

Marzec 2015 r.



AUDYT WYKONANIA ZADAŃ w sektorze publicznym



DOKUMENT INFORMACYJNY

Dokument informacyjny

Zasady dotyczące tłumaczenia dokumentu informacyjnego FEE pt. „Audyty wykonania zadań w sektorze publicznym”, wydany w marcu 2015 r.

Niniejsza publikacja jest tłumaczeniem dokumentu opracowanego przez Federację Europejskich Księgowych – FEE (Fédération des Experts-comptables Européen – Federation of European Accountants) pt. „Audyty wykonania zadań w sektorze publicznym”, (oryginalny tytuł: „Performance Audit in the public sector”). Dokument został wydany w marcu 2015 r.

Pełną odpowiedzialność za tłumaczenie tekstu ponosi Krajowa Izba Biegłych Rewidentów. FEE nie odpowiada za zawartość dokumentu w języku polskim ani za poprawność tłumaczenia. W przypadku jakichkolwiek wątpliwości, czytelnik powinien odwołać się do wersji angielskiej, dostępnej bezpłatnie na stronie FEE:

<https://www.accountancyeurope.eu/publications/performance-audit/>

W celu wykorzystania dokumentów wydawanych przez FEE, w całości lub częściowo, zarówno w oryginalnej wersji językowej, jak i po przetłumaczeniu na inne języki, należy uprzednio uzyskać pisemną zgodę FEE (info@accountancyeurope.eu).

Czym jest audyt wykonania zadań?

Według definicji Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), audyt wykonania zadań¹ to „niezależne, obiektywne i rzetelne badanie opłacalności, wydajności i skuteczności² instytucji publicznych, rządowych przedsięwzięć, systemów, operacji, programów i działań, mające na celu ich poprawę.³ W myśl standardu ISSAI 3000 „Standardy i wytyczne audytu wykonania zadań”, dostawca usług poświadczających powinien wziąć pod uwagę następujące kwestie⁴:

- Czy zastosowane środki lub narzędzia stanowią najoszczędniejszy sposób wykorzystania funduszy publicznych?

¹ Audyt wykonania zadań określa się niekiedy jako „audyt stosunku wartości do ceny” (ang. value for money audit - VFM), „audyt najwyższej wartości” (ang. best-value audit) oraz „audyt zarządczy” (ang. management audit). Słowo „audyt” oznacza tutaj ogólnie pojętą „usługę audytu wykonania zadań” i nie odnosi się do badania sprawozdań finansowych, ponieważ obie czynności opierają się na innych założeniach.

² Tzw. zasada potrójnego „e” (ang. economy, efficiency, effectiveness)

³ Standard ISSAI 3000 *Podstawowe zasady audytu wykonania zadań* (par. 9), dostępny na stronie: <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>

⁴ ISSAI 3000, str. 29

Dokument informacyjny

- Czy dostępne zasoby w odpowiednim stopniu służą działaniom jednostki?
- Czy czynności związane z audytem w pełni służą realizacji celów polityki rządu oraz czy uzyskane efekty wynikają z wypełnienia jej założeń?

W wielu krajach za przeprowadzenie audytu wykonania zadań odpowiadają najwyższe organy kontroli lub regionalne izby obrachunkowe. Poszczególne kraje różnią się pod względem sposobu przeprowadzania audytu wykonania zadań. W ramach jednego systemu prawnego mogą funkcjonować różnorodne podejścia do audytu wykonania zadań.

W celu oceny poziomu wykonania zadań przez jednostkę można zastosować jedno z trzech następujących podejść:

- podejście zorientowane na wyniki (sprawdza, czy osiągnięto wcześniej ustalone cele),
- podejście zorientowane na problem (weryfikacja i analiza przyczyn poszczególnych problemów),
- podejście zorientowane na system (badanie systemów zarządzania jednostką).

W wielu krajach przepisy zezwalają na przeprowadzenie audytu wykonania zadań przez zewnętrzne prywatne firmy audytorskie. Często zdarza się, że firmy audytorskie wykonują zlecenia w imieniu najwyższych organów kontroli lub regionalnych izb obrachunkowych. Niekiedy dysponują one dodatkową fachową wiedzą lub kompetencjami, ale ich zaangażowanie może też wynikać z krajowych przepisów, zgodnie z którymi część zadań musi zostać wykonana przez niezależnych biegłych rewidentów zatrudnionych w sektorze prywatnym. W przypadku, gdy firmy audytorskie przeprowadzają audyt wykonania zadań w imieniu najwyższych organów kontroli lub regionalnych izb obrachunkowych, dodatkowo występuje element dzielenia się wiedzą lub dobrymi praktykami.

Dokument informacyjny

Dlaczego audyt wykonania zadań jest istotny?

Podobnie jak w przypadku rewizji finansowej, audyt wykonania zadań służy zapewnieniu, że podmioty sektora publicznego wywiązują się ze swoich obowiązków wobec obywateli, podatników, jednostek administracji rządowej zapewniających im finansowanie, a także powołanych przedstawicieli i innych interesariuszy. Jak pokazuje poniższa tabela, badanie sprawozdań finansowych i audyt wykonania zadań różnią się pod względem celu i obszaru badania.

	Badanie sprawozdań finansowych	Audyt wykonania zadań
Cel	Wyrażenie opinii na temat sprawozdań finansowych	Odpowiedzialność osób zajmujących się realizacją programu i ocena dotychczasowych operacji. Celem jest również dostarczenie rekomendacji w zakresie zwiększenia opłacalności, wydajności i skuteczności operacji.
Podejście do badania	Wysoki poziom standaryzacji	Większa elastyczność
Koncentracja na	Historycznych informacjach finansowych; zastosowanie podejścia opartego na ryzyku	Bieżących wynikach i zaleceniach dotyczących obszarów wymagających poprawy, tj. polityka, programy, organizacja, czynności i systemy zarządzania

Zgodnie ze standardem ISSAI 300⁵, audyt wykonania zadań stanowi źródło nowych informacji, wiedzy lub wartości dzięki:

- nowym obserwacjom (szersze lub dokładniejsze analizy bądź wskazanie nowych możliwości),
- zwiększeniu dostępu do informacji dla różnych grup interesariuszy,
- dostarczaniu niezależnych i wiarygodnych ocen lub wniosków na podstawie uzyskanych dowodów audytu,
- przedstawieniu rekomendacji w oparciu o analizę wyników audytu.

⁵ ISSAI 300, par. 10

Dokument informacyjny

Jakie umiejętności są niezbędne do przeprowadzenia audytu wykonania zadań?

Mimo iż audyt wykonania zadań różni się od badania sprawozdań finansowych, wykwalifikowani biegli rewidenci oraz wielu zawodowych księgowych posiada kluczowe umiejętności i cechy niezbędne do wykonywania odnośnych czynności:

- Dysponują wiedzą w zakresie operacji i procesów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.
- Potrafią stosować zawodowy osąd i charakteryzują się profesjonalnym postępowaniem.
- Z uwagi na członkostwo w organizacjach zawodowych, przestrzegają wymogów etycznych, podstawowych zasad w zakresie kompetencji i należytej staranności, profesjonalnego postępowania, uczciwości, obiektywizmu i zachowania tajemnicy informacji, zawartych w Kodeksie Etyki wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA) ⁶.

Audytorzy powinni posiadać także dodatkowe umiejętności oraz wiedzę⁷:

- wysoko rozwinięte umiejętności analityczne,
- umiejętność formułowania osądów na temat skuteczności programów, świadczonych usług i praktyki zarządzania,
- umiejętność logicznego i wyczerpującego prezentowania złożonych kwestii w formie pisemnej oraz
- znajomość modeli zarządzania, warunków organizacyjnych i tematyki (niekiedy niezbędna jest nawet fachowa wiedza na temat usług świadczonych przez jednostkę).

W niektórych krajach audytorzy odbywają specjalne kursy lub szkolenia, prowadzone na przykład przez zawodowe organizacje lub najwyższe organy kontroli (zob. linki).

Aby wykonywać tego typu usługi poświadczające w sektorze publicznym, zawodowi księgowi powinni wykazywać się wysokim poziomem znajomości obowiązującej polityki publicznej.

⁶ Więcej informacji na stronie: <http://www.ifac.org/ethics/>

⁷ ISSAI 300, par. 30 oraz ISSAI 3000, str. 7

Dokument informacyjny

W jakich krajach przeprowadza się audyty wykonania zadań?

Audyty wykonania zadań przeprowadzane są we wszystkich krajach europejskich oprócz Grecji. Wieloletnie doświadczenie⁸ w tym obszarze mają kraje nordyckie (Dania, Finlandia, Norwegia i Szwecja), Holandia, Wielka Brytania, a także Belgia, Włochy, Francja, Portugalia i Słowenia. Audyt wykonania zadań jest także obowiązkiem Europejskiego Trybunału Audytorów (European Court of Auditors)⁹, który sprawuje nadzór nad wykonaniem budżetu Unii Europejskiej.

Wśród krajów spoza Europy, czołową pozycję pod względem poziomu audytu wykonania zadań zajmuje Australia, Kanada, Nowa Zelandia i Stany Zjednoczone (zob. linki). Na szeroką skalę audyt wykonania zadań jest przeprowadzany również w innych regionach świata, w tym w krajach rozwijających się.

Czy istnieją wytyczne i informacje na temat audytu wykonania zadań?

Najwyższe organy kontroli i regionalne izby obrachunkowe opracowały dotychczas wiele wytycznych dotyczących przeprowadzania audytu wykonania zadań, w których omówiono sposób planowania i wykonywania zleceń oraz prezentacji wyników (zob. linki).

Wytyczne INTOSAI zawierające ogólnie przyjęte [zasady audytu wykonania zadań](#) zostały zawarte w standardzie ISSAI 3000. Europejski Trybunał Audytorów opracował [podręcznik audytu wykonania zadań](#), celem zapewnienia właściwego zarządzania finansami Komisji Europejskiej i programami finansowanymi z budżetu UE.

Załącznik:

Strona internetowa zawierająca linki do międzynarodowych, europejskich i krajowych wskazówek dostępna [tutaj](#).

⁸ Jedną z pierwszych analiz porównawczych poświęconych audytowi wykonania zadań pt. „Performance or compliance?” (pol. „Wykonanie zadań czy zgodność z przepisami?”), opracowana przez krajowe instytucje kontrolne z Finlandii, Francji, Holandii, Szwecji i Wielkiej Brytanii, została opublikowana w 1999 r. przez wydawnictwo Oxford University Press.

⁹ Więcej informacji na stronie: <http://www.eca.europa.eu/en/Pages/ECAWork.aspx>