

Piotr Sołtyk

DUALIZM AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W POLSCE – WSTĘPNE WYNIKI BADAŃ

Wprowadzenie

Proces negocjacji i przystąpienie Polski do struktur Unii Europejskiej przyniósł ze sobą zmiany w systemie ochrony środków publicznych. Jednym z obszarów negocjacyjnych w czasie ubiegania się o członkostwo Polski w Unii Europejskiej był obszar – Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny, dotyczący poprawy efektywności, transparentności i skuteczności w gospodarowaniu środkami publicznymi. Polska realizując cele pełnego członkostwa Wspólnoty zobowiązała się m.in. do przejrzystości i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o zgodne z prawem wykorzystywanie środków pochodzących z funduszy unijnych, a szczególnie w szybkim czasie podjęcie takich rozwiązań prawno-organizacyjnych, efektem których będzie zbudowanie systemu ochrony nad środkami publicznymi, który będzie w stanie przeciwdziałać nasilającą się zjawiskom niegospodarności i nadużyciom finansowych w sektorze publicznym.

Celem artykułu jest zaprezentowanie wstępnych wyników badań w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego (JST) zobowiązanych do jego prowadzenia. Przedmiotem analizy jest weryfikacja i ocena prawidłowości wykonywania audytu z wymogami określonymi

w ustawie z dnia 30 czerwca o 2005 r. o finansach publicznych¹ oraz rozporządzeniach wykonawczych do cytowanej ustawy, a także wytycznych określonych w międzynarodowych standardach profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego.

Szczegółowej ocenie zostały poddane wybrane aspekty metodyki przeprowadzania zadań audytowych, w tym szacowania ryzyka związanego z gospodarką finansową JST. Ponadto przedmiot badań stanowiła ocena przydatności audytu wewnętrznego w opinii kierownictwa jednostek organizacyjnych, gdyż od kierownictwa wyższego szczebla będzie zależało, w decydującej mierze, wykorzystanie rekomendacji audytu wewnętrznego. Przyjęte do badania jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego obejmowały obszar południowo-wschodniej Polski, tj. województwo świętokrzyskie, lubelskie i rzeszowskie. Analiza porównawcza materiałów wtórnych odnosiła się do obszaru Polski.

Materiały empiryczne pierwotne zostały pozyskane wykorzystując metodę kwestionariuszową, za pomocą ankiety, skierowanej wyłącznie do jednostek samorządowych, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny. Kryterium podziału na jednostki, które są zobligowane do wdrożenia i prowadzenia audytu wewnętrznego wynika z obowiązujących przepisów prawa. Ustawa o finansach publicznych w przepisach art. 49 określiła podmiotowy zakres audytu obejmując również jednostki organizacyjne, w których są przeprowadzane czynności audytorskie bez względu na wielkośći gromadzonych dochodów i dokonywanych wydatków. Respondentami ankiety byli kierownicy jednostek organizacyjnych, w których działa audyt wewnętrzny. Przyjęte do badania jednostki samorządu terytorialnego zostały poddane stratyfikacji na następujące grupy badawcze: urzędy marszałkowskie, urzędy starostw powiatowych, urzędy miast, urzędu gmin wiejskich.

Uzyskane wyniki z przeprowadzonej analizy powinny zapoczątkować poszukiwanie odpowiedzi na istotne pytanie, a mianowicie czy w obecnej postaci prawno-organizacyjnej audyt wewnętrzny w samorządzie terytorialnym jest potrzebny?, a jeśli nie to czy nie nadszedł już czas na wprowadzenie do podsektora samorządowego całkowicie niezależnego instrumentu nadzoru i oceny w postaci audytu zewnętrznego?

¹ DzU z 2005 r. nr 214, poz. 2104 z późn. zm.

1. Niezależność audytu wewnętrznego

Niezależność audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych to zasadniczy element świadczący o jego pozycji w organizacji, zapewniający efektywność i skuteczność działania na różnych poziomach zarządzania². Ten zasadniczy atut audytu wewnętrznego został wyraźnie podkreślony w przepisach ustawy o finansach publicznych, jak również w Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego³.

Z dyspozycji zawartych w regulacjach prawa oraz standardach zawodowych jednoznacznie wynika, iż działalność audytu wewnętrznego musi być niezależna, a audytorzy wewnętrznymi muszą zachować obiektywizm podczas wykonywania swojej pracy. Niezależność audytu można zdefiniować jako brak warunków i innych czynników zagrażających możliwości rzetelnego i bezstronnego świadczenia usług audytorskich jak również brak warunków umożliwiających rzetelne wykonywanie obowiązków w zakresie zarządzania komórką audytu wewnętrznego – dotyczy to dużych JST, w których w strukturze organizacyjnej utworzono komórkę audytu wewnętrznego (KAW). Wymaga się, aby niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym była zapewniona zarówno w sferze organizacyjnej jak również na poziomie operacyjnym. O niezależności organizacyjnej mówi się w przypadku, gdy audytor wewnętrzny ma zagwarantowaną bezpośrednią podległość pod taki szczebel zarządzania w ramach organizacji, który pozwoli mu wypełnić w sposób efektywny i rzetelny ustawowe obowiązki.

Przepisy ustawy o finansach publicznych, stawiają wymóg, aby audytor wewnętrzny podlegał bezpośrednio pod kierownika jednostki tj. – wójta, burmistrza, prezydenta, a więc w podsektorze samorządowym organ wykonawczy wybierany bezpośrednio, odpowiadający za swoje działania przed organem stanowiącym, a co najważniejsze przed swoimi wyborcami. Natomiast w przypadku starostwa powiatowego czy urzędu marszałkowskiego audytor wewnętrzny powinien podlegać bezpośrednio przewodniczącemu zarządu powiatu lub sejmiku województwa. Podporządkowanie organizacyjne komórki audytu wewnętrznego jakimkolwiek kierownictwu, a nie kierownictwu najwyższego szczebla narusza zasadę niezależ-

² A. Pokojka, *Niezależność i obiektywizm audytora wewnętrznego*, „Gazeta Prawna” 2008 r., nr 13.

³ Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r., nr 2, poz. 12).

ności organizacyjnej audytu. Również zasada ta wymaga, aby działalność audytu wewnętrznego nie była narażona na jakąkolwiek próbę narzucenia zakresu i obszaru audytu, wpływania na sposób wykonywania usług audytorskich i dystrybucji sprawozdań – raportów. Wymaga się, aby zarządzający komórką audytu na bieżąco komunikował się z kierownictwem organizacji i co najmniej raz na rok potwierdzał najwyższemu kierownictwu zachowanie pełnej niezależności działalności audytu wewnętrznego. W obszarze praktyki naruszenie zasady niezależności organizacyjnej może wystąpić w następujących przypadkach:

- niezachowania pełnej podległości organizacyjnej,
- zorganizowanie KAW w formie niewydzielonej organizacyjnie komórki,
- braku posiadania nieograniczonego dostępu do bieżącej informacji i dokumentacji,
- kiedy zarządzający komórką audyt nie jest informowany o istotnych aspektach działania organizacji.

Zgodnie z przepisami art. 52 ustawy o finansach publicznych kierownik jednostki sektora finansów publicznych, zobowiązanej do prowadzenia audytu wewnętrznego może utworzyć komórkę audytu wewnętrznego, w której są zatrudnieni audytorzy i inne osoby. Z dyspozycji tego przepisu wynika, iż w jednostkach zobowiązanych audyt wewnętrzny prowadzony jest przez audytorów zatrudnionych w samodzielnych organizacyjnie wyodrębnionych komórkach audytu, lub prowadzenie audytu odbywa się w formie zintegrowanej organizacyjnie komórki z komórką kontroli wewnętrznej. Na zadane respondentom pytanie czy komórka audytu wewnętrznego jest samodzielna i niezależna przeszło połowa respondentów zdecydowanie uznała, że „tak” (57%) odpowiedzi. Wyniki badań w zakresie statutu niezależności i samodzielności komórki audytu wewnętrznego w JST przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Niezależność i samodzielność komórki audytu w zależności od typu JST

Typ jednostki samorządu terytorialnego w %					
	Urząd Marszałkowski	Urząd Miasta	Urząd Gminy	Starostwo Powiatowe	Ogółem
tak zawsze	33,3	81,8	33,3	53,3	57,1
w dużym stopniu	66,7	9,1	33,3	13,3	20,0
w małym stopniu	0,0	9,1	16,7	26,7	17,2
nie nigdy	0,0	0,0	16,7	6,7	5,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Niezależność operacyjna przejawia się zakazem angażowania audytora wewnętrznego w wszelką działalność operacyjną jednostki. Zaleca się, aby pracownicy komórek audytu nie przyjmowali obowiązków, jak również nie wykonywali czynności operacyjnych. Negatywnym postępowaniem jest angażowanie audytora w proces tworzenia nowych procedur zarządczych i kontrolnych lub innych systemów, za pomocą których jednostka będzie realizować swoje i ustawowe zadania i inne cele. Przyjęcie w jednostce sektora finansów publicznych takiego modelu postępowania jest istotnym naruszeniem standardów w zakresie niezależności operacyjnej i może skutkować brakiem zachowania obiektywnych ocen jak również samą jakością zadania audytowego.

Audyt wewnętrzny nie powinien również przeprowadzać tzw. kontroli 5%⁴ bowiem ta działalność ściśle wiąże się z działalnością zarządczo-operacyjną z zakresu nadzoru organu wykonawczego w stosunku do jednostek organizacyjnych gminy/starostwa powiatowego. Zaangażowanie audytora w jakąkolwiek działalność operacyjną powoduje istotne naruszenie zasady niezależności operacyjnej, a przez to uniemożliwia wydanie bezstronnej oceny o badanym obszarze. Jak wskazują wyniki badań, tylko połowa komórek audytu (53%) nie jest angażowana w działalność operacyjną. Wyniki badań w przedmiocie angażowania audytora w działalność nie związaną z audytem wewnętrznym przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Angażowanie audytora w inną działalność JST nie związana z audytem

Typ jednostki samorządu terytorialnego w %					
	Urząd Marszałkowski	Urząd Miasta	Urząd Gminy	Starostwo Powiatowe	Ogółem
tak zawsze	0,0	10,0	16,7	40,0	23,6
często	33,3	0,0	16,7	20,0	14,7
rzadko	0,0	10,0	33,3	0,0	8,8
nie nigdy	66,7	80,0	33,3	40,0	52,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

⁴ Zgodnie z art. 187 ustawy o finansach publicznych Przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego kontroluje przestrzeganie, przez podległe i nadzorowane przez siebie jednostki sektora finansów publicznych, realizacji procedur w zakresie celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków. Kontrola obejmuje, w każdym roku co najmniej 5% wydatków podległych jednostek organizacyjnych.

Reasumując zagadnienia związane z niezależnością komórek audytu wewnętrznego w jednostkach podsektora samorządowego, można wysnuć następujące wnioski:

- przeszło połowa audytorów wewnętrznych wyraża opinię, że w badanych różnego typu jednostkach samorządu terytorialnego sytuacja komórek audytu jest dobra – są samodzielne i niezależne (57%), poza nielicznymi przypadkami odnotowanymi w urzędach gmin;
- w większym stopniu o niezależności swoich komórek audytu wypowiadają się kobiety (przeszło 53%), natomiast mężczyźni wyrazili taką opinię na mniejszym poziomie (47%). Oznacza to, że stanowiska audytorskie piastowane przez kobiety bardziej cenią swoją niezależność służbową;
- niemal połowa respondentów stwierdziła, że komórka audytu ma nieograniczony dostęp do bieżących informacji i dokumentacji (39%) „zawsze”, jednakże badania ukazują poważne zastrzeżenie w tym względzie, gdyż aż 1/5 badanych JST (20%) odpowiedziało „nigdy”;
- większych problemów z dostępem do bieżącej informacji nie mają audytorzy – kobiety. Taki pogląd wyraziło 61% kobiet, natomiast audytorzy mężczyźni zdecydowanie gorzej, bo tylko 39% ankietowanych wypowiedziało się o braku dostępu;
- przeszło połowa (57%) audytorów w wieku 26–35 lat nie ma problemów z dostępem do dokumentów oraz generowaniem różnych informacji. Zdecydowanie gorzej sytuacja taka przedstawia się u audytorów w przedziale wiekowym 46–60 lat, gdzie odpowiedzi „tak zawsze” wyraziło tylko (33%) badanych, oznacza to, że wiek audytora wewnętrznego ma wpływ na generowanie bieżących informacji i dostępu do dokumentacji;
- blisko połowa (45%) ankietowanych uważa, że uzyskiwanie pełnej niezależności audytu wewnętrznego jest ściśle skorelowana z okresem jego prowadzenia w jednostce samorządowej;
- zdaniem większości respondentów (67%), w celu zachowania pełnej niezależności organizacyjnej bezpośrednim zwierzchnikiem służbowym audytora powinien być kierownik jednostki, lecz pojawiają się również opinie, iż powinna to być osoba nie związana bezpośrednio z audytorem wewnętrznym, np. przewodniczący rady gmin/powiatu (42%), dyrektor departamentu Ministerstwa Finansów (43%);

- przeważająca większość (62%) komórek audytu prowadzona jest w formie zintegrowanej z komórką kontroli wewnętrznej – co świadczy o nieprzestrzeganiu elementarnych zasad niezależności organizacyjnej, jak również operacyjnej;
- spora część (36%) audytorów działających w samorządzie terytorialnym uważa, że obecne przepisy ustawy o finansach publicznych nie gwarantują pełnej niezależności komórek audytu, a tym samym zachowania obiektywizmu przy formułowaniu zleceń – rekomendacji;
- tylko 26% kierownictwa JST uczestniczy w procesie identyfikacji ryzyka oraz jego analizie na etapie planowania rocznego, co może świadczyć o nieprzestrzeganiu zapisów regulacji prawnych oraz dotkliwym łamaniu standardów zawodowych, co w konsekwencji skutkuje brakiem zachowania niezależności operacyjnej;
- wysoki odsetek badanych (75%) jest przekonany, że tylko zmiana obecnych przepisów prawa może zwiększyć poczucie niezależności audytorów, a prawie 1/4 wyraziła pogląd, iż możliwe jest uzyskanie takiej niezależności, ale tylko po uprzednim wprowadzeniu zmian w samej organizacji komórek audytu (25%);
- ponad połowa (52%) komórek audytu jest wolna od zarzutu braku niezależności operacyjnej, gdyż nie jest angażowana w działalność typowo zarządczo-operacyjną jednostki samorządowej, natomiast gorzej sytuacja przedstawia się w pozostałej części analizowanych jednostek samorządu terytorialnego.

2. Czynności doradcze audytu wewnętrznego

Niezwykle istotnym zadaniem audytorów wewnętrznych w jednostkach podsektora samorządowego jest funkcja doradcza. Usługa doradcza została wprowadzona do katalogu zadań audytu wewnętrznego przepisami nowelizacji ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych. Zgodnie z przepisami tej ustawy audyt realizuje się także poprzez czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mających na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Praktyka pokazuje, iż audytorzy wewnętrzni szczególnie nadają się do świadczenia usług konsultingowych – doradztwa, ponieważ przeprowadzają audyt – kontrole kompleksowe obejmując równocześnie kilka systemów rozpoznając w ten sposób groźące ryzyka⁵.

⁵ Por. K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny w 2007 roku*, Difin, Warszawa 2007, s. 46–49.

Przepisy stanowią, iż audytem wewnętrznym jest ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli oraz czynności doradcze. Jednoznaczne rozdzielenie tych czynności nie zawsze jest możliwe, gdyż zazwyczaj między tymi procesami występuje symbioza. Trudno bowiem mówić o formułowaniu rekomendacji bez jednoczesnego ich szczegółowego uzasadniania, wskazywania kierunków naprawczych, w których to audytor z należytą starannością i obiektywizmem przedstawia propozycje pożądaných zmian. Szczegółowe wytyczne oraz informacje na temat procedur realizacji funkcji doradczej można odnaleźć w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu⁶.

Zgodnie z rozdziałem piątym rozporządzenia wykonawczego usługi doradcze mogą być świadczone jako część zadania zapewniającego – wynikającym z planu rocznego lub na zlecenie kierownika jednostki. Funkcja doradcza audytu nie jest uzależniona od wyników analizy ryzyka i zasady planowości zadań. Audytor wewnętrzny może z własnej inicjatywy składać kierownikowi jednostki, w której przeprowadzany jest audyt, wnioski mające na celu usprawnienie funkcjonowania tej jednostki. W wyniku czynności doradczych audytor wewnętrzny przedstawia opinie i wnioski, lecz naturalnie nie są one dla kierownika wiążące, ponadto w odróżnieniu od rekomendacji będących częścią sprawozdania z audytu niewdrożenia tych wniosków nie trzeba uzasadniać.

Jak wskazują wyniki badań 3/4 decydentów samorządowych (75%) zleca audytorom wewnętrznym przeprowadzenie zadań doradczych. Nie jest to rezultat zadawalający, jeżeli uwzględni się wyniki, z których wynika iż 1/4 kierownictwa (25%) nie wyraża woli zlecenia takiej formy prowadzenia audytu. Tabela 3 przedstawia wyniki badań w aspekcie zlecenia audytorowi czynności doradczych w objętych badaniem typach jednostek samorządu terytorialnego.

Ponad 1/5 respondentów (22%) odpowiedziało, że najczęściej zlecane audytorom zadania związane były z działaniami statutowymi jednostki. Wyniki badań nie dziwią, gdyż działania statutowe – podstawowe są charakterystyczne dla każdej grupy JST objętej badaniem. Obejmują one m.in. wydawanie decyzji, zezwoleń, różnego rodzaju upoważnień, procedury postępowania administracyjnego itd. Analizując wyniki badań z poszczególnych typów JST można zauważyć wyraźną niekorzystną

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU z 2006 r., nr 112, poz. 165).

dysproporcję zlecanych zadań doradczych związanych z statutową – podstawową działalnością, w stosunku do porad audytu w przedmiocie działalności wspomagającej.

Tabela 3. Zlecenie audytorowi czynności doradczych w JST

Typ jednostki samorządu terytorialnego w %					
	Urząd Marszałkowski	Urząd Miasta	Urząd Gminy	Starostwo Powiatowe	Ogółem
tak	100	63,6	71,4	80,0	75,0
nie	0,0	36,4	28,6	20,0	25,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Badania pokazują, iż ponad 1/2 respondentów w swojej pracy skupia się na czynnościach doradczych związanych z działalnością wspomagającą (51%). Można więc wysnuć ogólny wniosek, iż audytorzy w JST wolą przyjmować do badań systemy i procesy ogólnie związane z obszarem zarządzania jednostką samorządową. W ten sposób audytorzy zapewniają efektywność i skuteczność realizacji podstawowych procesów związanych z szeroko rozumianą gospodarką finansową. Zlecane porady doradcze związane z działalnością wspomagającą najczęściej dotyczyły gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, oceny procedur zamówień publicznych, rachunkowości i sprawozdawczości, zarządzania majątkiem, dotacją budżetowych systemów informatycznych. Do negatywnych wyników badań należy zaliczyć bardzo małe zainteresowanie audytorów działalnością związaną z dysponowaniem środkami UE (22,9%) ogółem. Wyniki badań przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Zlecane czynności doradcze ze względu na obszar działalności JST

Typ jednostki samorządu terytorialnego w %					
	Urząd Marszałkowski	Urząd Miasta	Urząd Gminy	Starostwo Powiatowe	Ogółem
działania statutowe	0,0	27,3	16,7	26,7	22,9
działania wspomagające	33,3	45,5	66,7	53,3	51,4
dysponowania środkami UE	66,7	18,2	16,7	20,0	22,9
inne	0,0	2,9	0,0	0,0	2,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Konkluzje płynące z analizy wyników badań o przedmiocie świadczenia przez audytorów wewnętrznych usług doradczych, są następujące:

- zdecydowana większość (75%) kierownictwa JST jest zdania, iż rola doradcza audytu jest integralną częścią funkcjonowania całego systemu audytu i wykorzystuje tę funkcję. Z badań wynika, iż informacja uzyskiwana z czynności doradczych jest bardzo przydatna w podejmowaniu decyzji przez decydentów samorządowych, zwłaszcza w zarządzaniu gospodarką finansową jednostki;
- równie wysoki odsetek kierownictwa (75%) zleca audytorom przeprowadzenie porad doradczych, oceniając tę formę audytu za bardzo wygodną, dostosowaną do potrzeb zlecającego bez konieczności zachowania wymagań proceduralnych;
- badania dowodzą, iż w większym stopniu przeprowadzenie czynności doradczych zlecają kierownicy, którzy legitymują się wykształceniem wyższym (74%), co może świadczyć o pełniejszym zrozumieniu filozofii współczesnego audytu i wnoszeniu do jednostki wartości dodanej;
- ponad 3/4 decydentów wykazało, że najczęściej zlecane porady dotyczyły dokonywanych wydatków budżetowych. Badania pokazują, iż równie często kierownictwo korzystało z porad audytora w obszarze rachunkowości i księgowości budżetowej oraz problematyki dotacji budżetowych (70%). Porady doradcze w zakresie zarządzania środkami Unii Europejskiej oceniono na poziomie średnim (66% respondentów).

Ogólny wniosek, jaki można wyciągnąć po przeanalizowaniu uzyskanych wyników, sprowadza się do stwierdzenia, iż decydenci najczęściej korzystają z porad audytora w przedmiocie obszarów narażonych na ryzyko naruszenia przepisów ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁷;

- 50% ankietowanych audytorów w działalności doradczej skupia się na czynnościach związanych z działalnością wspomagającą, w mniejszym stopniu działalność statutową i rzadko z obszarem dysponowania środkami Unii Europejskiej (22%);
- blisko połowa (43%) zapytanych audytorów uważa, iż czynności doradcze w codziennej pracy kształtują się w przedziale od 15–20%, poza niewielkimi wyjątkami odnotowanymi w urzędach starostw powiatowych i urzędach miast;

⁷ DzU z 2005 r., nr 14, poz. 114 z późn. zm.

- aż 40% badanych audytorów uważa, że w ostatnim okresie nastąpił silny wzrost świadczonych porad doradczych na rzecz kierownictwa i innych pracowników jednostki, a tylko (3%) ankietowanych wyraziło opinię, że nastąpił silny spadek;
- aż 1/3 audytorów wewnętrznych łamie zasadę niezależności podczas udzielania porad doradczych, podając jednocześnie że istotnym czynnikiem mającym wpływ na nieprzestrzeganie wytycznych i standardów zawodowych jest wola kierownictwa jednostki o angażowaniu audytora w działalność nie zawsze związaną z działalnością zarezerwowaną dla audytora;
- okazało się, że korzystanie z porad audytu wewnętrznego nie jest uzależnione od okresu jego prowadzenia w jednostce. Wyniki badań jednoznacznie pokazują, iż u przeszło 2/3 ankietowanych decydentów w jednostkach samorządowych prowadzących audyt dłużej niż 5 lat, wyraziło opinię o braku potrzeby korzystania z porady audytora w sposób ciągły;
- świadczenie usług doradczych w dużej mierze zależy od predyspozycji i wiedzy audytora wewnętrznego. Z wyników badań wynika, iż duża część decydentów (42%) uważa, że audytor wewnętrzny powinien posiadać rozległą wiedzę z zakresu rachunkowości i księgowości budżetowej, równie wysoko respondenci ocenili potrzebę posiadania wysokich kwalifikacji z zakresu finansów publicznych, uważa tak ponad 1/4 ankietowanych kierowników JST;
- zdecydowana większość (73%) audytorów wewnętrznych legitymuje się kwalifikacjami uzyskanymi w wyniku złożenia z wynikiem pozytywnym państwowego egzaminu w Ministerstwie Finansów na audytora wewnętrznego w sektorze publicznym. Posiadanie międzynarodowych certyfikatów potwierdziło prawie 1/5, a posiadanie uprawnień biegłego rewidenta zgłosiło tylko 5% badanych.

Uwagi końcowe

Audyt wewnętrzny pełni szczególną rolę w sektorze finansów publicznych, a poprzez identyfikowanie i aprioryczną ocenę ryzyka na najniższym szczeblu zarządzania finansami może się stać zaczynem w budowaniu nowoczesnego systemu nadzoru, który zapewniłby, że środki finansowe w jednostkach samorządu terytorialnego wydatkowane będą w sposób efektywny i racjonalny. Niezależność i obiektywizm audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych to

podstawowa zasada jego efektywności i skuteczności działania. Biorąc pod uwagę uzyskane wyniki badań, można sformułować wniosek, że nie ma (zarówno w literaturze przedmiotu, jak również obszary praktyki audytorskiej) jednolitego wzorca, którego zastosowanie pozwoliłoby w większym stopniu wzmocnić niezależność organizacyjną jak również operacyjną. Istnieje możliwość zwiększenia zaufania kierownictwa jednostek do usług audytu, jeżeli zostanie zmieniona filozofia audytu z tradycyjnego – bardzo restrykcyjnego, na działalność typowo doradczą nastawioną na identyfikowanie potencjalnych zagrożeń – kontrolę antycypacyjną.

Literatura

- Pokojska A., *Niezależność i obiektywizm audytora wewnętrznego*, „Gazeta Prawna” 2008 r., nr 113.
- Winiarska K., *Audyt wewnętrzny w 2007 roku*, Difin, Warszawa 2007.
- Akty normatywne:
- Ustawa o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU z 2006 r., nr 112, poz. 165).
- Komunikat Nr 11 Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2006 r., nr 7, poz. 56).
- Komunikat Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU z 2006 r., nr 7, poz. 58).

THE DUALISM OF INTERNAL AUDIT IN INDIVIDUALS OF TERRITORIAL COUNCIL IN POLAND – THE PRELIMINARY RESULTS OF INVESTIGATIONS

Summary

The internal audit in individuals of territorial council is the modern instrument of supervision set on opinion of efficiency husbanding the finances as well as the improvement of culture of responsibility for management the public financial supply. To function he suitably maybe if the postulates of full organizational independence be fulfilled and

operating. The activity of audytu is effective only then, when support has frames managerial higher rung, being for council decision-makers tool consulting. The leadership of audytu in individuals of territorial council has not sense if managerial personnel perceives the activity of internal audytu as fulfilment of legal duty exclusively.

Translated by Piotr Sołtyk

