

Outsourcing audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych – ujęcie praktyczne

Anna Bartoszewicz*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie elementów konstrukcyjnych audytu wewnętrznego przeprowadzanego w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce na zasadach outsourcingu oraz zaprezentowanie praktyk w tym zakresie.

Metodologia badania – Chcąc zrealizować przyjęty cel, wykorzystano analizę aktów prawnych regulujących funkcjonowanie audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce. Aby przedstawić przedmiotową problematykę w ujęciu praktycznym, przeprowadzono badanie ankietowe wśród 10 wybranych firm audytorskich, które w latach 2014–2015 przeprowadzały zlecone audyty wewnętrzne w jednostkach sektora publicznego.

Wynik – W artykule zaprezentowano wyniki badań ankietowych w zakresie procedur, zasad i metod wykorzystywanych podczas przeprowadzania audytów wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce przez firmy audytorskie. Artykuł jest próbą odpowiedzi na pytanie, jakie praktyki audytowe stosowane są przez zewnętrznych usługodawców przeprowadzających audyty wewnętrzne w jednostkach sektora finansów publicznych na zasadach outsourcingu.

Oryginalność/wartość – Artykuł stanowi ujęcie praktyczne realizacji audytu wewnętrznego na zasadach outsourcingu w podmiotach publicznych.

Słowa kluczowe: outsourcing, audyt wewnętrzny, jednostki sektora finansów publicznych, firmy audytowe

Wprowadzenie

Od 2010 roku zmieniona treść ustawy o finansach publicznych (Ustawa, 2009) stworzyła jednostkom sektora finansów publicznych w Polsce nowe możliwości w zakresie przeprowadzania audytów wewnętrznych. Zgodnie z zapisami art. 275 ww. aktu normatywnego większość podmiotów publicznych mogła zawrzeć umowy z zewnętrznym usługodawcą na przeprowadzenie audytu wewnętrznego bez konieczności zatrudniania audytora na etat. Wprowadzone zmiany ustawowe miały rozwiązać problem braku kadry audytorskiej, który występował w poprzednim stanie prawnym¹, a zasadność zmian potwierdzały między innymi powszechne praktyki outsourcingu audytu w USA, Kanadzie czy Australii.

* dr Anna Bartoszewicz, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Rachunkowości, 10-719 Olsztyn, ul. Oczapowskiego 4, e-mail: anna.bartoszewicz@uwm.edu.pl.

¹ Potwierdzają to wyniki badań przeprowadzonych przez autorkę artykułu w zakresie funkcjonowania audytu w 2008 r.

W obliczu nowych możliwości stanął również sektor usług audytorskich, bowiem dzięki wprowadzonym zmianom pojawili się potencjalni klienci.

Pomimo iż sektor finansów publicznych nie jest lukratywnym rynkiem dla firm audytorskich, to rozpowszechnienie tego zagadnienia oraz zainteresowanie kierownictwa podmiotów publicznych nowymi możliwościami sprawiły, iż firmy audytorskie coraz chętniej zaczęły brać udział w organizowanych przez jednostki przetargach na usługowe prowadzenie audytu.

Inspiracją do podjęcia badań przez autorkę artykułu w przedmiotowym zakresie była chęć poznania specyfiki przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych na zasadach outsourcingu z punktu widzenia firm audytorskich, a także próba odpowiedzi na pytanie: „Jakie praktyki audytowe są stosowane przez zewnętrznych usługodawców przeprowadzających audyty wewnętrzne w podmiotach publicznych?” Z jednej strony wprowadzone przez usługodawcę zmiany wydają się być trafnym posunięciem, z drugiej zaś mogą się pojawić pewne obawy. Budzą wątpliwość między innymi takie aspekty, jak: czas i zakres wykonywania zadań audytowych czy też dobór metod i sposób przeprowadzania przeglądu jednostki pod kątem wyznaczenia zadań do audytu.

Mając na uwadze powyższe spostrzeżenia, jako cel artykułu przyjęto przedstawienie elementów konstrukcyjnych audytu wewnętrznego przeprowadzanego w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce na zasadach outsourcingu oraz zaprezentowanie praktyk w tym zakresie. Aby to zrealizować, przeprowadzono badanie ankietowe wśród 10 losowo wybranych firm audytorskich, które w latach 2014–2015 przeprowadziły audyty wewnętrzne w jednostkach sektora finansów publicznych.

1. Elementy konstrukcyjne audytu wewnętrznego na zasadach outsourcingu w świetle teorii naukowych

Słowo *outsourcing* pochodzi od angielskich słów *outsider–resource–using*, co oznacza wykorzystanie zasobów zewnętrznych. Jest to przedsięwzięcie, które polega na wydzieleniu ze struktury jednostki realizowanych przez nie funkcji i przekazaniu ich do realizacji innemu podmiotowi, który specjalizuje się w danej dziedzinie (Czubakowska, 2007, s. 266).

Odmianą outsourcingu jest także *co-sourcing*, który opiera się na przeprowadzeniu danego zadania we współpracy z podmiotem zewnętrznym, gdy część zadania jest wykonywana przez pracownika danej jednostki, pozostałe prace są zlecane firmie zewnętrznej (<http://www.businessdictionary.com/definition/co-sourcing.html#ixzz4951BXnMo>). To rozwiązanie ma zastosowanie w obszarach wymagających specjalistycznej wiedzy, takich jak: IT, bezpieczeństwo danych, instrumenty finansowe oraz nadużycia, a także stwarza możliwość wykorzystania konkretnych umiejętności i wiedzy branżowej.

W ostatnich latach outsourcing poszczególnych zadań w podmiotach gospodarczych znajduje coraz więcej zwolenników nie tylko w sektorze prywatnym, ale również publicznym. Jednostki coraz chętniej zlecają wyspecjalizowanym firmom prowadzenie między

innymi usług księgowych, informatycznych czy też prawnych. Od niedawna delegowanym obszarem działalności stał się także audyt wewnętrzny, który jest niezbędny jako funkcja zapewniająca i doradcza dla kierownictwa jednostki, choć nie zawsze istnieje konieczność zatrudniania audytora na etat. Wtedy wykonanie audytu może być zlecone jednostce zewnętrznej.

Z punktu widzenia podmiotu przeprowadzającego audyt wewnętrzny na zasadach outsourcingu można wyodrębnić 5 podstawowych etapów tego procesu (The IIA's Practice Guide, 2009):

Etap I. Zrozumienie działalności i relacji wewnątrz organizacji w podmiocie audytowanym, czyli dokonanie przeglądu audytowanej jednostki pod kątem realizacji zadań, analiza struktury organizacyjnej, weryfikacja przepisów prawnych regulujących działalność podmiotu.

Etap II. Ocena ryzyka i kontroli w poszczególnych obszarach organizacji na podstawie identyfikacji obszarów zagrożonych wystąpieniem ryzyka nieprawidłowości oraz oceny skuteczności kontroli w tych obszarach.

Etap III. Realizacja audytu (przeprowadzenie testów).

Etap IV. Raportowanie związane między innymi z przygotowaniem sprawozdania z audytu i przedstawieniem wyników kierownikowi jednostki audytowanej.

Etap V. Monitoring polegający na sprawdzeniu stopnia wdrożenia zaleceń.

Zorganizowany w taki sposób proces audytu na zasadach outsourcingu umożliwia uzyskanie wartości dodanej dla organizacji. Do głównych zalet korzystania z outsourcingu w przypadku audytu wewnętrznego należy zaliczyć (Schneider, 2008, s. 17–20):

- a) efektywniejsze wykorzystanie środków finansowych przeznaczanych na audyt (przejście z kosztów stałych na koszty zmienne);
- b) dostęp do większych zasobów i wiedzy specjalistycznej;
- c) poświęcenie większej uwagi działaniom strategicznym i zarządzaniu;
- d) zwiększenie rzetelności wykonywania zadań;
- e) potencjalnie większa niezależność i obiektywizm.

Wadami audytu przeprowadzanego w tej formie są natomiast:

- a) nieposiadanie przez audytorów wystarczającej wiedzy na temat procesów i realizacji zadań w audytowanym podmiocie;
- b) brak zrozumienia przez audytorów relacji i powiązań między poszczególnymi stanowiskami w strukturze organizacyjnej jednostki;
- c) większa lojalność audytora w stosunku do firmy audytorskiej niż do podmiotu audytowanego.

2. Ramy prawne usług audytowych w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce

Do 2010 roku audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych mógł być przeprowadzany jedynie przez audytorów będących pracownikami tych jednostek. Zapisy art. 275 ustawy z 27 sierpnia 2009 roku wprowadziły istotne zmiany w tym zakresie, umożliwiając wybór outsourcingu i prowadzenie audytu wewnętrznego przy spełnieniu określonych przesłanek przez zewnętrznego usługodawcę. Należy jednak podkreślić, iż oba rozwiązania nie mogą być stosowane jednocześnie.

W myśl litery prawa usługodawcą, o którym mowa w art. 275, może być zarówno osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, jak i osoba prowadząca taką działalność, jeżeli spełnia wszystkie warunki kwalifikacyjne określone art. 286 ustawy z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych. Usługodawca może prowadzić działalność także w formie osoby prawnej lub następujących rodzajów spółek: cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej i komandytowo-akcyjnej z zastrzeżeniem, iż do prowadzenia audytu zatrudniona jest osoba wykwalifikowana, spełniająca warunki określone w ustawie o finansach publicznych (Kołosowska, Bartoszewicz, 2014, s. 1259).

Z regulacji prawnych zawartych w ustawie o finansach publicznych wynika, że etapy i metodyka przeprowadzania audytu wewnętrznego przez usługodawcę nie różnią się od wykorzystywanej przez audytora zatrudnionego w jednostce z wyjątkiem umowy, która podpisywana jest przez podmiot korzystający z usług audytowych i ich usługodawcę. Ważne jest, by umowa zawierała postanowienia gwarantujące przeprowadzenie audytu zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, a zapisy w niej zawarte muszą zapewnić ochronę dokumentów przed nieupoważnionym rozpowszechnieniem, zniszczeniem lub uszkodzeniem (por. Ustawa, 2009, art. 279 ust. 2). Treść umowy powinna zapewnić przeprowadzenie audytu z należytą starannością i na jak najwyższym poziomie, dlatego kluczowe staje się ujęcie w niej informacji w zakresie 9 obszarów, takich jak (Salamasick, 2012, s. 81–90):

- warunki finansowe,
- okres trwania umowy,
- miejsce wykonywania prac,
- obsada kadrowa,
- zgodność prowadzenia audytu z przepisami prawa,
- zakres prac wykonywanych w ramach umowy,
- usługi dodatkowe (np. doradztwo),
- bezpieczeństwo dokumentów i informacji,
- poufność.

Należy jednak podkreślić, iż nie wszystkie jednostki sektora finansów publicznych zobowiązane do prowadzenia audytu mają możliwość zawarcia umowy z usługodawcą. Ustawa wyklucza z tej opcji podmioty, które obracają środkami finansowymi powyżej 100 mln zł i zatrudniają powyżej 200 pracowników. Przekroczenie podanych limitów obliguje do zatrudnienia w jednostce audytora na etat.

3. Realizacja outsourcingu usług audytowych w jednostkach sektora finansów publicznych przez firmy audytorskie – wyniki badania ankietowego

W celu zebrania informacji na temat usług audytowych świadczonych przez zewnętrznych usługodawców autorka artykułu przeprowadziła w kwietniu 2016 roku badanie ankietowe wśród 10 losowo wybranych firm audytorskich².

Adresatami ankiety byli właściciele firm audytorskich, którzy w latach 2014–2015 przeprowadzali audyty wewnętrzne w jednostkach sektora finansów publicznych na podstawie umowy zawartej z podmiotem audytowanym. Kwestionariusz ankiety zawierał łącznie 24 pytania (7 zamkniętych, 10 półotwartych i 7 otwartych). Ze względu na brak zgody na ujawnienie nazw firm posłużono się ich numerycznym oznaczeniem. W tabeli 1 przedstawiono podstawowe informacje dotyczące badanej grupy.

Tabela 1

Podstawowe informacje dotyczące badanej grupy

1	Struktura organizacyjno-prawna	Rodzaj działalności	Kwalifikacje do przeprowadzania audytu	Liczba zawartych umów na przeprowadzenie audytu	Okres trwania umowy
2	3	4	5	6	
Firma 1	osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	audyt	certyfikat MF	2014 – 2 umowy 2015 – 3 umowy	rok
Firma 2	osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	audyt, doradztwo, usługi rachunkowe, szkolenia	certyfikat MF	2014 – 2 umowy 2015 – 2 umowy	rok rok
Firma 3	spółka cywilna	audyt	certyfikat MF, studia podyplomowe w zakresie audytu	2014 – 2 umowy 2015 – 3 umowy	rok rok
Firma 4	osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	audyt	certyfikat MF	2014 – 2 umowy 2015 – 3 umowy	2 lata 2 lata
Firma 5	osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	audyt, doradztwo, szkolenia	certyfikaty MF, CGAP, CIA	2014 – 1 umowa 2015 – 1 umowa	rok rok

² Na podstawie wywiadu telefonicznego z kierownikami jednostek sektora finansów publicznych w Polsce ustalono, iż w badanym okresie 70 firm audytorskich przeprowadzało audyt zlecony w podmiotach publicznych. Z tej grupy wylosowano 10, które wzięły udział w badaniu.

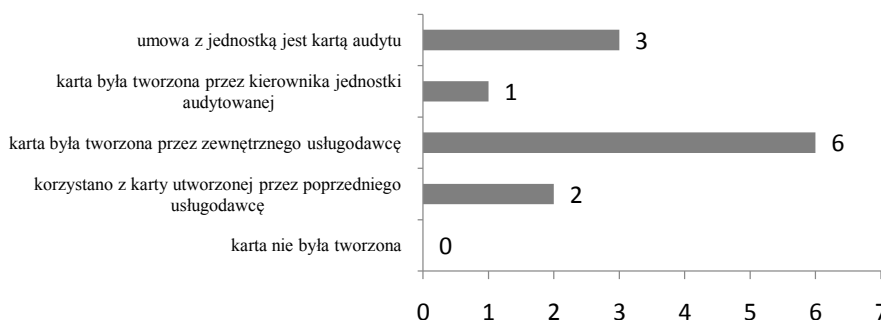
1	2	3	4	5	6
Firma 6	osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	audyt, szkolenia	certyfikat MF	2014 – 5 umowy 2015 – 6 umowy	rok rok
Firma 7	osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	audyt, szkolenia	certyfikat CGAP	2014 – 3 umowy 2015 – 3 umowy	rok rok
Firma 8	osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	audyt, szkolenia, usługi prawne	certyfikat MF	2014 – 2 umowy 2015 – 3 umowy	rok 2 lata
Firma 9	osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	audyt	certyfikat MF	2014 – 2 umowy 2015 – 2 umowy	rok rok
Firma 10	osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	audyt	certyfikat MF	2014 – 3 umowy 2015 – 3 umowy	rok rok

Źródło: opracowanie własne.

Dominującą formą organizacyjno-prawną w badanej grupie jest jednoosobowa działalność gospodarcza. Należy zaznaczyć, iż połowa badanych firm zajmuje się wyłącznie przeprowadzaniem audytu. Pozostałe prowadzą dodatkowo inny rodzaj działalności, w tym szkolenia, usługi księgowe lub prawne. Tylko w dwóch spośród badanych jednostek audytorzy posiadają certyfikaty międzynarodowe: CGAP i CIA. W pozostałych przypadkach legitymują się certyfikatem Ministra Finansów uprawniającym do przeprowadzenia audytu wewnętrznego. Z uzyskanych informacji wynika, iż w latach 2014–2015 badane firmy zawierały średnio 2–3 umowy z jednostkami sektora finansów publicznych. Podmiotami audytowanymi były gminy i powiaty³. Umowy zawierano najczęściej na rok, przy czym usługi audytowe wszystkie badane firmy świadczyły na zasadach outsourcingu. Żadna badana jednostka nie ma doświadczenia w wykonywaniu usług audytowych w formie co-sourcingu.

Zgodnie z treścią Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytora powinny być określone w oficjalnym dokumencie zwanym kartą audytu wewnętrznego. Mając na uwadze te regulacje, zadano respondentom pytanie odnośnie do sposobu tworzenia przez nich karty w audytowanych jednostkach. Rozkład wyników zamieszczono na rysunku 1.

³ Informacje dotyczące jednostek, z którymi podpisano umowy, są niepełne ze względu na ograniczenia kontraktowe firm do podania tych informacji.

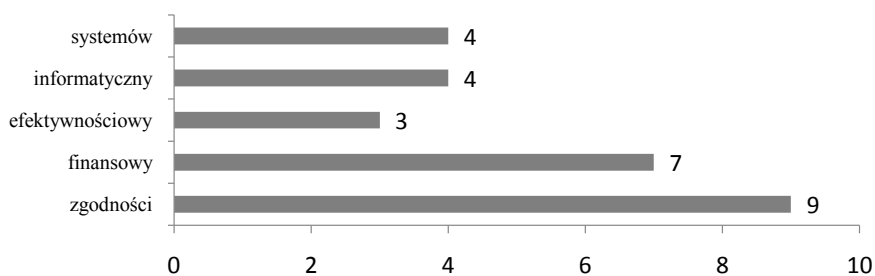


Rysunek 1. Sposób tworzenia karty w jednostkach audytowanych przez respondentów w latach 2014–2015⁴

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z przeprowadzonych badań, ponad połowa audytorów przeprowadzających audyt na zasadach outsourcingu opracowuje kartę samodzielnie. W pozostałych przypadkach zapisy dotyczące celu, uprawnień i odpowiedzialności są zamieszczane w umowie, która określa najważniejsze zasady przeprowadzania audytu w danym podmiocie. W dwóch przypadkach audytor skorzystał z karty stworzonej przez poprzedniego audytora. Żaden respondent nie wybrał odpowiedzi „karta nie była tworzona”.

Respondenci wskazali 5 typów audytu, które były przeprowadzane przez nich w latach 2014–2015 w jednostkach sektora finansów publicznych, przy czym najczęściej wykonywano audyt zgodności polegający na weryfikacji prawidłowości przebiegu danego procesu z normami i aktami prawnymi oraz audyt finansowy, podczas którego badano obszar finansowy danego podmiotu. Informacje w tym zakresie zilustrowano na rysunku 2.



Rysunek 2. Typy audytów przeprowadzane przez respondentów w jednostkach sektora finansów publicznych w latach 2014–2015

Źródło: opracowanie własne.

⁴ Jeden z respondentów wskazał 3 odpowiedzi, bowiem karta była tworzona w różny sposób, w zależności od rodzaju audytowanej jednostki (przez audytora lub w umowie zawarto stosowne zapisy, lub też korzystano z karty stworzonej przez poprzedniego audytora), dlatego łączna suma odpowiedzi uzyskanych na to pytanie wynosi 12.

Zakres świadczonych usług w latach 2014–2015 na rzecz jednostek sektora finansów publicznych przez badane jednostki obejmował łącznie 7 obszarów. Wszyscy respondenci wykonywali w ramach audytu analizę ryzyka, plan audytu, przeprowadzali zadania audytowe wyznaczone w trakcie analizy ryzyka oraz sporządzali sprawozdanie z audytu. Ponadto w 5 przypadkach audytorzy włączyli do planu i wykonali zadania wskazane przez kierownictwo jednostki, zaś 4 audytorów prowadziło także czynności doradcze. Tylko 3 spośród badanych wykonało czynności sprawdzające. Wskazania respondentów na temat zakresu świadczonych usług zamieszczono na rysunku 3.



Rysunek 3. Zakres świadczonych usług przez badane firmy dla jednostek sektora finansów publicznych w latach 2014–2015

Źródło: opracowanie własne.

Kluczowe znaczenie w badaniach audytowych ma właściwe wytypowanie obszarów ryzyka oraz zadań do audytu, co w przypadku usług zleconych wydaje się trudnym przedsięwzięciem ze względu na brak wiedzy u audytorów co do zakresu działania badanej jednostki oraz ograniczenia czasowe na realizację audytu. Należy jednak podkreślić, iż prawidłowe postępowanie w tym zakresie pozwala na efektywne przeprowadzenie prac audytowych i wydanie pełnowartościowych zaleceń. W przypadku badanej grupy wszyscy audytorzy opierali wybór zadań na przeprowadzonej analizie ryzyka. Ponadto w połowie badanych jednostek włączono zadania wskazane przez kierownictwo jednostki jako zagrożone ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości.

Jak wynika z przeprowadzonych badań, audytorzy wykonujący audyt na zasadach outsourcingu przy prowadzeniu analizy ryzyka najczęściej korzystali z metody matematycznej (6 wskazań). Wskazywano również: metodę ekspercką (2 odpowiedzi), ankietę wśród pracowników oraz metodę mieszaną (po jednym wskazaniu). W jednostkach audytowanych zewnątrzni usługodawcy przeprowadzali średnio 3–5 zadań w ciągu roku, przeznaczając na każde zadanie 2–3 miesiące (8 wskazań); w 2 przypadkach przeprowadzenie zadania audytowego zajęło około miesiąca.

Wyniki ankiety wskazują, że zadania audytowe przeprowadzono bez powoływania rzeczoznawcy. Tematyka zadań obejmowała głównie:

- ocenę realizacji działalności statutowej i prawidłowość funkcjonowania jednostki,
- analizę zatrudnienia,
- analizę finansów jednostki (m.in. politykę rachunkowości, dokonywanie wydatków),
- analizę realizacji zadań publicznych,
- realizację planów finansowych,
- efektywność realizacji działań w ramach projektów operacyjnych,
- dynamikę wpływów do budżetu z podatku od nieruchomości,
- czasochłonność procedur przy wydawaniu decyzji administracyjnych,
- system udzielania i rozliczania dotacji w ramach pożytku publicznego,
- realizację zamówień publicznych,
- ochronę danych osobowych,
- bezpieczeństwo IT,
- realizację projektów ze środków Unii Europejskiej,
- inwentaryzację.

Do wykonywania zadań audytowych respondenci wykorzystywali zestaw metod do przeprowadzenia badania audytowego. Wszyscy przeprowadzali analizę dokumentów źródłowych oraz wywiad bezpośredni z kierownikami badanej jednostki. Ponadto metodami wykorzystywanymi przez 8 respondentów były oględziny oraz testy zgodności. Szczegółowe informacje w zakresie metod używanych przez zewnętrznych usługodawców w jednostkach sektora finansów publicznych w badanym okresie zaprezentowano na rysunku 4.



Rysunek 4. Metody stosowane przez respondentów podczas wykonywania zadania audytowego w jednostkach sektora finansów publicznych w latach 2014–2015

Źródło: opracowanie własne.

Ustalenia z audytów na temat funkcjonowania audytowanych jednostek respondenci zwykle omawiali podczas narady zamykającej (8 wskazań), a następnie przekazywali w formie raportu kierownictwu jednostki. Dwóch audytorów dostarczyło wyniki w formie sprawozdania bez ich interpretacji.

Poza ustaleniami z audytu w przekazanych sprawozdaniach respondenci podali zalecenia, których wdrożenie miało poprawić funkcjonowanie audytowanego podmiotu. Należy podkreślić, iż jest to kluczowy element z punktu widzenia zarówno efektów audytu wewnętrznego, jak i wniesienia do jednostki wartości dodanej. Z badanej grupy 7 na 10 respondentów wskazało, iż wydane przez nich zalecenia zostały wdrożone, w 3 pozostałych przypadkach nie wprowadzono rekomendacji. Należy dodać, iż poza działalnością zapewniającą prowadzone były także czynności doradcze (4 wskazania) według szczegółowego zapotrzebowania kierowników jednostek, którzy określali ich tematykę.

Mając na uwadze specyfikę audytów wewnętrznych przeprowadzanych na zasadach outsourcingu, zadano respondentom pytanie na temat oceny przeprowadzonych przez nich audytów. Zgodnie bowiem ze standardem praktyki zawodowej audytu wewnętrznego *Program zapewnienia i poprawy jakości (1300)* jakość audytu powinna być oceniana poprzez bieżące monitorowanie, samoocenę, oceny zewnętrzne lub niezależną walidację. Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że większość audytów nie podlegała ocenie (7 wskazań). Trzech pozostałych respondentów dokonało samooceny przeprowadzonego audytu.

Jakość prowadzonego audytu zależy zwykle od kwalifikacji i doświadczenia audytora, ale zdarza się, iż determinują ją czynniki niezależne od niego. Poproszono zatem respondentów o wyrażenie opinii w tej sprawie. Zdaniem respondentów w największym stopniu negatywnie na jakość przeprowadzonych audytów wpłynęło skomplikowane środowisko prawne. W następnej kolejności zaznaczono nieprzychylność współpracowników oraz niską kulturę organizacyjną jednostki⁵.

Uwagi końcowe

1 stycznia 2016 roku minęło 5 lat od wprowadzonej w Polsce regulacji dotyczącej możliwości przeprowadzania przez zewnętrznych usługodawców audytów wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych. Z jednej strony był to punkt wyjścia do rozwiązania problemu kadry audytorskiej, z drugiej zaś wprowadzone zmiany ustawowe spowodowały liczne spekulacje i wątpliwości na temat jakości świadczonych usług audytu wewnętrznego na zasadach outsourcingu. W artykule zdefiniowano i omówiono główne kwestie związane z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych na zasadach outsourcingu. Zaprezentowano również praktykę przeprowadzania audytów wewnętrznych w podmiotach publicznych na przykładzie 10 wybranych firm audytorskich.

Kierując się przesłanką wyboru tematu artykułu, sformułowano następujące konkluzje w podsumowaniu przeprowadzonych badań empirycznych⁶:

1. Pomimo zmiany definicji audytu wewnętrznego i jego ewolucji w kierunku efektywności działania jednostki najczęściej wykonywany jest audyt zgodności

⁵ Respondenci uszeregowali wymienione czynniki pod względem ich wpływu na audyt. Wymieniono 3, które wskazano jako elementy w największym stopniu negatywnie oddziałujące w ich opinii na jakość audytu.

⁶ Zaznacza się, że wymienione konkluzje odnoszą się tylko do badanej grupy respondentów.

i audyt finansowy. Tylko 3 respondentów przeprowadziło audyt efektywnościowy. Prawdopodobnie trudność w tego typu audytach stanowią ograniczenia czasowe i dobór wskaźników pomiaru efektywności.

2. Wybór zadań do audytu w jednostkach sektora finansów publicznych wykonywanego przez zewnętrznych usługodawców poprzedzony był we wszystkich przypadkach analizą ryzyka, chociaż zdarzało się, iż kierownictwo jednostki audytowanej sugerowało tematykę zadań audytowych. Należy jednak podkreślić, iż były to obszary dodatkowo włączone do planu audytu, co z punktu widzenia słabej znajomości audytowanego podmiotu przez audytora jest pozytywnym zjawiskiem.
3. Zewnętrzni usługodawcy podczas badania audytowego używali zestawu metod i technik. Należy jednak podkreślić, iż w zbyt małym stopniu wykorzystywana była metoda ankietowa przeprowadzana wśród pracowników audytowanej jednostki (jedno wskazanie). Mając na uwadze usługi na zasadach outsourcingu, gdy audytorzy nie mają wiedzy na temat funkcjonowania audytowanej jednostki, kwestionariusz ankiety przeprowadzony wśród kadry pracowniczej byłby bogatym źródłem informacji.
4. Nie wszystkie audyty kończyły się naradą zamykającą, chociaż jest to element, który powinien być włączony do procesu audytu. Podczas narady istnieje bowiem możliwość omówienia wyników otrzymanych w czasie audytu oraz wskazania przez audytora rozwiązań w celu poprawienia działalności audytowanego podmiotu. Przyczyną pominięcia tego etapu przez respondentów były ograniczenia czasowe na przeprowadzenie audytu.
5. Niepokoić może fakt, iż nie wszyscy audytorzy przeprowadzają czynności sprawdzające, co oznacza, że wdrożenie zaleceń przez kierownictwo audytowanych jednostek nie jest weryfikowane. Tym samym nie ma pewności, że prowadzone audyty wniosły wartość dodaną i poprawiły funkcjonowanie audytowanego podmiotu.
6. Budzi wątpliwość wskazanie większości respondentów, iż przeprowadzone audyty nie są poddawane ocenie. Można zatem stwierdzić, iż nie jest realizowany standard dotyczący jakości audytu wewnętrznego (1300). Ponadto audytowani nie mają pewności, że audyty są przeprowadzane z należytą starannością oraz zgodnie z międzynarodowymi standardami audytu.

Kierownictwo jednostek sektora finansów publicznych, podejmując decyzję zlecenia audytu wewnętrznego, powinno rozważyć wszystkie wady i zalety usług outsourcingowych. Ważną kwestią jest także rzetelność wykonanego audytu, bowiem efekty prac mają zapewnić o właściwym funkcjonowaniu jednostki i wskazać ewentualne kierunki poprawy.

Literatura

- Czubakowska, K. (red). (2007). *Od audytu do sponsoringu w rachunkowości*. Warszawa: PWE.
<http://www.businessdictionary.com/definition/co-sourcing.html#ixzz4951BXnMo> (19.05.2016).
- Kołosowska, B., Bartoszewicz, A. (2014). Dział VI. Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. W: P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz* (s. 1245–1287). Warszawa: C.H. Beck.
- Salamasick, M. (2012). *Auditing Outsourced Functions*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Schneider, A. (2008). Outsourcing Internal Auditing. *Internal Auditing*, 23, 6, 16–25.
- The IIA's Practice Guide (2009). *Auditing External Business Relationship*.
- Ustawa z 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.

OUTSOURCING OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR UNITS – PRACTICAL APPROACH

Abstract: *Purpose* – The aim of this article is to present the components of internal audit carried out in public finance sector units in Poland based on outsourcing principles as well as present practices in this area.

Design/methodology/approach – The methods used to attain the objective included analysis of literature and legislation concerning the subject. Moreover, to present the practical side of the problem, a survey was carried out among ten selected audit firms which in 2014–2015 carried out the outsourced internal audit in public finance sector units in Poland.

Findings – The article presents the results of the survey in the scope of the procedures, rules and methods used by the auditors who carried out the internal audits in public finance sector units in Poland. The author of the article tries to answer the following question: What kind of audit practices are used by auditors conducting internal audits in public finance sector units based on outsourcing rules?

Originality/value – The article shows the practical perspective of principles and methods used by auditors that were carried out the internal audit in public bodies based on outsourcing.

Keywords: outsourcing, internal audit, public finance sector units, audit firms

Cytowanie

Bartoszewicz, A. (2016). Outsourcing audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych – ujęcie praktyczne. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 173–184. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-15.