

**Uniwersytet Warszawski  
Wydział Zarządzania**

**Mgr Olga Irodenko**

**Audyt wewnętrzny jako narzędzie poprawy  
efektywności jednostek administracji rządowej  
w Polsce**

**Praca doktorska  
na kierunku Finanse**

**Praca wykonana pod kierunkiem**

**dr hab. Marty Postuły**

**Promotor pomocniczy**

**dr Małgorzata Winter**

**Wydział Zarządzania, Uniwersytet Warszawski**

**Katedra Finansów i Rachunkowości**

**Warszawa, grudzień 2018**

## **Spis treści**

<b>Uzasadnienie wyboru tematu .....</b>	<b>3</b>
<b>Cele pracy i przyjęte hipotezy .....</b>	<b>4</b>
<b>Metody badań .....</b>	<b>5</b>
<b>Struktura pracy .....</b>	<b>7</b>
<b>Ustalenia poznawcze .....</b>	<b>10</b>
<b>Podsumowanie .....</b>	<b>21</b>
<b>Bibliografia – wybrane pozycje.....</b>	<b>25</b>
<b>Akty prawne – wybrane pozycje.....</b>	<b>36</b>

## **Uzasadnienie wyboru tematu**

We współczesnych warunkach dynamicznego rozwoju gospodarczego i zmian społeczno-ekonomicznych jednym z podstawowych postulatów kierowanych pod adresem państwa jest efektywne zarządzanie środkami publicznymi oraz skuteczne i efektywne wykonywanie zadań publicznych.

Zagadnienie efektywności i skuteczności w sektorze publicznym wiąże się z wdrażaniem nowoczesnych instrumentów zarządzania w administracji publicznej, m.in.: budżetu zadaniowego, kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego.

Zakres pojęciowy audytu wewnętrznego, zaprezentowany w krajowej i zagranicznej literaturze przedmiotu, sugeruje, że wartość dodana audytu wewnętrznego polega na wspomaganiu organizacji w osiągnięciu określonych zadań. W tym celu należy zbadać, w jakim stopniu audyt wewnętrzny przyczynia się do zwiększenia efektywności realizacji powierzonych zadań publicznych przez jednostki sektora finansów publicznych oraz miarę skuteczności realizacji zadań. W tym zakresie narzędziem pomiaru skuteczności wydatkowania środków publicznych przez określenie celów i mierników na poziomie przypisanych zadań w polskim sektorze publicznym jest budżet zadaniowy.

Istota budżetu zadaniowego w polskiej administracji publicznej polega na zarządzaniu środkami publicznymi przez przypisanie do nich odpowiednich zadań i podzadań służących osiągnięciu określonych rezultatów ich realizacji (celów). Zarządzanie przez cele w sektorze publicznym umożliwia pomiar skuteczności i efektywności wydatkowania środków publicznych, określając miarę osiągnięcia założonych celów (mierników) oraz poniesionych nakładów na ich realizację.

Powstało wiele badań naukowych, które wskazują na efektywność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, skuteczność wdrażania budżetu zadaniowego, jako narzędzia podwyższania efektywności zarządzania środkami publicznymi, oraz wprowadzenia kontroli zarządczej w celu usystematyzowania procesów doskonalenia i usprawnienia działalności organizacji w osiąganiu założonych celów, jednak wpływ audytu wewnętrznego na podwyższanie wydajności jednostek publicznych w ramach usprawnienia realizacji określonych celów nie został dotąd empirycznie potwierdzony.

Stwierdzenie istnienia tej relacji potwierdzi rolę audytu wewnętrznego w podwyższaniu wydajności funkcjonowania oraz przysporzeniu wartości dodanej jednostkom sektora finansów publicznych. W tym celu zostały zidentyfikowane mierniki oceny funkcjonowania audytu

wewnętrznego w polskim sektorze publicznym oraz mierniki wydajności jednostek administracji publicznej (na podstawie wykonania budżetu zadaniowego).

W dysertacji doktorskiej wydajność/efektywność jednostek sektora publicznego jest rozumiana jako zapewnienie realizacji określonych celów w budżecie zadaniowym i jest ona mierzona na podstawie poziomu przypisanych do tych celów mierników.

### **Cele pracy i przyjęte hipotezy**

Głównym celem naukowym pracy jest przedstawienie wpływu audytu wewnętrznego na wydajność jednostek sektora administracji rządowej na podstawie oceny zależności stopnia realizacji zadań publicznych przez urzędy wojewódzkie od wskaźników efektywności audytu wewnętrznego.

**Celem praktycznym** rozprawy jest określenie znaczenia audytu wewnętrznego w celu poprawy wydajności jednostek sektora administracji rządowej.

#### **Cele pomocnicze:**

1. Identyfikacja stanu wiedzy w zakresie badań efektywności audytu wewnętrznego;
2. Określenie kierunku ewolucji roli audytu wewnętrznego i zakresu zadań i funkcji audytu wewnętrznego;
3. Analiza uwarunkowań funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskich jednostkach sektora administracji rządowej (czynniki wewnętrzne);
4. Identyfikacja czynników, które mogą mieć wpływ na efektywność audytu wewnętrznego;
5. Określenie mierników wydajności jednostek sektora administracji rządowej na poziomie budżetu zadaniowego.

W celu osiągnięcia głównego celu badania została sformułowana teza główna:  
**Efektywność audytu wewnętrznego ma dodatni wpływ na wydajność jednostek sektora administracji rządowej.**

Tak sformułowana teza główna wymaga udowodnienia następujących szczegółowych hipotez badawczych:

**Hipoteza 1.** Istnieje statystycznie istotna zależność między miarami skuteczności audytu wewnętrznego a miarami wydajności jednostek sektora administracji rządowej (stopniem realizacji zadań priorytetowych przez urzędy wojewódzkie).

**Hipoteza 2.** Istnieje statystycznie istotna zależność między miarami jakości audytu wewnętrznego a miarami wydajności jednostek sektora administracji rządowej (stopniem realizacji zadań priorytetowych przez urzędy wojewódzkie).

**Hipoteza 3.** Istnieje statystycznie istotna zależność między miarami wartości dodanej audytu wewnętrznego a miarami wydajności jednostek sektora administracji rządowej (stopniem realizacji zadań priorytetowych przez urzędy wojewódzkie).

**Hipoteza 4.** Efektywne planowanie zadań audytowych ma pozytywny wpływ na realizację zadań publicznych.

**Hipoteza 5.** Na wydajność działalności urzędów wojewódzkich nie ma wpływu liczba wydanych zaleceń, tylko efekty ich oddziaływania.

**Hipoteza 6.** Efektywność audytu wewnętrznego ma dodatni wpływ na realizację podstawowych funkcji państwa przez urzędy wojewódzkie.

**Hipoteza 7.** Wskaźniki efektywności audytu wewnętrznego mają tendencję do wzrostu w ciągu ostatnich 8 lat (2009–2017).

Weryfikacja powyższych hipotez badawczych oraz realizacja podstawowego celu pracy doktorskiej nastąpiły w drodze pogłębionych studiów literaturowych oraz obowiązujących uregulowań prawnych, badań empirycznych, analiz statystycznych i opisowych posiadanych danych.

## **Metody badań**

W założeniach metodycznych pracy badawczej przyjęto, że badaniu będą podlegać wszystkie urzędy wojewódzkie za lata 2009–2017. W efekcie badań pozyskano dane w zakresie realizacji planu audytu wewnętrznego dla wszystkich województw za lata 2009–2017 i w zakresie realizacji budżetu zadaniowego dla wszystkich województw za lata 2012–2017. Dla województwa Kujawsko-Pomorskiego za 2014 rok uzyskano niewypełniony formularz informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym. Dla Lubelskiego Urzędu Wojewódzkiego nie otrzymano informacji o realizacji planu finansowego w układzie zadaniowym za 2017 rok.

Przyjęty zakres czasowy determinują regulacje prawne, a mianowicie od 2009 roku po raz pierwszy były składane Informacje o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego, a od 2012 roku Informacje o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym.

Dane empiryczne na potrzeby badania zostały przekazane na nośniku CD przez Ministerstwo Finansów. Dane pochodzą z dwóch źródeł:

1. Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego wszystkich urzędów wojewódzkich za lata 2009–2017 w formie załącznika do Komunikatu Ministra Finansów określającego wzór Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego na każdy rok, które kierownicy jednostek są zobowiązani do przedstawienia Ministrowi Finansów zgodnie z art. 295 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.
2. Informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym za lata 2012–2017 zgodnie z ustalonym katalogiem funkcji, zadań, podzadań i działań oraz celów i mierników dla poszczególnych urzędów wojewódzkich w formie aneksu tabelarycznego ustalonego przez Departament Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym.

Na całość projektu badawczego składały się studia literaturowe, badania empiryczne, analizy statystyczne i opisowe posiadanych danych. Badania teoretyczne zostały przeprowadzone w celu rozpoznania podstaw teoretycznych badań nad efektywnością audytu wewnętrznego oraz podejść do pomiaru wskaźników efektywności audytu wewnętrznego. Przeanalizowano modele budżetowania zadaniowego w Polsce i na świecie, sięgnięto do czołowych koncepcji teoretycznych poprawy efektywności zarządzania finansami publicznymi. Ponadto przestudiowano międzynarodowe doświadczenie w zakresie zmian zachodzących w zarządzaniu w sektorze publicznym w zakresie budżetowania zadaniowego i audytu wewnętrznego.

Część empiryczna, która została przedstawiona w następnych podrozdziałach pracy, powstała na podstawie wyników badań pochodzących z analizy wskaźników efektywności audytu wewnętrznego oraz wskaźników realizacji zadań publicznych przez urzędy wojewódzkie. Na potrzeby przeprowadzenia analiz statystycznych posłużono się następującymi programami komputerowymi: Microsoft Excel oraz SPSS 23 (program do obliczeń statystycznych). Zależność między wskaźnikami efektywności audytu wewnętrznego i przypisanych wag do ich wartości oraz między wskaźnikami realizacji planu finansowego w układzie zadaniowym na poziomie zadań została wyznaczona na podstawie współczynnika korelacji rang Spearmana. W przypadku danych mierzonych za pomocą skal nominalnych wykonano test U-Manna Whitneya. Przyjęte założenia metodyczne podyktowane zostały tym, że badane zmienne objaśniające (wskaźniki efektywności audytu wewnętrznego) i objaśniane (wskaźniki wykonania budżetu zadaniowego na poziomie zadań) nie spełniają założeń testów parametrycznych, takich jak normalność rozkładu oraz ilościowy charakter analizowanych zmiennych. Obserwacje zmiennych niezależnych (efektywność audytu wewnętrznego) przyjmują nietypowe wartości i zostały określone na podstawie przypisanej wagi. Zastosowane

narzędzia statystyczne opierają się na porównywaniu rangowym, co najlepiej charakteryzuje zależności między zmiennymi efektywności audytu wewnętrznego a zmiennymi realizacji budżetu zadaniowego, które nie mają rozkładu normalnego, a wartości niektórych wskaźników mają charakter jakościowy, jak np. wskaźnik „Czy została dokonana samoocena w roku sprawozdawczym?” – wartością wskaźnika jest odpowiedź „tak” lub „nie”.

## **Struktura pracy**

Opracowanie składa się ze wstępu, czterech rozdziałów i podsumowania. Dwa pierwsze rozdziały mają charakter teoretyczny, trzeci – metodyczny, a ostatni – empiryczny.

Rozdział pierwszy pracy poświęcono rozpoznaniu podstaw teoretycznych badań nad administracją publiczną w zakresie poprawy efektywności zarządzania środkami publicznymi i podwyższania jakości świadczonych usług publicznych. Przedstawiono ewolucję w podejściu do pomiaru efektywności działalności administracji publicznej, główne postulaty stosowanych koncepcji – Nowego Zarządzania Publicznego (*New Public Management*) oraz Nowego Ładu Publicznego (*New Public Government*). Ponadto przestudiowano międzynarodowe doświadczenia w ramach zmian zachodzących w zarządzaniu w sektorze publicznym w zakresie budżetowania zadaniowego i audytu wewnętrznego. W rozdziale pierwszym określono czynniki efektywnego zarządzania, odwołując się do dotychczasowego dorobku w tej dziedzinie. Przedstawiono też instrumenty efektywnego zarządzania w administracji publicznej, takie jak: audyt wewnętrzny i budżet zadaniowy oraz ich genezę i rozwój na tle dorobku nauk o zarządzaniu.

W rozdziale drugim zawarto opis podstaw metodologicznych badań nad efektywnością audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym. W tej części pracy skoncentrowano się na istocie i funkcjach pomiaru funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. W pierwszej części rozdziału przedstawiono wyniki międzynarodowego projektu badawczego *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK)* w ramach analizy stosowanych mierników skuteczności funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i głównych kierunków zmian roli audytora w sektorze publicznym. Scharakteryzowano główne ryzyka i zagrożenia sprawnego funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w porównaniu do sektora prywatnego, przedstawiono współczesne narzędzia analizy danych w celu usprawnienia pomiaru wyników działań audytorów wewnętrznych w ramach stosowania międzynarodowych standardów audytu wewnętrznego. Ponadto w tej części zawarto rozważania na temat głównej roli audytu wewnętrznego w podwyższaniu wydajności jednostek sektora publicznego. W rozdziale tym

podjęto także próbę określenia głównych czynników mających wpływ na efektywność audytu wewnętrznego, odwołując się do międzynarodowych badań w tym zakresie. W ostatniej części rozdziału przedstawiono główne modele i narzędzia pomiaru efektywności audytu wewnętrznego stosowane w polskim sektorze publicznym na tle doświadczeń międzynarodowych.

Aby osiągnąć cel główny rozprawy doktorskiej, niezbędna jest również analiza stosowanych metod pomiaru efektywności w polskiej administracji publicznej. Rozważania te zawarto w rozdziale trzecim opracowania. W pierwszej części rozdziału skupiono się na przedstawieniu istoty budżetu zadaniowego jako narzędzia pomiaru efektywności w polskim sektorze publicznym. Zaprezentowano główne etapy rozwoju metodologii budżetu zadaniowego w Polsce, koncepcję struktury zadaniowej, podstawy prawne prac wdrożeniowych pod kątem wprowadzenia udoskonaleń w kierunku usprawnienia pomiaru wydajności jednostek administracji publicznej. Przedstawiono również stosowane narzędzia pomiaru skuteczności realizacji budżetu zadaniowego w polskim sektorze publicznym na tle doświadczeń międzynarodowych. Kolejną część rozdziału poświęcono roli audytu wewnętrznego jako narzędzia poprawy efektywności zarządzania w polskim sektorze publicznym. Zmiany w postrzeganiu audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej oraz ich wpływ na rozszerzenie jego zakresu i roli w systemie zarządzania publicznego zaprezentowano przez pryzmat zakresu pojęciowego w regulacjach prawnych, wprowadzenia nowych instrumentów i narzędzi pomiaru efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz zmian metodologii planowania, dokumentowania i przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach publicznych. W ostatniej części rozdziału trzeciego zawarto metody pomiaru efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz budżetu zadaniowego w urzędach wojewódzkich. W tej części opisano regulacje i rozwiązania wewnętrzne wprowadzone przez urzędy wojewódzkie w ramach pomiaru efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz realizacji budżetu zadaniowego. Dokonano analizy stosowanych rozwiązań w celu przełożenia tych wyników na dalsze badania empiryczne przedstawione w rozdziale czwartym.

Zdefiniowane w dwóch pierwszych rozdziałach pojęcia efektywności audytu wewnętrznego oraz mierniki jego pomiaru w sektorze publicznym, a także metody pomiaru skuteczności realizacji budżetu zadaniowego na tle dorobku badań krajowych i międzynarodowych stanowią podstawę teoretyczną zawartych w rozdziale czwartym wyników badań w zakresie wpływu efektywności audytu wewnętrznego na wydajność jednostek administracji rządowej w Polsce. Z kolei przedstawione w rozdziale trzecim metody pomiaru



efektywności audytu wewnętrznego i budżetu zadaniowego w polskim sektorze publicznym oraz stosowane rozwiązania wewnętrzne w tym zakresie w ramach urzędów wojewódzkich stanowią punkt wyjścia do przeprowadzenia badań empirycznych przedstawionych w rozdziale czwartym.

W pierwszej części ostatniego, czwartego rozdziału dokonano analizę jakościową i ilościową urzędów wojewódzkich w celu prezentacji charakterystyk badanej populacji w świetle spójności w zakresie wykonywanych zadań publicznych, porównywalności klasyfikacji zadaniowej, zasad definiowania celów i mierników w układzie zadaniowym, jednolitej nomenklatury stosowanej do prezentacji wydatków w układzie zadaniowym. W rozdziale tym przedstawiono także podstawy prawne, które potwierdzają spójne ramy formalnego zobowiązania urzędów wojewódzkich do budżetowania zadaniowego oraz przeprowadzenia audytu wewnętrznego w ramach swojej działalności w strukturze jednostek sektora finansów publicznych w Polsce.

W podrozdziale 4.1.2 pt. *Analiza jakościowa urzędów wojewódzkich* przedstawiono istotność badanej populacji w realizacji zadań publicznych państwa. Urzędy wojewódzkie wykonują od 2016 roku 19 funkcji (do 2016 roku 18) z 22 określonych funkcji państwa oraz ponad 60% ogólnej liczby określonych przez państwo zadań publicznych. Analiza realizowanych zadań przez urzędy wojewódzkie w ramach poszczególnych funkcji państwa pozwoliła na zidentyfikowanie istotnych obszarów działalności urzędów wojewódzkich wykonywanych w układzie zadaniowym, co umożliwiło dokonanie badań w ramach wpływu wskaźników efektywności audytu wewnętrznego na realizację kluczowych obszarów działalności urzędów wojewódzkich, określonych na poziomie zadań w ogólnej strukturze budżetu zadaniowego.

W kolejnej części rozdziału czwartego przedstawiono wyniki badań w zakresie oceny efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich oraz analizę zależnościową wskaźników efektywności za lata 2009–2017. Ponadto w rozdziale tym zawarto opis zastosowanych mierników i skal pomiarowych w celu dokonania badań efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego. W rozdziale tym znajduje się też opis metodyki badania empirycznego oraz zastosowane metody i narzędzia badawcze. Ostatnią część rozdziału czwartego poświęcono przedstawieniu rezultatów pomiaru wpływu efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego na wydajność urzędów wojewódzkich. Omówiono w nim również istotne zależności statystyczne między miarami efektywności audytu wewnętrznego a poziomem realizacji zadań priorytetowych państwa przez urzędy wojewódzkie

oraz wskazano na istotne niedociągnięcia wymagające poprawy w zakresie podniesienia efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

Podsumowanie pracy zawiera odpowiedź na sformułowaną tezę główną pracy, dotyczącą pozytywnego wpływu efektywności audytu wewnętrznego na wydajność jednostek administracji rządowej w Polsce, jak również ocenę postawionych hipotez badawczych. Przedstawiono główne wnioski i wyniki badań empirycznych, również określono rekomendacje w kierunku podnoszenia efektywności pracy audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym.

## Ustalenia poznawcze

W celu osiągnięcia głównego celu badania opracowano szereg wskaźników, które posłużyły weryfikacji hipotez badawczych postawionych w pracy.

Pomiar efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich został dokonany na podstawie wskaźników wyodrębnionych na podstawie studiów literaturowych, raportów rocznych Ministerstwa Finansów dotyczących oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych oraz Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego przez urzędy wojewódzkie za lata 2009–2017.

W tabeli 1 została przedstawiona analiza wskaźników pomiaru efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich za lata 2009–2017, przedstawionych w trzech grupach, które określają zmienne: 1) skuteczności audytu wewnętrznego, 2) wartości dodanej audytu wewnętrznego oraz 3) jakości audytu wewnętrznego. W celu określenia skal pomiarowych poszczególnych wskaźników została zastosowana 5-stopniowa skala Likerta. Dla określenia wag i charakterystyk wskaźników w ramach poszczególnych skal pomiarowych zostało zastosowane podejście autorskie na podstawie analizy populacji, rozkładu zmiennych, wytycznych krajowych Ministerstwa Finansów, standardów międzynarodowych IIA oraz studiów literaturowych w zakresie pomiaru efektywności audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

**Tabela 1. Charakterystyka wskaźników pomiaru efektywności audytu wewnętrznego z opisem przyjętych skal pomiarowych**

Wskaźnik	Symbol	Opis wskaźnika i skal pomiarowych
<b>Wskaźniki skuteczności audytu wewnętrznego</b>		
Czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z czynnościami audytowymi w ogólnym budżecie czasu	X1	Wskaźnik odzwierciedla udział procentowy osobodni wykorzystanych na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego, mierzony jako iloraz sumy czterech zmiennych – stosunku czasu przeznaczonego na przeprowadzenie:

		<p>1) zadań zapewniających, 2) czynności doradczych, 3) czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń oraz czynności sprawdzających, 4) czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej w stosunku do łącznego, planowanego budżetu czasu KAW.</p> <p>Wskaźnik mierzony jest w 5-stopniowej skali Likerta, gdzie wartości oznaczają: 1 – że działalność KAW jest nieefektywna i średni czas komórki audytu wewnętrznego bezpośrednio związany z czynnościami audytu stanowi poniżej 30%, 2 – że działalność KAW jest mało efektywna, a średnia suma osobodni wykorzystanych bezpośrednio na czynności audytowe jest &lt; 40%, 3 – że działalność KAW nie jest wystarczająco efektywna, a poziom osobodni związanych z wykonaniem czynności audytowych wynosi od 40% do 60%; 4 – że efektywność funkcjonowania KAW wymaga doskonalenia, a poziom wskaźnika stanowi od 60% do 69%, 5 – oznacza, że działalności komórki audytu wewnętrznego jest efektywna, a wskaźnik czasu na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego jest &gt; 70%. Efektywny czas audytu na poziomie wyższym niż 70% jest rekomendowanym wskaźnikiem dla jednostek sektora finansów publicznych przez Ministerstwo Finansów.</p>
Wykonanie budżetu czasu pracy na planowanie i sprawozdawczość	X1.1	<p>Wskaźnik wyraża poziom wykonania budżetu czasu pracy na czynności związane z planowaniem i sprawozdawczością, w tym: przygotowanie rocznego planu, uzgodnienie z kierownikiem jednostki zakresu realizacji planu audytu, opracowanie sprawozdania z wykonania planu, informacji o realizacji zadań z zakresu audytu. Liczony jako iloraz wykorzystanych osobodni na planowanie i sprawozdawczość i planowanej liczby osobodni. Wskaźnik mierzony jest w 5-stopniowej skali Likerta, gdzie 1 – wartość wskaźnika przybiera wartość &lt; 52% i jest nieefektywny; 2 – od 53% do 64% i jest mało efektywny; 3 – od 65% do 76% i nie jest wystarczająco efektywny; 4 od 77% do 88% i wymaga doskonalenia; 5 – stopień realizacji planu audytu w zakresie planowania i sprawozdawczości jest &gt; 89% i jest efektywny.</p>
Wykonanie budżetu czasu pracy na zadania zapewniające	X1.2	<p>Wskaźnik wyraża stopień realizacji planu audytu w zakresie wykorzystanej liczby osobodni na zadania zapewniające. Liczony jako iloraz wykorzystanych osobodni na czynności zapewniające i planowanej liczby osobodni. Wskaźnik mierzony jest w 5-stopniowej skali Likerta, gdzie 1 – wartość wskaźnika przybiera wartość &lt; 28% i jest nieefektywny; 2 – od 29% do 46% i jest mało efektywny; 3 – od 47% do 64% i nie jest wystarczająco efektywny; 4 od 65% do 82% i wymaga doskonalenia; 5 – stopień realizacji planu audytu w zakresie planowania i sprawozdawczości jest &gt; 83% i jest efektywny.</p>
Stopień realizacji planu audytu w zakresie wykonania liczby zadań zapewniających	X2	<p>Wskaźnik wyraża stopień wykonania zaplanowanych zadań zapewniających zrealizowanych i zakończonych w roku kalendarzowym w stosunku do wszystkich zaplanowanych zadań zapewniających, w tym zleconych.</p> <p>W celu pomiaru wskaźnika analizie zostały poddane wszystkie zadania zapewniające rozpoczęte i zakończone w roku kalendarzowym, z wyłączeniem zadań zapewniających kontynuowanych z lat poprzednich oraz rozpoczętych, a nie zakończonych w roku kalendarzowym. Wskaźnik powstał jako stosunek liczby zrealizowanych zadań zapewniających do wszystkich zadań zapewniających ujętych w rocznym planie audytu.</p> <p>Zmienna jest mierzona w 5-stopniowej skali Likerta, gdzie skrajnie wartości oznaczają: 1 – wartość wskaźnika przybiera wartość &lt;</p>

		20% i jest nieefektywna; 5 – stopień realizacji planu audytu w zakresie zadań zapewniających jest > 80%.
Stosunek liczby obszarów ryzyka w których zakończono zadania audytowe do liczby zidentyfikowanych ryzyk na etapie planowania	X3	Wskaźnik informujący, jaki jest stopień zbadanych obszarów ryzyka, gdzie są zakończone zadania zapewniające w stosunku do łącznej liczby obszarów ryzyka, zidentyfikowanych na etapie sporządzenia rocznego planu audytu. Zmienna ta jest mierzona w 5-stopniowej skali Likerta. Z analizy rozkładu zmiennych (n = 143) wynika, że najniższy poziom wartości wskaźnika lata 2012–2017 kształtuje się na poziomie od 0 do 10%, gdzie występuje aż 37% badanej populacji. Na poziomie 100% występuje tylko jedna obserwacja, trzy obserwacje przybierają wartości od 50% do 60%. Dla obserwacji na poziomie > 50% została przyporządkowana skala 5 – oznacza, że działalność KAW jest efektywna. Dla pozostałych obserwacji zastosowano narzędzie skali Likerta.
Cykl audytu	X4	Czas wyrażony w latach, w którym przy niezmiennych zasobach osobowych komórki audytu wewnętrznego zostały przeprowadzone zadania zapewniające we wszystkich obszarach ryzyka. Oblicza się jako iloraz wszystkich obszarów ryzyka oraz liczby obszarów ryzyka wyznaczonych do przeprowadzenia zadań zapewniających w roku następnym. Wskaźnik będzie mierzony na podstawie 5-stopniowej skali Likerta. Rozkład zmiennych (n = 93) przedstawia się następująco: 1 obserwacja na poziomie 92 lat i 30 lat, dla których została nadana waga na poziomie 1. Wszystkie wskaźniki od 1 roku do 4 lat będą przedstawiać grupę z przypisaną wartością wagi na poziomie 5 (na podstawie wytycznych Ministerstwa Finansów do przeprowadzenia samooceny komórek audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych). Pozostałe obserwacje zostały podzielone według 5-stopniowej skali Likerta, gdzie 4 oznacza, że cykl audytu wynosi od 4 do 11 lat, 3 – cykl audytu od 12 do 19 lat, 2 – od 20 do 26 lat.
Wykonanie budżetu czasu pracy na urlopy i inne nieobecności	X5	Wskaźnik odzwierciedla stopień realizacji budżetu pracowników komórki audytu wewnętrznego w zakresie urlopów oraz innych nieobecności. Wartość wskaźnika ma charakter ujemny: wzrost wskaźnika powoduje zmniejszenie wartości zmiennych objaśnianych. Wskaźnik jest mierzony w 5-stopniowej skali Likerta, gdzie 1 oznacza, że działalność KAW jest nieefektywna, a wartość wskaźnika przekracza 300%, 5 oznacza efektywną działalność audytu wewnętrznego.
<b>Wartość dodana audytu wewnętrznego</b>		
Stopień akceptacji zaleceń wynikających z przeprowadzonych zadań audytowych	X6	Wskaźnik wyraża stopień zasadności wydawanych zaleceń wynikających z przeprowadzonych audytów wewnętrznych oraz akceptacji tych zaleceń przez kierownictwo jednostki audytowanej. Wskaźnik jest liczony jako iloraz sumy zaakceptowanych zaleceń przez kierownika jednostki audytowanej lub kierownika jednostki i sumy wydanych zaleceń. Wskaźnik mierzony w 5-stopniowej skali Likerta, gdzie 1 oznacza, że audyt wewnętrzny nie przysparza wartości dodanej dla jednostki audytowanej, 2 – że audyt wewnętrzny nie ma korzystnego wpływu na działalność jednostki audytowanej, 3 – że tworzy minimalną wartość dodaną w nielicznych obszarach, 4 – że tworzy wartość dodaną, 5 – wartość dodaną działań audytu wewnętrznego przysparza wartość dodaną organizacji na bardzo istotnym poziomie.

Czy były przeprowadzane czynności doradcze w roku kalendarzowym?	X7	Wskaźnik jest mierzony w skali nominalnej, gdzie 0 oznacza, że nie były przeprowadzone czynności doradcze, 1 oznacza, że były przeprowadzone czynności doradcze. Przeprowadzenie czynności doradczych jest jednym z głównych zadań audytu wewnętrznego, przynoszących wartość dodaną oraz usprawniających funkcjonowanie organizacji. Zastosowany zostanie test t-studenta do pomiaru zależności między wartością wskaźnika „czy były przeprowadzane czynności doradcze” a zmiennymi objaśnianymi.
Wykonanie budżetu czasu pracy na czynności doradcze	X7.1	Wskaźnik wyraża stopień realizacji zaplanowanej liczby osobodni na czynności doradcze ujęte w planie audytu. Liczony jako iloraz wykorzystanych osobodni na czynności doradcze i planowanej liczby osobodni. Wskaźnik jest mierzony w 5-stopniowej skali Likerta, gdzie 1 – wartość wskaźnika przybiera wartość < 52% i jest nieefektywny; 2 – od 53% do 64% i jest mało efektywny; 3 – od 65% do 76% i nie jest wystarczająco efektywny; 4 od 77% do 88% i wymaga doskonalenia; 5 – stopień realizacji planu audytu w zakresie czynności doradczych jest > 89% i jest efektywny.
Czy były przeprowadzane czynności sprawdzające?	X8	Wskaźnik wyraża aktywność komórek audytu wewnętrznego w zakresie przeprowadzania czynności sprawdzających w ramach wykonania zadań audytowych. Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu czynności sprawdzające służą ocenie skuteczności działań (w jakim stopniu wydane zalecenia zminimalizowały określone ryzyka w organizacji i przyniosły wartość dodaną) na podstawie wydanych zaleceń audytowych. W trakcie czynności sprawdzających jest dokonywana ocena skuteczności zrealizowanych zaleceń. Wskaźnik jest mierzony w skali nominalnej, gdzie 1 oznacza, że były przeprowadzone czynności sprawdzające, 0 – nie zostały przeprowadzone czynności sprawdzające.
Wykonanie budżetu czasu pracy na czynności sprawdzające	X8.1	Wskaźnik jest liczony jako iloraz wykorzystanej i planowanej liczby osobodni na czynności sprawdzające. Jest mierzony na podstawie 5-stopniowej skali Likerta, gdzie do wartości wskaźnika są przypisane wagi: 1 – wartość wskaźnika na poziomie < 24%, co oznacza, że czas poświęcony na czynności sprawdzające jest nieefektywny; 2 – od 25% do 43% – mało efektywny; 3 – od 44% do 62% – efektywność nie jest wystarczająca; 4 – od 63% do 81% efektywność wymaga doskonalenia; 5 – powyżej 82% czas poświęcony na czynności sprawdzające jest efektywny zgodnie z planowanym budżetem
<b>Jakość audytu wewnętrznego</b> – rozpatrywana jest przez pryzmat spełnienia wymogów standardów audytu wewnętrznego w zakresie realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości (standard 1300). Standardy 1310, 1311 i 1312 doprecyzowują treść standardu 1300.		
Wykonanie planu audytu w zakresie godzin poświęconych na szkolenia i podnoszenie kwalifikacji zawodowych	X9	Wskaźnik wyraża stopień realizacji planu audytu wewnętrznego w zakresie godzin poświęconych na rozwój zawodowy oraz na szkolenia. Wskaźnik jest liczony jako iloraz sumy osobodni wykorzystanych w skali roku na szkolenia i podnoszenie kwalifikacji zawodowych i zaplanowanej liczby osobodni na szkolenia. Wskaźnik jest mierzony na podstawie 5-stopniowej skali Likerta, gdzie 1 oznacza, że w komórce audytu wewnętrznego nie dba się o podnoszenie jakości audytu wewnętrznego, 2 – że w KAW nie wystarczająco dba się o podnoszenie jakości usług audytu wewnętrznego, 3 – że w KAW dba o podnoszenie jakości audytu na umiarkowanym poziomie, 4 – podnoszenie jakości audytu na wystarczającym poziomie, 5 na wysokim poziomie. Analiza obserwacji wykazała wartości, które przekraczają 100% realizacji budżetu, jednak nie ma to negatywnego wpływu na stopień realizacji budżetu komórki audytu wewnętrznego. Urzędy wojewódzkie, gdzie zostało poświęconych więcej godzin na szkolenia niż zaplanowano, nie miały przekroczonego budżetu

		ogólnego. Dla obserwacji przekraczających realizację budżetu został przyjęty najwyższy poziom skali 5.
Czy została przeprowadzona samoocena w roku badawczym?	X10	Wskaźnik wyraża aktywność komórek audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich w zakresie przeprowadzenia samooceny. Treść standardu 1311 wskazuje, że okresowa samoocena jest przeprowadzana w celu określenia zgodności funkcjonowania audytu wewnętrznego z Definicją audytu, Standardami IIA oraz oceny stosowania Kodeksu etyki. Wytoczne Ministerstwa Finansów podkreślają, że celem dokonania samooceny jest zapewnienie jakości pracy audytu. Wskaźnik jest mierzony na podstawie skali nominalnej, gdzie 1 oznacza, że została przeprowadzona samoocena w roku kalendarzowym, 0 – że nie została przeprowadzona samoocena w roku. W celu analizy zależności zmiennych objaśnianych od zmiennej „Czy została przeprowadzona samoocena w roku badawczym” zostanie zastosowany test t-studenta.
Czy została przeprowadzona ocena zewnętrzna w rozumieniu Standardu 1312?	X11	Wskaźnik wyraża ustosunkowanie się urzędów wojewódzkich do wymogów standardu 1312, zgodnie z którym co najmniej raz na 5 lat powinna zostać przeprowadzona ocena przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji jakości audytu wewnętrznego. Ocena zewnętrzna jest podstawowym źródłem informacji dla kierownika jednostki co do zgodności prowadzonego w jednostce audytu wewnętrznego z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Wskaźnik jest mierzony na podstawie skali nominalnej, gdzie 1 oznacza, że została przeprowadzona ocena zewnętrzna w ciągu ostatnich 5 lat, 0 – że nie została przeprowadzona samoocena w ciągu ostatnich 5 lat. W celu analizy zależności zmiennych objaśnianych od zmiennej „Czy została przeprowadzona ocena zewnętrzna w rozumieniu standardu 1312?” zostanie zastosowany test t-studenta.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego urzędów wojewódzkich oraz raportów z oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Przedstawione w opracowaniu wyniki badań empirycznych pozwoliły na sprawdzenie wszystkich postawionych hipotez badawczych. Tylko jedna hipoteza badawcza nie znalazła potwierdzenia w danych empirycznych.

W celu udowodnienia tezy głównej pracy oraz prawidłowości hipotez 1-3 została dokonana analiza zależności między wskaźnikami efektywności audytu wewnętrznego oraz wskaźnikami realizacji planu finansowego w układzie zadaniowym na poziomie zadań publicznych (priorytetowych) na podstawie współczynnika korelacji rang Spearmana.

W tabeli 2 zostały przedstawione wartości współczynników korelacji rang Spearmana ( $r_s$ ) dla wskaźników efektywności audytu wewnętrznego i zadań priorytetowych państwa, przypisanych do urzędów wojewódzkich.

**Tabela 2. Wartości współczynników korelacji rang Spearmana ( $r_s$ ) dla wskaźników efektywności audytu wewnętrznego i zadań priorytetowych**

Lp.	Nazwa zadania priorytetowego na 2017 rok i dwa kolejne lata (numeracja odpowiada strukturze w budżecie zadaniowym)	Wskaźnik efektywności audytu wewnętrznego, gdzie występuje korelacja	Współczynnik korelacji Spearmana, ( $r_s$ )
1.	2.5. W Bezpieczeństwo granicy zewnętrznej UE i terytorium RP (do 2016 roku – Ochrona granicy państwowej, kontrola ruchu granicznego i zarządzanie migracjami)	X8.1. Wykonanie budżetu czasu pracy na czynności sprawdzające	0,254 (waga), n = 73
2.	3.1. W Oświata i wychowanie	X8.1. Wykonanie budżetu czasu pracy na czynności sprawdzające	-0,343, n = 48
3.	5.1. W Gospodarowanie mieniem Skarbu Państwa i ochrona interesów Skarbu Państwa	X1. Czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z czynnościami audytowymi w ogólnym budżecie czasu	0,237, n = 93
		X10. Czy została przeprowadzona samoocena w roku badawczym?	0,239 (waga), n = 93
4.	7.1. W Budownictwo i mieszkalnictwo (w poprzednich latach „Nadzór budowlany” oraz „Zagospodarowanie przestrzenne i gospodarka nieruchomościami”)	X11. Czy została przeprowadzona ocena zewnętrzna w rozumieniu standardu 1312?	0,219 (waga), n = 91
5.	9.1. W Ochrona i popularyzacja dziedzictwa i tożsamości narodowej w kraju i za granicą	X2. Stopień realizacji planu audytu w zakresie wykonania liczby zadań zapewniających	0,348, n = 59 0,331 (waga)
		X9. Wykonanie budżetu w zakresie godzin poświęconych na szkolenia	0,340 0,398 (waga), n = 59
6.	11.4. W Gotowość struktur administracyjno-gospodarczych kraju do obrony państwa	X11. Czy została przeprowadzona ocena zewnętrzna w rozumieniu standardu 1312 waga?	0,308 (waga), n = 96
7.	12.1. W System ochrony środowiska i informacji o środowisku (do 2016 roku zadanie „Gospodarka odpadami”, obecne jako podzadanie)	X1. Czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z czynnościami audytowymi w ogólnym budżecie czasu?	0,262, n = 96
8.	13.1. W Pomoc i integracja społeczna (do 2016 roku zadanie Aktywizacja społeczna osób niepełnosprawnych)	X1.1. Wykonanie budżetu czasu pracy na planowanie i sprawozdawczość	0,539 waga, -0,678, n = 16
		X9. Wykonanie budżetu w zakresie godzin poświęconych na szkolenia	0,668 (waga), n = 16
9.	13.4. W Wspieranie zatrudnienia i przeciwdziałanie bezrobociu (do 2016 roku jednym z zadań w tym obszarze występowało: Aktywizacja zawodowa osób niepełnosprawnych, od 2016 roku jako podzadanie)	X1.1. Wykonanie budżetu czasu pracy na planowanie i sprawozdawczość	0,562 (waga), n = 15
		X2. Stopień realizacji planu audytu w zakresie wykonania liczby zadań zapewniających	0,562 (waga), n = 15
10.	19.1. W Transport drogowy i infrastruktura drogowy (do 2016 roku – zadanie Wspieranie transportu drogowego)	X1.3. Wykonanie budżetu czasu pracy na czynności doradcze	0,283 0,239 (waga), n = 79
		X9. Wykonanie budżetu w zakresie godzin poświęconych na szkolenia	0,291, 0,256 (waga), n = 83
11.	20.1. W System opieki zdrowotnej i dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej (dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej)	X1.1. Wykonanie budżetu czasu pracy na planowanie i sprawozdawczość	0,275, n = 94

Zródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Współczynniki korelacji przedstawione w tabeli 2 udowadniają hipotezy 1-3 i mają następujące znaczenie dla efektywności realizacji zadań publicznych:

### **1. Zmienne skuteczności audytu wewnętrznego**

1.1. Efektywny czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z czynnościami audytowymi w ogólnym budżecie czasu powoduje wzrost wskaźnika realizacji zadań priorytetowych: 5.1. Gospodarowanie mieniem Skarbu Państwa i ochrona interesów Skarbu Państwa; 12.1. System ochrony środowiska i informacji o środowisku.

1.2. Efektywny stopień realizacji planu audytu w zakresie wykonania liczby zadań zapewniających ma pozytywny wpływ na wskaźnik realizacji zadania priorytetowego 9.1. Ochrona i popularyzacja dziedzictwa i tożsamości narodowej w kraju i za granicą.

1.3. Efektywne wykonanie budżetu czasu pracy na planowanie i sprawozdawczość powoduje wzrost wskaźnika realizacji zadań priorytetowych: 13.1. Pomoc i integracja społeczna; 13.4. Wspieranie zatrudnienia i przeciwdziałanie bezrobociu; 20.1. System opieki zdrowotnej i dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej.

Przedstawione wyniki świadczą o prawidłowości postawionej **hipotezy 1**, zgodnie z którą istnieje statystycznie istotna zależność między miarami skuteczności audytu wewnętrznego a stopniem realizacji zadań priorytetowych państwa.

### **2. Zmienne wartości dodanej audytu wewnętrznego**

2.1. Efektywne wykonania budżetu czasu pracy na czynności sprawdzające powoduje wzrost wskaźnika realizacji zadania priorytetowego 2.5. Bezpieczeństwo granicy zewnętrznej UE i terytorium RP.

2.2. Nieefektywne wykonanie budżetu czasu pracy na czynności sprawdzające (przekroczenie planowanej liczby osobodni) powoduje zmniejszenie wskaźnika realizacji zadania 3.1. Oświata i wychowanie.

2.3. Efektywne wykonanie budżetu czasu pracy na czynności doradcze pozytywnie wpływa na wskaźnik realizacji zadania priorytetowego 19.1. Transport drogowy i infrastruktura drogowa.

Wyniki opisane powyżej pozwalają potwierdzić prawidłowość **hipotezy 3**, zgodnie z którą istnieje statystycznie istotna zależność między wartością dodaną audytu wewnętrznego a stopniem realizacji zadań priorytetowych państwa.

### **3. Zmienne jakości audytu wewnętrznego**

3.1. Przeprowadzenie samooceny w roku badawczym wpływa na wzrost wskaźnika wykonania zadania priorytetowego 5.1. Gospodarowanie mieniem Skarbu Państwa i ochrona interesów Skarbu Państwa



3.2. Przeprowadzenie oceny zewnętrznej w rozumieniu standardu 1312 ma pozytywny wpływ na realizację zadań priorytetowych: 7.1. Budownictwo i mieszkalnictwo; 11.4. Gotowość struktur administracyjno-gospodarczych kraju do obrony państwa.

3.3. Efektywne wykonanie budżetu w zakresie godzin poświęconych na szkolenia wpływa na wzrost wskaźników realizacji zadań priorytetowych: 9.1. Ochrona i popularyzacja dziedzictwa i tożsamości narodowej w kraju i za granicą; 13.1. Pomoc i integracja społeczna; 19.1. Transport drogowy i infrastruktura drogowa.

Przedstawione wyniki dowodzą prawidłowość **hipotezy 2**, zgodnie z którą istnieje statystycznie istotna zależność między miarami jakości audytu wewnętrznego a miarami realizacji zadań priorytetowych państwa.

W ramach udowodnienia hipotez 4, 5, 7 została dokonana analiza wskaźnikowa oraz analiza korelacji między wskaźnikami efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich.

Przeprowadzone badania pozwoliły ustalić, że występuje rosnący trend wśród większości wskaźników efektywności w komórkach audytu wewnętrznego urzędów wojewódzkich od 2009 do 2017 roku (**hipoteza 7**).

W tabeli 3 przedstawiono syntetyczną analizę średnich poziomów wskaźników charakteryzujących skuteczność audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich za lata 2009–2017.

**Tabela 3. Średni poziom wykonania wskaźników skuteczności audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich za lata 2009–2017**

Rok	Czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z czynnościami audytowymi w ogólnym budżecie czasu	Wykonanie budżetu czasu pracy na planowanie i sprawozdawczość	Wykonanie budżetu czasu pracy na zadania zapewniające	Wykonanie budżetu czasu pracy na urlopy i inne nieobecności	Stosunek liczby obszarów ryzyka w których zakończono zadania zapewniające do liczby zidentyfikowanych na etapie planowania	Stopień realizacji planu audytu w zakresie wykonania liczby zadań zapewniających	Cykl audytu, (w latach)
2009	59%	135%	85%	158%	15%	64%	
2010	57%	125%	72%	142%	13%	73%	
2011	64%		128%	130%	15%	64%	
2012	65%	127%	103%	129%	18%	77%	9,3
2013	69%	94%	90%	134%	13%	61%	14,2
2014	70%	120%	84%	125%	18%	65%	10,0
2015	64%	93%	89%	152%	22%	69%	9,6
2016	71%	106%	100%	143%	16%	59%	8,7
2017	71%	104%	110%	143%	22%	70%	6,3
<b>Średnia</b>	<b>65%</b>	<b>113%</b>	<b>96%</b>	<b>140%</b>	<b>17%</b>	<b>67%</b>	<b>9,7</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego urzędów wojewódzkich za lata 2009–2017.

Wyniki badań poziomu skuteczności audytu wewnętrznego w ramach urzędów wojewódzkich potwierdziły pozytywną dynamikę wzrostu większości wskaźników w latach 2009–2017. Istotną zmianą w zakresie skuteczności funkcjonowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich jest podniesienie poziomu wskaźnika efektywności czasu pracy audytu wewnętrznego, który obejmuje czynności bezpośrednio związane z badaniem audytowym. Przeprowadzone badania potwierdziły wzrostowy trend liczby urzędów wojewódzkich ze wskaźnikiem czasu pracy na poziomie efektywnym na przestrzeni badanego okresu. Średnia wartość wskaźnika efektywnego czasu pracy na poziomie wszystkich urzędów wojewódzkich też ma pozytywną dynamikę. Należy podkreślić pozytywne zjawisko wśród urzędów wojewódzkich w zakresie zmniejszenia cyklu audytu (z 14 lat w 2013 roku do 6 lat w 2017 roku), który odzwierciedla liczbę lat, w przeciągu których istotne obszary działalności jednostki zostaną objęte czynnościami audytowymi. Cykl audytu jest jednym z kluczowych wskaźników działalności komórek audytu wewnętrznego, który też jest uzależniony od właściwego poznania istotnych obszarów działalności jednostki, co usprawnia proces przeprowadzenia audytu.

W ramach miar skuteczności audytu wewnętrznego bardzo istotny wpływ na poziom wydajności jednostek ma wskaźnik, który wyraża poziom realizacji planu audytu na czynności sprawdzające. Wspomniany związek wskazuje na istotną rolę czynności sprawdzających w badaniu audytowym, które polegają na monitorowaniu i weryfikacji wdrożenia zaleceń poaudytowych, w związku z czym zapewnia on skuteczność oddziaływania wyników audytu na usprawnienie działalności jednostki. Wskaźnik wykonania budżetu czasu pracy na planowanie i sprawozdawczość też ma statystycznie istotną zależność ze wskaźnikami poziomu realizacji zadań publicznych, co potwierdza ważność fazy planowania w procesie audytowym. Badania też potwierdziły wpływ efektywności wykonania zadań zapewniających ocenę kontroli zarządczej na poziom wydajności urzędów wojewódzkich, a mianowicie wyższy poziom realizacji liczby planowanych zadań zapewniających ma pozytywny wpływ na realizację priorytetowych zadań publicznych. Z kolei wyniki badań potwierdziły stwierdzenie o tym, że efektywne planowanie zadań audytowych ma pozytywny wpływ na realizację zadań publicznych (**hipoteza 4**).

W trakcie badania nie odnotowano wpływu poziomu akceptacji zaleceń audytowych na wskaźnik realizacji zadań publicznych. Późniejsze wyniki potwierdziły **hipotezę 5**, że na wydajność działalności jednostek nie ma wpływu liczba wydanych zaleceń, tylko efekty ich

oddziaływania. Efekty oddziaływania wydanych zaleceń otrzymuje się w wyniku czynności sprawdzających.

Dynamikę średnich wartości wskaźników wartości dodanej audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich za lata 2009–2017 prezentuje tabela 4.

**Tabela 4. Średnie wartości wskaźników wartości dodanej audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich za lata 2009–2017**

Rok	Wykonanie budżetu czasu pracy na czynności doradcze	Wykonanie budżetu czasu pracy na czynności sprawdzające	Stosunek zaakceptowanych zaleceń poaudytowych do wydanych
2009	152%	99%	95%
2010	166%	78%	83%
2011	149%	0%	100%
2012	117%	93%	96%
2013	160%	88%	97%
2014	237%	123%	92%
2015	120%	91%	99%
2016	206%	75%	97%
2017	90%	86%	97%
<b>Średnia wartość</b>	<b>155%</b>	<b>88%</b>	<b>95%</b>

Zródło: opracowanie własne na podstawie Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego urzędów wojewódzkich za lata 2009–2017.

Analiza wskaźników wartości dodanej audytu wewnętrznego wykazała bardzo wysoki ich poziom i mają one pozytywną tendencję do wzrostu na przestrzeni badanych lat. Zmienne charakteryzujące wartość dodaną audytu wewnętrznego, które odnoszą się do stopnia zaakceptowanych zaleceń poaudytowych przez kierownictwo jednostki oraz wykonania czynności doradczych i sprawdzających, potwierdzają przysporzenie wartości dodanej organizacji. Wartość dodana w tym przypadku będzie postrzegana przez poziom zaufania kierownictwa jednostki do wyników badań audytowych (średni poziom zaakceptowanych zaleceń poaudytowych wynosi ok. 95%) oraz korzystania z czynności doradczych audytorów na stałym poziomie w badanym horyzoncie czasowym. Czynności doradcze w ramach audytu są bardzo ważnym elementem w zakresie wsparcia kierownika jednostki w realizacji celów i zadań oraz usprawnienia funkcjonowania działalności jednostki.

Z zaprezentowanych wyników badań empirycznych w zakresie wpływu wskaźników wartości dodanej na wydajność jednostek administracji rządowej wynika, że poziom realizacji zadań priorytetowych państwa przez urzędy wojewódzkie rośnie wraz ze wzrostem

wskaźników wartości dodanej audytu wewnętrznego. Szczególne znaczenie dla poziomu wydajności mają wskaźniki wykonania czynności sprawdzających i doradczych, co z kolei potwierdza też stwierdzenie, że czynności sprawdzające i doradcze przysparzają wartość dodaną organizacji przez wspieranie kierownika jednostki w realizacji określonych celów oraz monitorowanie skuteczności wdrożenia zaleceń audytowych. Ciekawy jest fakt, że liczba zaakceptowanych zaleceń poaudytowych, która ma bardzo wysoki poziom (około 95%) nie ma wpływu na poziom wydajności jednostek publicznych w zakresie realizacji zadań priorytetowych. Powyższe może wynikać z charakteru wskaźnika, który wyraża miarę liczbową, a nie jakościową. Jakościowym odzwierciedleniem zaakceptowanych zaleceń w wyniku badania audytowego jest poziom oddziaływania w postaci zminimalizowania zidentyfikowanych ryzyk oraz usprawnienia działalności organizacji, które można uzyskać już na poziomie czynności sprawdzających, co też znalazło swoje potwierdzenie w przedstawionych wynikach badań empirycznych.

Wskaźniki jakości audytu wewnętrznego są rozpatrywane przez pryzmat spełnienia wymogów standardów audytu wewnętrznego w zakresie realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości (standard 1300).

W tabeli 5 zostały przedstawione wartości wskaźników jakości audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich za lata 2009–2017.

**Tabela 5. Wartości wskaźników jakości audytu wewnętrznego w latach 2009–2017**

Rok	Średni poziom wykonania budżetu w zakresie godzin na szkolenie	Liczba odpowiedzi „tak” na pytanie „Czy została przeprowadzona samoocena w roku badawczym?”	Liczba odpowiedzi „tak” na pytanie: „Czy została przeprowadzona ocena zewnętrzna w rozumieniu standardu 1312?”
2009	87%		
2010	86%		1
2011		1	7
2012	100%	12	13
2013	106%	12	13
2014	121%	13	12
2015	113%	11	12
2016	83%	14	9
2017	113%	13	10
<b>Razem</b>	<b>98%</b>	<b>76</b>	<b>77</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego urzędów wojewódzkich za lata 2009–2017.

Z zaprezentowanych wyników badań wskaźników jakości audytu wewnętrznego wynika, że wskaźniki te kształtowały się na wysokim poziomie, jednak wymagają jeszcze poprawy w zakresie spełnienia wymogów standardu 1300 – program zapewnienia i poprawy jakości w ramach przeprowadzenia samooceny i oceny zewnętrznej. Należy podkreślić bardzo wysoki poziom wykonania planu komórki audytu wewnętrznego na szkolenia i doskonalenie zawodowe, co ma pozytywny wpływ na jakość przeprowadzanych audytów wewnętrznych przez wykorzystanie aktualnej wiedzy praktycznej oraz merytorycznej. Wskaźnik z przeprowadzenia samooceny przez audytorów wewnętrznych ma tendencję do wzrostu oraz pozytywny jest fakt, że większość urzędów wojewódzkich przeprowadza samoocenę, co oznacza wzrost świadomości audytorów w zakresie podwyższenia jakości świadczonych usług.

Na podstawie przeprowadzonych badań empirycznych w zakresie wpływu jakości audytu wewnętrznego na wydajność jednostek publicznych udało się stwierdzić, że przeprowadzenie samooceny oraz oceny zewnętrznej przez audytorów wewnętrznych, a także wykonanie planu w zakresie szkoleń ma pozytywny wpływ na poziom realizacji zadań publicznych państwa. Powyższe stwierdzenie potwierdza hipotezę, która twierdzi o istnieniu statystycznie istotnej zależności między miarami jakości audytu wewnętrznego a miarami poziomu realizacji zadań publicznych przez jednostki administracji rządowej w Polsce.

W wyniku przeprowadzonych badań empirycznych nie potwierdziła się hipoteza mówiąca o tym, że efektywność audytu wewnętrznego ma pozytywny wpływ na realizację podstawowych funkcji państwa przez urzędy wojewódzkie (**hipoteza 6**). Otrzymane wyniki pozwoliły na stwierdzenie, że audyt wewnętrzny przyczynia się do usprawnienia poszczególnych obszarów działalności jednostek publicznych, które powinny zostać zidentyfikowane na etapie planowania. Funkcja państwa przedstawia ogół zadań, które należy osiągnąć i zbyt ogólnie prezentuje obszary działalności jednostki. Lepszym rozwiązaniem jest podejście do weryfikacji wartości dodanej audytu wewnętrznego na poziomie zadań (istotnych obszarów), ponieważ na tym polega rola audytu – identyfikacja kluczowych obszarów działalności organizacji oraz usprawnienie ich słabszych stron.

## **Podsumowanie**

W wyniku przeprowadzonych badań empirycznych został zrealizowany główny cel naukowy opracowania, który polegał na przedstawieniu wpływu efektywności audytu wewnętrznego na wydajność jednostek administracji rządowej w Polsce. Zostały udowodnione hipotezy badawcze, polegające na przedstawieniu pozytywnego wpływu wskaźników

efektywności audytu wewnętrznego na poziom realizacji zadań publicznych przez jednostki sektora administracji rządowej.

Efektywność audytu wewnętrznego odgrywa istotną rolę w usprawnieniu działalności i przysporzeniu wartości dodanej funkcjonowania administracji rządowej w Polsce w zakresie efektywności wydatkowania środków publicznych oraz realizacji zadań publicznych przez jednostki publiczne. Bardzo ważnym czynnikiem w tym zakresie jest podnoszenie świadomości samych audytorów wewnętrznych w ich przyczynianiu się do przysporzenia wartości dodanej dla organizacji, czego efektem jest przeprowadzenie samooceny oraz oceny zewnętrznej, które wymagają jeszcze poprawienia na poziomie urzędów wojewódzkich. Przedstawiona w opracowaniu rola audytu wewnętrznego w administracji publicznej w Polsce potwierdza jego istotę i główne założenia funkcjonowania. Jednak realizacja poszczególnych etapów audytu wewnętrznego w sektorze publicznym wymaga doskonalenia, zwłaszcza w zakresie planowania zadań audytowych na podstawie zidentyfikowanych ryzyk w badanej organizacji. Efektywne planowanie na etapie początkowym procesu badania audytowego przekłada się na cały proces audytu wewnętrznego oraz wyniki końcowe badania. Szczególną uwagę należy zwrócić na właściwe rozdysponowanie czasu pracy między czynnościami, które są bezpośrednio związane z wykonaniem zadań audytowych, a mianowicie na: zadania zapewniające, czynności doradcze, czynności sprawdzające, planowanie i sprawozdawczość. Należy też zmienić podejście do planowania czasu pracy na czynności sprawdzające i doradcze, którym poświęcano za mało czasu w planach audytu, a mają one bardzo istotny wpływ na realizację zadań publicznych i przysporzenie wartości dodanej jednostkom publicznym. Istotność czynności doradczych w procesie świadczenia usług audytorskich jest podkreślona na poziomie zakresu pojęciowego audytu wewnętrznego w polskich regulacjach prawnych, a więc powinny one znaleźć swoje odzwierciedlenie w planowaniu zadań audytowych na bardziej istotnym poziomie. Z kolei czynności sprawdzające w swojej istocie zapewniają ocenę skuteczności realizacji zaleceń wydanych w wyniku przeprowadzonych badań audytowych. Na tym etapie audytor wewnętrzny może sprawdzić efekty swojej pracy na podstawie weryfikacji uzyskanych przez jednostkę usprawnień w wyniku wdrożenia zaleceń poaudytowych.

Kolejnym bardzo ważnym elementem w zakresie poprawienia efektywności funkcjonowania komórek audytu wewnętrznego jest właściwa identyfikacja istotnych obszarów działalności jednostek publicznych oraz określenie poziomu ryzyka. Powyższe czynniki mają kluczową rolę w procesie całego badania audytowego, ponieważ niewłaściwe określenie istotnych ryzyk na początkowym etapie nie przyniesie żadnej wartości dodanej dla jednostki publicznej i nie przyczyni się do usprawnienia działalności w zakresie kluczowych

obszarów. A więc szczególną uwagę należy poświęcić poznaniu istoty i głównych zadań, które powinna realizować jednostka publiczna, oraz określić ryzyko, które może zagrozić realizacji tego zadania. Określenie ryzyk i przypisanie do nich właściwych czynności audytowych podkreśla korzyści audytu wewnętrznego związane z oceną procesów kontroli zarządczej w organizacji. W celu właściwego określenia ryzyk audytor wewnętrzny powinien poświęcić wystarczająco dużo czasu na zapoznanie się z głównymi zadaniami jednostki oraz dokonać analizy historycznej występujących trudności związanych z ich realizacją. W celu określenia ryzyk komórki audytu wewnętrznego powinny opracować właściwe procedury w tym zakresie albo systematycznie aktualizować istniejące. Właściwe określenie ryzyk działalności ma przełożenie na cykl audytu, realizację planowanych zadań audytowych, a także poziom realizacji zadań publicznych.

Na efektywność funkcjonowania audytu wewnętrznego duży wpływ ma także poziom współpracy z kierownikiem jednostki audytowanej, co też usprawni proces identyfikacji kluczowych obszarów działalności i określenie ryzyk działalności badanej organizacji. Audytorzy wewnętrzni powinni opracować otwarte podejście do jednostki badanej, nastawienie na pomoc i wsparcie w zakresie osiągnięcia założonych celów. Właściwa współpraca z kierownictwem jednostki przekłada się na: właściwą identyfikację kluczowych obszarów i ryzyk, proces wykonania czynności audytowych, poziom zaufania kierownictwa do audytora wyrażony poziomem akceptacji zaleceń poaudytowych, a także na wyniki badań audytowych.

Jakość audytu wewnętrznego wyrażona przez ciągłe uczenie się i pogłębianie swojej wiedzy w zakresie najnowszych instrumentów wspomagających proces przeprowadzenia audytu wewnętrznego, jak również w zakresie merytorycznym, przez szkolenia, konferencje i wymianę doświadczeń oraz dobrych praktyk wśród audytorów w sektorze publicznym na całym świecie, też przyczynia się do poprawy efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego.

W wyniku przeprowadzonych badań na podstawie zidentyfikowanych słabszych punktów funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach publicznych zostały określone główne zalecenia dla jednostek publicznych w celu podniesienia efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego, a więc i poziomu ich wydajności:

1. Przeprowadzenie samooceny oraz oceny zewnętrznej w celu podnoszenia świadomości audytorów w przysparzaniu wartości dodanej dla sektora publicznego.
2. Poświęcenie większej uwagi na czynności związane z planowaniem oraz rozdysponowanie czasu pracy na czynności bezpośrednio związane z audytem.

3. Zmiana podejścia do planowania czynności doradczych i sprawdzających, polegająca na zwiększeniu czasu pracy na ich wykonanie w związku z bardzo istotną rolą w zakresie wsparcia kierownictwa w realizacji celów organizacji.
4. Uwzględnienie w planie audytu wewnętrznego badania wstępnego w ramach zapoznania się z głównymi obszarami działalności jednostki i właściwej identyfikacji ryzyk.
5. Opracowanie procedur w zakresie identyfikacji ryzyk i określenia poziomów ich istotności lub systematyczna aktualizacja istniejących procedur w związku z bardzo dynamiczną zmianą otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego w administracji publicznej.
6. Zapewnienie współpracy z kierownictwem jednostki, otwartość i nastawienie się na wsparcie w zakresie realizacji celów jednostki.
7. Podnoszenie kwalifikacji zawodowych nie tylko w zakresie merytorycznym, lecz także aktualizacja wiedzy w zakresie nowych narzędzi usprawniających proces audytu wewnętrznego.

Przedstawione w pracy badania w zakresie efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego mogą stanowić punkt wyjścia do przeprowadzenia dalszych badań w kierunku doskonalenia wydajności jednostek administracji publicznej mierzonej narzędziem audytu wewnętrznego. Projekt badawczy jest początkiem prac w zakresie pomiaru wpływu efektywności audytu wewnętrznego na wydajność urzędów wojewódzkich, co jest bardzo aktualnym i ważnym zagadnieniem w ramach zwiększającej się roli audytora w sektorze publicznym oraz roli efektywności zarządzania środkami publicznymi.



## Bibliografia – wybrane pozycje

1. Adams M.B., *Agency Theory and the Internal Audit*, “Managerial Auditing Journal” 1994, vol. 9, no. 8, s. 8–123, <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>.
2. Al-Twaijry A.A.M., Brierley J., Gwilliam D., *The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective*, “Critical Perspectives on Accounting” 2003, vol. 14, no. 5, s. 507–531, [http://dx.doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00158-2](http://dx.doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00158-2).
3. Alzeban A., Gwilliam D., *Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector*, “Journal of International Accounting Auditing and Taxation” 2014, vol. 23, no. 2, s. 74–86, <http://dx.doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>.
4. Anderson R.J., Svare J.C., *Imperatives for Changes: The IIA’s Global Internal Audit Survey for Action, Report V*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2010.
5. Anderson U., *Assurance and consulting services*, in: *Research Opportunities in Internal Auditing*, A.D. Bailey, A.A. Gramling, S. Ramamoorti, (eds.), The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL 2003, s. 97–129.
6. Arena M., Azzone G., *Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness*, “International Journal of Auditing” 2009, vol. 13, no. 1, s. 43–60.
7. Bartosiewicz A., *Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 390, s. 36–44.
8. Bason C., *Leading Public Sector Innovation. Co-creating for a better society*, 2nd Edition, Policy Press, University of Bristol, Bristol, Great Britain 2018.
9. Bednarek P., *Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2014, nr 343, s. 31–41.
10. Bourne M., *Implementing a balanced scorecard performance measurement system*, in: A.J. Smith (red.), *Handbook of Management Accounting*, CIMA Publishing, Oxford 2007.

11. Burnaby P., Hass S., *A Summary of the Global Common Body Of Knowledge 2006 (CBOK) Study in Internal Auditing*, "Managerial Auditing Journal" 2009, vol. 24, no. 9, s. 813–834, <https://doi.org/10.1108/02686900910994782>.
12. Chapman C., Anderson U., *Implementing the Professional Practices Framework*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL 2002.
13. Charnes A., Cooper W., Rhode E., *Measuring the efficiency of decision making units*, "European Journal of Operational Research" 1978, vol. 2, no. 6, s. 429–444, [http://doi:10.1016/0377-2217\(78\)90138-8](http://doi:10.1016/0377-2217(78)90138-8).
14. Chen J.F., Lin W.Y., *Measuring Internal Auditing's Value, Report III*, The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL 2010.
15. Chojna-Duch E., *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia” 2012, nr 53, s. 337–350.
16. Cohen A., Sayag G., *The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations*, "Australian Accounting Review" 2010, vol. 20, no. 3, s. 296–307, <http://dx.doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>.
17. Coram P., Ferguson C., Moroney R., *The value of internal audit in fraud detection*, "Accounting and Finance" 2008, vol. 48, no. 4, s. 543–559.
18. Curristine T., *Performance Budgeting in OECD Countries*, OECD 2007.
19. Czerwiński K., *Książka procedur audytu wewnętrznego*, materiały niepublikowane, CISA, Warszawa 2002.
20. Dubis G.S., Jain P., Manchanda A., Thakkar R., *IPPF – Practice Guide Measuring internal audit effectiveness and efficiency*, IIA, December 2010 <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Measuring-Internal-Audit-Effectiveness-and-Efficiency-Practice-Guide.aspx>.
21. Emerson H., *The twelve principles of efficiency*, 3rd printing, "The Engineering Magazine", New York 1913.

22. Franek S., *Budżet zadaniowy w jednostkach samorządu terytorialnego – specyfika stosowanych rozwiązań*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2015, nr 404, s. 115–124.
23. Franek S., *Reguły fiskalne w przemianach instytucjonalnych finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki, Ubezpieczenia” 2010, nr 39, s. 65–77.
24. Frederickson H.G., *Can Public Officials Correctly Be Said to Have Obligations to Future Generations?*, „Public Administration Review” 1994, vol. 54, no. 5, s. 457–464.
25. Frederickson H.G., *Public Administration and Social Equity*, „Public Administration Review” 1990, vol. 50, no. 2, s. 228–237.
26. Frederikson H.G., *The Repositioning of American Public Administration*, „Political Science and Politics” 1999, vol. 32, no. 4, s. 701–712.
27. Frigo M.L., *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL 2002.
28. Gasparski W., *Comments on the Concept of Efficiency*, in: *Praxicological Studies, Polish Contributions to the Science of Efficient Action*, W. Gasparski, T. Pszczółkowski (red.), Reidel Publishing Company, cop. PWN, Warszawa–Dordrecht–Boston–London 1983.
29. Goodwin J., *A comparison of internal audit in the private and public sectors*, „Managerial Auditing Journal”, 2004, vol. 19, no. 5, s. 640–650, <http://search.proquest.com/docview/274693306?accountid=14887> [15.07.2017].
30. Hanf K., Scharpf F.W., *Interorganizational Policymaking: Limits to Coordination and Central Control*, Sage Publications, London 1978.
31. Hausner J. (red.), *Administracja publiczna*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
32. Hawkesworth I., von Trapp L., Nielsen D.F., *Performance Budgeting in Poland. An OECD Review*, „OECD Journal of Budgeting” 2011, vol. 1, 7th Annual Meeting on Performance and Results, OECD Conference Centre, Paris, 9–10 November 2011.

33. Hermanson D.R., Rittenberg L.E., *Internal audit and organizational governance*, in: *Research Opportunities in Implications of internal audit*, A.D. Jr Bailey, A.A. Gramling, i S. Ramamoorti (eds.), Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL 2003.
34. HM Treasury, *Guidance: How to understand public sector spending*, <https://www.gov.uk/government/publications/how-to-understand-public-sector-spending/how-to-understand-public-sector-spending>, 29 maja 2013 r. [10.07.2017].
35. *Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability*, OECD Conference Centre, Paris, 2011. <http://www.oecd.org/governance/internalcontrolandinternalauditensuringpublicsectorintegrityandaccountability.htm> [10.07.2017].
36. Izdebski H., *Historia administracji*, Liber, Warszawa 1996.
37. Kaczmarek M., *Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych*, Uniwersytet Szczeciński, [http://uoo.univ.szczecin.pl/~marcink/index\\_pliki/pliki/publikacje/BZ4.pdf](http://uoo.univ.szczecin.pl/~marcink/index_pliki/pliki/publikacje/BZ4.pdf) [15.10.2017].
38. Kaplan R.S., Norton D.P., *Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston 2006.
39. Kettl D.F., *The Global Public Management Revolution*, 2nd Edition, Brookings Institution Press, Washington, D.C. 2005.
40. Kettl D.F., *The transformation of governance: Globalization, devolution and the role of government*, Brookings Institution, Washington 2002.
41. Kiziukiewicz T. (red.), *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2003.
42. Kjaer A.M., *Governance: key concepts*, Polity Press, Cambridge, UK 2004.
43. Klijn E.H., *Governance and Governance Networks in Europe: An Assessment of 10 Years of Research on the Theme*, "Public Management Review" 2008, vol. 10, no. 4, s. 505–525.
44. Klijn E.H., Koppenjan J.F.M., *Public management and policy networks*, "Public Management" 2000, vol. 2, no. 2, s. 135–158.

45. Knechel W.R., Rouse P., Schelleman C., *A modified audit production framework: evaluating the relative efficiency of audit engagements*, "The Accounting Review" 2009, vol. 84, no 5, s. 1607–1638, <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2009.84.5.1607>.
46. *Komentarze i wyjaśnienia do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2015 r., poz. 1480)*, Departament Polityki Wydatkowej, Ministerstwo Finansów, Warszawa, [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=88a20e3f-2bfc-418e-aad8-fc4f37689449&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=88a20e3f-2bfc-418e-aad8-fc4f37689449&groupId=764034) [15.10.2017].
47. *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Kwartalny Biuletyn Ministerstwa Finansów” 2015, nr 3(16), Departament Polityki Wydatkowej, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2015.
48. Kostrzewa T., *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 41, s. 595–605.
49. Kostur A. (red.), *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2012.
50. Krishnamoorthea G., *A multistage approach to external auditors evaluation of the internal audit function*, "Auditing: A Journal of Practice & Theory" 2002, vol. 21, no. 1, s. 95–121.
51. Lisiński M., *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, PWN, Warszawa 2011.
52. Lubińska T. (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2009.
53. Lubińska T., Strąk T., Lozano-Platonoff A., Będzieszak M., Godek M., *Budżet zadaniowy w Polsce – istota, struktura, metodyka*, w: *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznym*, T. Lubińska (red.), Difin, Warszawa 2007.
54. Marlowe J., *Much Ado about Nothing? The Size and Credit Quality Implications of Municipal Other Postemployment Benefit Liabilities*, "Public Budgeting & Finance" 2007, vol. 27, no. 2, s. 104–131.

55. Marsh D., Rhodes R.A.W., *Policy networks in British government*, Clarendon Press, London 1992.
56. Mautz R., Sharaf H., *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Sarasota 1961.
57. McQuaid R., *Theory of Organization Partnership: Partnership Advantages, Disadvantages and Success Factor*, in: *The New Public Governance*, S.P. Osborne (red.), Routledge, London 2010, s. 353–365.
58. Melian-Gonzalez A., Batisto-Carino R., Sances-Madina A., *Identifying and Assessing Valuable Resources and Core Capabilities in Public Organizations*, “International Review of Administrative Sciences” 2010, vol. 78, no.1, s. 97–114.
59. Merchant K.A., van der Stede W.A., *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall, Harlow 2011.
60. *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, The Institute of Internal Auditors, Florida 2001.
61. Mielcarz A., *Modernizacja budżetowania zadaniowego (GPRAMA) jako działania podejmowane przez administrację prezydenta B. Obamy w celu racjonalizacji finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych*, w: Woźniak B., Postuła M. (red.), *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, CeDeWu, Warszawa 2012.
62. Mihret D. G., James K., Mula J. M., *Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda*, “Pacific Accounting Review”, 2010, vol. 22, no. 3, s. 224–252, <http://dx.doi.org/10.1108/01140581011091684>.
63. *Model IA-CM w sektorze publicznym*, opracowanie Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstw Finansów na podstawie materiałów internetowych Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA), [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=99689ce2-2413-44e1-9257-bea4101bf749&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=99689ce2-2413-44e1-9257-bea4101bf749&groupId=764034) [25.08.2017].
64. Modzelewski P., Opolski K., Kocia A., *Podstawy teoretyczne pomiaru funkcjonowania sieci administracji publicznej*, CeDeWu, Warszawa 2014.
65. Modzelewski P., *System zarządzania jakością a skuteczność i efektywność administracji samorządowej*, CeDeWu.pl Rubinum, Warszawa 2009.

66. Moeller R., *Nowoczesny Audyty Wewnętrzny*, Oficyna, Warszawa 2015.
67. Morill C., *Internal auditors and the external audit: a transaction cost perspective*, "Managerial Auditing Journal" 2013, vol. 18, no. 6/7, s. 490–504, <https://doi.org/10.1108/02686900310482632>.
68. Moynihan D., Lavertu S., *Does involvement in performance management routines encourage performance information use? Evaluating GPRA and PART*, "Public Administration Review" 2012, Vol. 72/4, s. 592–602.
69. Moynihan D., Beazley I., *Toward Next-Generation Performance Budgeting: Lessons from the Experiences of Seven Reforming Countries*, International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, Washington 2016, s. 12–31, <http://documents.worldbank.org/curated/en/356081478497402740/pdf/109808-PUB-Box396311B-PUBLIC-DOCDATE-11-1-16.pdf> [10.11.2018].
70. Musgrave R.A., Musgrave P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1989.
71. Niskanen W.A., *Bureaucrats and Politicians*, „Journal of Law and Economics” 1975, vol. 18, no. 3, s. 617–643, DOI: 10.1086/466829.
72. *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w 2017 roku*, Raport Departamentu Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów, [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=16d6f4ea-00d3-4dd7-bd3f-c38123aacdd6&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=16d6f4ea-00d3-4dd7-bd3f-c38123aacdd6&groupId=764034) [01.08.2018].
73. O’Keefe T.B., Simunic D.A., Stein M.T., *The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm*, "Journal of Accounting Research" 1994, vol. 32, no. 2, s. 241–261, <http://dx.doi.org/10.2307/2491284>.
74. O’Loughlin C.J., *Internal Audit Quality Assurance and Improvement, a Call to Action*, CBOK, The IIA Research Foundation, 2016, <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Publicaties/Foundation%20CBOK%20IA%20QAIP%20Sept%202016%20V3.pdf> [09.07.2017].
75. Oosthuizen J., van Rensburg J., Coetze P., *Internal Audit Public Sector Capability: a case study*, "Journal of Public Affairs" 2016, vol. 16, no. 2, s. 181–191.
76. Opolski K., Modzelewski P., *Zarządzanie jakością w usługach publicznych*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2004.

77. Osborne S.P., Kaposvari A., *Towards a Civil Society? Exploring its Meanings in the Context of Post-Communist Hungary*, "Journal European Social Policy", vol. 7, no. 3, s. 209–222.
78. Osborne S.P., *The New Public Governance?*, "Public Management Review" 2007, vol. 8, no. 3, s. 377–387, doi:10.1080/14719030600853022.
79. Owsiak S. (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011.
80. Owsiak S., *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, PWN, Warszawa 2017.
81. Piarczyk A., *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
82. Piarczyk A., *Kontrola wewnętrzna w praktyce, Vademecum wiedzy dla kontrolera wewnętrznego, zewnętrznego i audytora*, Europejskie Centrum Ekonomiczne „Prestizh”, Lublin 2009.
83. Piper A., *Auditing the public sector: Managing Expectations, Delivering Results*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA 2015, [www.theiia.org/goto/CBOK](http://www.theiia.org/goto/CBOK) [10.07.2017].
84. *Planowanie w układzie zadaniowym na 2017 rok*, Rada Ministrów, Warszawa 2016, [https://www.senat.gov.pl/.../881-\\_planowanie\\_w\\_ukladzie\\_zadaniowym\\_na\\_2017\\_ro...](https://www.senat.gov.pl/.../881-_planowanie_w_ukladzie_zadaniowym_na_2017_ro...)[10.12.2017].
85. *Polityka Jakości Mazowieckiego Urzędu Wojewódzkiego*, <https://www.mazowieckie.pl/pl/urząd/struktura-organizacyjna/dyrektor-generalny/polityka-jakosci/26,Polityka-Jakosci.html> [12.09.2017].
86. Postuła M., *Budżet zadaniowy w Polsce – osiągnięcia i wyzwania na przyszłość*, w: *Instrumenty nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, E. Ruśkowski (red.), Temida2, Białystok 2011, s. 83–107.
87. Postuła M., Perczyński P. (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
88. Postuła M., *Rola ewaluacji w budżetowaniu zadaniowym*, w: Haber A., Szałaj M. (red.), *Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych*, PARP, Warszawa 2009.



89. Postuła M., *Ten years of performance budget implementation in Poland – successes, failures and future*, in: *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest (Conference Proceedings)*, E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radvan (eds.), Temida2, Białystok–Vilnius 2018, s. 243–261.
90. Postuła, M., *Racjonalizacja wydatków publicznych a podstawowe funkcje państwa*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa, 2012.
91. Raipa A., *Strategic Management; Methodological Search*, “Public Policy and Administration” 2010, vol. 32, no. 1, s. 151–153.
92. Reale E., Primeri E., *Approaches To Policy And Governance In Higher Education*, in: *The Palgrave International Handbook of Higher Education Policy and Governance*, J. Huisman (red.) i in., Palgrave Macmillan UK, London 2015, s. 20–37.
93. Reding K.F., Sobel P.J., Anderson U.L., Head M.J., Ramamoorti S., Salamasick M., Riddle C., *Internal Auditing: Assurance and Consulting Services*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL, 2009.
94. Rhodes R.A.W., *Governance and public administration*, in: *Debating governance authority: Steering and democracy*, J. Pierre (ed.), Oxford University Press, Oxford 2000, s. 54–90.
95. Rhodes R.A.W., *Understanding Governance: Ten Years On*, “Organization Studies” 2007, vol. 28, no. 8, s. 1243–1264.
96. Roth J., *Adding Value: Seven Roads to Success*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL 2002.
97. Roth J., *How do internal auditors add value? Characteristics common to top-rated audit shops help to shed light on the nebulous concept of adding value*, “Internal Auditor” 2003, vol. 60, no. 1, s. 33–37.
98. Roussy M., Rodrigue M., *Internal Audit: Is the ‘Third Line of Defense’ Effective as a Form of Governance? An Exploratory Study of the Impression Management Techniques Chief Audit Executives Use in Their Annual Accountability to the Audit Committee*, “Journal of Business Ethics” 2018, vol. 151, no. 3, s. 853–869.
99. Ruśkowski E. (red.), *Instrumenty nowego zarządzania publicznego w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Temida, Białystok 2011.

100. Ruud T.F., *The internal audit function: an integral part of organizational governance*, in: *Research Opportunities in Internal Auditing*, A.D. Bailey, A.A. Gramling, S. Ramamoorti (eds.), The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL 2003.
101. Salamon L.M., *The tools of government: A guide to the new governance*, Oxford University Press, Oxford 2002.
102. Salierno D., *The right measures*, "Internal Auditor" 2000, vol. 57, no. 1, s. 41–46.
103. Sawyer L.B., Dittenhofer M.A., Scheiner J.H., *Sawyer's Internal Auditing. The Practice of Modern Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Atlamonte Springs, FL 2003.
104. Schiavo-Campo S., *Potemkin Villages: "The" Medium-Term Expenditure Framework in Developing Countries*, "Public Budgeting and Finance" 2009, vol. 29, no. 2, s. 1–26.
105. Schick A., *Performance budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools*, „OECD Journal on Budgeting" 2007, vol. 7, no. 2, s. 109–138.
106. Schmidt C., *The Driver's View*, "Internal Auditor" 2005, vol. 62, no. 3, s. 29–32.
107. Self P., *Government by the Market? The Politics of Public Choice*, Red Globe Press, London 1993.
108. Seol I., Sarkis J., Lefley F., *Factor Structure of the Competency Framework for Internal Auditing (CFIA) Skills for Entering Level Internal Auditors*, "International Journal of Auditing" 2011, vol. 15, no. 3, s. 17–30, <http://10.1111/j.1099-1123.2011.00431.x>.
109. Shav T., *Performance budgeting practices and procedures*, "OECD Journal on Budgeting" 2016, vol. 15, issue 3, s. 65–136.
110. Simon H.A., *Działanie administracji. Proces podejmowania decyzji w organizacjach administracyjnych*, PWN, Warszawa 1976.
111. Simunic D.A., *The Pricing of Audit Services – Theory and Evidence*, "Journal of Accounting Research" 1980, vol. 18, no. 1, s. 161–190.
112. Soch D.S.B., Martinov-Bennie N., *The internal audit function perceptions of internal audit roles effectiveness and evaluation*, "Managerial Auditing Journal" 2011, vol. 26, no. 7, s. 605–622.
113. Sołtyk P., *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych. Projektowanie oraz metody oceny systemu zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa 2013.

114. *Spending Review 2015*, Report by the Comptroller and Auditor General HM Treasury UK, HC 571, Session 2016-17 21, July 2016, <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/Spending-Review-2015.pdf> [05.11.2018].
115. Spira L.F., Page M., *Risk Management: the Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit*, "Accounting, Auditing and Accountability Journal" 2003, vol. 16, no. 4, s. 640–661.
116. Spraakman G., *Canadian Internal Audit Practice: A Comparison of Profit Pursuing and Government Organizations*, "Optimum" 1985, vol. 16, s. 85–92.
117. Spraakman G., *Transaction Cost Economics: a Theory for the Internal Audit?*, "Managerial Auditing Journal" 1997, vol. 12, no. 7, s. 323–330.
118. Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, *Definicja audytu wewnętrznego. Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* (tłumaczenie na język polski), wrzesień 2011.
119. Susmanschi G., Georgescu L.S., *Performance Evaluation of Internal Audit*, „Economics, Management, and Financial Markets” 2014, vol. 9(1), s. 485–491.
120. Szpor A., *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2011, nr 5, s. 14–15.
121. *The CBOK 2015 Global Internal Audit Practitioner Survey Questions*, *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge*, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2015.
122. *The National Partnership for Reinventing the Government*, National Performance Review, <https://govinfo.library.unt.edu/npr/library/status/ex.sum.html> [11.07.2017].
123. Tomaszekiewicz A., *Wartość dodana wnoszona przez audyt wewnętrzny*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica ” 2010, nr 244, s. 111–122.
124. Torfing J., Triantafyllou P., *What’s in a Name? Grasping New Public Governance as a Political-Administrative System*, "International Review of Public Administration" 2013, vol. 18, no. 2, s. 9–25.
125. Ucieszyńska M., *Skuteczność i efektywność audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2017, nr 471, s. 402–412.

126. *United Kingdom and Ireland: Models of Effective Internal Audit: How to organise a successful internal audit function*, IIA, <https://www.iaa.org.uk/.../Models-for-Effective-Internal-Audit-FIN...> [20.08.2017].
127. *United States Office of Management and Budget (2015)*, OMB Circular No. A-11.
128. Weber M., *Essays in sociology* *Essays in sociology* (co-authors H.H. Charles CH.W. Mills), 2nd Edition, Routledge, London 1970.
129. Wildeman R., W. Jogo, *Implementing the Public Finance Management Act in South Africa. How Far Are We*, The Institute for Democracy in South Africa, Pretoria 2012.
130. Williamson O.E., *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu. Firmy, rynki, relacje kontraktowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
131. Winiarska K., *Audyt wewnętrzny 2008*, Difin, Warszawa 2008.
132. Winiarska K., *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*, Difin, Warszawa 2017.
133. Woźniak, B., Postuła, M., *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, CeDeWu, Warszawa, 2012.
134. *Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych*, [https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/audyt-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym/metodyka/-/asset\\_publisher/SVp7/content/wytyczne-do-samooceny-audytu-wewnetrznego-w-jednostce-sektora-finansow-publicznych](https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/audyt-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym/metodyka/-/asset_publisher/SVp7/content/wytyczne-do-samooceny-audytu-wewnetrznego-w-jednostce-sektora-finansow-publicznych) [10.12.2017].
135. Ziegenfuss D.E., *Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard*, „Managerial Auditing Journal” 2000, vol. 15, no. 1/2, s. 12–19.
136. *Zmiany w systemie budżetu zadaniowego w 2016 roku, Analiza własna i postulaty dysponentów*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2015, [www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=375e8fd1-ab8a-4a24...](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=375e8fd1-ab8a-4a24...) [11.12.2017].

## **Akty prawne – wybrane pozycje**

1. Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 22 lutego 2018 roku w sprawie ogłoszenia tekstu jednolitego rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z dnia 16 marca 2018 r., poz. 506).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 roku w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. z 2010 r., nr 21 poz. 108)
3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2013 roku w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2014.
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2014 roku w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2015.
5. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2016 roku w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2017.
6. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym (Dz.U. 2011, nr. 298, poz. 1766).
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. z dnia 28 września 2015 r., poz. 1480).
8. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 maja 2008 roku w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2009, Dz.U. z 2008 r., nr 87 poz. 537.
9. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.
10. Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku (Dz.U. z 2009 r., 157 poz. 1240 z późn. zm.).
11. Ustawa z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych (Dz.U. z 1998 r. nr 155 poz. 1014 ze zm).
12. Zarządzenie nr 11 Wojewody Dolnośląskiego z dnia 10 stycznia 2017 roku w sprawie kontroli zarządczej w Dolnośląskim Urzędzie Wojewódzkim we Wrocławiu.

13. Zarządzenie nr 22 Wojewody Mazowieckiego z dnia 19 stycznia 2016 roku zmieniające zarządzenie w sprawie ustalenia procedur kontroli zarządczej w Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim w Warszawie.
14. Zarządzenie nr 24/15 Wojewody Świętokrzyskiego z dnia 19 marca 2015 roku zmieniające zarządzenie w sprawie kontroli zarządczej w Świętokrzyskim Urzędzie Wojewódzkim w Kielcach.
15. Zarządzenie nr 277 Wojewody Dolnośląskiego z dnia 17 października 2016 roku w sprawie ustalenia procedury monitorowania realizacji budżetu Wojewody Dolnośląskiego w układzie zadaniowym.
16. Zarządzenie nr 3/2017 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 9 stycznia 2017 roku w sprawie wprowadzenia procedury zarządzania ryzykiem w Województwie Świętokrzyskim,  
<http://bip.sejmik.kielce.pl/dopobrania/2015/4194/zarzadzenie.2017.nr.003.pdf>  
[19.09.2017].
17. Zarządzenie nr 4/2017 Wojewody Podlaskiego dnia 5 stycznia 2017 roku w sprawie ustalenia Regulaminu Zespołu Audytu Wewnętrznego Podlaskiego Urzędu Wojewódzkiego w Białymstoku, <https://puw.bip.gov.pl/zaw/regulamin-zespołu-audytu-wewnetrznego.html> [29.10.2017].
18. Zarządzenie nr 587 Wojewody Mazowieckiego z dnia 14 grudnia 2016 roku w sprawie systemu kontroli zarządczej w Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim w Warszawie.
19. Zarządzenie nr 8/2017 Wojewody Świętokrzyskiego z dnia 18 stycznia 2017 roku zmieniające zarządzenie nr 116/2015 Wojewody Świętokrzyskiego z dnia 29 grudnia 2015 roku w sprawie ustalenia procedury monitorowania realizacji budżetu Wojewody Dolnośląskiego w układzie zadaniowym.

