

Anna Łukaszuk

Uniwersytet Rzeszowski

ORCID: 0000-0001-8909-0070

KONDYCJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO Z UWZGLĘDNIENIEM JAKOŚCI AUDYTU PROWADZONEGO PRZEZ USŁUGODAWCĘ

Wprowadzenie

Audyt wewnętrzny funkcjonuje w sektorze finansów publicznych, w tym w jednostkach samorządu terytorialnego (dalej: JST), od ponad 20 lat, a od 10 lat w reżimie kontroli zarządczej. Podstawowym celem powołania instytucji audytu wewnętrznego jest dążenie do wysokiej jakości funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych przez usprawnianie procesów zarządzania, stymulowanie stałego podnoszenia tej jakości, wydajności pracy przez wspieranie działań kierownictwa, w tym wzrostu efektywności, sprawności administracji publicznej, oszczędnego, efektywnego zarządzania (oraz kontroli zarządczej), a także obniżenia kosztów i czasu działania czy eliminacji marnotrawstwa¹. Zauważalny jest progres, jaki instytucja audytu wewnętrznego poczyniła przez ten czas, choć należy stwierdzić, że wciąż nie jest on wolny od nieprawidłowości i wymaga ustawicznych eksplikacji i usprawnień. Minister Finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych upowszechnia standardy audytu wewnętrznego, propaguje wiedzę z zakresu jego roli i zadań. W celu stałego podnoszenia jakości audytu wewnętrznego upowszechniane są raporty benchmarkingowe, metodyka, dobre praktyki, sprawozdania z działalności audytu oraz wytyczne. Jednak jak wskazują najnowsze wyniki przeprowadzanych kontroli przez Najwyższą Izbę Kontroli (dalej: NIK)² oraz podsumowania wyników ankiet przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów, dotyczących funkcjonowania

¹ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, R. LV, nr 1(330), s. 56.

² *Informacja o wynikach kontroli Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, LKI.430.007.2019 nr ewid. 76/2019/P/19/074/LKI, NIK, Delegatura w Kielcach 2020.

audytu wewnętrznego w JST³, tematyka ta wciąż wymaga wyjaśniania podstawowej roli, jaką pełni audyt wewnętrzny zarówno względem kontroli zarządczej, jak i pozycji audytu w JST. W toku powyższych kontroli oraz przeprowadzonych ankiet niezmiennie od lat ujawniane są powtarzające się błędy dotyczące prowadzenia audytu wewnętrznego w JST.

W niniejszym artykule dokonano próby analizy kondycji audytu wewnętrznego funkcjonującego w JST w oparciu o wyniki kontroli NIK oraz ankiet prowadzonych przez Ministerstwo Finansów. W toku tej analizy wykazano, iż jakość audytu wewnętrznego funkcjonującego w JST jest nieodzwrotnie związana ze stosowaną formą organizacji audytu wewnętrznego w tych jednostkach, jaką jest prowadzenie audytu przez zewnętrznego usługodawcę.

Audyt wewnętrzny jako istotny element kontroli zarządczej

Audyt wewnętrzny jest jednym z instrumentów mających służyć podwyższaniu jakości zarządzania w sektorze finansów publicznych, w tym w JST. Poprzez wspieranie wójta (burmistrza, prezydenta miasta), przewodniczącego zarządu JST w realizacji celów i zadań, dokonywanie systematycznej oceny kontroli zarządczej oraz czynności doradcze w rzeczywisty sposób wpływa na poziom zarządczego charakteru działalności prowadzonej przez JST. Audyt wewnętrzny w sposób bezpośredni powiązany jest z systemem kontroli zarządczej. Zgodnie z art. 272 ustawy o finansach publicznych⁴ jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Audyt wewnętrzny stanowi element kontroli zarządczej i jest bezpośrednio powiązany z kontrolą zarządczą, zarówno pod względem funkcjonalnym, jako działalność prowadzona w celu oceny tejże kontroli, jak i instytucjonalnym, przez osobę kierownika jednostki, który bezpośrednio odpowiada za funkcjonowanie obydwu systemów w jednostce. Nie należy więc utożsamiać audytu z kontrolą zarządczą, jak również nakładać na audytorów odpowiedzialności za stworzenie i zarządzanie systemem kontroli zarządczej w jednostce. Taka niewłaściwa interpretacja roli audytu wewnętrznego stanowi zaprzeczenie podstawowemu standardowi prawidłowego funkcjonowania audytu, a mianowicie jego niezależności i obiektywności⁵.

³ Ministerstwo Finansów – Departament Polityki Wydatkowej, *Podsumowania wyników ankiet dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa, grudzień 2019.

⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2021, poz. 305), dalej: u.f.p.

⁵ Tezy reprezentowane w niniejszym artykule zawarte są m.in. w niepublikowanej pracy doktorskiej: A. Łukaszuk, *System zarządzania ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego – aspekt prawny*, Lublin 2016.

Kontrola przeprowadzona przez NIK w JST, dotycząca funkcjonowania audytu wewnętrznego⁶, wykazała, że niewłaściwa organizacja audytu oraz nieprawidłowe jego wykonywanie w znacznej części skontrolowanych jednostek powodowały, że nie był on efektywny, ponieważ w niedostatecznym stopniu służył usprawnianiu działalności tych jednostek. W związku z powyższym NIK negatywnie ocenił funkcjonowanie audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Wskazano na bezpośredni związek nieprawidłowości dotyczących audytu wewnętrznego z kontrolą zarządczą funkcjonującą w JST. Audyt wewnętrzny jako narzędzie mające wspierać kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez dokonywanie systematycznej oceny kontroli zarządczej, czyli zadania zapewniające⁷ oraz czynności doradcze⁸, nie był należycie wykorzystywany. Ocena kontroli zarządczej powinna być dokonywana przede wszystkim w aspekcie jej adekwatności, skuteczności i efektywności. Działalność audytowa powinna zatem dostarczać niezbędnych wniosków wynikających z tej oceny, a zwłaszcza wniosków o charakterze systemowym, które wpływają na system kontroli zarządczej poprzez budowanie nowych lub zmianę już istniejących mechanizmów minimalizujących ryzyko wystąpienia nieprawidłowości lub nieosiągnięcia zakładanych celów funkcjonowania jednostki. Kontrola NIK wykazała, że po przeprowadzeniu w latach 2016–2019 przez audytorów wewnętrznych zadań zapewniających w 37% jednostek objętych kontrolą nie sformułowano żadnych wniosków o charakterze systemowym albo wnioski te nie wpłynęły na poprawę funkcjonowania jednostki i nie zostały uwzględnione w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej⁹. Udział wniosków

⁶ Kontrolą zostało objętych pięć urzędów marszałkowskich, 15 urzędów gmin oraz pięć starostw powiatowych. Ponadto w Informacji wykorzystano wyniki kontroli rozpoznawczej przeprowadzonej w Urzędzie Miejskim w Starachowicach oraz w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie. Okres objęty kontrolą to lata 2016–2019 (do 16 grudnia). Pytanie definiujące cel główny kontroli: Czy audyt wewnętrzny służy usprawnianiu działalności JST? Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli: 1. Czy organizacja audytu wewnętrznego oraz sposób jego prowadzenia były zgodne z przepisami prawa? 2. Czy audyt wewnętrzny był prowadzony zgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego? 3. Czy wyniki audytu wewnętrznego zostały wykorzystane w funkcjonowaniu jednostki? *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*

⁷ Działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej. § 2 pkt 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. 2018, poz. 506).

⁸ W wyniku czynności doradczych audytor wewnętrzny może przedstawić propozycje dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki. Cel i zakres czynności audytor wewnętrzny uzgadnia z kierownikiem jednostki. Audytor wewnętrzny może wykonywać czynności doradcze służące wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań na jego wniosek lub z własnej inicjatywy. Audytor wewnętrzny powstrzymuje się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką, i informuje o tym kierownika jednostki. § 22, 23 i 24 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. 2018, poz. 506).

⁹ *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 8.

o charakterze systemowym we wszystkich wnioskach po zakończonych zadaniach zapewniających w jednostkach objętych kontrolą wynosił 58%. Przeważająca większość (84%) formułowanych przez audytorów wewnętrznych wniosków systemowych miała na celu przede wszystkim zapewnienie zgodnego z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami funkcjonowania JST. Nie wypracowywano natomiast wniosków zmierzających do usprawnienia funkcjonowania jednostki pod względem skuteczności i efektywności działań albo czyniono to w bardzo ograniczonym zakresie – jedynie 16% wniosków¹⁰. Ważną funkcją audytu jest kreatywne oddziaływanie na proces zmian w funkcjonowaniu danej jednostki organizacyjnej m.in. w celu eliminowania błędów w obowiązujących przepisach i procedurach, procedur i przepisów hamujących postęp organizacyjny oraz obniżających jakość wykonywanych czynności, wzrostu wydajności i jakości pracy, proponowanie zmian mających na celu eliminowanie luk sprzyjających podejmowaniu działań nielegalnych, wprowadzanie innowacji w funkcjonowaniu i realizacji zadań skutkujących zwiększeniem efektywności i racjonalizacją wydatków publicznych¹¹.

Mając na uwadze, jak ważnym elementem kontroli zarządczej w JST jest sprawnie funkcjonujący audyt wewnętrzny, alarmujący jest fakt, iż w tak dużym procencie skontrolowanych jednostek nie sformułowano żadnych wniosków o charakterze systemowym lub nie przełożyły się one bezpośrednio na poprawę funkcjonowania jednostki, a jedynie niewielki procent wniosków przyczynił się do tego procesu. Jest to tym bardziej niepokojące, ponieważ audyt wewnętrzny funkcjonuje już od ponad 10 lat w ramach reżimu kontroli zarządczej i można byłoby założyć, że przez ten czas stał się narzędziem w rzeczywisty i bezpośredni sposób wpływającym na poprawę funkcjonowania JST. Powyższy stan rzeczy potwierdza tezę, iż audyt wewnętrzny nadal wymaga objaśniania w sposób systemowy jego roli i zadań w otoczeniu kontroli zarządczej, a w sposób szczególny jest to niezbędne w JST, nie są one bowiem zobligowane do przedstawiania Ministrowi Finansów informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego, jak również informacji związanych z kontrolą zarządczą¹². Brak obowiązku prowadzenia stałego monitoringu funkcjonowania zarówno audytu wewnętrznego jak i kontroli zarządczej powoduje ograniczenia i utrudnienia w dokonywaniu systematycznej analizy nieprawidłowości i trudności, z jakimi zmagają się zarówno kierownicy tych jednostek jako odbiorcy działań audytu wewnętrznego, jak i sami audytorzy działający w jednostkach. Fakt ten stanowi również przeszkodę w formułowaniu w sposób bieżący ewentualnych wyjaśnień, zaleceń i usprawnień audytu wewnętrznego w JST. Już w odniesieniu do poprzednich uwarunkowań prawnych słusznie zauważył P. Sołtyk, iż w przyszłości audyt wewnętrzny w administracji samorządowej powinien przyjmować rolę animatora, pokazując kierunki nowych rozwiązań organizacyjnych w systemach

¹⁰ *Ibidem*, s. 14.

¹¹ D. Fleszer, *Audyt wewnętrzny i jego rola w zarządzaniu jednostką sektora finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 5, s. 63.

¹² Art. 295 oraz 296 u.f.p.

zarządzania, biorąc również pod uwagę koszty projektowania i wdrażania proponowanych zmian. W JST audyt wewnętrzny powinien w coraz większym stopniu przybierać formę audytu proaktywnego poprzez czynny udział we wszystkich obszarach działalności jednostki¹³.

Szczególnie niepokojący jest fakt, że wyniki kontroli NIK z 2020 r. dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST są zbieżne co do wykazanych błędów i nieprawidłowości z wynikami kontroli NIK z 2011 r. Ówczesna kontrola miała miejsce bezpośrednio po wprowadzaniu przepisów ustanawiających kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny. Wówczas wykazała, że działalność audytu wewnętrznego, prowadzona na ogół zgodnie z przepisami prawa, w niewielkim stopniu przyczyniała się do systemowego wspierania kierowników skontrolowanych JST w realizacji celów i zadań. Wyniki zadań audytowych nie stanowiły z uwagi na wąski zakres tematyczny oraz zazwyczaj niewielką w stosunku do potrzeb liczbę wykonywanych zadań wystarczającego źródła informacji o adekwatności, skuteczności i efektywności całego systemu kontroli zarządczej. Również czynności doradcze, stanowiące istotny aspekt audytu wewnętrznego, w nikłym stopniu wspomagały wdrażanie i funkcjonowanie kontroli zarządczej¹⁴. Usługi doradcze audytu w niemałej mierze można utożsamiać z filozofią audytu proaktywnego. Niestety ten rodzaj audytu jest mało rozpropagowany w sektorze publicznym. Jego koncepcja koncentruje się na aktywnym udziale audytora we wszystkich działaniach związanych z opracowaniem mechanizmów kontrolnych tworzących spójny system zarządzania¹⁵.

Znamiennym problemem pojawiającym się systematycznie w toku ewoluowania audytu wewnętrznego w JST jest brak zapewnienia organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego przez kierownika jednostki, co zgodnie z art. 282 ust. 1 u.f.p. stanowi ustawowy obowiązek kierownika. Zapewnienie niezależności organizacyjnej audytu oraz bezpośredniej podległości audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki to podstawa jego prawidłowego funkcjonowania. Nadal stwierdza się, że w części jednostek audyt wewnętrzny funkcjonuje wspólnie ze służbami kontrolnymi w ramach jednej komórki organizacyjnej, a w dokumentach wewnętrznych jednostki nie zostały określone mechanizmy zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego, w szczególności bezpośredniej jego podległości kierownikowi jednostki¹⁶. Audyt nie może być postrzegany jako kolejne narzędzie kontroli w jednostce, które będzie się koncertować na wyszukiwaniu nieprawidłowości i wykazywaniu braków. Jak wskazują wyniki przeprowadzanych kontroli

¹³ P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego – zasady ogólne*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 1, s. 16.

¹⁴ *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, NIK, Kontrola P/10/132, Gdańsk, wrzesień 2011, s. 7.

¹⁵ P. Sołtyk, *Problematyka oceny działalności audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle postulatów standardów zawodowych*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 12, s. 65.

¹⁶ *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 23–24.

oraz ankiet dotyczących działalności audytu wewnętrznego w JST, zdarza się, iż rola audytu wewnętrznego nie jest właściwie rozumiana. Przyczynami takiego stanu rzeczy mogą być zarówno brak lub niewystarczająca wiedza na temat audytu, ale także nieodpowiednia komunikacja lub niska jakość działań audytu. Zgodnie z komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych¹⁷ niezależność organizacyjna audytu wewnętrznego i fakt, że nie może być on narażony na jakiegokolwiek próby narzucenia jego zakresu, stanowi podstawę jego prawidłowego funkcjonowania i wspierania kontroli zarządczej w jednostce¹⁸. Problematyka zapewnienia warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego została również ukazana w wynikach ankiety przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów w JST. Niektóre z tych jednostek wykazały, że te warunki nie zostały zapewnione, czego wynikiem są przypadki łączenia komórki audytu wewnętrznego z komórkami kontroli. Jednocześnie wśród jednostek, które udzieliły odpowiedzi twierdzącej w zakresie zapewnienia organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego w strukturze urzędu, wystąpiły liczne przypadki gdzie nazwa komórki wskazuje, że komórki audytu wewnętrznego są połączone z inną komórką organizacyjną lub stanowią jej część¹⁹. Ponadto

¹⁷ Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. poz. 28).

¹⁸ Zgodnie ze Standardem 1110 – Niezależność organizacyjna. Zarządzający audytem wewnętrznym musi podlegać takiemu szczeblowi zarządzania w organizacji, który pozwoli audytowi wewnętrznemu wypełniać jego obowiązki. Zarządzający audytem wewnętrznym musi co najmniej raz na rok potwierdzać radzie organizacyjną niezależność audytu wewnętrznego. Interpretacja: audyt wewnętrzny jest niezależny organizacyjnie wtedy, gdy zarządzający audytem wewnętrznym podlega funkcjonalnie radzie. Podległość ta oznacza np., że rada zatwierdza kartę audytu wewnętrznego, plan audytu wewnętrznego oparty na analizie ryzyka, budżet i plan zasobów audytu wewnętrznego, otrzymuje od zarządzającego audytem wewnętrznym informacje na temat działań audytu wewnętrznego w odniesieniu do planu i innych spraw, zatwierdza decyzje w sprawie powołania i odwołania zarządzającego audytem wewnętrznym, wynagrodzenie zarządzającego audytem wewnętrznym, zadaje pytania kierownictwu i zarządzającemu audytem wewnętrznym, żeby ustalić, czy występują niepożądane ograniczenia zakresu lub zasobów. Standard 1110.A1: audyt wewnętrzny nie może być narażony na jakiegokolwiek próby narzucenia jego zakresu, wpływania na sposób wykonywania pracy i informowania o jej wynikach. Zarządzający audytem wewnętrznym musi ujawnić radzie takie próby oraz omówić z nią możliwe implikacje. Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. poz. 28).

¹⁹ Trzy JST (jeden powiat, dwie gminy miejskie) udzieliły negatywnej odpowiedzi, tj. poinformowały, że organ wykonawczy JST nie zapewnił warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego. W przypadku 12 JST, w których potwierdzono, że warunki do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego zostały zapewnione, udzielono negatywnej odpowiedzi na pytanie dotyczące zapewnienia odrębności organizacyjnej. W przypadku 14 z 485 (2,9%) JST udzielona została odpowiedź negatywna, tj. organ wykonawczy JST nie zapewnił organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego (KAW). Dotyczyło to: 1 urzędu marszałkowskiego, 2 miast na prawach powiatu, 6 powiatów, 3 gmin miejskich,

w niektórych jednostkach kierownik komórki audytu wewnętrznego nie podlega bezpośrednio kierownikowi JST²⁰.

Równie istotnym problemem ujawniającym wciąż braki wiedzy na temat elementarnych zasad i standardów dotyczących audytu wewnętrznego są przypadki przydzielania audytorom zadań wykraczających poza działalność audytową. Audytorom wewnętrznym nie wolno przyjmować odpowiedzialności za nieaudytowe funkcje i zadania, które podlegają okresowej ocenie audytu wewnętrznego. Mogą oni pełnić rolę konsultantów wyrażoną np. wsparciem przy określaniu procedur zarządzania ryzykiem²¹. Audytor nie pełni funkcji nadzorczych ani tym bardziej władczych. Do jego obowiązków po przeprowadzeniu kontroli należy obiektywna analiza przyczyn i skutków rozbieżności, powiadomienie kierownika jednostki o rezultatach kontroli oraz działalność doradcza, konsultacyjna, wspomagająca procesy zarządzania w formie czynności pokontrolnych, raportów i wniosków usprawniających funkcjonowanie jednostki²². Audyt wewnętrzny, aby mógł być uznany za rzeczywiście efektywne narzędzie wsparcia kierownika w zarządzaniu jednostką i usprawniania jej funkcjonowania, musi mieć zagwarantowane odpowiednie warunki. Podstawą w tym względzie jest zapewnienie funkcjonalnej i organizacyjnej niezależności, upowszechnianie wiedzy na temat roli i zadań audytu, wykwalifikowana i komunikatywna kadra audytu oraz świadomość kierownika jednostki o korzyściach i możliwościach prowadzenia audytu wewnętrznego. Audytor, wyrażając niezależną opinię o badanych obszarach, może się przyczynić do poprawy zarządzania jakością, a także do usprawnienia działalności jednostki poddanej audytowi. Należy zauważyć, że audytor wewnętrzny pełni w jednostce funkcję zapewniającą (*assurance*) i doradczą (*consulting*), natomiast nie dysponuje uprawnieniami władczymi wobec procesów poddawanych audytowi²³. Wójt (burmistrz, prezydent miasta) oraz przewodniczący zarządu JST mają zasadniczy wpływ zarówno na kształtowanie odpowiedniego podejścia do audytu wewnętrznego, jak

2 gmin miejsko-wiejskich. W 9 z powyższych przypadków KAW została połączona z komórką kontroli. W dwóch przypadkach nie podano przyczyny niewyodrębnienia KAW, a w jednym zadania audytora wewnętrznego realizuje dyrektor jednej z komórek organizacyjnych urzędu (innej niż komórka ds. kontroli). Ponadto w jednym przypadku poinformowano o nieuwzględnieniu uwag do regulaminu organizacyjnego urzędu zgłoszonych przez audytora wewnętrznego. W 123 przypadkach nazwa komórki wskazuje, że KAW jest połączona z inną komórką organizacyjną lub stanowi jej część. Ministerstwo Finansów – Departament Polityki Wydatkowej, *Podsumowania wyników...*, s. 10.

²⁰ W 7 JST, w których udzielono pozytywnej odpowiedzi, kierownik KAW nie podlega bezpośrednio organowi wykonawczemu JST. Odpowiedzi takie sugerują, że warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego nie zostały w danych JST zapewnione. *Ibidem*.

²¹ W trzech skontrolowanych jednostkach przypisywano audytorom zadania wykraczające poza działalność audytową. Było to niezgodne z art. 272 ust. 1 u.f.p. *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 25.

²² E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji...*, s. 55.

²³ P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny...*, s. 8.

i jego funkcjonowanie w jednostce – począwszy od podjęcia decyzji o rozpoczęciu prowadzenia audytu w jednostce, poprzez ustawowy obowiązek zapewnienia warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnienia organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość jego prowadzenia w jednostce. Umiejętność prawidłowego wykorzystania środków, jakie oferuje audyt wewnętrzny, wymaga od zarządzającego jednostką adekwatnej wiedzy o możliwościach, ograniczeniach oraz instrumentach, jakimi dysponuje audyt. Kierownik jednostki winien upatrywać w audytorze partnera w budowie prawidłowego systemu kontroli zarządczej. Nie może oczekiwać przejścia odpowiedzialności za system, lecz wsparcia w postaci dostarczenia rzetelnej, niezależnej oceny jego funkcjonowania.

Jakość audytu prowadzonego przez usługodawcę w JST

W toku przeprowadzanych kontroli niewystarczająca liczba audytorów, rzeczywiste braki kadrowe były wykazywane jako jedna z zasadniczych przyczyn nieprawidłowości w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego w JST. Stanowiło to kluczowy powód braku możliwości zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu, do czego na podstawie art. 282 u.f.p. zobowiązany jest kierownik jednostki. W okresie objętym kontrolą kierownicy 30% skontrolowanych jednostek poprzez niezatrudnienie audytora wewnętrznego albo niezawarcie umowy z usługodawcą nie zapewnili ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego. Niezachowanie ciągłości wykonywania zadań audytowych wynikało według kierowników jednostek kontrolowanych z niemożności „znalezienia” audytorów na rynku oraz z ich wysokich wymagań finansowych²⁴.

Jednostki samorządu terytorialnego zobowiązane są do prowadzenia audytu wewnętrznego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej JST kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł lub jeżeli kierownik tej jednostki podejmie decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego²⁵. Należy zwrócić uwagę na fakt, iż obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego powstaje nawet wówczas, gdy próg kwotowy określony w przepisach ustawy zostanie przekroczony jednorazowo lub nadzwyczajnie. Bez znaczenia dla powstania tego obowiązku jest też fakt, czy przekroczenie tej kwoty nastąpiło w chwili ustalania uchwały budżetowej danej jednostki i zatwierdzenia planu, czy w chwili zmiany uchwały lub planu. Wraz z przekroczeniem ustawowych kwot i powstaniem obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w JST ustawodawca nakazuje kierownikowi danej jednostki pisemnie powiadomić Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu. Incydentalność powstawania takiego obowiązku

²⁴ *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 9.

²⁵ Art. 274 ust. 3 i 4 u.f.p.

może stanowić przyczynę nieprawidłowości w prowadzenia audytu wewnętrznego w tych jednostkach, wykazanych w wynikach przeprowadzanych kontroli i badań ankietowych, a bezpośrednio związaną z trudnościami z bezzwłocznym pozyskaniem audytora.

Z uzyskanych danych z przeprowadzonej kontroli wynika, że w 72 z 531 jednostek w okresie 2016–2019 nie zapewniono ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego, co również potwierdzają dane kontroli przeprowadzonej przez RIO w tym samym okresie, a jako przyczynę takiego stanu rzeczy JST podawały trudności z naborem na audytora wewnętrznego²⁶. Słabości w prowadzeniu audytu wewnętrznego od lat pozostają te same i były związane przede wszystkim z trudnościami kadrowymi w zapewnieniu obsady adekwatnej do istniejących potrzeb, co skutkowało także problemami z wprowadzeniem, a następnie zachowaniem ciągłości wywiązania się z tego obowiązku, na co wskazywały już wyniki kontroli NIK z 2011 r.²⁷ Podkreślenia wymaga, że zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego przez JST do tego zobowiązane stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych przewidziane w art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁸. Z konstrukcji juretrycznej art. 18a tej ustawy wynika, że przesłanką naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest niezatrudnienie audytora albo niezawarcie umowy na świadczenie usługi audytu. Oznacza to, że ryzyko naruszenia dyscypliny zostaje skutecznie ograniczone samym faktem zatrudnienia audytora albo zawarciem stosownej umowy z usługodawcą. Sama skuteczność i efektywność prac audytu, a także zgodność postępowania z regulacjami prawa ma dla ustawodawcy drugorzędne znaczenie. Ewentualne odstępstwa w tym zakresie mogą być zaklasyfikowane jedynie jako pewnego rodzaju dysfunkcja, nieprawidłowości lub niezgodności, ale co ważne – nie jest to czyn przesądzający o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych²⁹.

Przepis u.f.p. stanowiący, że w JST audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej JST kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł³⁰, nie rozwiązał problemu z niedoborami kadrowymi, a jak wskazują wyniki kontroli, uwidocznili trudności z jakością audytu prowadzonego w tych jednostkach przez usługodawcę. Regulacje prawne, wychodząc naprzeciw deficytowi audytorów wewnętrznych w JST, stwarzają możliwość realizacji audytu przez usługodawcę. Jednak taka forma audytu

²⁶ *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 21–22.

²⁷ *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania...*, s. 7.

²⁸ Art. 18a: naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2021, poz. 289).

²⁹ P. Sołtyk, *Usługodawca zewnętrzny audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 4, s. 46.

³⁰ Art. 278 ust. 3 u.f.p.

może być prowadzona tylko w JST o niewielkim potencjale finansowym przedstawionym w budżecie³¹. Podkreślenia wymaga też fakt, że przekroczenie ustawowego limitu, niezależnie czy w momencie uchwalania budżetu, czy w chwili jego nowelizacji skutkującej podwyższeniem którejkolwiek z kwot (dochodów, przychodów, wydatków, rozchodów), kreuje obowiązek zatrudnienia audytora wewnętrznego w JST³². Podsumowanie wyników ankiety Ministerstwa Finansów dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST dowodzi, że jakość audytu jest bezpośrednio związana ze stosowaną formą organizacji audytu wewnętrznego w tych jednostkach – audytem prowadzonym przez usługodawcę. Należy zaznaczyć, że omawiana ankieta została wystosowana do wszystkich JST, są to więc dane zawierające pełne informacje o audycie wewnętrznym prowadzonym przez te jednostki³³.

Według stanu na 30 czerwca 2019 r. audyt wewnętrzny był prowadzony w 1156 z 1241 JST, co stanowi 93% jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu. Audyt wewnętrzny nie był prowadzony w 85 jednostkach do tego zobowiązanych, tj. w 8 powiatach, 6 gminach miejskich, 22 gminach wiejsko-miejskich, 49 gminach wiejskich. Przyczyny nieprowadzenia audytu wewnętrznego związane są przede wszystkim z brakiem możliwości pozyskania audytora wewnętrznego albo usługodawcy, w tym ze względu na brak osób z uprawnieniami (33 z 85 – 39% przypadków) oraz brak ofert składanych na ogłoszenie o naborze albo o zamówieniu na świadczenie usług audytu wewnętrznego (13 z 85 – 15% przypadków)³⁴. Niemożność pozyskania audytora, czy to w formie zatrudnienia w jednostce, czy jako usługodawcy, rodzi wiele patologii związanych z niewłaściwym czasem pracy audytorów w JST. Jak wykazano, wymiar zatrudnienia audytorów w jednostkach jest jednym z czynników wpływających na właściwą i efektywną realizację zadań audytu. Najwyższa Izba Kontroli określiła to zjawisko mianem audytu *na akord*. W przypadku 12% audytorów wymiar ich czasu pracy w osobodniach przekraczał liczbę dni roboczych w roku (250 osobodni), 8% audytorów obsługiwało w ciągu roku cztery lub więcej jednostek, a co trzeci audytor prowadził audyt w więcej niż jednej JST³⁵. Ustalenia kontroli wskazują, że zatrud-

³¹ P. Sołtyk, *Usługodawca zewnętrzny...*, s. 45.

³² Z. Ofiarski [w:] A. Borodo, W. Bożek, M. Cilak, K. Czarnecki, K. Kopyściańska, E. Kowalewska, P. Lenio, P. Majka, P. Mańczyk, W. Miemiec, M. Ofiarska, P. Pest, K. Sawicka, M. Stawiński, R. Sura, K. Święch-Kujawska, J. Wantoch-Rekowski, P. Zawadzka, Z. Ofiarski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020, art. 278.

³³ Ankieta dotycząca funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST została skierowana do wszystkich JST. Przeprowadzono ją w formie interaktywnej i została udostępniona JST od 22 lipca do 22 sierpnia 2019 r. Ankietę wypełniły 1964 z 2807 (70%) JST. Spośród tej grupy 1241 JST (63%) było zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego. Respondenci przedstawili dane i informacje według stanu na 30 czerwca 2019 r., Ministerstwo Finansów – Departament Polityki Wydatkowej, *Podsumowania wyników...*, s. 2–4.

³⁴ *Ibidem*, s. 4.

³⁵ Z uzyskanych informacji wynika, że w przybliżeniu co trzeci audytor prowadził audyt w więcej niż jednej JST: w 2016 r. było to 28% audytorów, w 2017 r. – 34,5%, a w 2018 r. – 34,3%. *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 32.

nianie w urzędach JST audytora wewnętrznego w niskim wymiarze czasu (np. na 1/8 etatu) w sytuacji, gdy audyt nie może być wykonywany przez usługodawcę, stanowiło w istocie obejście przepisów u.f.p. dotyczących obowiązku zatrudnienia audytora w jednostce³⁶.

Usługodawcy prowadzili audyt w 58% JST, przy czym należy podkreślić, że największy odsetek usługodawców występuje w gminach wiejskich i miejsko-wiejskich³⁷. Od lat niezmiennie odnotowuje się stały wzrost liczby usługodawców prowadzących audyt wewnętrzny w JST³⁸. Biorąc pod uwagę, jak liczną grupę stanowią usługodawcy i jak tym samym mają istotny wpływ na kształtowanie audytu wewnętrznego w JST, należałoby podjąć próbę dokonania analizy poziomu świadczonych przez nich usług. Za pozytywne trzeba uznać, iż w zdecydowanej większości usługodawcy posiadali wymagane kwalifikacje do prowadzenia audytu³⁹, jak również umowy zawierane z usługodawcą zawierały postanowienia wymagane w art. 279 u.f.p.⁴⁰ Niestety, zdecydowanie negatywnym aspektem jest fakt, iż umowy te nie były zawierane na wymagany ustawowo czas co najmniej roku. Dotyczyło to aż 43% JST, co wiązało się z niezapewnieniem ciągłości prowadzenia audytu w tych jednostkach. Należy stwierdzić, że zawieranie umowy z usługodawcą na okres dłuższy niż rok jest dobrą praktyką, ponieważ gwarantuje ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego i jego większą skuteczność. Usługodawca zna jednostkę i działa bardziej efektywnie niż ewentualny nowy usługodawca. Zachowanie ciągłości audytu zapewnia realizację zaplanowanego cyklu audytu wewnętrznego i objęcie zadaniami audytowymi większej liczby obszarów działalności⁴¹. Najniższy wskaźnik udziału kierownika jednostki w przygotowaniu rocznego planu audytu

³⁶ *Ibidem*, s. 10.

³⁷ Usługodawcy prowadzą audyt w 67,6% gmin, w tym: 317 z 365 gmin wiejskich (86,8%) i w 209 z 325 miejsko-wiejskich (64,3%). Ministerstwo Finansów – Departament Polityki Wydatkowej, *Podsumowania wyników...*, s. 5.

³⁸ Odsetek JST prowadzących audyt wewnętrzny przez usługodawców systematycznie rośnie. W ankiecie Ministerstwa Finansów z 2016 r. było to 53% jednostek. Ministerstwo Finansów, *Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa, grudzień 2016, s. 10.

³⁹ Wyniki kontroli przeprowadzonej przez NIK wykazały, że wszyscy usługodawcy posiadali wymagane kwalifikacje, natomiast w ankiecie Ministerstwa Finansów w przypadku 49 z 1156 JST (4,2%) nie podano informacji o uprawnieniach audytorów wewnętrznych, w tym w 46 JST audyt prowadzi usługodawca, w przypadku 5 JST podane przez ankietowanych kwalifikacje nie stanowią uprawnień do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 1; Ministerstwo Finansów – Departament Polityki Wydatkowej, *Podsumowania wyników...*, s. 23.

⁴⁰ W 86% skontrolowanych jednostek, w których audyt prowadzony był przez usługodawcę, umowa zawierała postanowienia wymagane art. 279 ust. 2 u.f.p., w tym gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami tej ustawy. Pojedyncze nieprawidłowości stwierdzono w dwóch jednostkach. *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 11.

⁴¹ B. Zaleska, *Audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę w jednostce samorządu terytorialnego (studium przypadku)*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2017, t. XVIII, z. 2, cz. III, s. 266.

i jego zmianach również odnotowano w stosunku do usługodawców⁴². W zakresie obowiązku określenia priorytetów do planu audytu, a także zatwierdzenia plan audytu przez kierownika jednostki we wszystkich JST, w których nie zostały spełnione te wymogi, audyt prowadzony był przez usługodawcę⁴³. Analogiczna sytuacja dotyczy szeregu obowiązków związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego w JST, wynikających z ustawy i regulacji zawartych w obowiązujących standardach audytu wewnętrznego, w których:

- kierownik JST nie otrzymał sprawozdania z prowadzenia audytu, wszystkie przypadki, gdzie kierownik jednostki nie otrzymuje sprawozdania dotyczyły jednostek, w których audyt prowadzi usługodawca,
- kierownik JST nie otrzymał sprawozdania z zadań zapewniających – większość przypadków (22 z 24 odpowiedzi – 91,7%), w których kierownik jednostki nie otrzymuje sprawozdania, dotyczyła jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca,
- kierownik JST nie otrzymał informacji o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz osobach odpowiedzialnych za ich realizację – większość przypadków (21 z 27 – 77,8%), w których kierownik jednostki nie otrzymuje tych informacji, dotyczyła jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca,
- otrzymanie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń – większość przypadków (53 z 63 – 84,1%), w których kierownik jednostki nie otrzymuje takiej informacji, dotyczyła jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca,
- podejmowanie decyzji o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji – większość przypadków (55 z 66 – 83%), że kierownik jednostki nie podejmuje decyzji w tym zakresie, dotyczyło jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca,
- otrzymywanie wyników czynności sprawdzających – większość przypadków (35 z 42 – 83%), że kierownik jednostki nie otrzymuje tych wyników, dotyczy jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca,
- wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych i uzgadnianie ich celu i zakresu – większość przypadków (45 z 57 – 78,9%), gdzie kierownik jednostki

⁴² 36 z 37 przypadków (97%) JST, które wykazały brak współdziałania kierownika jednostki przy przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian, dotyczyło audytu wewnętrznego prowadzonego przez usługodawcę. Ministerstwo Finansów – Departament Polityki Wydatkowej, *Podsumowania wyników...*, s. 12.

⁴³ We wszystkich JST, które poinformowały, że w kompetencjach kierownika jednostki nie leży wyznaczanie priorytetów do planu audytu, audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W przypadku 8 JST (w tym 6 JST, w których audyt prowadzi usługodawca), mimo że JST poinformowała, że w kompetencjach kierownika jednostki leży wyznaczanie priorytetów do planu audytu, wskazano, że zadanie to wykonuje osoba inna niż kierownik jednostki. Zadanie to najczęściej powierzane jest sekretarzowi lub skarbnikowi JST. We wszystkich przypadkach, gdzie w kompetencjach kierownika jednostki nie leży podpisywanie planu audytu, w JST audyt prowadzony był przez usługodawcę. Ministerstwo Finansów – Departament Polityki Wydatkowej, *Podsumowania wyników...*, s. 13.

nie wnioskuję o przeprowadzenie tych czynności, dotyczy jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca,

- opracowanie karty audytu – karta audytu została opracowana tylko w 400 z 671 jednostek (59,6%), w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca,
- opracowanie procedur prowadzenia audytu wewnętrznego – w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca, procedury zostały opracowane tylko w 376 z 671 jednostek (56,0%),
- opracowanie programu zapewnienia i poprawy jakości – w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca, program ten opracowany został tylko w 189 z 671 jednostek (28,2%),
- przeprowadzenie samooceny za ostatni rok – w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca, samoocena została przeprowadzona tylko w 202 z 671 jednostek (30,1%),
- przeprowadzenie oceny zewnętrznej w ciągu ostatnich 5 lat – w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca, ocena została przeprowadzona tylko w 18 z 671 jednostek (2,7%)⁴⁴.

Niewątpliwie możliwość prowadzenia audytu wewnętrznego w JST przez usługodawcę należy pożytywać jako pozytywne rozwiązanie ze strony ustawodawcy. Jednak jak wskazują wyniki przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów ankiety wśród tych jednostek, jakość audytu prowadzonego przez usługodawców budzi wiele wątpliwości i zastrzeżeń. Jest to tym bardziej istotne, gdyż to właśnie JST są głównym odbiorcą tych usług. Wykazane nieprawidłowości dowodzą, że niezbędne jest wprowadzenie pewnych zmian dotyczących audytu wewnętrznego świadczonego przez usługodawców, ale również sygnalizują, jak istotne jest prowadzenie systematycznego monitoringu audytu wewnętrznego w JST. Aby móc wprowadzić skuteczne rozwiązania, należy właściwie zdiagnozować przyczynę problemów dotyczących audytu wewnętrznego wykonywanego przez usługodawców.

We wnioskach pokontrolnych NIK wnosi o przygotowanie przez Ministra Finansów nowelizacji u.f.p. dotyczącej takich kwestii, jak:

- zwiększenie limitu kwoty dochodów i przychodów lub kwoty wydatków i rozchodów ujętych w uchwale budżetowej, po przekroczeniu których powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w JST, oraz wyższy limit tych kwot dotyczącego możliwości zlecenia wykonywania audytu usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce,
- zasada, aby minimalny stan zatrudnienia w urzędzie na stanowisku audytora (lub stanowiskach audytorów w przypadku zatrudniania na część etatu) wynosił co najmniej jeden pełny etat,
- rozwiązania uprawniające Ministra Finansów w ramach koordynacji wykonywania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych do uzyskiwania informacji o organizacji i prowadzeniu audytu w JST oraz do

⁴⁴ *Ibidem*, s. 15–22.

upowszechniania w oparciu o te informacje dobrych praktyk w działalności tych jednostek, a także wskazywania nieefektywnych rozwiązań dotyczących np. wykonywania audytu w wielu JST w ciągu roku przez audytora usługodawcę⁴⁵.

Minister Finansów w odpowiedzi na te postulaty oświadczył, iż trwają obecnie prace nad przygotowaniem projektu nowelizacji u.f.p. uwzględniającego postulat odnoszący się do zwiększenia tzw. kwoty progowej, której przekroczenie skutkuje powstaniem obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego. Jednak wskazując na pogłębiające się trudności w dostępie do usług świadczonych przez audytorów wewnętrznych, nie uznaje za zasadne wprowadzenie sztywnych wymogów dotyczących wymiaru czasu pracy audytorów. Dostrzega natomiast potrzebę zwiększenia dostępności usług świadczonych przez audytorów dla JST, czemu służyć ma wprowadzenie dodatkowego sposobu uzyskiwania kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego na drodze egzaminu państwowego. Równocześnie zwraca uwagę na potrzebę rozszerzenia możliwości pozyskiwania informacji od JST na temat funkcjonowania audytu wewnętrznego⁴⁶.

W literaturze przedmiotu zwraca się również uwagę na fakt, że wśród ułomności wykonywania audytu przez usługodawcę zewnętrznego należy wskazać przede wszystkim jego mniejszą co do zasady, niż w przypadku audytora-pracownika znajomość specyfiki działania jednostki, zwłaszcza jej środowiska wewnętrznego, w tym kultury pracy, zasad etycznych i panujących zwyczajów. Wykonywanie obowiązków przez audytora wymaga od niego umiejętności i zdolności nawiązywania kontaktów, powinien być zatem osobą budzącą zaufanie. Potencjalnie może to utrudniać pracę audytora. Niebezpieczeństwo to jest tym większe, im częściej kierownik jednostki zmienia usługodawców albo im wyższa jest rotacja audytorów zatrudnionych u usługodawcy. Funkcjonuje także pogląd, iż wprowadzenie instytucji usługodawcy jako alternatywnej formy wykonywania audytu wewnętrznego w jednostce zakłóca klasyczny podział kontroli na zewnętrzną i wewnętrzną. Prowadzenie audytu przez usługodawcę uzasadnione jest w przypadku niektórych rodzajów audytu, np. finansowego, informatycznego, ekologicznego i podobnych, gdy podstawą jego pracy jest nie tyle kontakt z ludźmi, ile analiza i weryfikacja różnego rodzaju dokumentów⁴⁷.

Podsumowanie

W administracji publicznej audyt wewnętrzny odgrywa przede wszystkim rolę niezależnego instrumentu wspomagającego skuteczność zarządzania. Dostarcza racjonalnego zapewnienia, że system kontroli zarządczej działa zgodnie z przyjętymi

⁴⁵ *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 15.

⁴⁶ Stanowisko Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli z dnia 21 kwietnia 2020 r., PW1.0811.1.2020, *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 69–70.

⁴⁷ D. Fleszer, *Audyt wewnętrzny...*, s. 61.

normami. Jednak aby audyt wewnętrzny wypełniał wydajnie i skutecznie swoje cele i zadania, jego działalność powinna podlegać ocenie i bieżącemu monitorowaniu⁴⁸. Działalność audytu wewnętrznego jest ściśle powiązana z systemem kontroli zarządczej. Zintegrowanie tych systemów jest niezbędne do osiągnięcia przez jednostkę założonych celów i zadań. Rolą audytu w systemie kontroli zarządczej jest wspieranie kierownika JST w dążeniach do osiągnięcia zakładanych celów poprzez systematyczną ocenę tej kontroli. Z tego punktu widzenia współdziałanie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej wydaje się być procesem naturalnym i nieuniknionym. Synergia, a także wspomaganie i uzupełnianie wzajemnych działań nie powinno powodować ich powielania, a tym bardziej przejmowania lub nakładania obowiązków kontroli zarządczej na audyt wewnętrzny. Jedynie taka współpraca zagwarantuje stworzenie spójnego, efektywnie działającego systemu zarządzania jednostką, a audyt powinien być integralną częścią tego systemu. Zważywszy na fakt, że do prowadzenia audytu wewnętrznego są zobligowane tylko JST spełniające ustawowo określone przesłanki, instytucja ta wymaga prowadzenia stałego monitoringu, a co za tym idzie – formułowania rozwiązań mających na celu usprawnienie jego funkcjonowania. W ocenie NIK zasadniczymi przyczynami nieefektywnego funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST było niedostrzeganie przez kierowników jednostek roli i znaczenia działalności audytu w funkcjonowaniu jednostki, niezapewnienie ciągłości prowadzenia audytu oraz niewystarczająca liczba audytorów.

Ujawniające się na przestrzeni lat w wyniku prowadzonych kontroli NIK i badań Ministerstwa Finansów błędy w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego w JST obrazują wciąż niewystarczający stan wiedzy na temat roli audytu, jego pozycji względem kontroli zarządczej, a także zadań i uprawnień zarówno po stronie kierowników jednostek, jak i audytorów. Jakkolwiek taki stan rzeczy mógł być zrozumiały w początkowym okresie funkcjonowania kontroli zarządczej, to obecnie, kiedy mija 10 lat od momentu wprowadzenia jej do rzeczywistości JST, jest niezrozumiałe i niedopuszczalne. Odnosi się to również do jakości usług audytu wewnętrznego świadczonych przez usługodawców w JST. Wyniki powyższych kontroli i badań jednoznacznie wskazują, iż zdecydowana większość błędów popełnianych w ramach wykonywanego audytu leży po stronie audytorów będących usługodawcami. Taki stan rzeczy pogłębia sytuacja, w której dostępność wykwalifikowanej kadry audytorskiej jest wysoce ograniczona, przede wszystkim dla najmniejszych JST, a koszty związane z prowadzeniem audytu corocznie się zwiększają⁴⁹.

⁴⁸ P. Sołtyk, *Problematyka oceny...*, s. 64.

⁴⁹ Wydatki związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w 27 skontrolowanych jednostkach wyniosły 3103,5 tys. zł w 2016 r., 3210,8 tys. zł w 2017 r., 3579,3 tys. zł w 2018 r. oraz 2488,3 tys. zł w 2019 r. (do 30 września). Zauważalny jest systematyczny wzrost wydatków na audyt. W 2018 r. w skontrolowanych jednostkach na audyt wydatkowano o 475,8 tys. zł więcej niż w 2016 r. (15,3%). Ponad 98% wydatków na audyt stanowiły wynagrodzenia. Pozostała kwota odnosiła się do wydatków na szkolenia pracowników oraz utrzymanie stanowisk pracy komórek

Podkreślenia wymaga fakt, iż audytora zatrudnionego w JST i usługodawcę obowiązują te same regulacje i standardy dotyczące audytu – nie wprowadza się zróżnicowania poziomu usług audytorskich ze względu na formę organizacji audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Tym bardziej niezrozumiałe jest pojawianie się tak dużych dysproporcji w jakości funkcjonowania audytu wewnętrznego w zależności od formy jego organizacji w JST. Sygnalizowana od wielu lat przez JST jedna z przyczyn tego stanu rzecz, jaką jest niewystarczająca liczba wykwalifikowanych audytorów, nie może usprawiedliwiać i sankcjonować obecnych nieprawidłowości w działalności usługodawców. Zważywszy na istotę problemu, ewentualne rozwiązanie obecnej sytuacji jawi się jako długotrwały proces. Tym bardziej niezrozumiałe jest niepodjęcie w ostatnich latach działań, które miałyby naprawić ten stan rzeczy.

Sprawnie działający audyt wewnętrzny, niezależny, obiektywny i bezstronny powinien stanowić wsparcie dla każdej JST w drodze do osiągnięcia założonych celów i zadań. Prowadzenie systematycznej oceny kontroli zarządczej oraz czynności doradcze mają być wyrazem zaangażowania audytora wewnętrznego w poprawę funkcjonowania każdej JST. Prawidłowe postrzeganie wagi tych zadań leży po stronie kierowników tych jednostek. Wójt (burmistrz, prezydent miasta), przewodniczący zarządu JST jest odpowiedzialny za zapewnienie odpowiednich warunków do funkcjonowania audytu. Jego wiedza o potencjale, roli, zakresie działania audytu niejednokrotnie stanowi o umiejętnym wykorzystaniu go jako narzędzia mającego wspierać jednostkę w usprawnianiu jej funkcjonowania.

Z tego względu niezmiennie istotnym działaniem jest nieustające propagowanie wiedzy zarówno wśród kierujących JST, jak i audytorów na temat właściwych, pożądanych zachowań dotyczących audytu wewnętrznego, upowszechnianie przykładów dobrych praktyk, a także dokonywanie wykładni niezrozumiałych lub spornych zagadnień. Działania te miałyby również na celu podwyższenie jakości audytu wewnętrznego świadczonego przez usługodawców. W tym względzie zasadne wydaje się przychylenie się do wniosku NIK o wzmożenie działań ze strony Ministra Finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w JST oraz rozważenie działań mających na celu zobligowanie tych jednostek do regularnego przedstawiania informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego.

audytu. Średnioroczne wydatki na działalność audytową w skontrolowanych jednostkach w latach 2016–2018 wyniosły 112 tys. zł. Wydatki te w jednostkach, w których audyt prowadzony był przez usługodawcę, kształtowały się na poziomie 18,8 tys. zł, natomiast w przypadku jednostek, w których audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego w jednostce – 177,8 tys. zł. Na znaczną dysproporcję tych wydatków wpływa to, że w przypadku objętych kontrolą 5 urzędów marszałkowskich z uwagi na skalę zadań audyt prowadzony był przez wieloosobowe komórki audytu wewnętrznego. Średnioroczne koszty audytu w tych urzędach marszałkowskich kształtowały się na poziomie 427,5 tys. zł. Średnioroczne koszty audytu w skontrolowanych urzędach zatrudniających audytora, z wyłączeniem urzędów marszałkowskich, wyniosły 73,7 tys. zł. *Informacja o wynikach kontroli Audyt...*, s. 28.

Bibliografia

- Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, R. LV, nr 1(330).
- Fleszer D., *Audyt wewnętrzny i jego rola w zarządzaniu jednostką sektora finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 5.
- Informacja o wynikach kontroli Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, LKI.430.007.2019 nr ewid. 76/2019/P/19/074/LKI, NIK, Delegatura w Kielcach 2020.
- Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, NIK, Kontrola P/10/132, Gdańsk, wrzesień 2011.
- Łukaszuk A., *System zarządzania ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego – aspekt prawny*, Lublin 2016 (niepubl. praca doktorska).
- Ministerstwo Finansów – Departament Polityki Wydatkowej, *Podsumowania wyników ankiet dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa, grudzień 2019.
- Ministerstwo Finansów, *Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa, grudzień 2016.
- Ofiarski Z. [w:] A. Borodo, W. Bożek, M. Cilak, K. Czarnecki, K. Kopyściańska, E. Kowalewska, P. Lenio, P. Majka, P. Mańczyk, W. Miemiec, M. Ofiarska, P. Pest, K. Sawicka, M. Stawiński, R. Sura, K. Święch-Kujawska, J. Wantoch-Rekowski, P. Zawadzka, Z. Ofiarski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Sołtyk P., *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego – zasady ogólne*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 1.
- Sołtyk P., *Problematyka oceny działalności audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w świetle postulatów standardów zawodowych*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 12.
- Sołtyk P., *Usługodawca zewnętrzny audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 4.
- Zaleska B., *Audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę w jednostce samorządu terytorialnego (studium przypadku)*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2017, t. XVIII, z. 2, cz. III.

Streszczenie

Audyt wewnętrzny stanowi istotny element kontroli zarządczej, a tym samym bezpośrednio wpływa na jakość zarządzania w JST. Sprawnie funkcjonujący audyt wewnętrzny stanowi wsparcie dla kierowników JST w osiąganiu założonych celów i zadań. Na przestrzeni lat funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST można dostrzec zarówno umocnienie jego roli w tych jednostkach, jak i szereg powtarzających się nieprawidłowości. W toku przeprowadzonych kontroli przez NIK, a także wniosków z ankiet Ministerstwa Finansów nasuwa się wniosek, że jakość audytu wewnętrznego w JST jest bezpośrednio związana z formą organizacji audytu wewnętrznego, jaką jest prowadzenie audytu przez usługodawcę. Błędy oraz nieprawidłowości ujawnione w toku powyższych kontroli wymuszają bezzwłoczne wprowadzenie rozwiązań mających na celu usprawnienie i podniesienie jakości audytu wewnętrznego wykonywanego przez usługodawców w JST.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, jednostka samorządu terytorialnego, kontrola zarządcza, usługodawca

CONDITION OF INTERNAL AUDIT IN LOCAL GOVERNMENT UNITS IN REGARD TO THE QUALITY OF THE AUDIT CONDUCTED BY THE SERVICE PROVIDER

Summary

Internal audit is an essential element of management control, and the same directly affects the quality of management in local government units. An efficiently functioning internal audit supports local government units' heads in achieving the assumed goals and tasks. Over the years of functioning of internal audit in local government units, one can notice both the strengthening of its role in these units but also several frequent irregularities. In the course of inspections carried out by the Supreme Audit Office, as well as conclusions from the questionnaires of the Ministry of Finance, a decision arises that the quality of internal audit in local government units is directly related to the form of internal audit organisation, which is the audit by the service provider. Errors and irregularities revealed in the course of the controls mentioned above require the immediate introduction of solutions to improve and increase internal audit quality performed by service providers in local government units.

Keywords: internal audit, local government unit, management control, service provider