



## Działalność samorządu terytorialnego

# Nieefektywny audyt wewnętrzny

**GRZEGORZ WALENDZIK,  
KRZYSZTOF WILKOSZ**

*Audyt wewnętrzny służy lepszemu zarządzaniu. Powinien dostarczać kierownikowi jednostki informacji, które pozwolą minimalizować ryzyko związane z jej działalnością. Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniła jego funkcjonowanie w samorządach<sup>1</sup>. Niewłaściwa organizacja i prowadzenie w znacznej części skontrolowanych urzędów powodowały, że audyt nie pomógł usprawnić ich pracy.*

### Definicja, rola i zakres audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny jest prowadzony zarówno w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach samorządu terytorialnego (dalej: JST), jak również w innych podmiotach.

Odbywa się tam przede wszystkim na podstawie przepisów ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>2</sup>, rozporządzenia Ministra Finansów z 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach

tego audytu<sup>3</sup> oraz standardów audytu wewnętrznego<sup>4</sup>.

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych wprowadziła w Polsce ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych<sup>5</sup> (po jej nowelizacji 1 stycznia 2002 r.). Niemniej audyt był znany i stosowany w kraju już wcześniej, głównie w sektorze prywatnym, a przy jego wdrażaniu wzorowano się na rozwiązaniach od dawna stosowanych w innych krajach – przede wszystkim opierano

<sup>1</sup> Artykuł opracowany na podstawie Informacji o wynikach kontroli: *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, nr ewid. 76/2019/P/19/074/LKI, Delegatura NIK w Kielcach, kwiecień 2020 r.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 506; dalej: rozporządzenie w sprawie audytu.

<sup>4</sup> Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych określone komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z 12.12.2016 w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz.Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28. W okresie wcześniejszym obowiązywał komunikat nr 2 Ministra Finansów z 17.6.2013 w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz.Urz. Min. Fin. poz. 15.

<sup>5</sup> Dz.U. z 2003 r. nr 150 poz. 148, ze zm.

się na wzorcach wypracowanych w Stanach Zjednoczonych<sup>6</sup>.

W literaturze funkcjonuje wiele definicji audytu wewnętrznego. Przykładowo, E. J. Saunders uważa, że to profesjonalna działalność, skuteczny instrument władz przedsiębiorstwa, który w sposób niezależny, proaktywny, profesjonalny i obiektywny ocenia efektywność systemu kontroli wewnętrznej, procesy zarządzania ryzykiem, prowadzenie wszelkich operacji i czynności przedsiębiorstwa, ich poprawne, jednolite przetwarzanie, księgowanie i raportowanie, przynoszące wartość dodaną przez ujawnianie braków i słabości oraz wskazanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy<sup>7</sup>. Choć definicja ta odnosi się do audytu wewnętrznego prowadzonego w przedsiębiorstwach, jest również aktualna dla jednostek sektora finansów publicznych, w tym JST.

Według definicji The Institute of Internal Auditors (IIA), audyt wewnętrzny jest niezależną działalnością doradczą i weryfikującą, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej; pomaga w osiągnięciu jej zamierzeń przez systematyczne i metodyczne podejście do oceny i doskonalenie skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i zarządzania organizacją. Zawarte w tej definicji główne elementy i cele audytu wewnętrznego to:

- pomoc organizacji w osiągnięciu jej celów;

- ocena i doskonalenie skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz zarządzania organizacją;
- niezależna działalność doradcza i weryfikująca, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji oraz wniesienie do niej wartości dodanej;
- niezależność i obiektywizm;
- systematyczne i metodyczne podejście<sup>8</sup>.

Audyt wewnętrzny jest zatem jednym z kluczowych elementów niezbędnych do właściwego zarządzania organizacją, w tym jednostką sektora finansów publicznych. Powyższe założenia znalazły odzwierciedlenie w jego definicji, przyjętej w ustawie o finansach publicznych, zgodnie z którą jest on 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 (art. 272 ustawy).

Często audyt wewnętrzny jest mylony z instytucjonalną kontrolą wewnętrzną (jednostką, komórką organizacyjną w organizacji, której zadaniem jest ciągle sprawdzanie jednostki w celu zapewnienia jej poprawnego funkcjonowania). Różnicę pomiędzy instytucjonalną kontrolą wewnętrzną a audytem wewnętrznym najprościej można przedstawić w sposób

<sup>6</sup> A. Piaszczyk: *Audyt a kontrola – porównanie*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach nr 333/17, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2017 r., s. 151.

<sup>7</sup> E. J. Saunders: *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, PIKW, Educator, Częstochowa 2003, s. 46.

<sup>8</sup> <[https://mfiles.pl/pl/index.php/Audyt\\_wewn%C4%99trzny](https://mfiles.pl/pl/index.php/Audyt_wewn%C4%99trzny)>, data dostępu 9.4.2020.



Tabela 1. Różnice pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą wewnętrzną

Audit wewnętrzny	Kontrola wewnętrzna (instytucjonalna)
Kładzie nacisk na przyczyny niekorzystnego zjawiska.	Reaguje przede wszystkim na symptomy niekorzystnego zjawiska.
Może działać zapobiegawczo, wskazując potencjalne ryzyko.	Działa wyłącznie <i>post factum</i> .
W dużej mierze jest niezależny.	Ograniczona zakresem upoważnienia – zależy od woli dającego zlecenie.
Jest nastawiony na usprawnianie działalności jednostki.	Nastawiona na wykrycie sprawy nieprawidłowości.
Działa na podstawie standardów zawodowych, a w sektorze publicznym także przepisów prawa.	Działa na podstawie uregulowań wewnętrznych.

Źródło: K. Knedler, M. Stasiak: *Audit wewnętrzny w praktyce (Audit operacyjny i finansowy)*, Akademia Rachunkowości S.A., Łódź 2005 r., s. 15.

następujący – kontrola to porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym, natomiast audyt służy ocenie czy stan faktyczny jest odpowiedni do zapewnienia realizacji celów wraz ze wskazaniem kierunków niezbędnych zmian<sup>9</sup>. W literaturze wskazuje się, że w odróżnieniu od kontroli wewnętrznej audyt wewnętrzny jest ukierunkowany na zapobieganie różnego rodzaju ryzyku. Nie ogranicza się jedynie do porównania stanu faktycznego ze stanem pożądanym, ale ma obowiązek rekomendowania działań zmierzających do poprawienia funkcjonowania badanego obszaru czy systemu<sup>10</sup>. Zasadnicze różnice pomiędzy audytem wewnętrznym a instytucjonalną kontrolą wewnętrzną przedstawia tabela 1.

Powyższe rozważania wskazują, że audyt wewnętrzny i instytucjonalna kontrola wewnętrzna to dwie niezależne działalności, które nie nakładają się na siebie, ale są względem siebie komplementarne – stanowią niezbędne narzędzia służące prawidłowemu działaniu jednostki.

Audit wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych jest normowany przez ustawę o finansach publicznych. Szczegółowe regulacje zawarto w Dziale VI: „Audit wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”. Na podstawie przepisów ustawy o finansach publicznych, Minister Finansów określił „Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”,

<sup>9</sup> <<https://grantthornton.pl/publikacja/audit-wewnetrzny-i-kontrola-wewnetrzna-jako-niezalezne-narzedzia-wspierajace-realizacje-celow-przedsiębiorstwa/>>, data dostępu 9.4.2020.

<sup>10</sup> J. M. Ciak, G. Voss: *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym – wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego*, Studia Prawno-Ekonomiczne, t. CIV 2017 r., Łódzkie Towarzystwo Naukowe, Łódź 2017 r., s. 236.

które są wyznacznikiem podczas wykonywania zadań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w JST, na podstawie art. 274 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, dotyczy tych jednostek, w których kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów ujęta w uchwale budżetowej przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. Audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce albo usługodawca niezatrudniony w jednostce (art. 275 tej ustawy). W JST audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca, jeżeli kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów ujęta w uchwale budżetowej jest niższa niż 100 000 tys. zł (art. 278 ust. 3 ww. ustawy). Wprowadzenie możliwości wykonywania audytu przez usługodawcę pozwoliło niewielkim jednostkom na wywiązanie się z ustawowego obowiązku prowadzenia bez konieczności zatrudniania audytora na wyodrębnionym stanowisku. Rozwiązanie to wynikało także z potrzeby bardziej efektywnego wykorzystania już obecnych na rynku audytorów wewnętrznych.

W wielu opracowaniach podkreśla się, że w JST audyt wewnętrzny ukierunkowany jest przede wszystkim na badanie działań jednostki na podstawie przepisów prawa, tj. spełnianie przez samorząd kryterium legalności. Mniejszą wagę

przywiązuje się natomiast do ekonomicznych kryteriów oceny samorządowej gospodarki finansowej, tj. efektywności i gospodarności. Bardzo często audyt wewnętrzny w JST koncentruje się na zadaniach, które są przypisane do kontroli wewnętrznej, skupiając się na wykryciu nieprawidłowości a nie na proponowaniu zmian organizacyjnych dotyczących systemu kontroli zarządczej, które służą usprawnianiu działalności jednostki.

W Ministerstwie Finansów (MF) w 2019 r. trwały prace związane ze zmianą ustawy o finansach publicznych, które dotyczyły również audytu wewnętrznego. W ich wyniku opracowano projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych z 6 maja 2019 roku<sup>11</sup>. Planowano, że zostanie przyjęty przez Radę Ministrów w III kwartale 2019 roku<sup>12</sup>. W odniesieniu do audytu wewnętrznego zakładał m.in.:

- zmianę kwoty, po przekroczeniu której powstaje obowiązek jego prowadzenia – wzrost z 40 do 45 mln zł;
- zmianę kwoty, po przekroczeniu której audyt nie może być prowadzony przez usługodawcę – ze 100 mln zł do 110 mln zł;
- modyfikację definicji, która podkreśli związek audytu wewnętrznego prowadzonego w jednostkach, z zasadami gospodarowania środkami publicznymi, określonymi w ustawie o finansach publicznych;
- wprowadzenie państwowego egzaminu na audytora wewnętrznego, będącego

<sup>11</sup> Numer projektu UD503 <<https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjny/r1048241927090,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych.print>>.

<sup>12</sup> Wg informacji przedstawionych w BIP Rządowego Centrum Legislacji w czerwcu 2019 r. projekt ustawy poddany był uzgodnieniom i konsultacjom publicznym, <<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12321699>>, data dostępu: 2.4.2020.



dotychczasowym sposobem uzyskiwania kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych;

- wprowadzenie obowiązku corocznego informowania Ministra Finansów o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim;
- doprecyzowanie przepisów dotyczących momentu powstania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (z proponowanego przepisu wynikało jednoznacznie, że powstaje on 1 stycznia danego roku).

Uzasadnieniem do wprowadzenia powyższych zmian, wynikających z ustawy o finansach publicznych, była ocena Ministerstwa Finansów, że wzmocnienia wymaga m.in. sposób egzekwowania od jednostek sektora finansów publicznych stosowania się do zasad gospodarowania środkami publicznymi, wykorzystywanymi na realizację wyznaczonych celów. Ponadto jednym z podstawowych celów zmian dotyczących audytu wewnętrznego było wprowadzenie państwowego egzaminu na audytora wewnętrznego. Analiza kwalifikacji posiadanych przez audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym wskazywała bowiem, że największą grupę czynnych audytorów stanowiły osoby, które zdały egzamin w latach

2003–2006 przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów. Zdaniem Ministerstwa, wprowadzenie egzaminu państwowego otworzy szerszy dostęp do uzyskiwania kwalifikacji oraz wypełni powstałą lukę w zdobywaniu uprawnień w języku polskim, zapewniając w efekcie ich dopływ do pracy w sektorze publicznym.

Prace nad projektem zostały jednak przerwane w kwietniu 2020 r. a projekt wycofany z dalszych prac.

### Zakres kontroli i założenia metodyczne

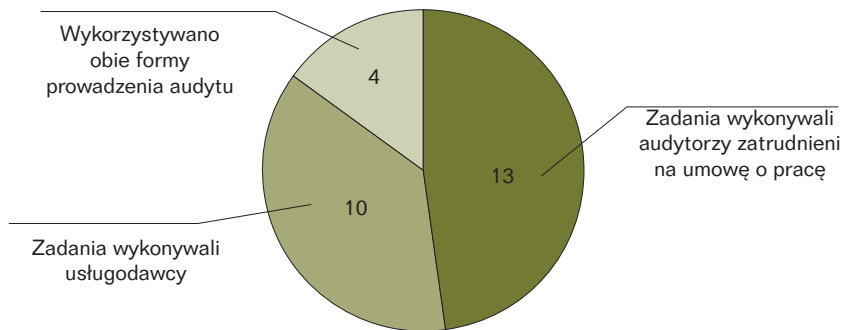
Przedmiotem kontroli NIK była prawidłowość wykonywania audytu wewnętrznego w JST<sup>13</sup>. Kontrolę przeprowadzono w 25 urzędach JST z terenu pięciu województw: łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego i zachodniopomorskiego, tj. pięciu urzędach marszałkowskich, 15 urzędach gmin oraz pięciu starostwach powiatowych. Objęto nią okres od 1 stycznia 2016 r. do 16 grudnia 2019 r. Poprzedziła ją kontrola rozpoznawcza, którą objęto dwa urzędy gmin z terenu województwa świętokrzyskiego<sup>14</sup>.

Celem było dokonanie oceny, czy audyt wewnętrzny służy usprawnianiu działalności jednostek samorządu terytorialnego. Ocenę prowadzono na trzech

<sup>13</sup> W ramach kontroli badaniami objęto działalność audytową JST prowadzoną na podstawie ustawy o finansach publicznych. Z kontroli wyłączone zostały zadania dotyczące obowiązku zapewnienia okresowego (lecz nie rzadziej niż raz na rok) audytu wewnętrznego w zakresie bezpieczeństwa informacji przetwarzanych w systemie teleinformatycznym, wynikającego z § 20 ust. 2 pkt 14 rozporządzenia Rady Ministrów z 12.4.2012 w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych, Dz.U. z 2017 r. poz. 2247.

<sup>14</sup> *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, kontrola R/18/001, okres objęty kontrolą – od 1.1.2016 do 6.8.2019.

Rysunek 1. Prowadzenie audytu wewnętrznego w kontrolowanych jednostkach



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

plaszczyznach: prawidłowości zorganizowania audytu wewnętrznego, jego wykonywania oraz wykorzystania wyników w funkcjonowaniu jednostki.

### Organizacja audytu wewnętrznego

W okresie objętym kontrolą spośród 27 jednostek, zadania audytowe w prawie połowie urzędów wykonywali audytorzy wewnątrzni zatrudnieni na podstawie umowy o pracę, w znacznej części – zatrudnieni na podstawie umowy zlecenia (usługodawcy), a w niektórych jednostkach wykorzystywano obie formy prowadzenia audytu. W trzech jednostkach zlecono prowadzenie audytu wewnętrznego usługodawcy pomimo braku przesłanek określonych w art. 278 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.

### Audyt prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce

Spółród 17 skontrolowanych jednostek, w których audyt wewnętrzny był prowadzony przez audytorów zatrudnionych w urzędzie, w siedmiu wyodrębniono

samodzielną komórkę organizacyjną ds. audytu lub samodzielne stanowisko ds. audytu, podlegające bezpośrednio kierownikowi jednostki. Takie rozwiązanie w pełni sprzyjało zapewnieniu niezależności organizacyjnej. W 10 urzędach audyt wewnętrzny funkcjonował wspólnie ze służbami kontrolnymi w ramach jednej komórki organizacyjnej, przy czym w przypadku połowy z nich nie zostały określone mechanizmy zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego, w szczególności jego bezpośredniej podległości kierownikowi jednostki, czego wymaga art. 280 ustawy o finansach publicznych.

Jednocześnie w trzech spośród takich jednostek audytorom przypisano zadania wykraczające poza ich obowiązki. Takie postępowanie spowodowało naruszenie art. 272 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, według którego audyt wewnętrzny stanowi działalność niezależną i obiektywną służącą wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.



W okresie objętym kontrolą kierownicy 30% skontrolowanych jednostek, nie zatrudniając audytora wewnętrznego albo nie zawierając umowy z usługodawcą, nie zapewnili ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego, wymaganej art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Takie zaniechanie stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych przewidziane w art. 18a ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>15</sup>. Niezachowanie ciągłości wykonywania zadań audytowych wynikało, według większości kierowników jednostek kontrolowanych, z niemożności „znalezienia” audytorów na rynku oraz z ich wysokich wymagań finansowych.

Kontrola ujawniła także, że w jednej jednostce w wyniku podjęcia – dopuszczalnej co do zasady – decyzji o przeprowadzeniu audytu bezpieczeństwa informacji w ramach audytu wewnętrznego, doszło do znacznego ograniczenia realizacji, podstawowych dla tego audytu innych zadań zapewniających<sup>16</sup>. W okresie od początku 2017 r. do końca III kwartału 2019 r. w urzędzie nie zrealizowano żadnych zadań zapewniających, poza tymi w zakresie audytu bezpieczeństwa informacji, o których mowa w § 20 ust. 2 pkt 14

rozporządzenia w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych.

Na potrzeby prowadzonej przez NIK kontroli, na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK, zwrócono się do wszystkich urzędów JST zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego z pięciu województw, na terenie których podjęto kontrolę, z prośbą o przekazanie informacji dotyczącej audytu wewnętrznego prowadzonego w latach 2016–2019 (I półr.). Wynika z nich, że w okresie 2016–2019 (I półr.) w 72 z 531 jednostek nie zapewniono ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego. W 81 z 459 jednostek zatrudniających audytora nie zrealizowano żadnego zadania zapewniającego, pomimo obowiązku prowadzenia audytu.

Przypadki niezapewnienia ciągłości prowadzenia audytu w jednostce zidentyfikowano również w badaniu ankietowym w JST przeprowadzonym przez Ministerstwo Finansów w 2019 r.<sup>17</sup>, którego wyniki przedstawiono w dokumencie „Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego”<sup>18</sup>.

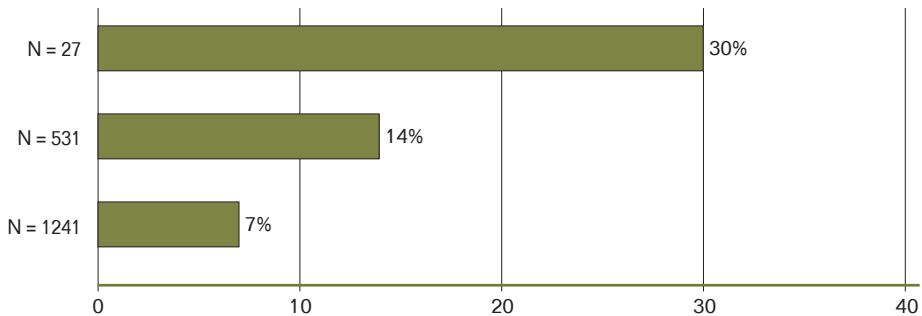
<sup>15</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 1440, ze zm.

<sup>16</sup> Działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej (§ 2 pkt 4 rozporządzenia w sprawie audytu).

<sup>17</sup> Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 22.7.2019 (znak PW1.502.32.2019).

<sup>18</sup> Minister Finansów realizując zadania w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych gromadzi dane o prowadzeniu audytu wewnętrznego na podstawie art. 295 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Z obowiązku informacyjnego wynikającego z ww. przepisu wyłączone są JST, stąd Minister może jedynie prosić o udzielenie mu niezbędnych informacji. Niemniej jednak, zakres zadań koordynacyjnych Ministra Finansów obejmuje wszystkie jednostki sektora finansów publicznych. Źródło: <<https://www.gov.pl/web/finanse/ankieta-jst>>, data dostępu 17.2.2020.

Rysunek 2. Jednostki, w których nie zapewniono ciągłości prowadzenia audytu



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli (w 27 JST), informacji uzyskanych na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK (w 531 jednostkach) oraz „Podsumowania wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego” – opracowanie Departamentu Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów (w 1241 jednostkach).

Ankiety skierowano do wszystkich JST i udostępniono w formie interaktywnej w okresie od 22 lipca do 22 sierpnia 2019 r. Wypełniło ją 1964 z 2807 (70%) JST. Spośród jednostek, które wypełniły ankietę, 1241 (63%) miało obowiązek prowadzenia audytu. Do 30 czerwca 2019 r. audyt wewnętrzny był prowadzony w 1156 jednostkach (93%).

### Audyt prowadzony przez usługodawcę

Wydatki na wykonanie usługi audytu wewnętrznego nie przekraczały kwoty, o której mowa w art. 4 pkt 8 ustawy z 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych<sup>19</sup>, więc do wyboru wykonawców nie stosowano jej przepisów. Spośród 14 skontrolowanych jednostek, w których audyt był prowadzony przez usługodawcę

(w całym okresie objętym kontrolą lub przez jego część), w ośmiu jednostkach wybrano go prawidłowo, tj. zgodnie z zasadami dokonywania wydatków publicznych określonymi m.in. w art. 44 ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych oraz regulacjami wewnętrznymi. Nieprawidłowości stwierdzono w pięciu jednostkach. Polegały one głównie na wyborze wykonawcy z pominięciem wewnętrznych regulacji lub nieudokumentowaniu procesu wyboru.

W większości skontrolowanych jednostek (w 12 z 14), w których audyt prowadzono na podstawie umowy zawartej z usługodawcą, spełniała wymogi określone w art. 279 ust.2 ustawy o finansach publicznych, w tym gwarantujące prowadzenie go zgodnie z przepisami ustawy. W dwóch jednostkach zawarto umowy

<sup>19</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 1843.





niezgodnie z tym przepisem, np. umowy zlecenia z audytorem wewnętrznym nie określały sposobu postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem. W ośmiu z 14 jednostek, w których w okresie objętym kontrolą korzystano z usługowej formy prowadzenia audytu, umowę z usługodawcą zawarto na okres co najmniej jednego roku, zgodnie z art. 279 ust. 3 ustawy o finansach publicznych. Wymogu zawierania takich umów na okres co najmniej roku nie przestrzegano w sześciu jednostkach.

### **Kwalifikacje audytorów i wymiar zatrudnienia**

Wymogi, które musi spełniać audytor wewnętrzny określono w art. 286 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z art. 279 ust. 1, usługodawcą, prowadzącym audyt wewnętrzny, może być: osoba fizyczna, spełniająca warunki określone w przepisach art. 286 o finansach publicznych; osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spełniająca warunki określone w art. 286, a także spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub osoba prawna, która zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce osoby spełniające warunki określone w art. 286 ustawy o finansach publicznych.

We wszystkich skontrolowanych jednostkach zarówno audytorzy zatrudnieni w jednostce, jak i usługodawcy spełniali wymogi oraz posiadali kwalifikacje zawodowe, określone w art. 286 ustawy o finansach publicznych. Wyniki kontroli potwierdzają ustalenia z badania ankietowego przeprowadzonego w 2019 r. przez Ministerstwo Finansów. Jedynie w przypadku pięciu z 1156 JST (0,4%) podane przez ankietowanych kwalifikacje nie uprawniały do prowadzenia audytu wewnętrznego<sup>20</sup>.

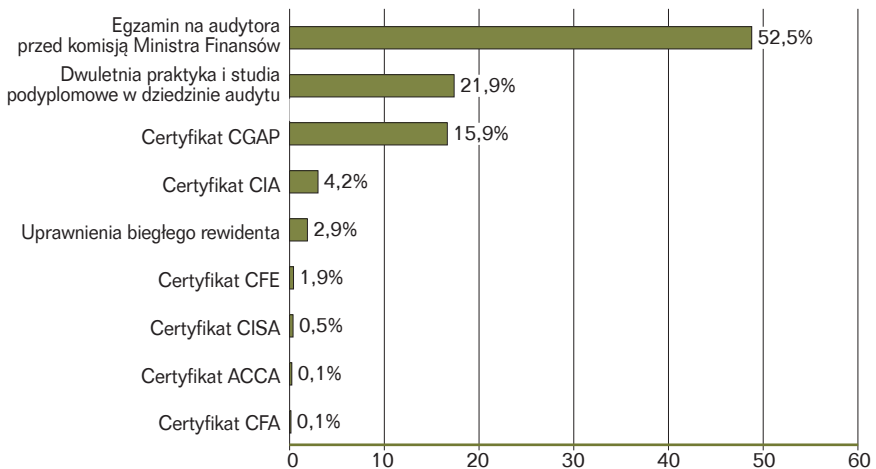
W trakcie przeprowadzonego przez Ministerstwo badania ankietowego zebrano m.in. informacje na temat rodzaju uprawnień osób prowadzących audyt w JST, co przedstawia rysunek 3, s. 86.

Wymiar zatrudnienia audytorów wewnętrznych w komórce audytu jest jednym z czynników wpływających na efektywną realizację zadań audytu wewnętrznego. Największe pod względem liczby etatów komórki funkcjonowały w objętych kontrolą urzędach marszałkowskich i liczyły od czterech do 11. W sześciu jednostkach wymiar zatrudnienia audytorów wewnętrznych określono na poziomie poniżej jednego etatu. W ocenie NIK, mogło to wpływać na realizację niezbędnych zadań audytowych.

Z ankiety przeprowadzonej przez MF wynika, że wymiar zatrudnienia audytorów poniżej jednego etatu występował w 226 z 485 (46,6%) ankietowanych JST zatrudniających audytorów wewnętrznych. Relacje pomiędzy rodzajem jednostki samorządu terytorialnego a wymiarem etatu audytorów wewnętrznych zaprezentowano w tabeli 2, s. 86.

<sup>20</sup> Źródło: <<https://www.gov.pl/web/finanse/ankieta-jst>>, data dostępu 17.2.2020.

Rysunek 3. Rodzaje kwalifikacji posiadanych przez audytorów wewnętrznych w JST



Źródło: Opracowanie Departamentu Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów, podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST, edycja 2019 r.

Z informacji uzyskanych na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK z wszystkich JST zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego z pięciu województw, na terenie których odbywała się kontrola NIK (łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego oraz zachodniopomorskiego) wynika, że w przypadku

31 audytorów (12%) wymiar czasu pracy w osobodniach przekraczał liczbę dni roboczych w roku (250 osobodni). W skrajnych przypadkach liczba przepracowanych przez audytorów osobodni w ciągu roku kalendarzowego wynosiła 944, 869, 862, 765 i 691. W przypadku 21 audytorów (8%) liczba obsługiwanych w ciągu roku jednostek

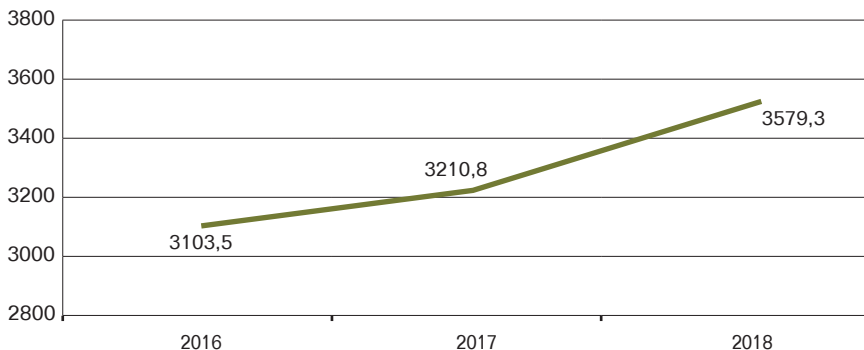
Tabela 2. Relacje pomiędzy rodzajem JST a wymiarem etatów audytorów wewnętrznych

JST według kategorii	Poniżej 1 etatu	1 etat	Powyżej 1 etatu
Województwa	0%	6,7%	93,3%
Miasta na prawach powiatu	8,5%	50,8%	40,7%
Powiaty	43,0%	53,3%	3,7%
Gminy (razem), w tym:	59,1%	38,8% 2	2,2%
gminy miejskie	45,9%	50,5%	3,6%
gminy miejsko-wiejskie	63,2%	35%	1,7%
gminy wiejskie	79,2%	20,8%	0%

Źródło: Opracowanie Departamentu Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów, podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST, edycja 2019 r.



Rysunek 4. Wydatki na prowadzenie audytu wewnętrznego w 27 skontrolowanych JST (w tys. zł)



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

wynosiła cztery lub więcej. W skrajnym przypadku audytor wykonywał czynności w 12 jednostkach na terenie czterech województw. Z uzyskanych informacji wynika też, że w przybliżeniu co trzeci audytor prowadził audyt w więcej niż jednej JST: w 2016 r. – 28% audytorów, w 2017 r. – 34,5%, w 2018 r. – 34,3%.

### Wydatki na audyt wewnętrzny

Wydatki związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w skontrolowanych jednostkach systematycznie rosły<sup>21</sup>.

Ponad 98% wydatków ponoszonych przez JST na audyt stanowiły wynagrodzenia. Pozostała kwota dotyczyła wydatków na szkolenia pracowników oraz utrzymanie stanowisk pracy.

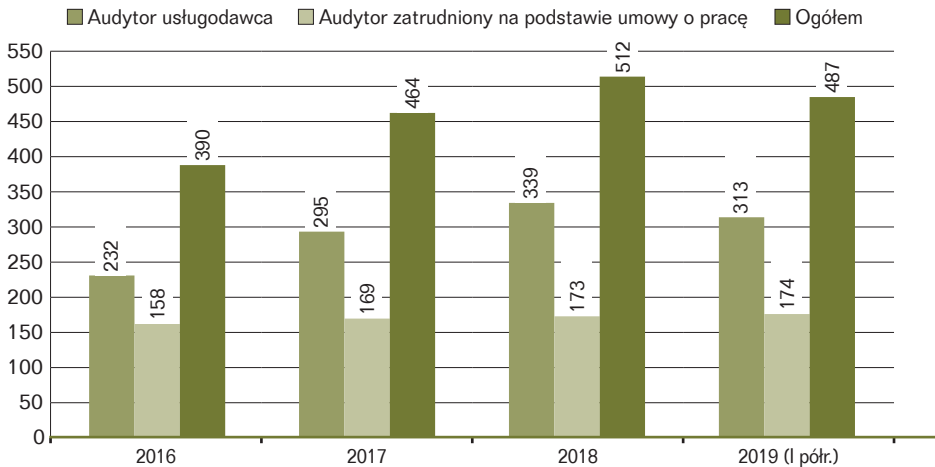
Średnioroczne wydatki na działalność audytową w skontrolowanych jednostkach w latach 2016–2018 wyniosły 112 tys. zł.

Tam gdzie audyt prowadzono przez usługodawcę kształtowały się one na poziomie 18,8 tys. zł, natomiast tam, gdzie audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego w JST – 177,8 tys. zł. Na znaczną dysproporcję wydatków wpływa to, że w przypadku urzędów marszałkowskich, z uwagi na skalę zadań, audyt był prowadzony przez wieloosobowe komórki audytu wewnętrznego. Średnioroczne koszty audytu w tych urzędach kształtowały się na poziomie 427,5 tys. zł. Średnioroczne koszty w urzędach zatrudniających audytora, z wyłączeniem marszałkowskich, wyniosły 73,7 tys. zł.

Z informacji uzyskanych w toku kontroli, na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK, z 531 JST także wynika, że niższe koszty audytu wystąpiły w tych jednostkach, w których wykonywał go usługodawca.

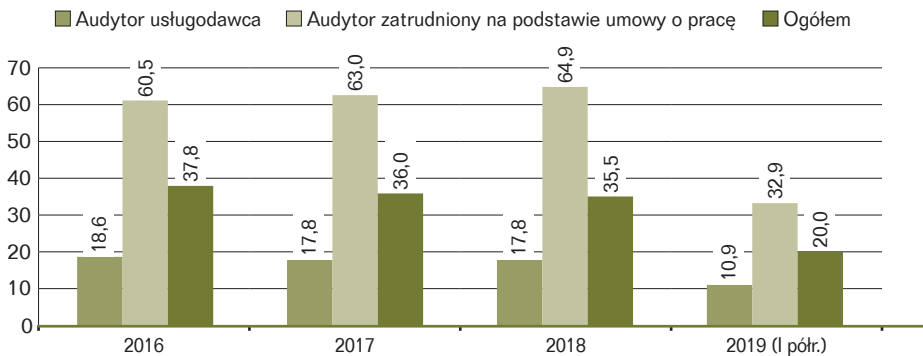
<sup>21</sup> W 2019 r. nie uwzględniono wydatków na audyt poniesionych w Urzędzie Miejskim w Starachowicach oraz Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie. Jednostki te objęte były kontrolą rozpoznawczą na początku 2019 r.

Rysunek 5. Sposób zatrudnienia audytorów w JST



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie informacji uzyskanych w trakcie kontroli na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK.

Rysunek 6. Średnie koszty poniesione w związku z prowadzeniem audytu (w tys. zł)



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie informacji uzyskanych w trakcie kontroli na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK.

## Realizacja zadań audytowych Sporządzanie rocznych planów audytu

W większości skontrolowanych urzędów wadliwie sporządzano roczne plany audytów, a nieprawidłowości stwierdzono aż w 70% tych urzędów, tj.:

- w jednej jednostce w ogóle nie opracowano planu audytu na 2017 r., w sześciu jednostkach plan został sporządzony po terminie wynikającym z art. 283 ust. 3 ustawy o finansach publicznych (do końca roku na rok następny), natomiast



w 12 przygotowano go na podstawie nieprawidłowo sporządzonej bądź udokumentowanej analizy ryzyka;

- w dwóch urzędach JST plan audytu nie został podpisany przez kierownika komórki audytu oraz kierownika jednostki (czym naruszony został § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu);
- w ośmiu jednostkach plany audytu nie zawierały informacji na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach (obowiązek zamieszczenia takiej informacji wynikał z § 9 ust 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu);
- w trzech urzędach JST nie dokonywano pisemnych uzgodnień zmian w planie audytu pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki (czym naruszono § 10 rozporządzenia).

### Przeprowadzenie zadań audytowych

W latach 2016–2018 w 27 skontrolowanych jednostkach zrealizowano łącznie 292 zadania zapewniające, z tego 95 w 2016 r., 97 w 2017 r. oraz 100 w 2018 r. Średnia liczba zadań zapewniających zrealizowanych przez jednego audytora w ciągu roku wyniosła w skontrolowanych jednostkach 2,1. Tam gdzie prowadził go usługodawca – 2,6, natomiast w jednostkach zatrudniających audytora – 1,8.

W okresie objętym kontrolą kierownicy 70% jednostek zlecali audytorom wewnętrznym przeprowadzanie czynności

doradczych; było ich 116. Podejmowano je głównie w jednostkach, w których audyt prowadził zatrudniony audytor. Podjęto tam średnio 6,3 czynności doradczych, natomiast w urzędach korzystających z pomocy usługodawcy wskaźnik ten wyniósł zaledwie 0,9. Czynności doradcze na ogół przeprowadzono prawidłowo, pojedyncze nieprawidłowości, dotyczące ich dokumentowania stwierdzono w dwóch jednostkach.

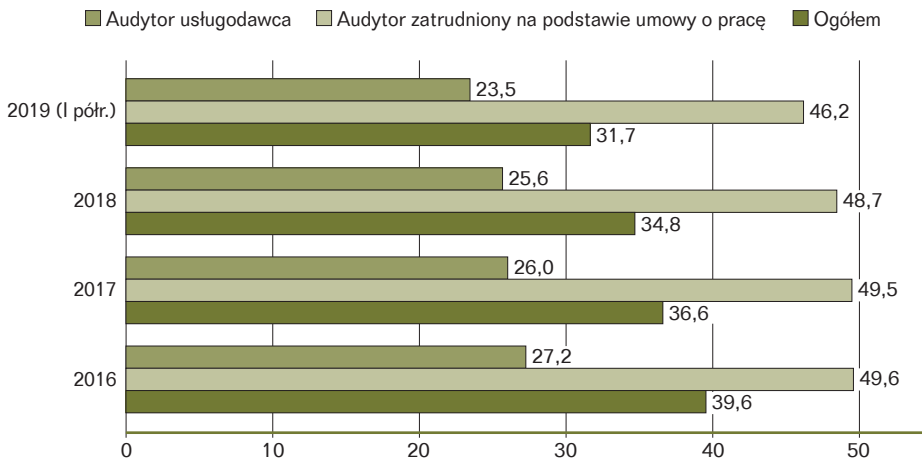
Audytor wewnętrzny, zgodnie z § 21 ust. 1 i 2 rozporządzenia w sprawie audytu, po upływie terminów realizacji zaleceń powinien przeprowadzić czynności sprawdzające, a ich wyniki przedstawić w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu. W latach 2016–2018 audytorzy wewnętrzni przeprowadzili w skontrolowanych jednostkach 160 czynności sprawdzających.

Szczegółowe badanie 100 zadań zapewniających realizację celów audytu<sup>22</sup> wykazało nieprawidłowości podczas przeprowadzania 23 zadań, które dotyczyły nieprzestrzegania odpowiednich przepisów rozporządzenia w sprawie audytu. Polegały one na realizacji i dokumentowaniu zadań niezgodnie z przepisami tego rozporządzenia (w 30% jednostek) oraz przeprowadzeniu audytów bez pisemnego upoważnienia kierownika jednostki albo na podstawie upoważnienia wystawionego przez osobę nieuprawnioną (w 15% jednostek).

Zgodnie z art. 273 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, audytorzy powinni

<sup>22</sup> Analizą objęto, co do zasady, po cztery zadania zapewniające, z wyjątkiem czterech jednostek, w których nie można było dobrać takiej liczby zadań. W ramach kontroli rozpoznawczej badaniem objęto po trzy takie zadania.

Rysunek 7. Średni czas poświęcony na realizację tematu audytowego (w osobodniach)



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie informacji zebranych w trakcie kontroli w trybie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK.

kierować się wydanymi przez Ministra Finansów w formie komunikatu standardami audytu wewnętrznego. Naruszenie pojedynczych standardów w trakcie realizacji zadań zapewniających wystąpiło w 11% jednostek, podczas realizacji 11 zadań zapewniających.

W dokumencie „Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017”<sup>23</sup> Minister Finansów sformułował rekomendację, zgodnie z którą czas przeznaczony na czynności bezpośrednio związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego nie powinien być niższy niż 70% łącznego budżetu czasu pracy tej komórki. Wskaźnik efektywności czasu trwania audytu

określany jest zarówno na etapie planowania, jak i realizacji. Jest on obliczany jako iloraz sumy czasu przeznaczanego na przeprowadzenie: zadań zapewniających, czynności doradczych, związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń, sprawdzających, rezerwy czasowej na zadania audytowe zlecone oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej w stosunku do łącznego, planowanego budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego.

Średni czas na realizację jednego zadania zapewniającego wyniósł w latach 2016–2018 – 31,5 osobodnia w pięciu samorządach objętych kontrolą, w których audyt był podejmowany

<sup>23</sup> Dokument opublikowany na stronie Ministerstwa Finansów <[https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=16d6f4ea-00d3-4dd7-bd3f-c38123aacdd6&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=16d6f4ea-00d3-4dd7-bd3f-c38123aacdd6&groupId=764034)>, data dostępu 14.4.2020.



przez usługodawcę, natomiast tam gdzie prowadził go zatrudniony audytor – 50,4 osobodnia.

Z danych uzyskanych z wszystkich 531 jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu z pięciu województw, na terenie których była prowadzona kontrola NIK, także wynika, że w podmiotach zatrudniających audytorów blisko dwukrotnie więcej czasu poświęcano na realizację zadania zapewniającego.

### **Sprawozdania z realizacji planu audytu**

Sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni kierownik komórki audytu, zgodnie z art. 283 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, powinien sporządzić do końca stycznia każdego roku. W rozporządzeniu w sprawie audytu (§ 12 ust. 1) doprecyzowano zakres informacji, które powinny się w nim znaleźć. Sprawozdanie to zawiera w szczególności:

- informacje o zadaniach audytowych, monitorowaniu realizacji zaleceń oraz czynnościach sprawdzających, wraz z odniesieniem do planu audytu, o którym mowa w art. 283 ust. 1 ustawy;
- inne istotne informacje związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w jednostce w roku poprzednim, w tym dotyczące przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

W okresie objętym kontrolą niemal we wszystkich jednostkach objętych kontrolą (z wyjątkiem jednej) sporządzono sprawozdanie z realizacji planu audytu za dany rok. W 11% z nich nie dotrzymano jednak terminu sporządzenia sprawozdania określonego w art. 283 pkt 5 ustawy o finansach publicznych.

W przypadku 30% skontrolowanych jednostek sprawozdania nie zawierały informacji dotyczących przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego, co było niezgodne z § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu lub zostały sporządzone nierzetelnie (nie zawierały istotnych informacji, np. o realizowanych czynnościach sprawdzających czy czynnościach doradczych).

Zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, jego plan zawiera informację na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach, przede wszystkim na temat czasu planowanego na: poszczególne zadania zapewniające, podejmowanie czynności doradczych, monitorowanie wprowadzania zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających, kontynuowanie zadań audytowych z roku poprzedniego. W części jednostek wystąpiły problemy z uzyskaniem danych dotyczących wykonania planu audytu w osobodniach, a w części dane te były szacowane. W trzech skontrolowanych jednostkach pojawiły się znaczące różnice pomiędzy planem audytu a jego realizacją.

### **Przestrzeganie standardów audytu wewnętrznego**

Audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, jest zobowiązany kierować się wskazówkami Standardów audytu wewnętrznego. Takie zalecenie wynika wprost z ustawy o finansach publicznych (art. 273 ust. 2). Standardy te określił Minister Finansów w komunikatach w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych z 17 czerwca 2013 r. oraz z 12 grudnia 2016 r. W związku

z tym, choć nie są one źródłem prawa powszechnie obowiązującego, jednak obowiązek ich stosowania określa ustawa, a zatem dotyczy on osób wykonujących audyt we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych, w tym także w JST.

W 85% kontrolowanych urzędów wprowadzono „Kartę audytu wewnętrznego” zalecaną standardem 1000 „Cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu”, w której muszą być formalnie określone cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu, przy czym w 9% jednostek nastąpiło to w trakcie kontroli NIK. W jednej jednostce „Karta” nie zawierała wszystkich elementów określonych w standardzie 1010 „Uznawanie obowiązkowych wytycznych w karcie audytu wewnętrznego”, tj. postanowień dotyczących obowiązku stosowania „Podstawowych zasad praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”, „Kodeksu etyki”, „Standardów” i „Definicji audytu wewnętrznego”. Nie była też poddawana okresowym przeglądom i w razie potrzeby aktualizowana, wbrew wskazaniom standardu 1000, zgodnie z którym zarządzający audytem wewnętrznym musi okresowo przeglądać i w razie potrzeby aktualizować „Kartę audytu wewnętrznego”.

W 30% urzędów objętych kontrolą nie został opracowany przez zarządzającego audytem wewnętrznym „Program zapewnienia i poprawy jakości”, rekomendowany standardem 1300, którego celem jest umożliwienie oceny, czy działalność audytu wewnętrznego jest zgodna ze standardami oraz czy audytorzy stosują kodeks etyki. Taki program w dwóch jednostkach opracowano dopiero w trakcie kontroli NIK. Kontrola w 26% urzędów ujawniła nieprzestrzeżenie standardów dotyczących

przeprowadzenia oceny wewnętrznej działalności audytowej (standard 1311) oraz oceny zewnętrznej (standard 1312) w 67% jednostek. Zgodnie ze standardem 1311, oceny wewnętrzne muszą obejmować bieżące monitorowanie audytu oraz okresowe samooceny lub oceny przeprowadzane przez inne osoby – w ramach organizacji – posiadające wystarczającą znajomość praktyki w tej dziedzinie. W standardzie 1312 sformułowano wymagania odnośnie do ocen zewnętrznych. Powinny być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji.

Ponadto, zgodnie ze standardem 2040 „Zasady i procedury”, zarządzający audytem wewnętrznym musi określić normy służące kierowaniu nim. Procedury audytu wewnętrznego nie zostały opracowane w trzech skontrolowanych jednostkach, w których zajmował się nim usługodawca. W dwóch jednostkach procedury audytu zostały opracowane w trakcie kontroli NIK.

W większości objętych kontrolą jednostek zadania zapewnijące zrealizowano zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego. Zgodnie ze standardem 2300 „Wykonywanie zadania” zebrano wystarczające, rzetelne, przydatne i dotyczące zadania informacje, które udokumentowano zgodnie ze standardem 2330. Naruszenie standardu 2310 „Zbieranie informacji” zidentyfikowano tylko w jednej jednostce. Planowanie zadań niezgodnie ze standardem 2200 miało miejsce w dwóch jednostkach w trakcie realizacji pięciu zadań. W kolejnym urzędzie dwa zadania wykonano z naruszeniem standardu 2201 „Aspekty planowania”. Sprawozdania na ten temat przekazano





kierownikowi jednostki oraz kierownikom jednostek audytowanych zgodnie ze standardem 2400 „Informowanie o wynikach” (z wyjątkiem sprawozdań z trzech zadań w jednym z kontrolowanych urzędów).

Ustalenia kontroli w obszarze przestrzegania standardów audytu wewnętrznego potwierdzają wyniki ankiety dotyczącej audytu w JST przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów w 2019 r., której wyniki przedstawiono w dokumencie „Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego”. Wskazują one, że „Kartę audytu” opracowano w 842 z 1156 jednostek (72,8%). Tam gdzie audyt prowadził usługodawca, kartę opracowano w 400 z 671 (59,6%) jednostek, a w zatrudniających audytora – w 442 z 485 (91,1%). Procedury audytu wewnętrznego opracowano w 785 z 1156 jednostek (67,9%), z tego w 376 z 671 jednostek (56%), w których audyt prowadził usługodawca oraz 409 z 485 jednostek (84,3%) posiadających własnego audytora. „Program zapewnienia i poprawy jakości” opracowano w 495 z 1156 urzędów (42,8%). W jednostkach obsługiwanych przez usługodawcę program opracowano w 189 z 671 jednostek (28,2%), zaś w przypadku JST, w których prowadził go własny audytor – w 306 z 485 jednostek (63,1%).

Wyniki ankiety wskazują również na zaniedbanie przeprowadzania ocen wewnętrznych i zewnętrznych. Ocenę wewnętrzną za 2018 r. przeprowadzono w 526 z 1156 urzędów (45,5%), z czego w 202 z 671 (30,1%), w których audyt prowadził usługodawca oraz w 324 z 485 (66,8%), posiadających etatowego audytora. Ocena

zewnętrzna została przeprowadzona za ledwie w 117 z 1156 jednostek (10,1%) – i tak, odpowiednio w 18 z 671 jednostek (2,7%), w których skorzystano z pomocy usługodawcy i w 99 z 485 jednostek (20,4%), mających etatowego audytora.

### **Wpływ audytu na funkcjonowanie jednostki**

Po przeprowadzeniu zadania zapewniającego lub czynności doradczej, w wyniku których stwierdzono niewłaściwe funkcjonowanie jednostki w danym obszarze, audytor wewnętrzny powinien sformułować zalecenia lub wnioski oraz propozycje dotyczące usprawnienia jej działalności. Temu celowi służą wnioski i propozycje o charakterze systemowym, czyli takie, które wpływają na system kontroli zarządczej przez budowanie nowych lub zmianę już istniejących mechanizmów minimalizujących ryzyko wystąpienia nieprawidłowości lub nieosiągnięcia zakładanych celów funkcjonowania jednostki.

Przeprowadzone w latach 2016–2019 (trzy kwartały) przez audytorów wewnętrznych zadania zapewniające w 37% objętych kontrolą jednostek nie zakończyły się sformulowaniem żadnych wniosków o charakterze systemowym albo nie przełożyły się one na działania służące poprawie funkcjonowania jednostki i nie zostały uwzględnione w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej.

W okresie objętym kontrolą w wyniku realizacji zadań zapewniających w kontrolowanych jednostkach sformulowano blisko 2,4 tys. wniosków/rekomendacji. Wniosków o charakterze systemowym wydano blisko 1,4 tys. (58%). Jednak zdecydowana większość (84%) dotyczyła zgodnego

z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami funkcjonowania JST. Wnioski, które wskazywały kierunki usprawnienia działalności jednostki pod względem skuteczności i efektywności działań stanowiły jedynie 16%. Zdecydowanie najwięcej wniosków systemowych sformułowano w urzędach marszałkowskich.

Audytora wewnętrznego powinien monitorować realizację wydanych zaleceń (§ 20 rozporządzenia w sprawie audytu). Ponadto po upływie terminów wprowadzenia w życie zaleceń audytor powinien przeprowadzić czynności sprawdzające, a ich wynik przedstawić w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu (§ 21 rozporządzenia). Kontrola wykazała, że w dziewięciu z 27 urzędów stwierdzono nieprawidłowości dotyczące monitorowania realizacji zaleceń.

### Podsumowanie i wnioski

Mając na uwadze przedstawione ustalenia kontroli, ich charakter i skalę, NIK oceniła negatywnie funkcjonowanie audytu wewnętrznego w objętych kontrolą JST. Ocenę tę uzasadniała niewłaściwa organizacja audytu oraz nieprawidłowe jego prowadzenie w znacznej części skontrolowanych jednostek. Powodowały one, że audyt nie był efektywny, ponieważ w niedostatecznym stopniu służył usprawnianiu działalności jednostek.

Podstawą takiej oceny była powszechność stwierdzonych nieprawidłowości oraz to, że audyt wewnętrzny nie był właściwie wykorzystywanym narzędziem, którego celem – zgodnie z ustawą o finansach publicznych – jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności

doradcze. Ocena kontroli zarządczej powinna być dokonywana przede wszystkim pod względem jej adekwatności, skuteczności i efektywności. Działalność audytowa powinna zatem dostarczać niezbędnych wniosków wynikających z tej oceny, zwłaszcza o charakterze systemowym, które wpływają na system kontroli zarządczej przez 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 (trzy kwartały) przez audytorów wewnętrznych zadań zapewnających, w 10 jednostkach objętych kontrolą (37%) nie sformułowano żadnych wniosków o charakterze systemowym albo wnioski te nie wpłynęły na poprawę funkcjonowania urzędu i nie zostały uwzględnione w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej. Tylko 58% wszystkich wniosków miało charakter systemowy, przy czym jedynie 16% (z poddanych analizie 514 wniosków) wskazywało kierunki usprawnienia działalności jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej w zakresie jej skuteczności i efektywności.

W ocenie NIK zasadniczymi przyczynami nieefektywnego funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST było niedostrzeżenie przez kierowników jego znaczenia, niezapewnienie ciągłości prowadzenia oraz niewystarczająca liczba audytorów. Znaczenie miała także wadliwa organizacja audytu, w tym brak wystarczających mechanizmów gwarantujących jego niezależność w tych jednostkach, w których komórka



audytu nie została wyodrębniona organizacyjnie. Równie ważnym czynnikiem było planowanie i wykonywanie zadań audytowych z naruszeniem przepisów ustawy o finansach publicznych i rozporządzenia w sprawie audytu oraz standardów audytu wewnętrznego, a także częsta rotacja audytorów. Uzyskane podczas kontroli informacje dotyczące organizacji oraz prowadzenia audytu wewnętrznego z JST nieobjętych kontrolą, które były do tego zobowiązane<sup>24</sup>, a także informacje zebrane przez Ministerstwo Finansów w 2019 r.<sup>25</sup>, wskazują na takie same nieprawidłowości jak stwierdzone w skontrolowanych jednostkach. Okazuje się, że jest dość powszechne podejmowanie przez jednego audytora działalności w kilku, a w skrajnych przypadkach – nawet w kilkunastu jednostkach równocześnie, co może mieć wpływ na efektywność wykonywania audytu.

Mając na uwadze wyniki przeprowadzonej kontroli, wskazujące na potrzebę poprawy efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, Najwyższa Izba Kontroli wniosła o przygotowanie przez Ministra Finansów nowelizacji ustawy o finansach publicznych, polegającej na wprowadzeniu:

- wyższego 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 wyższego limitu tych kwot dotyczącego możliwości zlecenia wykonywania audytu usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce<sup>26</sup>;

- zasady, aby minimalny stan zatrudnienia w urzędzie na stanowisku audytora (lub stanowiskach audytorów, w przypadku zatrudniania na część etatu) wynosił co najmniej jeden pełny etat;
- rozwiązań uprawniających 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 upowszechniania na podstawie tych informacji dobrych praktyk w działalności jednostek, a także wskazywania nieefektywnych rozwiązań dotyczących np. prowadzenia audytu w wielu JST w ciągu roku przez audytora usługodawcę.

Ze stanowiska Ministra Finansów przedstawionego do informacji o wynikach kontroli wynika, że Minister zadeklarował, w toku planowanych prac legislacyjnych dotyczących nowelizacji ustawy o finansach publicznych, podjęcie działań, służących realizacji dwóch wniosków *de lege ferenda* sformułowanych przez NIK w Informacji o wynikach kontroli. Wskazano w nim bowiem na potrzebę uwzględnienia w tych pracach wprowadzenia wyższego

<sup>24</sup> Z terenu województw: łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego oraz zachodniopomorskiego.

<sup>25</sup> Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, <<https://www.gov.pl/web/finanse/ankieta-jst>>, data dostępu 17.2.2020.

<sup>26</sup> Propozycje podwyższenia kwoty, po przekroczeniu której powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w JST oraz kwoty, po przekroczeniu której audyt nie może być prowadzony przez usługodawcę, zawarto w projekcie z 6.5.2019 ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych, przygotowanej w Ministerstwie Finansów (numer projektu: UD503).

limitu kwot warunkujących powstanie obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego oraz możliwość zlecania go usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce. Wspomniano także o potrzebie doprecyzowania uprawnień Ministra Finansów w odniesieniu do samorządów terytorialnych w ramach koordynacji audytu. Odnośnie do trzeciego wniosku przedstawionego w Informacji, Minister Finansów wyraził pogląd, że ze względu na pogłębiające się trudności z dostępem do usług świadczonych przez audytorów wewnętrznych, wprowadzanie sztywnych wymogów związanych z wymiarem ich czasu pracy, na obecnym etapie wydaje się przedwczesne i tylko powiększy problemy. NIK nie podziela tego punktu widzenia, ponieważ oznacza on odsunięcie na dalszy plan kwestii skuteczności i efektywności audytu.

Podnoszone przez Ministra problemy nie powinny stanowić podstawy do zatrudniania audytorów w niskim wymiarze czasu pracy (np. 1/8 etatu, co wynika z ustaleń kontroli). Audyt nie służy wówczas wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej i czynności doradczych.

Niezależnie od powyższych wniosków *de lege ferenda*, NIK zarekomendowała również, aby wójtowie, starostowie i marszałkowie zapewnili:

- odrębność organizacyjną komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość jego prowadzenia;
- przeprowadzanie ocen wewnętrznych i zewnętrznych działalności audytu wewnętrznego;

- wykorzystywanie w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej zaleceń o charakterze systemowym wydanych przez audytorów w następstwie wykonywanych zadań.

Ustalenia kontroli stanowiły podstawę do sformułowania 79 wniosków pokontrolnych.

Dotyczyły one przede wszystkim:

- podjęcia działań w celu zapewnienia organizacji i realizacji audytu wewnętrznego zgodnie ze wskazówkami zawartymi w standardach;
- przeprowadzenia oceny działalności audytu wewnętrznego zgodnie ze standardem nr 1311 „Oceny wewnętrzne” oraz 1312 „Oceny zewnętrzne”;
- wykorzystywania w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej zaleceń o charakterze systemowym sformułowanych w wyniku audytów wewnętrznych;
- zapewnienia odrębności organizacyjnej komórki audytu;
- zapewnienia przeprowadzania rzetelnej i zgodnej z wymogami rozporządzenia w sprawie audytu analizy ryzyka na potrzeby opracowania planów audytu.

Z informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że kierownicy urzędów objętych kontrolą zrealizowali 46 wniosków, pozostałe zaś nie zostały uwzględnione lub trwało ich wdrażanie.

dr GRZEGORZ WALENDZIK  
dyrektor,  
dr KRZYSZTOF WILKOSZ  
p.o. wicedyrektor,  
Delegatura NIK w Kielcach



**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, kontrola zarządcza, samorząd terytorialny, jednostka samorządu terytorialnego, organ samorządu terytorialnego, analiza ryzyka

### Bibliografia:

1. J. M. Ciak, G. Voss: *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym – wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego*, Studia Prawno-Ekonomiczne, t. CIV 2017 r., Łódzkie Towarzystwo Naukowe, Łódź 2017 r.
2. K. Knedler, M. Stasiak: *Audyt wewnętrzny w praktyce (Audyt operacyjny i finansowy)*, Akademia Rachunkowości S.A., Łódź 2005 r.
3. A. Piaszczyk: *Audyt a kontrola – porównanie*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach nr 333/17, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2017 r.
4. E. J. Saunders: *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, PIKW, Educator, Częstochowa 2003 r.

### ABSTRACT

#### **Ineffective Internal Audit of Self-Governments – Activities of Local Self-Government Units**

In their audit, NIK auditors examined the regularity of internal audit operations in local self-government units (Polish: jednostki samorządu terytorialnego, JST). The audit was conducted at 25 offices in five regions (Łódzkie, Podkarpackie, Świętokrzyskie, Wielkopolskie and Zachodniopomorskie), namely in five regional governor's offices, and on the second level of Poland's self-government: in 15 offices at the level of gmina and in five offices at the level of powiat. The audit covered the period from 1st January 2016 to 16th December 2019. It was aimed at examining whether internal audit helps JSTs to improve their activities. Three aspects were assessed: legality of internal audit organisation, internal audit performance and the use of internal audit results in JSTs' operations.

**Grzegorz Walendzik**, PhD, director, Supreme Audit Office, Regional Branch in Kielce  
**Krzysztof Wilkosz**, PhD, acting vice-director, Supreme Audit Office, Regional Branch in Kielce

**Key words:** internal audit, management control, local government, local government unit, local government body, risk analysis