dokumentów. Niektóre z nich korzystają z księgi audytu, planu audytu czy kodeksu dobrych praktyk (28%) (rys. 2).



Rys. 2. Dokumenty stanowiące podstawę przeprowadzenia audytu wewnętrznego w badanych jednostkach.

Źródło: opracowanie własne.

²²¹ Por.: P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny w samorządach*. [W:] Wspólnota.org.pl, Gospodarka i Finanse nr 37/2008.

W myśl art. 275 ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny może być prowadzony przez:

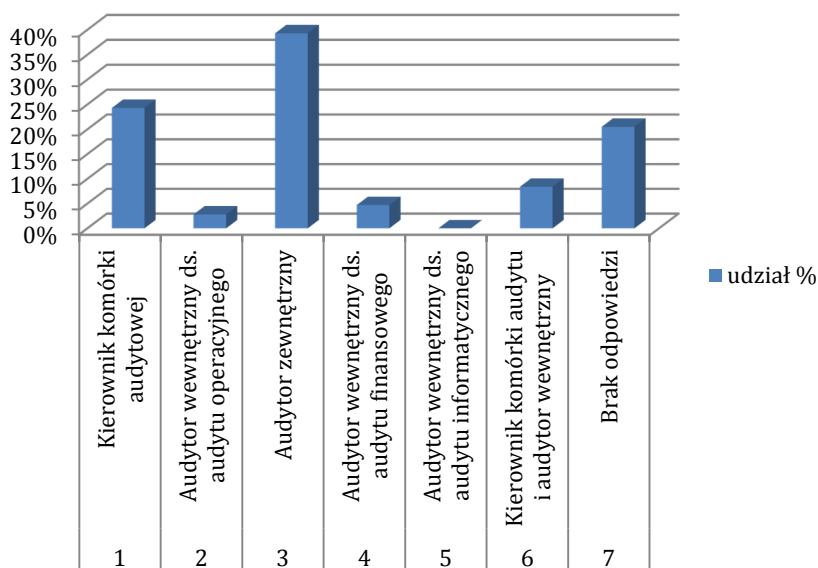
- audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce,
- usługodawcę niezatrudnionego w jednostce.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że jedną z przyczyn wyboru pierwszego bądź drugiego są często względy finansowe. Ponadto możliwość wyboru stanowi punkt wyjścia do rozwiązania problemu braku kadry audytorskiej w Polsce. Zatrudniając zewnętrznego usługodawcę do przeprowadzenia audytu w jednostce, należy brać również pod uwagę fakt, iż wiedza na temat funkcjonowania jednostki i jej specyfiki osoby pracującej w danej organizacji – w tym przypadku audytora wewnętrznego – jest niewspółmiernie wyższa aniżeli osoby z zewnątrz, która w ciągu określonego czasu, ma za zadanie przeprowadzić audyt. Ponadto audyt wewnętrzny powinien być procesem ciągłym, a nie doraźnym. W praktyce możemy mieć do czynienia z brakiem takiej ciągłości, gdy będziemy korzystali z usług zewnętrznego usługodawcy²²². Badane jednostki w większości korzystały z usług zewnętrznego audytora (usługodawcę) (39,3%)²²³, bądź kierownika komórki audytowej (24,3%), (rys. 3). Część z nich pomimo prowadzenia audytu wewnętrznego nie zaznaczyła żadnej ze wskazanych odpowiedzi (20,6%), nie wskazało również innego podmiotu w części wolnych wniosków w badanym zakresie. W świetle powyższych kwestii można sformułować pogląd, iż w biorących w badaniu jednostkach sektora finansów publicznych wartość dochodów, przychodów, wydatków czy rozchodów nie przekroczyła kwoty 100 mln zł i jednostki te zatrudniają mniej niż 200 pracowników, natomiast w przypadku jednostek samorządu terytorialnego ujęta w uchwale budżetowej wartość wspomnianych kategorii nie przekroczyła 100 mln zł²²⁴.

²²² A. Bartoszewicz, B. Kołosowska, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 1253.

²²³ Nie potwierdza to jednego z wniosków wynikających z przeprowadzonego badania przez Ministerstwo Finansów w 2015 roku w zakresie oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Por.: Ocena *funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, grudzień 2015, s. 4. W dokumencie tym jednoznacznie stwierdzono, iż „w zakresie organizacji audytu wewnętrznego najczęstszym rozwiązaniem jest prowadzenie audytu przez audytora wewnętrznego, zatrudnionego w jednostce. Ponadto w przeważającej części jednostek komórka audytu wewnętrznego była wyodrębniona w strukturze organizacyjnej badanej jednostki”. Jednocześnie jak wskazano w tym dokumencie utrzymuje się tendencja łączenia owych komórek z innymi komórkami organizacyjnymi.

²²⁴ Potwierdzeniem na to są zapisy art. 278 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych.



Rys. 3. Podmiot realizujący audyt w badanych jednostkach

Źródło: opracowanie własne.

Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego, zwanego planem audytu. W uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny może być przeprowadzony poza planem audytu (art. 283.1 i 2). Praktyka pokazuje, iż częstym działaniem jest realizacja audytu wewnętrznego zgodnie z planem audytu, który niekiedy uzupełniany jest na bieżąco o dodatkowe elementy wynikające z bieżących potrzeb danej jednostki. Biorące udział w badaniu jednostki wskazywały, że zakres prac audytowych był zazwyczaj zgodny z planem audytu (44,9%) lub planem, który był uzupełniany o dodatkowe elementy zgodnie z bieżącymi potrzebami jednostki (38,3%). 7,5 % ankietowanych wskazywało na obie odpowiedzi. Były też dodatkowe odpowiedzi wskazujące na inne dokumenty, tj.: Regulamin audytu wewnętrznego, Standardy audytu wewnętrznego czy Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie przeprowadzenia i udokumentowania audytu.

Dobłą praktyką w zakresie wdrażania audytu wewnętrznego jest organizowanie spotkań z kierownikami jednostek i działów, które były objęte w danym roku budżetowym audytem, celem omówienia zadań i procedur audytowych. Większość ankietowanych jednostek nie organizuje takich spotkań (50,5%). 45,8% z jednostek, które takie spotkania organizuje wskazała, że najczęściej na owych spotkaniach omawiane są wyniki audytu z poprzedniego roku oraz plan na bieżący rok budżetowy.

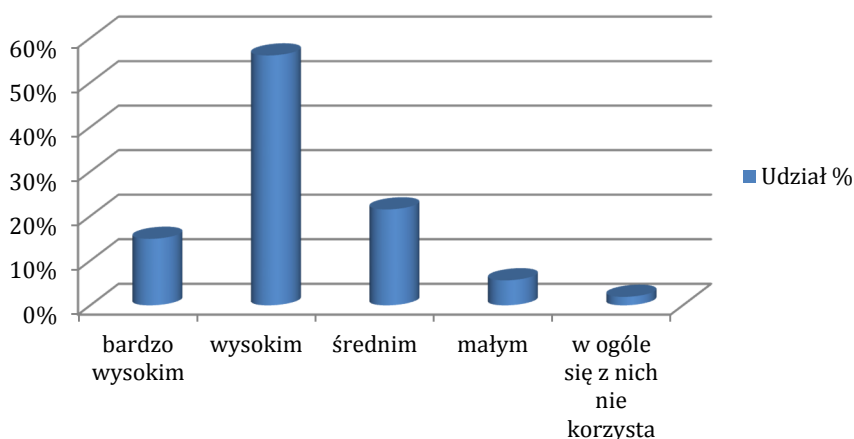
Przeprowadzenie audytu wymaga poinformowania pracowników działów, w których będzie on realizowany. Zdecydowana większość bada-

nych jednostek (78,5%) potwierdziła, iż z wyprzedzeniem informuje swoich pracowników o tym fakcie.

Warto podkreślić, iż audytor każdorazowo, przystępując do przeprowadzenia audytu, informuje o celu i zakresie danego zadania audytowego (93,5%). Jednocześnie badane jednostki wskazywały, mniej więcej w podobnej proporcji, że zarówno wdrożenie, jak i przeprowadzenie audytu nie powodowało (50,5%) i powodowało (48,6%) dodatkowe obciążenie dla pracowników. Co ważne, w praktyce pracownicy mają sposobność na bieżąco zgłaszać swoje sugestie w celu usprawnienia procedur i prac audytowych (96,2%).

Zgodnie z definicją audytu wewnętrznego powinien on wspierać kierownika jednostki w realizacji celów i zadań. Biorąc pod uwagę powyższe ankietowane jednostki wskazywały w większości przypadków (95,55), na co najmniej kierownika jednostki jako tego, który wykorzystuje otrzymane wyniki audytu wewnętrznego. Samego kierownika wskazało 31,8% ankietowanych; kierownika i skarbnika – 27,2% badanych, kierownika, głównego księgowego oraz skarbnika wskazało 5% z nich, natomiast kierownika jednostki, skarbnika oraz pracownika komórki audytu wewnętrznego – 11,3%.

Sam audyt wewnętrzny, jak i jego wyniki zawarte w sprawozdaniu, powinny przynieść wartość dodaną danej jednostce (rys.4). Większość z ankietowanych jednostek uznała informacje zawarte w sprawozdaniu z audytu za informacje o wysokim stopniu przydatności (56,2%), średnim – 21,5% badanych, natomiast bardzo wysokim tylko 14,9%. W literaturze przedmiotu niejednokrotnie podkreśla się, że jednostki objęte audytem niekiedy nie korzystają ze sprawozdań audytora. W jednostkach objętych badaniem tylko niewielki odsetek (0,9%) z nich nie korzysta.



Rys. 4. Przydatność informacji zawartych w sprawozdaniu z audytu dla dalszego funkcjonowania jednostki

Źródło: opracowanie własne.

Wskazane wcześniej informacje o wykorzystywaniu wniosków i sugestii (w ramach działań doradczych) audytora, przez co najmniej kierowników tych jednostek potwierdzają wyniki zawarte w odpowiedziach kolejnego pytania. 96,3% ankietowanych jednoznacznie stwierdziło, że otrzymane wyniki sprawozdania z audytu przyczyniły się do poprawy funkcjonowania badanych komórek. Wskazywano na wprowadzanie nowych lub poprawę istniejących rozwiązań w badanych komórkach, eliminację nieprawidłowości czy zwiększenie efektywności ich działania. Wskazywano również na to, iż audyt wewnętrzny daje możliwość wyeliminowania słabości kontroli zarządczej w funkcjonowaniu komórek i poszczególnych jednostek; przedstawia propozycje usprawnienia tej kontroli aby nie dopuścić do zmaterializowania się ryzyka występującego w tym obszarze. Realizacja i wdrożenie wydanych przez audytora wewnętrznego rekomendacji poprawia skuteczność ich działań, przeprowadzanie czynności sprawdzających stan realizacji zaleceń przez audytora, wskazuje na trafność jego spostrzeżeń. Podkreślano również zorientowanie na cele i zadania, wskazywanie ryzyk, dokonywanie całościowego opisu badanych wewnętrznych procedur, co pozwala na przeprowadzenie analizy i oceny ich zgodności, efektywności i zasadności, jak również zwrócenie uwagi na błędy spowodowane np. rutyną w działaniu. Ciekawym stwierdzeniem było również to, że kierownicy jednostek (komórek organizacyjnych) nie mieli wiedzy na temat innych rozwiązań, możliwych do zastosowania w ich pracy, w związku z czym przeprowadzony audyt rozszerzył ich horyzonty myślowe oraz wskazał nowe kierunki rozwiązań.

Wśród odpowiedzi negatywnych w tym zakresie można było znaleźć: podmiotowe traktowanie audytu („zło konieczne”), wydawane zalecenia nie mają faktycznego przełożenia na jakość pracy czy oszczędności, audytorzy nie rozumieją oczekiwań kierownictwa jednostek, nie potrafią wypracować odpowiedniego systemu biurokracji, słaba jakość prowadzonego audytu.

Biorąc od uwagę ogólną ocenę instytucji audytu wewnętrznego, 88% badanych uznało ją za przydatną. Nie ma zdania na ten temat jedynie 4,6% badanych, podobny udział procentowy dotyczy tych badanych jednostek, które uważają tę instytucję za nieprzydatną w ich organizacji. Większość ankietowanych nie miała jednak żadnych spostrzeżeń ani sugestii w związku z funkcjonowaniem komórki audytu w ich jednostce (77,6%). Pozostali wskazywali głównie na to, że nie zawsze kadra najwyższego szczebla umie wykorzystać pozyskane z audytu informacje. Po to, aby audyt spełniał swe zadania, audytor powinien być niezależny (mieć zagwarantowaną niezależność). Konieczne są zatem rozwiązania prawne narzucające obowiązkowe istnienie komórki audytu (wyodrębnienie tej komórki z komórki

kontroli i kontroli wewnętrznej²²⁵), konieczne jest zabezpieczenie przez zwolnieniem audytora, który nie wyraża zgody, pod presją kierownika jednostki, na zafałszowanie prawdziwego obrazu badanej jednostki. Ponadto wskazywano, iż niekorzystna jest presja na objęcie audytem wszystkich procesów (obszarów), bez względu na ich znaczenie i ryzyko, co przy mocno ograniczonych zasobach komórki audytu bardzo wydłuża to cykl audytu i częstotliwość audytowania najistotniejszych obszarów.

Większość badanych była przeciwna publikowaniu wyników audytu ze sprawozdaniami finansowymi (82,2%) jednakże wielu z nich (45,6%) jednoznacznie twierdziło, iż zarówno sprawozdanie z audytu, jaki i plan audytu powinny być ujednolicone. Nie miało zdania w tej kwestii 25,4% ankietowanych.

6. Wnioski

Wyniki badań w zakresie wdrażania i funkcjonowania audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych wykazały, że organizacja i działalność audytu w większości przypadków była zgodna z przepisami prawa, a przyjęte rozwiązania umożliwiały niezależność działań audytorom.

W świetle poczynionych badań i analiz można sformułować pogląd, iż badane jednostki są zainteresowane instytucją audytu wewnętrznego. U większości z nich przedmiotem audytu była i jest działalność finansowa, operacyjna i informacyjna i te też są dla nich istotne. U większej liczby z nich audyt przeprowadza audytor zewnętrzny (usługodawca), co wynika z czynionych przez te jednostki oszczędności (mniejsze wydatki z utrzymaniem komórki audytu wewnętrznego). Najczęściej z informacji zawartych w sprawozdaniach z przeprowadzonego audytu korzysta kierownik danej jednostki oraz skarbnik. Uzyskane wyniki po dokonaniu zmian w jednostce przyczyniają się do poprawy jej funkcjonowania, a zatem użykuje się tzw. wartość dodaną, tak istotną w tym zakresie.

Jednakże ankietowani wskazywali też w niektórych przypadkach na słabą skuteczność i efektywność audytu. Nie zawsze też kadra najwyższego szczebla umiała wykorzystać pozyskane z audytu informacje, zamiast nie-

²²⁵ Jak wynika z przeprowadzonego przez Ministerstwo Finansów w 2015 roku badania, pomimo wyodrębnienia w większości badanych jednostek komórki audytu w strukturze organizacyjnej następuje łączenie tych komórek z innymi komórkami. Autorzy raportu domniemają, że może to wynikać ze względów praktycznych, a mianowicie z dążenia do zmniejszania liczby samodzielnych komórek i stanowisk kierowniczych. Może to również wynikać z postrzegania działalności kontrolnej i audytowej jako działalności, które mają podobny charakter. Szerzej: *Ocena funkcjonowania ...*, op. cit., s. 7.

zależności audytora istniała podległość kierownikowi komórki kontrolnej, ponadto zbyt duża presja na objęcie audytem wszystkich procesów wydłużała cykl audytu i częstotliwość audytowania najistotniejszych, ze względu na wysokie ryzyko, obszarów.

Konstatując należy podkreślić, iż badanie zostało przeprowadzone tylko na części wybranych jednostek sektora finansów publicznych. Jest to pierwsza część badań, która będzie w przyszłości kontynuowana, uwzględniając szerszą listę tych jednostek, które z mocy prawa są zobowiązane do przeprowadzenia audytu.

Autorka pracy wyraża nadzieję, iż kolejne badanie potwierdzi bądź też rozszerzy wnioski wskazujące jednoznacznie na znaczące korzyści z funkcjonowania instytucji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Literatura

1. Babuśka E.W., 2012. Rola kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w zapewnieniu bezpiecznego systemu finansowego jednostek samorządowych. [W:] Zeszyty Naukowe PTE, 13, Kraków.
2. Bartoszewicz A., Kołosowska B., 2014. Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. [W:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, pod. red. P. Smolenia, Wyd. 2, CHBeck Warszawa.
3. Bednarek P., 2015. Wybrane determinanty tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań. [W:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia.
4. Bielińska-Duna E., 2011. Charakterystyka systemu audytu wewnętrznego 76(2). [w] Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji, pod red. M. Lisieckiego, PWE, Warszawa.
5. Chojna-Duch E., 2012. Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualna problematyka. [W:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 718, Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia, 53.
6. Czerwiński K., Grocholski H., 2003. Podstawy audytu wewnętrznego. Link Szczecin.
7. Czerwiński K., 2005. Audyt wewnętrzny, InfoAudit, Warszawa.
8. Gołębiowski G., 2011. Zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym. [W:] Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, LXXIII(3).
9. Gos W., 2013. Sprawozdawczość w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. [W:] Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej, red. T. Kiziukiewicz Difin, Warszawa.
10. Herdan A., 2005. Przesłanki i warunki wdrożenia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych. [W:] Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni 3.

11. Kiziukiewicz T., Sawicki K., 2012. Audyt systemu kontroli zarządczej. [W:] Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, pod red. T. Kiziukiewicz, Difin Warszawa.
12. Kuc B. R., 2007. Kontrola i audyt w sektorze publicznym. PTM Warszawa.
13. Lisiecka K., 2013. Audyt wewnętrzny instrumentem wspierającym zarządzanie organizacją w sektorze publicznym. [W:] Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 141, Governance, - Korporacje, instytucje publiczne, sieci, Katowice.
14. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa, grudzień 2015.
15. Piszczyk A., 2004. Audyt wewnętrzny. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, COSZ, Warszawa.
16. Sołtyk P., 2008. Audyt wewnętrzny w samorządach. [W:] Wspólnota.org.pl, Gospodarka i Finanse 37.
17. Standards of the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs 2001.
18. Szymańska H., 2007. Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego. [W:] Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych, pod red. T. Kiziukiewicz, Difin Sp. z o.o. Warszawa.
19. Szymańska H., 2009. Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego. [W:] Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych, pod red. T. Kiziukiewicz, Difin Sp. z o.o. Warszawa.
20. Szymańska H., 2012. Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego. [W:] Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, red. T. Kiziukiewicz, Difin Warszawa.
21. Tyrańska M., 2014. Audyt wewnętrzny, jako narzędzie oceny działalności przedsiębiorstw. [W:] Współczesne problemy zarządzania organizacjami, pod red. E. Piwoni-Krzeszowskiej i T. Małkusa, Mfiles.pl Kraków.
22. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240.
23. Waściński T., Sławińska J., 2013. Audyt wewnętrzny wspomagający zarządzanie sektorem publicznym – główne problemy i propozycje usprawnień. [W:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, Seria Administracja i Zarządzanie, 97.
24. Winiarska K., 2005. Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego, Difin Warszawa.
25. Żytniec D. A., 2004. Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny. [W:] Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej, pod red. B.R. Kuca i L. Smolaka, MSWiA Warszawa.