

***Balanced scorecard* jako narzędzie oceny dokonań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych**

Bożena Nadolna*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie koncepcji wykorzystania zbilansowanej karty wyników (*balanced scorecard* – BSC) jako narzędzia pomiaru dokonań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Metodologia badania – Opracowanie napisano na podstawie literatury przedmiotu z wykorzystaniem metody analizy i krytyki piśmiennictwa.

Wynik – W artykule przedstawiono modelowe rozwiązania w zakresie pomiaru dokonań wykorzystywanego do oceny audytu wewnętrznego funkcjonującego w jednostce sektora finansów publicznych.

Oryginalność/wartość – Propozycja modelu BSC na potrzeby oceny funkcjonowania komórek audytu wewnętrznego jest rozwiązaniem autorskim.

Słowa kluczowe: pomiar dokonań, zbilansowana karta dokonań, audyt wewnętrzny, organizacje sektora publicznego

Wprowadzenie

Współczesne społeczeństwo oczekuje, że usługi świadczone przez jednostki sektora publicznego będą coraz skuteczniejsze i dostosowane do zmieniających się potrzeb ich interesariuszy. Zaspokajanie tych potrzeb wymaga efektywniejszego i bardziej elastycznego gospodarowania ograniczonymi zasobami ludzkimi i finansowymi niezbędnymi do realizacji bieżących i strategicznych celów tych jednostek. Zapewnienie skuteczności działań tych jednostek wymaga od zarządzających bieżącego kontrolowania i monitorowania sposobu i stopnia realizacji tych celów. Instrumentem wspomagającym te działania w jednostkach sektora finansów publicznych może być audyt wewnętrzny. Ideą jego wdrażania w jednostkach tego sektora jest obiektywna i niezależna ocena efektywności systemu zarządzania i kontroli oraz działania doradcze mające na celu usprawnienie ich funkcjonowania. Realizacja tych zadań przez audytora może przebiegać w odmienny sposób i z różnym efektem. Dlatego też zarządzający i jednostki nadrzędne powinny mieć narzędzie, które wspomże ich w ocenie

* dr Bożena Nadolna, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, ul. Żołnierska 47, e-mail: bnadolna@zut.edu.pl.

funkcjonowania audytu wewnętrznego w danej organizacji sektora publicznego. Narzędziem takim może być zbilansowana karta wyników (*balanced scorecard*), która umożliwia przeprowadzenie takich ocen w różnych płaszczyznach działania audytu.

Celem artykułu jest przedstawienie projektu wykorzystania zbilansowanej karty wyników jako narzędzia pomiaru dokonań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Realizacja tego celu wymagała badań literaturowych, które przedstawiono w pierwszej części artykułu. Druga natomiast część została poświęcona opracowaniu zbilansowanej karty wyników służącej ocenie sprawności funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

1. Przesłanki zastosowania BSC do oceny audytu wewnętrznego

Zadaniem audytora jest systematyczne, niezależne i obiektywne działanie mające na celu ocenę efektywności systemu kontroli i procesów zarządzania ryzykiem w organizacji. Ocena ta stanowi następnie podstawę do ujawnienia braków i błędów oraz wskazania sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy w organizacji. Jednostki sektora finansów publicznych są szczególnie predysponowane do wprowadzania audytu wewnętrznego ze względu na finansowanie ich działalności ze środków publicznych. Wymóg stosowania audytu wewnętrznego jest podyktowany jednak przede wszystkim przepisami ustawy o finansach publicznych, gdzie w art. 274 określono podmioty zobowiązane do jego wdrożenia.

Od pracy audytora wymaga się, aby była ona efektywna i skuteczna ze względu na konieczność wspomagania kierownictwa jednostek w sprawnej realizacji ich celów i zadań. W związku z tym powinna ona podlegać ocenom dokonywanym zarówno przez kierownictwo, jak i organy nadrzędne. Problem jest tym bardziej znaczący, że w sektorze publicznym na potrzeby audytu może być stworzona komórka audytu zatrudniająca kilku audytorów. Audytor może być zatrudniony w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej, względnie pracować jako usługodawca (Szymańska, 2013, s. 287; Szczepankiewicz, Simon, 2011, s. 376). Proponowanym narzędziem do oceny audytu wewnętrznego jest zbilansowana karta wyników. Do podstawowych przesłanek jej stosowania należą:

- a) wielowymiarowe podejście do oceny działalności audytu;
- b) przeniesienie zamierzeń strategicznych komórki audytu na konkretne rozwiązania operacyjne;
- c) komunikowanie i wyjaśnianie celów funkcjonowania komórek audytu zarządzającym, pracownikom i organom nadrzędnym;
- d) rozpoznanie, które czynniki krytyczne wymagają uwagi, sygnalizacja miejsc wymagających usprawnienia;
- e) mobilizowanie do zmian zgodnych ze strategicznymi celami komórki audytu;
- f) wzmocnienie motywacji kierownictwa do osiągnięcia przyjętych celów;
- g) uczynienie z realizacji planów strategicznych kluczowej kompetencji audytora;

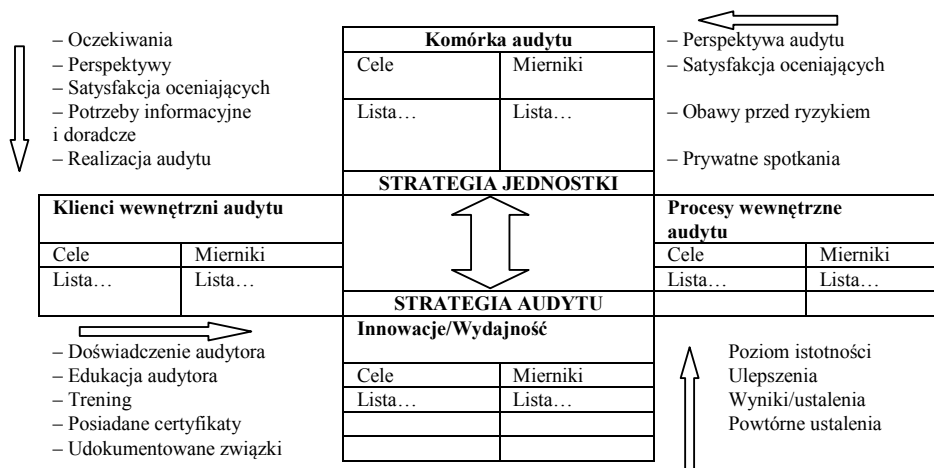
- h) ciągle doskonalenie systemu raportowania w powiązaniu z realizowaną strategią komórki audytu oraz strategią przedsiębiorstwa;
- i) powiązanie strategii przedsiębiorstwa z planami strategicznymi audytora.

Należy podkreślić, iż wykorzystanie zbilansowanej karty wyników do pomiaru dokonań realizowanych przez komórkę audytu w jednostkach sektora finansów publicznych wnosi wartość dodaną do audytu, jak i całości przedsiębiorstwa przez ujawnienie braków i wskazanie sposobów na podniesienie jakości i wydajności pracy.

2. Budowa BSC na potrzeby oceny audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych

Autorzy pierwotnej koncepcji zbilansowanej karty wyników wykorzystali kartę jako instrument przełożenia misji i strategii na spójny zestaw mierników na potrzeby zarządzania strategicznego organizacji. Podzielili cele strategiczne przedsiębiorstwa i mierniki ich osiągnięcia na cztery grupy, które nazwali perspektywami. Wyodrębnili perspektywę finansową, klienta, procesów wewnętrznych oraz perspektywę uczenia się i wzrostu (Kaplan, Norton, 2007, s. 42–44; 2010, s. 97). W każdej perspektywie określono cele strategiczne przedsiębiorstwa, mierniki służące monitorowaniu stopnia osiągnięcia tych celów, cele szczegółowe wprowadzone drogą kwantyfikacji celów ogólnych oraz zbiór działań i inicjatyw podejmowanych, aby te cele osiągnąć. Taka konstrukcja karty zapewniła kompleksowe spojrzenie na działalność całego przedsiębiorstwa, ponieważ cele i mierniki są połączone siecią powiązań i zależności przyczynowo-skutkowych (Nita, 2008, s. 415). W odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych liczne przykłady pomiaru wyników zostały przedstawione w opracowaniu T. Strąka (2012, s. 23–401).

Przedstawiona w artykule propozycja pomiaru dokonań dotyczy tylko jednego elementu struktury zarządzania jednostką tego sektora, którą jest audyt wewnętrzny. Koncepcja ta może znaleźć głównie zastosowanie w jednostkach, które posiadają rozbudowaną komórkę audytu wewnętrznego. W literaturze przedmiotu są opracowane zbilansowane karty wyników dla audytu wewnętrznego dotyczące sektora przedsiębiorstw (Anderson, Koonce, Marchant, 1991, s. 37–42; Friego, 2002, s. 56; Archie 2009, s. 65; Raam, Morgan, 2009, s. 78). W opracowaniach wyodrębnia się cztery perspektywy, do których należą: perspektywa komitetu/rady lub komórki audytu, perspektywa klienta, perspektywa procesów wewnętrznych oraz perspektywa innowacji i wydajności. Układ i strukturę takiej karty przedstawiono na rysunku 1.



Rysunek 1. *Balanced scorecard* dla audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie Anderson, Koonce, Marchant (1991), s. 37–42; Friego (2002), s. 56; Archie (2009), s. 65.

Propozycja autorki polega na implementacji tej karty dla oceny funkcjonowania komórek audytu w jednostkach sektora publicznego. Ponadto w rozwiązaniu tym proponuje się rozdzielenie perspektywy klientów na wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy. Wydzielenie oddzielnych perspektyw dla tych grup interesariuszy jest podyktowane nieco odmiennymi celami i oczekiwaniami wobec efektów pracy audytorów. Punktem wyjścia do opracowania modelu zbilansowanej karty wyników dla audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych było określenie celów strategicznych dla audytu wewnętrznego w jednostce oraz wyznaczenie kierunków realizacji przyjętej strategii. Plan ten powinien nie tylko obejmować strategię realizacji zadań audytowych ze względu na oszacowane ryzyko, ale również zagadnienia dotyczące rozwoju samej komórki audytu w odniesieniu do jej funkcjonowania. Przy czym należy wskazać, że strategiczny plan audytu wewnętrznego nie jest dokumentem obligatoryjnym wymaganym przez przepisy prawa, ale jego sporządzenie pozwoli audytorowi na wypracowanie kompleksowej strategii audytu w odniesieniu do działalności jednostki.

W modelu zbilansowanej karty wyników w każdej perspektywie określa się cele strategiczne i kierunki ich realizacji. Przykładowe cele strategiczne dla audytu wewnętrznego zostały przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1

Przykładowe cele strategiczne oraz kierunki ich realizacji dla audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

Cele strategiczne	Kierunki realizacji przyjętych celów
Usprawnienie organizacji pracy w komórce audytu	<ul style="list-style-type: none"> – Zwiększenie działań zapewniających niezależność audytora, takich jak: niedopuszczanie do konfliktu interesów, przeciwdziałanie ograniczeniom zakresu badania audytora przez osoby trzecie, możliwość korzystania z usług osób wykwalifikowanych lub rzeczoznawców, właściwe usytuowanie w strukturze komórki audytu. – Wspomaganie pracy audytora narzędziami informatycznymi. – Monitorowanie postawy etycznej audytora. – Wypracowanie mechanizmów samooceny funkcjonowania audytu wewnętrznego. – Opracowanie regulacji wewnętrznych w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego (np. sprecyzowanie praw i obowiązków pracowników komórki audytu wewnętrznego).
Efektywniejsze zaspokajanie potrzeb interesariuszy wewnętrznych	<ul style="list-style-type: none"> – Terminowe opracowanie planu strategicznego i operacyjnego audytu oraz terminowość jego realizacji. – Terminowość raportowania efektów audytu. – Wydawanie zrozumiałych rekomendacji dotyczących zaleceń poprawy funkcjonowania jednostki. – Szybka reakcja na nieprawidłowości zgłaszane przez pracowników.
Sprawniejsze zaspokajanie potrzeb interesariuszy zewnętrznych audytu	<ul style="list-style-type: none"> – Raportowanie „na żądanie” na potrzeby jednostek kontrolnych, takich jak: NIK, RIO, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Komisja Europejska. – Terminowe raportowanie na rzecz Ministra Finansów. – Otwartość na nowe wezwania pochodzące z otoczenia jednostki – współpraca z komórkami audytu w innych jednostkach.
Wdrożenie efektywniejszych procedur audytowych	<ul style="list-style-type: none"> – Nowelizowanie metodyki audytu wewnętrznego. – Opracowywanie programu zapewnienia i poprawy jakości audytu. – Wyznaczenie jednoznacznych celów audytu. – Stosowanie bardziej skutecznych technik badania audytowego. – Skuteczniejsze szacowanie ryzyka. – Opracowanie terminarza badań audytowych. – Elastyczne reagowanie na zmiany w planach audytu wewnętrznego. – Skuteczne raportowanie wyników badań audytowych. – Stałe monitorowanie i sprawdzanie wykonanych zaleceń.
Orientacja na innowacyjność i zwiększenie wydajności pracy	<ul style="list-style-type: none"> – Podnoszenie kwalifikacji zawodowych (uczestnictwo w seminariach, konferencjach). – Uczestnictwo w treningach zawodowych. – Konsultacje z osobami z branży i rzeczoznawcami. – Aktywność w organizacjach zawodowych. – Zwiększenie liczby posiadanych przez audytorów certyfikatów (CIA, CFA, ACCA, CISA). – Opracowanie systemu motywacyjnego dla pracowników komórki audytowej.

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym etapem jest opracowanie mapy strategii. Mapa strategii łączy hipotezy wyrażające cele strategiczne w związku przyczynowo-skutkowe, dzięki czemu stają się one łatwe do zdefiniowania i przetestowania. Badanie spójności hipotez strategicznych jest realizo-

wane w trakcie analizy tych związków przyczynowo-skutkowych zachodzących między poszczególnymi założeniami (Świerk, 2009, s. 95). Opracowaną mapę strategii dla audytu wewnętrznego przedstawiono na rysunku 2. Należy podkreślić, że pozwala ona monitorować proces realizacji strategii na zasadzie sprzężenia zwrotnego i wyprzedzającego.

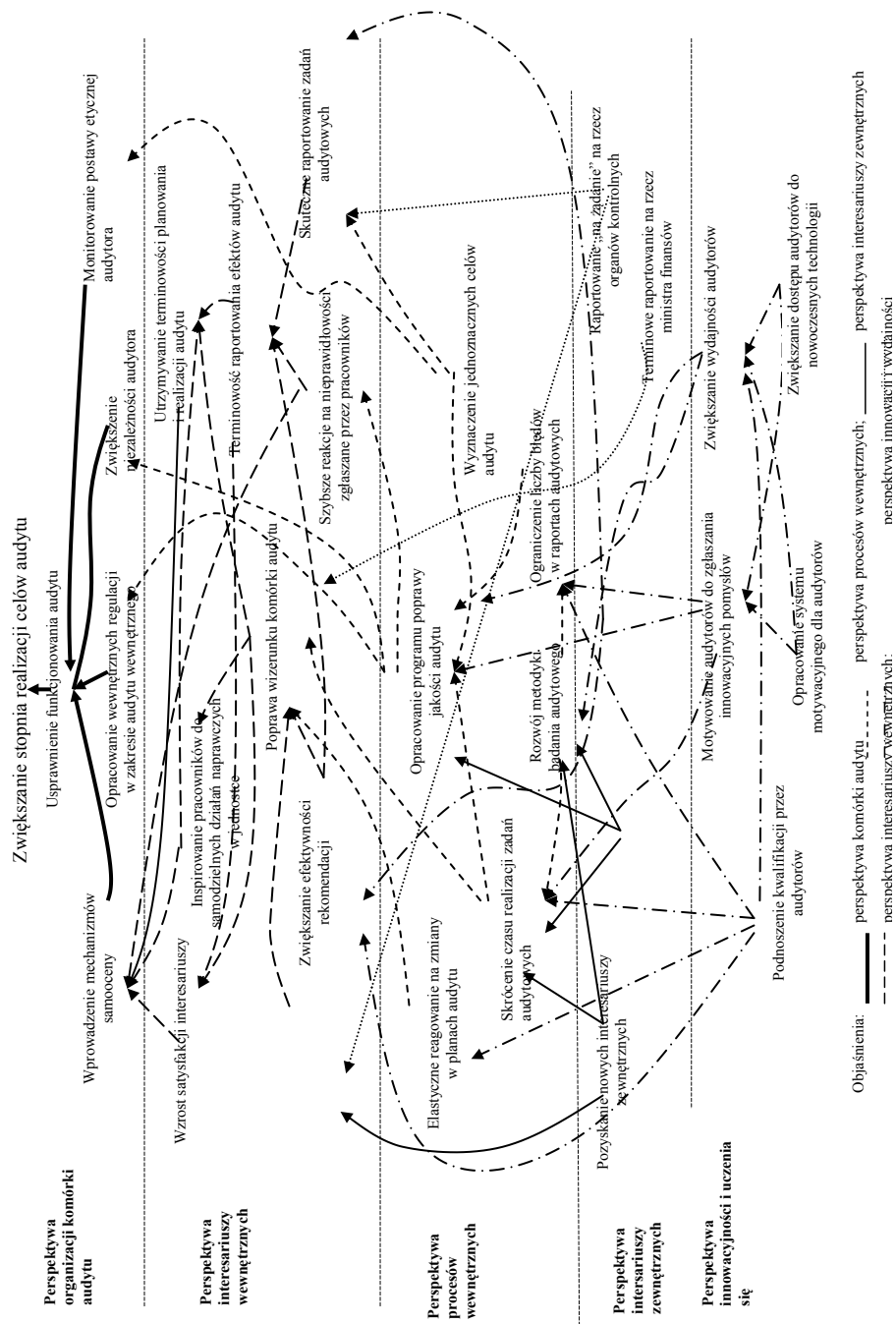
Omawianie płaszczyzn mapy zbilansowanej karty wyników rozpoczyna perspektywa organizacji komórki audytu. Ogólne cele zawarte w tej perspektywie zostały przedstawione w tabeli 2.

Tabela 2

Perspektywa organizacji komórki audytu w BSC – szczegółowe cele oraz mierniki ich realizacji

Perspektywa organizacji komórki audytu wewnętrznego			
Cele ogólne	Mierniki ogólne	Zadania (cele szczegółowe)	Przykładowe działania
Sformułowanie regulacji wewnętrznych w zakresie audytu wewnętrznego	Liczba opracowanych regulacji Liczba niezgodności w regulacjach zewnętrznych w odniesieniu ogólnych przepisów	Liczba regulacji dostosowanych do potrzeb Badanie ich zgodności z regulacjami zewnętrznymi	Przegląd dotychczasowych regulacji i ocena ich aktualności Ocena kosztów i korzyści związanych z rozszerzeniem zakresu regulacji wewnętrznych
Wspomaganie pracy audytora narzędziami informatycznymi	Ilość wykorzystywanego przez audytora oprogramowania Czas pracy audytora przy komputerze	Bieżące aktualizacje posiadanego oprogramowania Liczba aktualizacji w czasie...	Bieżące monitorowanie potrzeb w zakresie oprogramowania Analiza rynku oprogramowania w zakresie wspomaganie pracy audytora
Monitorowanie postaw etycznych audytora	Liczba przeprowadzonych kontroli przez kierownika komórki audytowej lub kierownika jednostki odnośnie do braku poufności i obiektywizmu w przeprowadzanych ocenach	Liczba kontroli kierownictwa odnośnie do pracy audytora w okresie... w stosunku do przeprowadzonych audytów	Rozmowy z kierownictwem komórki audytu odnośnie do przestrzegania zasad etyki zawartych w kodeksie etyki zawodowej Propagowanie i nagłaśnianie dobrych praktyk w tym zakresie
Wprowadzanie mechanizmów samooceny pracy audytora	Liczba przeprowadzonych samoocen	Samooceny przeprowadzone w okresie...	System motywacyjny uwzględniający efekty samooceny
Zwiększenie działań zapewniających niezależność audytora	Ilość działań kontrolnych w zakresie dokumentacji organizacyjnej jednostki czy badania powiązań rodzinnych	Liczba kontroli kierownika komórki audytu w czasie...	Szczegółowa analiza struktury organizacyjnej Wewnętrzne ograniczenia w zakresie uczestnictwa w badaniu osób niekompetentnych

Źródło: opracowanie własne.



Objaśnienia: — perspektywa komórki audytu ——— perspektywa procesów wewnętrznych: _____ perspektywa interesariuszy zewnętrznych
- - - - - perspektywa interesariuszy zewnętrznych: _____ perspektywa innowacji i wydajności

Rysunek 2. Mapa strategii BSC dla audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne

Do osób, z którymi audytor współpracuje, tworząc wewnętrzne otoczenie audytu, zalicza się przede wszystkim kierownictwo jednostki, które wspiera w realizacji zadań i osiągnięcia jej celów. Oceniając system kontroli zarządczej, ryzyko związane z jej funkcjonowaniem i sposób zarządzania nim, audytor przedstawia kierownikowi jednostki rekomendacje.

Nie mniej istotnym elementem otoczenia wewnętrznego jest system kontroli zarządczej. Właściwa współpraca audytora z kontrolerami wewnętrznymi umożliwi pełniejszy nadzór nad jednostką. Wymiana informacji i doświadczeń może bowiem usprawnić funkcjonowanie obu komórek, uszczelnić procesy kontrolne i zwiększyć efekty ich pracy. Interesariuszami wewnętrznymi są również pracownicy jednostki, w szczególności komórek i stanowisk objętych audytem wewnętrznym. Wspólnie z kierownictwem kształtują oni środowisko audytu. Wykaz przykładowych celów w perspektywie interesariuszy wewnętrznych i mierniki realizacji tych celów zostały przedstawione w tabeli 3.

Tabela 3

Perspektywa interesariuszy wewnętrznych w BSC – przykładowe cele oraz mierniki ich realizacji

Perspektywa interesariuszy wewnętrznych			
Cele ogólne	Mierniki ogólne	Zadania (cele szczegółowe)	Przykładowe działania
1	2	3	4
Zwiększanie efektywności rekomendacji	Liczba wdrożonych rekomendacji w ciągu roku Liczba zaakceptowanych rekomendacji w ciągu roku	Kierownictwo wdroży co najmniej 70% rekomendacji w ciągu roku Kierownictwo zaakceptuje co najmniej 90% rekomendacji	Regularne spotkania z kierownictwem w celu wyjaśniania zasadności rekomendacji Budowa systemu motywującego pracowników do zgłaszania innowacyjnych pomysłów
Osiągnięcie wysokiego poziomu satysfakcji kierownictwa	Indeks zadowolenia interesariuszy (liczba punktów) (wyniki ankiety)	Uzyskanie... punktów na ... możliwych w ciągu...	Intensyfikacja działań w zakresie zwiększania zadowolenia kierownictwa, bieżąca współpraca
Polepszenie rozumienia konieczności realizacji zadań audytowych przez pracowników	Liczba przeprowadzonych konsultacji i zebrań z pracownikami	Liczba zebrań w okresie... Liczba konsultacji w okresie...	Budowa systemu motywującego pracowników do zgłaszania innowacyjnych pomysłów Szkolenie pracowników
Osiągnięcie wysokiej jakości raportowania	Procentowy spadek błędów w raportach	Spadek błędów w raportach ciągu... do ... procent	Podjęcie inicjatyw wprowadzania narzędzi informatycznych Sprawdzanie „krzyżowe” prowadzone przez pracowników komórki audytu

1	2	3	4
Zwiększenie współpracy z komórkami kontroli zarządczej	Liczba spotkań z pracownikami kontroli zarządczej Ankieta na temat współpracy	Wyniki ankiety Liczba spotkań w okresie...	Podejmowanie bieżącej współpracy między komórkami audytu i kontroli zarządczej Budowa systemu motywacyjnego nagradzającego efekty takiej współpracy Szkolenia pracowników obydwu komórek

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym etapem „mapowania” strategii jest określenie ogólnych celów w obszarze interesariuszy zewnętrznych. W ich skład wchodzi przede wszystkim instytucje kontrolujące jednostkę, takie jak Najwyższa Izba Kontroli, regionalne izby obrachunkowe, kontrola skarbową oraz komórki kontroli resortowej. W sytuacji korzystania ze środków finansowych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej jednostkami kontrolującymi może być Europejski Trybunał Obrachunkowy czy Komisja Europejska.

Przykładowe cele i mierniki ich realizacji w perspektywie interesariuszy zewnętrznych przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4

Perspektywa interesariuszy zewnętrznych w BSC – przykładowe cele oraz mierniki ich realizacji

Perspektywa interesariuszy zewnętrznych			
Cele ogólne	Mierniki ogólne	Zadania (cele szczegółowe)	Przykładowe działania
1	2	3	4
Osiągnięcie wysokiego poziomu satysfakcji zewnętrznych organów kontrolnych	Indeks zadowolenia interesariuszy (liczba punktów) (wyniki ankiety)	Uzyskanie ... punktów na ... możliwych w ciągu...	Intensyfikacja działań w zakresie zwiększania zadowolenia interesariuszy zewnętrznych Organizacja spotkań kierownictwa z przedstawicielami zewnętrznych instytucji kontrolujących
Dążenie do bieżącej wymiany informacji i doświadczeń między komórkami audytu zewnętrznego a instytucjami zewnętrznymi	Liczba spotkań z organami kontrolującymi Liczba spotkań z audytorami z innych jednostek sektora publicznego	Liczba spotkań w czasie... Ankiety na temat współpracy	Budowa systemu motywującego pracowników komórek audytu do nawiązywania współpracy z jednostkami zewnętrznymi Szkolenie pracowników
Osiągnięcie wysokiej jakości raportowania „na żądanie”	Procentowy spadek błędów w raportach Czas przygotowania raportu na żądanie	Spadek błędów w raportach ciągu ... do ... procent. Liczba godzin od zgłoszenia zapytania do uzyskania gotowego raportu	Podejmowanie inicjatyw wprowadzania narzędzi informatycznych Szkolenia pracowników

1	2	3	4
Wpływ na zmiany legislacyjne	Liczba zainspirowanych do wprowadzenia poprawek w regulacjach prawnych	Liczba zainspirowanych zmian w regulacjach prawnych w okresie...	Przekazywanie do Ministerstwa Finansów bardziej szczegółowych opisów w raportach, zwracanie uwagi na niedociągnięcia legislacyjne i szczególne przypadki w praktyce

Źródło: opracowanie własne.

Cele w obszarach organizacji komórki audytu i jej interesariuszy powinny być powiązane z celami w perspektywie procesów wewnętrznych oraz innowacji i wydajności. Pozwala to zwiększyć efektywność działań audytorów oraz zmotywować pracowników do realizacji założeń celów audytu, które powinny być zgodne ze strategią jednostki sektora finansów publicznych

W perspektywie procesów wewnętrznych cele strategiczne audytu wewnętrznego powinny być zorientowane na (por. tab. 5):

- poprawę wizerunku przedsiębiorstwa;
- stałą poprawę efektywności działania audytu wewnętrznego oraz zwiększenie jakości i funkcjonalności oferowanych produktów;
- wprowadzenie nowoczesnych rozwiązań informatycznych wspomagających pracę audytora.

Tabela 5

Perspektywa procesów wewnętrznych w BSC – przykładowe cele oraz mierniki ich realizacji

Perspektywa procesów wewnętrznych			
Cele ogólne	Mierniki ogólne	Zadania (cele szczegółowe)	Przykładowe działania
1	2	3	4
Prawidłowe planowanie rocznych zadań audytowych	Liczba wykonanych zadań audytowych w stosunku do zaplanowanych	Liczba zadań w % do planu	Bieżące monitorowanie przez kierownictwo komórki audytu realizacji zadania
Właściwe rozpoznanie kluczowych obszarów ryzyka	Liczba błędów w szacunkach ryzyka w ciągu roku	Ograniczenie liczby błędnie oszacowanych rodzajów ryzyka	Wdrożenie systemów informatycznych Podnoszenie doświadczenia i kwalifikacji audytorów w zakresie oceny ryzyka
Skrócenie czasu realizacji danego typu zadania audytowego	Czas realizacji poszczególnych typów zadań audytowych	Skrócenie czasu realizacji danego typu zadania audytowego w ciągu ... do ... dni.	Wdrożenie systemu informatycznego wspomagającego audytora

1	2	3	4
Ograniczenie liczby błędów wynikających z nieznamości zagadnień przez audytora	Liczba audytów z wykorzystaniem usług rzeczoznawcy	Zwiększenie liczby wysokospecjalistycznych audytów z udziałem rzeczoznawców w ciągu ... do...	Uczestnictwo w spotkaniach branżowych i szkoleniach, wymiana doświadczeń
Skrócenie czasu reakcji na wykryte nieprawidłowości	Liczba dni na wskazanie działań naprawczych	% zmniejszenia liczby dni od czasu wykrycia nieprawidłowości do wydania rekomendacji	Organizacja spotkań z kierownictwem Bieżące monitorowanie

Źródło: opracowanie własne.

W płaszczyźnie BSC dotyczącej innowacji i wzrostu wydajności określono przede wszystkim cele związane z rozwojem pracowników komórki audytu (por. tab. 6). Wpływają one bowiem na skuteczną realizację zadań w omówionych wcześniej perspektywach BSC.

Tabela 6

Perspektywa innowacji i wydajności w BSC – szczegółowe cele oraz mierniki ich realizacji

Perspektywa innowacji i wydajności			
Cele ogólne	Mierniki ogólne	Zadania (cele szczegółowe)	Przykładowe działania
1	2	3	4
Podnoszenie kwalifikacji pracowników	Średnia liczba godzin szkoleniowych na 1 pracownika	Zwiększenie wydatków na szkolenia dla pracowników w ciągu ... o ... zł Zwiększenie liczby godzin na szkolenie pracownika w ciągu ... o ... godzin	Pozyskiwanie środków finansowych na szkolenia pracowników Organizacja szkoleń pracowników w siedzibie jednostki i poza nią Dążenie, aby co najmniej 10% czasu pracy pracownik poświęcał na naukę innowacji
Zwiększenie wydajności pracowników	Przychody ze sprzedaży produktów – zużycie materiałów i energii/liczba pracowników	Wzrost wydajności personelu w ciągu ... o ...%	Organizacja szkoleń pracowników w siedzibie jednostki i poza nią Budowa systemu motywującego pracowników
Zwiększenie dostępu pracowników do nowoczesnych technologii informatycznych	Wielkość nakładów na IT w odniesieniu do 1 pracownika	Zwiększanie dostępu do technologii informatycznych na 1 pracownika w ciągu...	Wprowadzenie systemu informatycznego wspomagającego pracę audytora

1	2	3	4
Opracowanie systemu motywacyjnego dla audytorów	Liczba pracowników komórki audytu objętych systemem motywacyjnym	Budowa systemu motywacyjnego dla audytorów w ciągu...	Opracowanie programów integracyjnych
Motywowanie pracowników do wysuwania innowacyjnych pomysłów	Liczba zgłaszanych pomysłów na 1 pracownika	Zwiększenie liczby zgłaszanych pomysłów audytorów w ciągu ... do...	Stworzenie motywacyjnego systemu wynagrodzeń (premie, nagrody) Organizacja szkoleń audytorów w siedzibie jednostki i poza nią

Źródło: opracowanie własne.

Sprawną realizacją zadań audytowych zależy w głównej mierze od pracowników komórki audytu rozumiejących jej cele i zadania. Dlatego też jest niezbędne uzupełnianie wiedzy i podnoszenie kwalifikacji audytorów przez szkolenia, kursy, pogadanki, treningi oraz pozyskiwane certyfikaty. Wskazana jest również zmiana systemu motywacyjnego członków zespołu audytowego w kierunku kreowania ich zachowań zorientowanych na urzeczywistnienie celów audytu oraz powiązania systemów motywacyjnych z realizacją priorytetów komórki audytu. Wysoko wykwalifikowani pracownicy, zmotywowani do zgłaszania innowacyjnych pomysłów, mogą tworzyć i wprowadzać nowe rozwiązania we wszystkich obszarach funkcjonowania audytu.

Ograniczenie liczby realizacji błędnych zamówień oraz skracanie czasu ich wykonania jest uzależnione nie tylko od kwalifikacji pracowników, ale także od ich dostępu do nowoczesnych technologii informatycznych. Zwiększenie dostępu pracowników do nowoczesnych technologii informatycznych pozwala bowiem usprawniać bądź wprowadzać nowoczesne systemy realizacji zamówień oraz rozwijać kanały dystrybucji przez wprowadzenie sprzedaży internetowej.

Audyt wewnętrzny, oceniając działanie systemu kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, może dokonać zmian w jej funkcjonowaniu. Niemniej jednak w przeciwieństwie do kontroli zarządczej koncentruje się wyłącznie na mankamentach systemu, a nie na konkretnych indywidualnych przypadkach popełnienia błędu. Stąd też jest użytecznym instrumentem kontroli dla Ministra Finansów, którego zadaniem jest koordynacja i nadzór nad audytem wewnętrznym. Kierownicy jednostek określonych w ustawie o finansach publicznych do końca stycznia każdego roku przekazują informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim. Ponadto upublicznione w internecie raporty z audytu wewnętrznego mogą być źródłem wskazówek prawidłowych rozwiązań w przypadku problemów związanych z funkcjonowaniem podobnych jednostek.

Uwagi końcowe

Audyt wewnętrzny stale nadzoruje mechanizmy kontroli zarządczej, ocenia je, identyfikuje słabe punkty i wskazuje możliwości naprawcze. Jak wynika z rozważań, zaproponowana w artykule zbilansowana karta wyników może stanowić podstawę do budowy systemu umożliwiającego ocenę sprawności funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych. W proponowanym rozwiązaniu oprócz typowych dla tej karty perspektyw procesów wewnętrznych oraz innowacji i rozwoju wprowadzono perspektywę organizacji komórki audytu wewnętrznego oraz oddzielne perspektywy dla interesariuszy (klientów) zewnętrznych i wewnętrznych. Dodatkowo dla poszczególnych perspektyw zidentyfikowano cele ogólne i szczegółowe, a także mierniki dokonań oraz przykładowe działania umożliwiające realizację wyznaczonych zamierzeń. Zaproponowane rozwiązanie może stanowić punkt wyjścia do opracowanie kompleksowego modelu pomiaru dokonań audytu wewnętrznego w zobligowanych do jego prowadzenia jednostkach sektora finansów publicznych.

Literatura

- Anderson, U., Koonce, L., Marchant, G. (1991). *A Model of Audit Judgement: Cognition in a Professional Context*. W: L.A. Ponemon, D.R. Gabhart (red.), *Auditing: Advances in Behavioral Research*. New York, NY: Springer-Verlag.
- Archie, T. (2009). *A Essentials: An Internal Audit Operations Manual*. The IIA Research Foundation.
- Friego, M. (2002). *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments*. Altamonte Springs, FL: The IIA Research Foundation.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2007). *Strategiczna karta wyników*. Warszawa: PWN.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2010). *Wdrażanie strategii dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej*. Warszawa: PWN.
- Nadolna, B. (2013). Zadanie audytowe w środowisku kontroli zarządczej. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej* (s. 209–257). Warszawa: Difin.
- Nita, B. (2008). *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwa*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Raaum, R., Morgan, S. (2009). *Performance Auditing: A Measurement Approach*. The IIA Research Foundation.
- Strąk, T. (2012). *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*. Warszawa: Difin.
- Szczepankiewicz, E.I., Simon, K. (2011). Kierunki profesjonalizacji zawodu audytora wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce i Wielkiej Brytanii. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 669, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 42, 195–205.
- Szymańska, H. (2013). Organizacja działu audytu wewnętrznego. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej* (s. 283–306). Warszawa: Difin.
- Świerk, J. (2009). *Mapa strategii i strategiczna karta wyników w planowaniu działań przedsiębiorstwa. Studium teoretyczno-empiryczne*. Lublin: Wyd. UMCS.

BALANCED SCORECARD AS A INSTRUMENT FOR ASSESSMENT OF THE INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR UNITS

Abstract: *Purpose* – The article aims at presenting the concept of using BSC as a tool to measure the performance of the internal audit in the public finance sector units.

Research methodology – Article written based on the literature, where the used method of analysis of sources.

Findings – The article presents the model solutions for measuring achievements used to evaluate the functioning of the internal audit.

Originality/value – The proposal BSC model for the evaluation of the functioning of the internal audit is a original solution.

Keywords: performance management, Balanced Scorecard, internal audit, public sector organizations

Cytowanie

Nadolna, B. (2016). *Balanced scorecard* jako narzędzie oceny dokonań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 333–346. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-29.