

The involvement of internal auditor in the
management of public tasks carried
out by local government units
Zaangażowanie audytora wewnętrznego
w zarządzanie zadaniami publicznymi realizowanymi
przez jednostki samorządu terytorialnego

dr Paweł Romaniuk

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Administracyjnego i Nauki o Administracji

ABSTRACTS

Local government is a form of decentralized government, where usually residents of the units of basic territorial division shall form of community self-government by law. The essence of self-government is the proper management of public affairs by themselves. Local government units shall endeavor to fulfill its mission servitude towards their citizens through their bodies. Rounding out the way the management in local government is to use the internal auditor, who with their knowledge and competence supports the management of local governments in decision-making.

The aim of the study analyzed area is to identify the essence of the functioning of local self-government, which is increasingly effectively and efficiently perform its duties. Author of the article, as a longtime practice acting as an internal auditor, determines methods and ways of managing public tasks of local authorities, referring both to the existing legislation in this area.

Samorząd terytorialny jest formą zdecentralizowanej władzy publicznej, gdzie ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego stanowi z mocy prawa wspólnotę samorządową. Istotą samorządu terytorialnego jest umiejętne zarządzanie sprawami publicznymi przez samych zainteresowanych. Jednostki samorządu terytorialnego dążą do wypełniania swojej misji służebnej względem swoich mieszkańców poprzez swoje organy. Dopełnieniem sposobu zarządczego w samorządzie jest wykorzystanie audytora wewnętrznego, który swoją wiedzą i kompetencjami wspiera kierownictwo jednostki samorządu terytorialnego w procesach decyzyjnych.

Celem badania analizowanego obszaru jest wskazanie istoty funkcjonowania samorządu terytorialnego, który coraz skuteczniej i sprawniej wykonuje swoje obowiązki. Autor artykułu, jako wieloletni praktyk pełniący rolę audytora wewnętrznego, określi metody i sposoby zarządzania zadaniami publicznymi samorządów lokalnych, odwołując się jednocześnie do istniejących przepisów prawnych w tym zakresie.

KEYWORDS:

zarządzanie, audyt wewnętrzny, audytor, samorząd, zadania publiczne, management, internal audit, auditor, local government, public tasks.

WPROWADZENIE

Prawidłowe zarządzanie zadaniami publicznymi dokonywane przez jednostki samorządu terytorialnego stało się ważnym elementem polityki opartej na procesach decyzyjnych i zarządczych. Poprzez istotę samorządu terytorialnego należy zawsze rozumieć określoną formę organizacji ludzi. Na jej podstawie oraz w granicach obowiązującego w tym zakresie prawa, mieszkańcy danej wspólnoty samorządowej, za pomocą demokratycznych metod - mogą w sposób władczy rozstrzygać i decydować o kluczowych dla siebie obszarach. Wspomniana grupa ludzi, objętych działaniem samorządu lokalnego, tworzy wspólnotę ludzi, która najczęściej identyfikowana jest jako organizacja, społeczność związana ze wspólnym pochodzeniem, wspólnym życiem, wspólnymi problemami, czy wspólną polityką realizacji interesów.

Należy pamiętać, iż decentralizacja władzy publicznej dała możliwość przeniesienia katalogu zadań i kompetencji z centralnego poziomu zarządzania na jednostki samorządu terytorialnego. Takie działanie przyczyniło się do budowania społeczeństwa obywatelskiego, opartego o realizację zasad pomocniczości i samorządności. Zatrudnieni w jednostkach samorządowych audytorzy wewnętrzeni, swoim doświadczeniem i wiedzą, dostarczają odpowiedniej informacji kierownictwu jednostki, które wykonywane jest w procesie decyzyjnym przy wykonywaniu zadań publicznych.

Idea samorządu terytorialnego

Samorząd terytorialny został przywrócony z mocy prawa w okresie transformacji ustrojowej, której skutki obserwować można było przyjęciem ustawy z dnia 8 marca 1990r. o samorządzie terytorialnym, obecnie nazywaną ustawą o samorządzie gminnym (ustawa o samorządzie gminnym). Następnie z dniem 1 stycznia 1999 r. nastąpiło rozszerzenie samorządu terytorialnego na nowo utworzone jednostki podziału terytorialnego, czyli samorządy powiatów i samorządy województw. W tym kontekście samorząd terytorialny został powołany do samodzielnego wykonywania administracji publicznej, wyposażony w materialne środki umożliwiające realizację nałożonych na nie zadań. Jest to forma zdecentralizowanej władzy publicznej, gdzie ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego stanowi z mocy prawa wspólnotę samorządową. Istotą samorządu jest to, że zarządza sprawami publicznymi przez samych zainteresowanych. Należy też dodać, iż pojęcia samorządu i decentralizacji są ze sobą bardzo ściśle powiązane. Samorząd jest wynikiem procesu decentralizacji administracji publicznej. Kluczowym momentem w historycznym rozwoju gminy, jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego, była wielka rewolucja francuska, a także przejście państwa policyjnego w państwo w pełni konstytucyjne. Był to ważny moment wyodrębnienia się społeczeństwa obywatelskiego, który polegał w dużej mierze na przejściu od systemu autorytarnego do systemu demokracji obywatelskiej.

Samorząd terytorialny stanowi wyodrębniony w strukturze państwa aparat organizacyjny, który realizuje zadania publiczne na szczeblu lokalnym. Organizacja taka nie jest zdolna do wykonywania zadań *in pleno*. Dlatego też każda społeczność lokalna (mieszkańcy) powołuje w drodze

wyborów organy wykonawcze i organy stanowiące, które w imieniu i na rzecz wspomnianej społeczności lokalnej, wykonują zadania publiczne. W tym zakresie organy te, które wykonują zadania administracji państwowej, pozostają nieustannie pod ścisłą kontrolą i obserwacją wspólnoty samorządowej. Przejawem takiego rozumowania w obrębie wyodrębnienia organizacyjnego jest przyznana samorządom terytorialnym osobowość prawna (Z. Niewiadomski, 2011, s. 129-141).

Podstawowym celem twórców obecnie funkcjonującego porządku prawnego, dotyczącego samorządu terytorialnego w Polsce, było rzeczywiste przekazanie w ręce mieszkańców zadań, które ich bezpośrednio dotyczyły. Zastosowano w tej sytuacji realizację zasady pomocniczości (subsydiarności), która jednoznacznie wskazuje, iż wszelkie decyzje społeczne oraz administracyjne powinny być podejmowane na szczeblu, który jest najbliższy obywateli, czyli w gminach. W oparciu o zasadę pomocniczości, istnieje tzw. domniemanie kompetencji dla organów podstawowej jednostki samorządowej. Oznacza to, że gmina wykonuje wszelkie zadania samorządu terytorialnego o znaczeniu lokalnym, które nie są zastrzeżone w ustawach dla innych jego jednostek. Taką zasadę zawiera Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w swoim artykule 163. Dyspozycja w nim zawarta wskazuje jednoznacznie, iż samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne niezastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych (art. 163 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej).

Każde zadanie publiczne, które służy do zaspokajania potrzeb wspólnoty samorządowej jest wykonywane przez jednostkę samorządu terytorialnego, jako tzw. zadanie własne. Jeżeli natomiast wynika to z uzasadnionych potrzeb państwa, ustawa samorządowa może zlecić jednostkom samorządu terytorialnego wykonywanie innych zadań publicznych. W tym zakresie ustawa określa tryb przekazywania i sposób wykonywania zadań zleconych. Wszelkie spory kompetencyjne pomiędzy organami samorządu terytorialnego a administracją rządową rozstrzygają sądy administracyjne (art. 166 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej).

Warto także dodać, iż podmiotem samorządu terytorialnego jest społeczność zamieszkała na określonym obszarze, która jest formalnie zorganizowana w terytorialny związek samorządowy. Współczesne związki samorządu terytorialnego mają możliwość funkcjonowania tylko w sytuacji, gdy państwo

nakłada na nie obowiązek realizacji określonych zadań publicznych. Samorząd terytorialny nie może mieć własnych niezależnych praw, nazywanych zadaniami. Suwerenem zawsze jest państwo, które może przekazać tylko i wyłącznie w drodze ustaw określone zadania stworzonym przez siebie związkowi samorządowemu (Stawasz D., Sikora-Fernandez D., 2013. s. 95-105).

Gmina, jako podstawowa jednostka samorządu terytorialnego

Dokonując rozważania związane z zadaniami realizowanymi przez samorząd terytorialny, należy przybliżyć istotę gminy, jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego. Gmina jest prawnie zorganizowanym terytorialnym związkiem pewnej grupy osób, który określony jest w ustawie o samorządzie gminnym, jako tzw. wspólnota samorządowa. W oparciu o cały art. 2 ustawy o samorządzie gminnym, gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Co więcej, każda gmina posiada osobowość prawną, by być pełnoprawnym podmiotem praw i obowiązków w znaczeniu cywilnoprawnym, zaś samodzielność gminy podlega ochronie sądowej (art. 2 ustawy o samorządzie gminnym). Należy też wspomnieć, iż samodzielność gminy w realizacji tych zadań publicznych jest jednak ograniczona poprzez instytucję obowiązkowych zadań publicznych, od których gmina nie może w żaden sposób się uchylić. Działania samorządu terytorialnego są także badane pod kątem zasady legalności (zgodności z prawem). Gmina jest przy tym wyodrębnionym podmiotem praw i obowiązków, ujęta w strukturze państwa oraz bierze aktywny udział w sprawowaniu władzy publicznej na poziomie lokalnym.

Trzeba też zaakcentować, iż gminie przysługuje domniemanie kompetencji. Oznacza to przede wszystkim sytuację, gdzie w przypadku braku jednoznacznego określenia organu administracji publicznej, któremu przyporządkowana jest kompetencja do wykonania określonego zadania, organem właściwym do takiego działania właściwym staje się organ samorządowy. Kwestia ta jest zdefiniowana we wspomnianej już dyspozycji zawartej w art. 163 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, gdzie samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne, które nie są zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych. Dość osobliwym rodzajem domniemania kompetencji jest domniemanie kompetencji przypisane gminie. Taka możliwość wynika z zapisu konstytucyjnej

go zawartego w art. 164 w ust. 3, gdzie gmina wykonuje wszystkie zadania samorządu terytorialnego niezastrzeżone dla innych jednostek samorządu terytorialnego (art. 163 i 164 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej).

Analizując art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym można dostrzec, iż gmina, jako filar jednostki terytorialnej w Polsce, wykonuje szereg zadań własnych, które skoncentrowane są na zaspokojeniu zbiorowych potrzeb wspólnoty mieszkańców (ustawa o samorządzie gminnym). Posiłkując się przywołanym przepisem prawa można wskazać na kilkanaście obszarów, za które odpowiada gmina. Należą do nich zadania, obejmujące m.in.:

- ład przestrzenny, gospodarkę nieruchomościami, ochronę środowiska i przyrody oraz gospodarkę wodną;
- gminne drogi, ulice, mosty, place oraz organizację ruchu drogowego;
- wodociągi i zaopatrzenie w wodę, kanalizację, usuwanie i oczyszczanie ścieków komunalnych, utrzymanie czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, zaopatrzenie w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz;
- lokalny transport zbiorowy;
- ochronę zdrowia;
- pomoc społeczną, w tym ośrodki i zakłady opiekuńcze;
- edukację publiczną;
- kulturę, w tym biblioteki gminne i inne instytucje kultury oraz ochrony zabytków i opieki nad zabytkami;
- targowiska i hale targowe;
- zieleni gminną i zadrzewienia;
- porządek publiczny i bezpieczeństwo obywateli oraz ochronę przeciwpożarową i przeciwpowodziową, w tym wyposażenie i utrzymanie gminnego magazynu przeciwpowodziowego;
- utrzymanie gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych;
- politykę prorodzinną, w tym zapewnienie kobietom w ciąży opieki socjalnej, medycznej i prawnej;
- wspieranie i upowszechnianie idei samorządowej, w tym tworzenie warunków do działania i rozwoju jednostek pomocniczych i wdrażanie programów pobudzających aktywność mieszkańców;

- współpracę i działalność na rzecz organizacji pozarządowych (ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie);
- współpracę ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw.

Ustawa o samorządzie gminnym jest filarem prawidłowo rozumianego samorządu, wskazując jego wiele charakterystycznych cech, które wyróżniają go na tle innych podmiotów. Należy tutaj wspomnieć, iż zgodnie z art. 8 ust. 1 przedmiotowej ustawy, można nakładać na gminę obowiązek wykonywania zadań zleconych z zakresu administracji rządowej. Działania takie dotyczą również zakresu organizacji przygotowań i przeprowadzenia wyborów powszechnych oraz referendów. Co więcej, zadania z zakresu administracji rządowej gmina może wykonywać również na podstawie porozumienia z organami tej administracji. Gmina może również wykonywać zadania z zakresu właściwości powiatu oraz zadania z zakresu właściwości województwa. Jest to możliwe tylko i wyłącznie w oparciu o porozumienie z tymi jednostkami samorządu terytorialnego (ustawa o samorządzie gminnym). Na realizację tych zadań gmina otrzymuje środki finansowe w wysokości koniecznej do wykonania zadań, o których mowa w art. 8 ust. 1, 2 i 2a ustawy o samorządzie gminnym.

Trzeba też dodać, iż zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 9 ust. 1 przedmiotowej ustawy, w celu wykonywania zadań publicznych, gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi. Gmina oraz inna gminna osoba prawna może także prowadzić działalność gospodarczą, wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej, jedynie w sytuacjach wskazanych w odrębnej ustawie. W tym przypadku zadaniami użyteczności publicznej, w rozumieniu tejże ustawy, są zadania własne gminy, określone w przywołanym już art. 7 ust. 1, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Natomiast gminy, związki międzygminne oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego mogą sobie wzajemnie, bądź innym jednostkom samorządu terytorialnego udzielać pomocy, w tym pomocy finansowej (ustawa o samorządzie gminnym).

Idea funkcjonowania audytu wewnętrznego

Historia audytu wewnętrznego ma bardzo długą tradycję, sięgającą aż do czasów starożytnych. Wtedy Egipcjanie, czy Grecy przeprowadzali działania związane ze sprawdzaniem prawidłowości zapisów księgowych, które musiały zgadzać się z prowadzoną rachunkowością. Taka kontrola miała na celu wzmocnienie poprawy zarządzania daną jednostką. Obecnie audyt wewnętrzny jest utożsamiany jako fundamentalny obszar oceny i zarządzania ryzykiem, występującym w każdej organizacji, gdzie zarządza się celami, zadaniami, decyzjami oraz finansami. Konieczność zastosowania audytu wewnętrznego dostrzeżona została w Stanach Zjednoczonych, gdzie największe przedsiębiorstwa posiadające wysoki poziom różnorodności wszystkich posiadanych struktur, zmuszone zostały do lepszego zarządzania, a co za tym idzie i kontroli podejmowanych decyzji (Winiarska K., Babuška E., 2005, s. 149-151).

Zgodnie z zapisami art. 272 ust. 1 ustawy o finansach publicznych – audyt wewnętrzny 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. Powyższa ocena dotyczy przede wszystkim odpowiedniej adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej, realizowanej w dziale administracji rządowej lub samorządzie terytorialnym (ustawa o finansach publicznych). Należy też wskazać, iż Minister Finansów określił, w formie komunikatu i ogłosił w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, zgodnie z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego (Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych).

Głównym celem przedmiotowych standardów jest realizacja poniższych założeń, tj.:

- wyznaczenie głównych zasad praktyki audytu wewnętrznego;
- określenie zasad wykonywania i upowszechniania szerokiego zakresu audytu wewnętrznego, przysparzającego każdej organizacji tzw. wartości dodanej;
- wyznaczenie zasad niezbędnych do oceny działalności audytu wewnętrznego;

- usprawnianie procesów i działalności operacyjnej każdej organizacji (Standardy audytu wewnętrznego, s. 4).

Dodatkowo standardy są obowiązkowymi zasadami, które składają się ze stwierdzeń, określających główne wymogi w stosunku do praktyki zawodowej audytu wewnętrznego i oceny skuteczności jej działań. Powyższe wymogi mają charakter uniwersalny i są stosowane na całym świecie, na poziomie organizacyjnym oraz indywidualnym. Analizując zapisy standardów można zauważyć, iż dzielą się one na standardy atrybutów i standardy działania. Standardy atrybutów wyznaczają główne cechy organizacji i osób zajmujących się audytem wewnętrznym. Standardy działania wyznaczają natomiast kierunek działalności audytu wewnętrznego oraz wskazują główne kryteria jakościowe, które wykorzystywane są do ich oceny. Zarówno standardy atrybutów, jak i standardy działania dotyczą wszystkich usług realizowanych przez audyt wewnętrzny (Standardy audytu wewnętrznego, s. 4).

Miejsca przeprowadzenia audytów wewnętrznych są bardzo urozmaicone. W odniesieniu do zapisów art. 274 ust. 1 i ust. 2 ustawy o finansach publicznych, audyt wewnętrzny prowadzi się między innymi w:

- Kancelarii Prezesa Rady Ministrów;
- ministerstwach;
- urzędach wojewódzkich;
- izbach celnych i izbach skarbowych;
- Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych;
- Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- Narodowym Funduszu Zdrowia;
- uczelniach publicznych, jeżeli kwota ujętych w planie rzeczowo-finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł;
- agencjach wykonawczych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł;
- jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł.

Audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca niezatrudniony w jednostce, zwany dalej „usługodawcą”.

W trakcie realizacji czynności audytowych, audytor wewnętrzny powinien przeprowadzać okresowe spotkania z kierownictwem jednostki audytowanej, której głównym celem będzie informowanie o dotychczasowych wynikach i zapoznanie z dalszym harmonogramem prac (Czerwiński K. 2002, s. 66-71). Kierownictwo jednostki audytowanej jest zobligowane do zapewnienia odpowiednich warunków, które są niezbędne do prawidłowego wykonywania swoich prac. Także w trakcie wykonywania czynności audytorskich, audytor wewnętrzny ma wiele uprawnień, do których należą w szczególności:

- wstęp do wszystkich pomieszczeń jednostki audytowanej;
- możliwość bezpośredniego sprawdzenia stanu rzeczowego i pieniężnego składników majątkowych jednostki audytowanej;
- żądanie okazania niezbędnych dokumentów (umów, faktur, dokumentów księgowych);
- żądanie sporządzenia niezbędnych, kopii, odpisów i wyciągów z badanych dokumentów;
- zabezpieczenie dokumentów i innych dowodów;
- odbieranie stosownych wyjaśnień od kierownictwa i pracowników jednostki audytowanej;
- żądanie informacji na temat polityki operacyjnej i finansowej jednostki audytowanej (art. 282 ustawy o finansach publicznych).

Trzeba też zaznaczyć, iż zarządzający i pracownicy jednostki audytowanej są zobligowani do udzielenia audytorom ustnych oraz pisemnych wyjaśnień w sprawach obejmujących przedmiotowe zadanie audytowe. Każda odmowa udzielenia jakichkolwiek wyjaśnień, wymaga pisemnego wskazania przyczyn takiej odmowy. Podpisane oświadczenie o odmowie złożenia wyjaśnień, dołączane jest jako załącznik do dokumentacji roboczej z przeprowadzonego audytu wewnętrznego. Zebrany w trakcie czynności audytowych materiał dowodowy, powinien dawać całkowitą pewność, że wszelkie informacje zawarte w sprawozdaniu oddają stan faktyczny. Muszą być wiarygodne, aby osoba trzecia, która ma dostęp do takich informacji, mogła całkowicie dojść do takich samych wniosków, które poczynił w trakcie swoich ustaleń audytor wewnętrzny (Czerwiński K. 2002, s. 68-70).

Kompetencje audytora wewnętrznego

Dokonując oceny funkcjonowania samorządów terytorialnych i realizacji przez nie zadań publicznych, warto skupić się także na działaniach, które wspierają kierownictwo jednostki w podejmowaniu decyzji i skutecznie pomagają w osiągnięciu zamierzonych celów. Takim instrumentem jest audyt wewnętrzny, który został wcześniej już scharakteryzowany. Audyt wewnętrzny może funkcjonować poprzez wykwalifikowanych pracowników, zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Trzeba spełniać pewne, określone ustawą wymagania, które dają audytorowi prawo do wykonywania swoich służbowych obowiązków. Zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 286 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, audytorem wewnętrznym może być osoba, która spełnia poniższe wymagania:

- posiada obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- posiada pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- posiada wyższe wykształcenie;
- posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
 - a. jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub
 - b. złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub
 - c. ma uprawnienia biegłego rewidenta, lub

- d. ma dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych (ustawa o finansach publicznych).

Zgodnie z przedmiotową ustawą, za praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, o której mowa powyżej, uważa się udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż 1/2 etatu, związanych z:

- przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego;
- realizacją przez inspektorów kontroli skarbowej czynności z zakresu certyfikacji i wydawania deklaracji zamknięcia pomocy finansowej ze środków pochodzących z Unii Europejskiej, o których mowa w ustawie o kontroli skarbowej;
- nadzorowaniem lub wykonywaniem czynności kontrolnych, o których mowa w ustawie o Najwyższej Izbie Kontroli.

Trzeba też zaznaczyć, iż zgodnie z art. 287 ust. 1 ustawy o finansach publicznych – do przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego, w tym w jej jednostkach organizacyjnych, audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego upoważnia odpowiednio kierownik jednostki, tj. wójt, burmistrz, prezydent miasta lub przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego (ustawa o finansach publicznych). Kierownictwo jednostki przygotowując upoważnienie dla audytora wewnętrznego do przeprowadzenia czynności audytowych, daje legitymację do podejmowanych działań w jego imieniu i na jego rzecz.

Zaangażowanie audytora wewnętrznego w realizację zadań publicznych

Ważną rolę w kształtowaniu i realizacji zadań publicznych odgrywają audytorzy wewnętrzeni, którzy swoją wiedzą i niejednokrotnie doświadczeniem, dostarczają kierownictwu jednostki sektora finansów publicznych

wiedzy, w jaki sposób podejmować określone w konkretnych sytuacjach decyzje. Audytor wewnętrzny, który poprzez swoje działania wyraża niezależne opinie o przedmiocie analizowanym przez siebie obszarze funkcjonowania samorządu terytorialnego, może wpływać na wzrost jakości zarządzania wszelkimi procesami w organizacji. W takim postępowaniu doświadczeni audytorzy potrafią również wyodrębnić odpowiedni rozkład kompetencji i odpowiedzialności za działania, które przypisane są konkretnym odbiorcom (pracownikom).

Zatrudnieni w jednostce samorządu terytorialnego audytorzy wewnętrzni poprzez swoje działania, przyczyniają się do zwiększenia jakości realizacji zadań publicznych nałożonych na samorządy. Przejawiać się to może różnymi elementami wsparcia, do których można zaliczyć przede wszystkim:

- znaczący wzrost poziomu samooceny, przejawiający się większą odpowiedzialnością pracowników i ich zaangażowaniem w realizację wspólnej polityk realizacji zadań publicznych;
- próbę eliminowania wszelakich nieprawidłowości pojawiających się w strukturach organizacyjnych i funkcjonalnych;
- ograniczanie ryzyka, które obejmować może wszystkie obszary związane z realizacją zadań publicznych;
- możliwość wdrożenia dobrych praktyk związanych z nową kulturą organizacyjną, wspierającą wszelkie procedury, w tym procedury kontroli zarządczej (Winiarska K., 2012, s. 11-15).

Audytorzy wewnętrzni są dziś pracownikami mocno zaangażowanymi w procesy zarządcze całej organizacji. Ich praca w dużej mierze skupiona jest na zbieraniu i wnikliwej analizie posiadanych informacji. Audytor musi także na bieżąco monitorować procesy zachodzące w samorządzie terytorialnym oraz określać możliwe ryzyka, które mogą pojawić się w każdym momencie związanym z wykonywaniem zadań publicznych. Co więcej, audytorzy wewnętrzni powinni wspierać kierownictwo jednostki w osiąganiu zamierzonych celów. W swojej codziennej pracy świadczą usługi zapewniające oraz doradcze. Wynika to w dużej mierze z konieczności dokonywania okresowej oceny wszystkich procesów związanych z zarządzaniem ryzykiem.

Trzeba też uwzględnić dość ważną kwestię związaną z możliwością dostępu audytora wewnętrznego do wszystkich zasobów organizacji. Taki

przywilej jest niezbędny do właściwej oceny sytuacji jednostki, obejmującej zarówno kwestie decyzyjne, finansowe czy czasowe. Dzięki takiej wiedzy, audytor dostarcza zarządzającym każdej jednostki sektora finansów publicznych odpowiedniej informacji, która będzie pomocna do podjęcia właściwych decyzji w umiejętnym planowaniu, organizowaniu, koordynowaniu i kontrolowaniu zadań publicznych. Dzięki tak zorganizowanym cyklom działania, kierownictwo jednostki jest w stanie lepiej przygotować się do podejmowania właściwych i odpowiedzialnych decyzji w realizacji zadań publicznych, które prawnie przyporządkowane są każdej jednostce samorządu terytorialnego.

Podczas swojej pracy zawodowej, audytor wewnętrzny powinien także skupić się na dokonaniu właściwej analizy ryzyka, czyli wyznaczeniu obszarów tzw. czułych, których wystąpienie podczas realizacji zaplanowanych zadań, mogłoby negatywnie wpłynąć na jakość, terminowość i oszczędność osiągnięcia zamierzonych efektów (celów). W tym zakresie audytor wewnętrzny powinien wyznaczyć najbardziej wrażliwe obszary w funkcjonowaniu danej organizacji wraz z próbą ograniczania zauważonych słabości. Dlatego też można wskazać grupy czynników ryzyka, których wyodrębnienie dostarcza kierownictwu jednostki odpowiedniej wiedzy, pomocnej w prawidłowym procesie realizacji zadań publicznych. Należą do nich między innymi:

- czynniki zewnętrzne, można tutaj wskazać zmienność przepisów krajowych i unijnych;
- czynniki finansowe, szczególnie widoczne podczas realizacji inwestycji współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej, dotyczące różnic kursu euro, przekroczenia zaplanowanych kosztów czy realizacji wydatków nieuwzględnionych we wcześniejszych planach;
- funkcjonalność kontroli zarządczej, gdzie głównym jej przejawem może być niewystarczająca kompetencja pracowników, słaba znajomość prawa, trudności w procesie zarządzania jednostką, częste fluktuacje kadrowe, niewłaściwa struktura organizacyjna, niespójny system przekazywania informacji;
- mało zrozumiałe zasady dotyczące realizacji zadań, czy błędy interpretacyjne przyjętych w organizacji procedur.

Kolejnym właściwym krokiem audytora wewnętrznego staje się poinformowanie o takich spostrzeżeniach zarządzających jednostką sektora finansów publicznych. Kierownictwo jednostki, za pomocą odpowiednich działań, jest wówczas w stanie ograniczać możliwość pojawienia się różnorodnych zagrożeń (np. ryzyka finansowego), a tym samym zapewnić jednostce ciągłość właściwie podejmowanych działań.

Audytora wewnętrznego w swoich działaniach nie może dostosowywać ocen poczynionych ustaleń do oczekiwań innych osób, szczególnie kierownictwa jednostki. Zarządzający muszą pamiętać, iż audytor wewnętrzny nie może być stawiany w niezręcznych sytuacjach, w których czułby się niezdolny do podjęcia w pełni obiektywnych ocen, zgodnych z jego wiedzą i kompetencjami. Dlatego też należy pamiętać o przewodniej zasadzie w wykonywaniu czynności zawodowych, gdzie audytor wewnętrzny powinien zachować całkowity obiektywizm podczas przeprowadzania zadania audytowego. W tym celu musi właściwie formułować swoje oceny wyłącznie w oparciu o fakty i dowody, w sposób całkowicie bezstronny, wolny od uprzedzeń i nie obciążony konfliktem interesów.

Audytora wewnętrznego powinien realizować swoje zadania w sposób rzetelny oraz skuteczny. Powinien także sumiennie wykonywać swoje obowiązki służbowe, zmierzając do osiągnięcia najlepszych efektów swojej pracy. Musi też mieć na względzie szczegółowe i wnikliwe dokonywanie ustaleń audytowych, zaś w swoim postępowaniu powinien być twórczy, kreatywny, a powierzone mu zadania realizować z wielkim zaangażowaniem.

Gdy podczas ustaleń audytowych, audytor wewnętrzny wykaże nieprawidłowości, wtedy powinien powiadomić o tym fakcie bezzwłocznie kierownika jednostki, który jest zobligowany do podjęcia szybkich, często niełatwych decyzji, mogących skutkować koniecznością wprowadzeniem niezbędnych działań zaradczych lub ochronnych.

PODSUMOWANIE

Można z całą odpowiedzialnością powiedzieć, iż audyt wewnętrzny i zatrudnieni w nim audytorzy, coraz częściej swoimi działaniami wspierają kierownictwo jednostki w prawidłowym zarządzaniu i realizacji wyznaczonych celów. Doświadczenia związane z funkcjonowaniem audytu

wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych pokazują, iż kierownictwo organizacji wykorzystuje audyt w działalności operacyjnej. W takim zakresie, wiedza i umiejętności audytorów wewnętrznych wykorzystywana jest do sprawowania właściwej kontroli nad wszelkimi procesami i procedurami, które w danej organizacji są realizowane. Należy przy tym pamiętać, iż audytorzy wewnętrzni nie zwalniają zarządzających z odpowiedzialności za podległe im obszary.

Audytorzy wewnętrzni zawsze dokonują niezależnego monitorowania wraz z oceną skuteczności wszystkich procesów zarządzania ryzykiem. Audytor odpowiada za funkcjonowanie procedur kontroli. Dlatego też zarządzający samorządem terytorialnym wykorzystują audytorów wewnętrznych do wspierania funkcjonującego w jednostce systemu kontroli zarządczej. Odbywa się to za pośrednictwem rzetelnej analizy badanych obszarów.

Obecnie wykorzystywane systemy zarządzania instytucjami publicznymi, ze szczególnym uwzględnieniem jednostek samorządu terytorialnego, powodują konieczność stosowania coraz bardziej przemyślanych rozwiązań i narzędzi ochronnych. Sytuacja taka wymusza konieczność zmiany podejścia zarządzających jednostkami sektora finansów publicznych, którzy coraz chętniej wykorzystują instytucję audytu wewnętrznego do wspomaganie systemu zarządczego i decyzyjnego w organizacji. Takie działanie może szczególnie cieszyć, tym bardziej, iż coraz więcej pracowników w organizacji angażowanych jest we wspólną politykę, związaną z realizacją ustalonych celów wraz z wdrażaniem systemów kontrolnych, wspomaganym przez odpowiednio przygotowanych i zaangażowanych audytorów wewnętrznych.

REFERENCES

- Czerwiński, K., (2002). *Książka procedur audytu wewnętrznego*, materiały niepublikowane. Warszawa: CISA.
- Lisiecki, M., Sitek, B., (2011). *Bezpieczeństwo dużych i średnich aglomeracji z perspektywy europejskiej*. [w] Tafaro, S. *Kontrola władzy: wczoraj i dziś*. Józefów: Wydawnictwo: WSGE.
- Niewiadomski, Z. (red), (2013). *Prawo administracyjne*. Wydanie 5. Warszawa: Wydawnictwo Lexis Nexis.
- Polaczek, T. (2006). *Audyt bezpieczeństwa informacji w praktyce. Praktyczny przewodnik po zagadnieniach ochrony informacji*. Gliwice: Wydawnictwo Helion.
- Sitek, B., Trzaskalik, R. (red.). (2011). *Zarządzanie informacją i energią w systemie bezpieczeństwa Unii Europejskiej*, [w] Antczak, A. *Bezpieczeństwo informacji jako jeden z istotnych elementów strategii bezpieczeństwa Unii Europejskiej*. Józefów: Wydawnictwo: WSGE.
- Stawasz, D., Sikora-Fernandez, D. (2013). *Zarządzanie w jednostkach samorządu terytorialnego: wybrane zagadnienia i obszary oddziaływania*. Warszawa: Wydawnictwo Placet.
- Winiarska, K. (red.). (2005). *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, [w:] Babuška, E. *Audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Szczecin: Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Winiarska, K. (red.). (2012). *Istota kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych* Warszawa: Wydawnictwo Oficyna Wolters Kluwer business.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.
(Dz. U. z 19975, Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych*
(Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. *o samorządzie gminnym*,
(Dz. U. z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 ze zm.).
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. *o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* (Dz. U.z 2014 r., poz. 1118 ze zm.).
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. *o kontroli skarbowej* (Dz. U. z 2015 r. poz. 553, ze zm.).
- Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. *o Najwyższej Izbie Kontroli*
(Dz. U. z 2012 r. poz. 82 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. *w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego* (Dz. U. z 2010 r., Nr 21, poz. 108).

Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. *w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych*

(Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2013 r. poz.15.).