

Katarzyna Piotrowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: katarzyna.piotrowska@ue.wroc.pl

AUDYT WEWNĘTRZNY W PRAKTYCE JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO NA PRZYKŁADZIE GMINY WARKA

INTERNAL AUDIT IN THE PRACTICE OF PUBLIC FINANCE SECTOR ENTITIES ON THE EXAMPLE OF WARKA MUNICIPALITY

DOI: 10.15611/pn.2018.521.14

JEL Classification: G38, H83

Streszczenie: Jednostki samorządu terytorialnego na mocy ustawy o finansach publicznych prowadzą audyt wewnętrzny, którego założeniem jest usprawnianie działań jednostki, wspieranie kierownictwa w realizacji celów i zadań, poprzez systematyczną ocenę prowadzonej kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Audyt wewnętrzny powinien być realizowany w myśl obowiązujących przepisów, przy zastosowaniu odpowiednich metod jego prowadzenia. Próba oceny stanu wdrożenia audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym wymaga, między innymi, zweryfikowania stosowanych praktyk prowadzenia audytu w jednostkach samorządu terytorialnego, co też stanowiło cel niniejszego opracowania. W badaniach wykorzystano analizę literatury przedmiotu i regulacji prawa w zakresie audytu wewnętrznego oraz obserwację efektów prac podejmowanych przez audytora wybranej gminy. Weryfikacji i ocenie poddano plany audytów i sprawozdania z ich wykonania w gminie Warka za lata 2009-2018 w odniesieniu do obowiązujących przepisów prawa. W artykule wyznaczono kierunki dalszych badań.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, jednostki samorządu terytorialnego, praktyka audytu wewnętrznego.

Summary: Local government units in accordance with the Public Finance Act conduct an internal audit, the assumption of which is to improve the operation of the unit, support management in achieving goals and tasks, through systematic evaluation of management control and advisory activities. Internal audit should be carried out in accordance with applicable regulations. The ability to assess the implementation status of internal audit in Poland requires the verification of control practices in local government units, which was also the purpose of these studies. The study uses the analysis of the subject literature and legal regulations in the field of internal audit, as well as observation of the effects of the auditor's actions in the selected commune. Audit plans and reports on their implementation

in the Commune of Warka for the years 2009-2018 were verified and evaluated against the background of applicable regulations. The article determines the directions of further research.

Keywords: internal audit, local government units, internal audit practice.

1. Wstęp

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych większość jednostek samorządu terytorialnego została zobligowana do wprowadzenia audytu wewnętrznego. Ustawodawca zobowiązał kierowników jednostek do powołania odrębnego stanowiska lub komórki audytu w ramach istniejących struktur organizacyjnych. Audyt wewnętrzny zdefiniowano bowiem jako działalność niezależną i obiektywną, która wspiera 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 jednostce [Ustawa z 27 sierpnia 2009]. Wyzwaniem dla współczesnego audytu jest usprawnianie działań jednostki, wspieranie jej w osiąganiu celów, dążenie do efektywniejszego i skuteczniejszego realizowania powierzonych kierownikowi zadań.

W zakresie audytu wewnętrznego wzorcowe dla rozwiązań krajowych stały się opracowane przez organizacje międzynarodowe wytyczne, wdrażane w krajach wysoko rozwiniętych w formie standardów. Stanowiły one bowiem podstawę dla obowiązującego polski sektor publiczny prawa, jak i dla powołanych instytucji wspomagających rozwój audytu rozumianego jako narzędzie kierownictwa, jak również element nadzoru i kontroli nad sposobem realizacji zadań, jakością przeprowadzanych działań i efektywnością wydatkowych środków publicznych. Organizacje te zostały zobligowane do podnoszenia kwalifikacji zawodowych audytorów i upowszechniania dobrych praktyk w zakresie realizacji audytu wewnętrznego w jednostkach. Dokonywane zmiany w przepisach prawa miały na celu dostosowanie obowiązujących regulacji do specyfiki gospodarczej i organizacyjnej naszego rynku oraz wypracowanych i przyjętych w praktyce rozwiązań.

Dwadzieścia lat funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze publicznym to wystarczający czas do podjęcia próby analizy i oceny obowiązujących regulacji prawnych i stosowanych przez audytorów procedur działania. Celem artykułu jest więc weryfikacja praktyki w zakresie przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce na przykładzie analizy efektów działań podejmowanych przez audytora wewnętrznego wybranej gminy w latach 2009-2018 na tle obowiązujących w tym czasie regulacji prawnych. Na potrzeby zrealizowania celu pracy przyjęto następujące metody badawcze: analiza literatury przedmiotu i regulacji prawa w zakresie audytu wewnętrznego oraz obserwacja praktyki audytu w jednostkach sektora finansów publicznych (weryfikacja rodzaju i zakresu informacji w ramach opracowanych planów audytu wewnętrznego i spra-

wozdań z ich wykonania w gminie Warka w latach 2009-2018). Badania prowadzone przez autorkę objęły do tej pory 23 jednostki, ich zakres jest więc szerszy od prezentowanego. Przypadkowy dobór próby, jak również ograniczone możliwości publikacji, uniemożliwiły przedstawienie pełnych wyników opracowanych analiz. Autorka zaprezentowała jedynie, aczkolwiek w szczegółowy sposób, efekt badań gminy Warka, wskazując jednocześnie na konieczność ich kontynuowania w zakresie analizy i oceny sposobu realizowania audytu wewnętrznego w całym sektorze w świetle obowiązujących przepisów.

2. Audyt wewnętrzny sektora finansów publicznych w polskich regulacjach prawnych

Historia audytu na świecie sięga czasów ekspansji handlowej miast włoskich, rewolucji przemysłowej i industrializacji, wdrażania rachunku kosztów, a wraz z nimi rozwoju rachunkowości. W ramach rozwoju audytu można wyodrębnić cztery jego generacje. Pierwsza obejmująca okres przed 1980 r., druga generacja to okres 1980-1989, trzecia 1990-1998 i ostatnia, czwarta generacja to czas po roku 1999, okres wprowadzenia audytu wewnętrznego na grunt polskiej praktyki sektora publicznego. W literaturze przedmiotu audyt wewnętrzny klasyfikowany jest według różnych kryteriów, ze wskazaniem na rodzaj, funkcje i cel jego wykorzystania, w odpowiedzi na różne potrzeby praktyki (zadania zapewnijające, doradcze, sprawdzające).

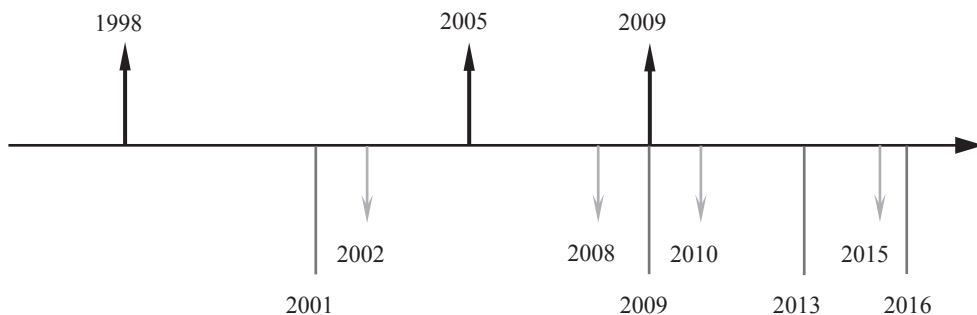
Rozwój audytu wewnętrznego należy wiązać z rozwojem kontroli wewnętrznej. Standardy kontroli wewnętrznej stanowiły bowiem podstawę do opracowania Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA – *Institute of Internal Auditors*), który powstał w USA w 1941 r. jako wiodące międzynarodowe stowarzyszenie zawodowe działające na całym świecie w celu promowania i rozwoju praktyki audytu wewnętrznego, prowadzenia działalności edukacyjnej, opracowujące standardy dla sektora niepublicznego. W Polsce w 1998 r. został powołany Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej (PIKW), z kolei w 2002 r. polski oddział Instytutu Auditorów Wewnętrznych. Działa on w formie Stowarzyszenia Auditorów Wewnętrznych (IIA – Polska), którego celem jest promowanie zawodu audytora, upowszechnianie międzynarodowych standardów, propagowanie zasad etyki rzetelności zawodu, podnoszenie kwalifikacji audytorów itp.

Powstanie instytucji promujących działania w zakresie kontroli i audytu było zbieżne ze zmianami prawa obowiązującego sektor publiczny, związanymi z obowiązkiem wprowadzania audytu wewnętrznego do tych jednostek. Za datę wprowadzenia audytu wewnętrznego w Polsce uznaje się rok 1998, w którym zapisy dotyczące audytu pojawiły się w ustawie o finansach publicznych [Ustawa z 26 listopada 1998]. Zapisy miały charakter zbyt ogólny i niejednoznaczny, dlatego też zaczęto je konkretyzować i uszczegóławiać. Stąd nowelizacja ustawy o finansach publicz-

nych [Ustawa z 30 czerwca 2005] zmieniająca podejście do audytu w stronę ogółu działań obejmujących badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym kontroli finansowej. Działania obejmowały również czynności doradcze, mające na celu usprawnianie funkcjonowania jednostki. Obowiązujące dzisiaj przepisy wskazują na niezależną i obiektywną działalność, której celem jest wspieranie kierownika w osiąganiu celów i realizowaniu zadań, przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej i czynności doradcze [Ustawa z 27 sierpnia 2009]. Ustawodawca wskazuje też grupę jednostek zobligowanych do wprowadzenia audytu wewnętrznego do swoich działań i umożliwienia prowadzenia audytu przez osoby do tego uprawnione (spełniające warunki ustawowe do wykonywania tego zawodu). Wskazuje także cel audytu, jak i zakres obowiązków audytorów.

Dla potrzeb praktyki realizacji audytu w jednostkach sektora finansów publicznych opracowano szczegółowe wytyczne w zakresie sposobu i trybu przeprowadzania audytu, jak również jego dokumentowania, w formie stosownych rozporządzeń. I tak w 2002 r. pojawiło się pierwsze rozporządzenie wskazujące na rozwiązania praktyczne w zakresie sposobu wykonywania czynności przez audytora w ramach obowiązków ustawowych [RMF z 5 lipca 2002], kolejne zmiany w 2008 r. [RMF z 4 i 10 kwietnia 2008], zastąpione kolejnym rozporządzeniem [RMF z 1 lutego 2010] i kolejnym obowiązującym do dzisiaj [RMF z 4 września 2015]. Ewolucja przepisów wynikała z potrzeb praktyki i dostosowania do warunków realizowania czynności w zakresie audytu w jednostkach, określała metodologię pracy audytora i sposób dokumentowania jego działań.

Wraz z rozwojem praktyki audytu pojawiła się tendencja do wdrażania w sektorze publicznym standardów audytu jako rekomendacji w formie Komunikatów Ministra Finansów z 2013 i 2016 r. (linia ciągła na rys. 1). Kluczowe daty w rozwoju audytu wewnętrznego realizowanego w sektorze jednostek publicznych wprowadzone na osi czasu przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Daty zmian przepisów prawa w zakresie audytu wewnętrznego w sektorze publicznym

Źródło: opracowanie własne.

Istotne dla audytu wewnętrznego sektora publicznego były również zmiany w zakresie przyjęcia standardów kontroli zarządczej [Komunikat MF z 16 grudnia 2009] oraz dostępu do informacji publicznej [Ustawa z 6 września 2001], co zostało zaznaczone linią ciągłą na rys. 1. Oś czasu stanowi tło dla analizy sposobu przeprowadzania audytu w badanej gminie.

3. Organizacja audytu wewnętrznego w gminie Warka

Gmina Warka położona jest w województwie mazowieckim, w powiecie grójeckim, na Równinie Warszawskiej. Gmina ma charakter zabytkowy, z tradycjami piwowarskimi. Przez miasto przebiegają drogi wojewódzkie i trasa linii kolejowej. Liczba ludności to ok. 12 tys. osób, powierzchnia ok. 27 km² [www.warka.bipgmin.pl]. Budżet gminy Warka przyjęty Uchwałą Rady Miejskiej na 2018 r. został zaplanowany na poziomie ok. 80 mln, co oznacza, że zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 274] Burmistrz gminy musi zapewnić przeprowadzenie audytu wewnętrznego. W poprzednich latach (2009-2017) warunki dotyczące obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego również były spełnione, co obligowało Burmistrza do zatrudnienia na stanowisku audytora osoby posiadającej odpowiednie kwalifikacje i wykazującej się niezbędnymi umiejętnościami oraz nienaganną postawą etyczną. W gminie od 2009 r. na stanowisku audytora jest zatrudniony na umowę o pracę ten sam pracownik, co oznacza, że gmina nie korzysta z usług zleceńbiorky w tym zakresie¹. Warto podkreślić, że nawet przy zmianie Burmistrza w 2010 r. audytor pozostał na swoim stanowisku, co może potwierdzać niezależność jego funkcji². Audytor wewnętrzny posiada uprawnienia biegłego rewidenta i na tej podstawie, zgodnie z art. 286 Uofp, spełnia warunki umożliwiające wykonywanie zadań ustawowych. W badanym okresie w komórce audytu zatrudniano jeszcze jedną osobę, co uzasadnia większa niż przeciętna liczba osobodni przewidzianych na realizowanie zadań zapewniających, czynności doradczych i sprawdzających w ramach prowadzenia audytu w poszczególnych latach.

Burmistrz gminy Warka w ramach obowiązków dotyczących zapewnienia dostępu do informacji publicznej od 2009 r. informuje w biuletynie informacji publicznej o planach i sprawozdaniach z wykonania audytu. Dostęp do tych informacji jest więc pełny, zgodnie z zasadą jawności i przejrzystości działań podejmowanych w gminie. Zadania audytu są realizowane zgodnie z przyjętym przez Burmistrza Warki w dniu 11 marca 2013 r. zarządzeniem wprowadzającym regulamin audytu wewnętrznego w gminie. Zgodnie z nim audyt wewnętrzny stanowi niezależne i obiektywne działanie o charakterze zapewniającym i doradczym, zaprojektowane w celu przysporzenia dodatkowej wartości i usprawnienia działalności danej jednostki. Pomaga on jednostce audytowanej w osiągnięciu celów poprzez wprowadze-

¹ Badania w zakresie formy zatrudnienia do realizacji audytu przedstawiła [Bartoszewicz 2011].

² Badania ankietowe w zakresie niezależności audytora prowadziła [Zaleska 2016].

nie systematycznego i zdyscyplinowanego podejścia do oceny i poprawy skuteczności w zakresie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i kierowania organizacją. Jako cele prowadzonego audytu wskazywane są: analiza ryzyka, przed jakim stoi urząd i jego jednostki organizacyjne, obowiązek składania sprawozdań z poczynionych ustaleń, wyrażanie opinii na temat skuteczności mechanizmów kontrolnych w badanym systemie oraz dostarczanie zapewnienia, że jednostka działa prawidłowo.

Regulamin określa sposób realizacji audytu, zakres działań audytora, obowiązki związane z przyjęciem planu audytu oraz sprawozdania z jego wykonania, określa terminy ich składania, strony i procedury postępowania w sytuacjach niestandardowych. Nie jest ryzykowne stwierdzenie, że regulamin ten stanowi zbiór wskazówek, zgodnie z którymi audytor podejmuje odpowiednie działania w zakresie realizowania audytu w Urzędzie Miejskim w Warce i jednostkach jemu podległych, do których należy około dwudziestu podmiotów (Zakład Usług Komunalnych, Centrum Sportu, Ośrodek Pomocy Społecznej, Dworek, biblioteka, Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej, przedszkola, szkoły publiczne i gimnazja). Zakres podległych jednostek w badanych okresach był niezmienny, niemniej jednak wraz ze zmianami organizacyjnymi, np. wygaszanie gimnazjów, będzie poddawany weryfikacji i aktualizacji. Należy podkreślić, że w gminie nie określono wzorów dokumentów, nie załączono więc stosownych i jednolitych formularzy, nie przyjęto zasad wyodrębniania obszarów ryzyka i metod jego analizy.

Na podstawie udostępnionych informacji podjęto próbę oceny efektów działań audytora w celu oceny wypracowanych procedur postępowania na tle zmieniających się przepisów. Wyniki analizy planów audytów i sprawozdań z ich wykonania przedstawiono w kolejnych punktach opracowania.

4. Analiza planów audytu dla miasta Warka za lata 2009-2018

Zgodnie z obowiązującymi przepisami i przyjętym w gminie Warka regulaminem audytor jest zobligowany do działania zgodnie z opracowanym planem przedstawianym do końca roku poprzedzającego badany okres. Analiza zakresu i rodzaju ujawnianych w planie audytu informacji jest zgodna z obowiązującymi normami. Ocena ryzyka została udokumentowana, niemniej jednak kryteria ocen, wagi i metody analizy ryzyka nie zostały ujawnione. W badanym okresie opracowany plan audytu obejmował te same jednostki. Z kolei obszary ryzyka podlegały dwukrotnej zmianie, co przedstawiono w tab. 1 i 2.

Tabela 1. Ocena poziomu ryzyka wyodrębnionych obszarów dla gminy Warka w latach 2009-2013

Lp.	Obszary ryzyka	2009	2010	Lp.	Obszary ryzyka	2011	2012	2013
1	Planowanie strategiczne	średni	średni	1	Planowanie strategiczne	średni	średni	średni
2	Organizacja i zarządzanie	średni	wysoki	2	Organizacja i zarządzanie	średni	średni	średni
3	Polityka informacyjna oraz promocja miasta i gminy	średni	średni					
4	Planowanie i realizacja dochodów i wydatków	wysoki	wysoki	3	Planowanie i realizacja dochodów i wydatków budżetowych	wysoki	wysoki	średni
5	Rachunkowość i sprawozdawczość	średni	wysoki	4	Rachunkowość i sprawozdawczość	średni	średni	średni
6	Podatki i opłaty lokalne	średni	średni	5	Podatki i opłaty lokalne	średni	średni	średni
7	Dotacje i subwencje	średni	średni	6	Zewnętrzne źródła finansowania	średni	średni	średni
8	Pozyskiwanie i wykorzystywanie środków z UE	średni	średni					
9	Obsługa długu publicznego	średni	średni					
10	Kontrola wewnętrzna	średni	średni	7	System kontroli zarządczej i obiegu dokumentów	średni	średni	wysoki
11	System zamówień publicznych	wysoki	wysoki	8	System zamówień publicznych i inwestycje	wysoki	średni	średni
12	Inwestycje	wysoki	wysoki					
13	System informatyczny	średni	wysoki	9	System informatyczny	niski	niski	niski
14	Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne	średni	średni	10	Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne	średni	średni	średni
15	Gospodarowanie mieniem gminy	średni	średni	11	Gospodarka komunalna, gospodarowanie mieniem gminy i ochrona środowiska	wysoki	wysoki	wysoki
16	Gospodarka komunalna i ochrona środowiska	średni	średni					
17	Obsługa obywateli	niski	średni	12	Obsługa obywateli	niski	średni	niski
18	Koncesje i licencje	średni	średni	13	Koncesja i działalność gospodarcza	średni	średni	średni
19	Bezpieczeństwo	średni	średni	14	Bezpieczeństwo publiczne i zarządzanie kryzysowe	niski	średni	średni
20	Zarządzanie kryzysowe	średni	średni					
21	Polityka społeczna i ochrona zdrowia	średni	średni	15	Polityka społeczna i ochrona zdrowia	średni	wysoki	średni
22	Oświata, edukacja i wychowanie	średni	średni	16	Oświata i edukacja	średni	średni	średni
23	Kultura, sztuka i ochrona dziedzictwa narodowego	średni	niski	17	Kultura, sztuka i ochrona dziedzictwa narodowego	średni	niski	średni
24	Kultura fizyczna i sport	średni	średni	18	Kultura fizyczna i sport	średni	średni	niski

Źródło: opracowanie własne na podstawie planów audytu dla miasta Warka w latach 2009-2013 [www.warka.bipgminy.pl].

Tabela 2. Ocena poziomu w obszarach przyjętych dla gminy Warka w latach 2014-2018

Lp.	Obszary ryzyka	2014	2015	2016	2017	2018
1	Bezpieczeństwo publiczne i zarządzanie kryzysowe	wysoki	średni	średni	średni	średni
2	Oświata i edukacja	wysoki	średni	średni	wysoki	wysoki
3	Finanse i różne rozliczenia (w tym zewnętrzne źródła fin.)	średni	wysoki	wysoki	wysoki	wysoki
4	Gospodarka komunalna	średni	średni	średni	średni	średni
5	Kultura, sztuka i ochrona dziedzictwa narodowego	średni	średni	niski	niski	niski
6	Kultura fizyczna i sport	średni	średni	niski	niski	niski
7	Ład przestrzenna, budownictwa i gospodarka mieszkaniowe	średni	średni	średni	średni	średni
8	Rolnictwa, leśnictwo i sadownictwo	niski	niski	niski	niski	niski
9	Polityka społeczna i ochrona zdrowia	średni	średni	średni	wysoki	średni
10	Transport i komunikacja	średni	średni	średni	średni	średni

Źródło: opracowanie własne na podstawie planów audytu dla miasta Warka w latach 2014-2018 [www.warka.bipgminy.pl].

Jak wynika z tab. 1 i 2, modyfikacja obszarów ryzyka miała miejsce w 2010/2011 r. i 2013/2014 r. i prawdopodobnie była efektem zmian przepisów w zakresie sposobu i trybu przeprowadzania audytu (2010) oraz przyjęcia standardów audytu dla sektora publicznego (2013). W latach 2009-2010 poziom ryzyka dla większości obszarów został oznaczony jako średni, w niewielu obszarach określono go jako wysoki, a w nielicznych jako niski. Z kolei w roku 2011 wysoki i niski poziom ryzyka obejmował podobną liczbę obszarów (tj. ok. 16%) i ta tendencja utrzymała się do 2018 r. Zależności te przedstawiono w tab. 3.

Tabela 3. Analiza poziomu obszarów ryzyka dla miasta Warka w latach 2009-2018

Rok	Wysoki	Średni	Niski	Numery obszarów ryzyka
2009	3 (12,5%)	20 (80,25%)	1 (6,25%)	4, 5, 6, 11, 12, 24
2010	6 (25%)	17 (68,75)	1 (6,25%)	2, 4, 5, 10, 12, 17
2011	3 (16,17%)	12 (67,66%)	3 (16,17%)	3, 8, 11
2012	3 (16,17%)	13 (72,72%)	2 (11,11%)	3, 11, 12, 15
2013	2 (11,11%)	13 (72,72%)	3 (16,17%)	7, 11
2014	2 (20%)	7 (70%)	1 (10%)	1, 2
2015	1 (10%)	8 (80%)	1 (10%)	2, 3, 4
2016	2 (20%)	5 (50%)	3 (30%)	2, 3, 7, 9
2017	3 (30%)	4 (40%)	3 (30%)	2, 3, 9
2018	2 (20%)	5 (50%)	3 (30%)	2, 3

Źródło: opracowanie własne na podstawie planów audytu dla miasta Warka w latach 2019-2018 [www.warka.bipgminy.pl].

Jak wynika z tab. 3, zazwyczaj dla obszarów o wysokim stopniu ryzyka wyznaczono zadania audytowe, jak również dla tych, które były rekomendowane do badania w poprzednich planach. Liczba i rodzaj zadań (zapewniające, doradcze, sprawdzające), zaplanowany czas na ich realizację, proponowane obszary do badania w kolejnych latach i cykle audytu przedstawia tab. 4.

Tabela 4. Analiza liczby planowanych zadań i czas na ich realizację dla gminy Warka (2009-2018)

Lp.	Obszary ryzyka	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	Liczba planowych obszarów do audytu (zadania zapewniające i doradcze)	6	6	3	4	2	2	3	4	3	2
2	Czas planowany na zadania	185	150	210	270	210	270	270	345	255	255
3	Liczba zadań zapewniających	4	4	3	4	2	2	2	3	2	2
4	Planowany czas na zadania zapewniające	165	130	180	240	180	180	180	270	180	180
5	Liczba planowanych czynności doradczych	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
6	Planowany czas na czynności doradcze	20	20	30	30	30	90	90	75	75	75
7	Liczba planowanych czynności sprawdzających	-	2	2	2	2	2	2	2	2	2
8	Planowany czas na czynności sprawdzające	-	10	15	10	10	10	10	10	10	10
9	Liczba obszarów proponowanych do objęcia audytem w kolejnych latach	4/2010 4/2011	4/2011 4/2012	4/2012	4/2013	4/2014	2/2015	2/2016	3/2017	2/2018	3/2019
10	Liczba obszarów objętych audytem w kolejnych latach	2/2010 2/2010	1/2011 1/2011 2/2012	1/2012	0/2013	2/2014	1/2015	2/2016	2/2017	2/2018	
11	Cykl audytu	-	-	6	4,5	9	5	5	3,5	5	5

Źródło: opracowanie własne na podstawie planów audytu dla miasta Warka w latach 2009-2018 [www.warka.bipgminy.pl].

W wyniku przeprowadzonej analizy (tab. 4) można zaobserwować kilka momentów zmian praktyki postępowania przy opracowywaniu planu audytu, co może wiązać się ze zmianami w regulacjach prawnych (2010). Od 2011 r. rozpoczęto obliczanie cyklu audytu, wyodrębniano mniejszą liczbę obszarów do badania w ko-

lejnym roku, zwiększono ilość czasu dla czynności doradczych (tendencja trwała). Podsumowując można potwierdzić, że ewentualne modyfikacje w sposobie przygotowania planów audytu mogły wynikać ze zmian przepisów, niemniej jednak audytor raz wypracowane procedury stosował w kolejnych latach. Podobną weryfikację należy przeprowadzić dla sposobu działania w zakresie opracowania sprawozdań z wykonania planu audytu.

5. Analiza sprawozdań z planów audytu dla miasta Warka za lata 2009-2017

Przygotowane plany audytu na dany rok powinny być w danym roku wykonane, a sprawozdanie z tego działania przedstawione Burmistrzowi. Techniki i metody badania nie zostały przedstawione w prezentowanych sprawozdaniach. Zakres informacji sprowadzał się do wskazania organizacji komórki audytu, jednostek objętych audytem, liczby i rodzaju planowanych zadań, zrealizowanych i niezrealizowanych, z podaniem powodu ich nieprzeprowadzenia, z określeniem czasu ich realizacji, w podziale na zadania zapewniające, doradcze i czynności sprawdzające, co zostało przedstawione w tab. 5.

Tabela 5. Analiza sprawozdań zadań audytu wewnętrznego dla Warki w latach 2009-2017

Lp.	Rodzaj informacji	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	Liczba planowanych zadań / planowany czas (w dniach)	4/165	4/130	3/180	4/240	2/180	2/180	2/180	3/270	2/180
2	Etaty/udział w szkoleniach (w dniach)	2/11	2/6	2/12	2/3	2/5	3/3	3/9	2/7	2/7
3	Liczba realizowanych zadań zapewniających	5	5	5	4	3	2	3	4	2
4	Planowany realny czas na zadania zapewniające	160	270	140	240	180	180	180	270	180
5	Poniesiony czas rzeczywisty	165	275	205	260	178	120	154	212	140
6	Liczba zadań zrealizowanych	4	5	5	4	3	2	3	3	2
7	Liczba zadań niezrealizowanych	1	0	1	0	0	0	0	1	0
8	Liczba zaplanowanych i zrealizowanych czynności sprawdzających	-	2/2	2/0	2/2	2/2	2/2	2/2	2/2	2/2
9	Planowany i zrealizowany czas na czynności sprawdzające	-	10/10	15/0	10/10	10/9	10/4	10/2	10/0	10/2

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania planów audytu dla miasta Warka w latach 2009-2017 [www.warka.bipgminy.pl].

Jak wynika ze sprawozdań z wykonania planu audytu, udokumentowana samoocena audytu wewnętrznego była przeprowadzana od 2013 r., co wynikało z prze-

pisów. Audytor w każdym roku przeprowadzał zadania doradcze według bieżących potrzeb, nie wykazując realnego czasu poświęconego na ich wykonanie. Zazwyczaj liczba zadań zaplanowanych była realizowana. Czasami na prośbę Burmistrza następowała zmiana zadań, realizowano wówczas zadania poza planem, odstępując od tych zaplanowanych. Zmiana taka jest widoczna w 2011 r., co wynikało ze zmiany Burmistrza i modyfikacji wyznaczonych priorytetów. Warto podkreślić, że zmiana ta nie skutkowała zmianą audytora. Zaplanowany czas był właściwie rozdysponowany przy realizacji zadań, można zaryzykować stwierdzeniem, że zmiany w tym zakresie również wynikały ze zmiany przepisów (2011, 2014, 2016).

Odnosnie do sposobu formułowania efektów przeprowadzania zadania audytor używał następujących określeń: zapewnienie prawidłowości działań, zwiększenie efektywności kontroli wewnętrznej, a po wprowadzeniu standardów kontroli zarządczej odnosił się do niej. W zakresie zaleceń i rekomendacji można stwierdzić dbałość audytora o formułowanie konstruktywnych wskazówek, np. opracowanie zasad, procedur, regulaminów w danym zakresie, wdrożenie systemów, wzmocnienie kontroli, wprowadzanie procedur czy też zmian w organizacji i zarządzaniu. Ryzyko sprowadzało się do przestrzegania procedur, realizowania zadań w zakresie ich efektywności.

Podsumowując, można stwierdzić, że audytor raz wypracowane rozwiązania stosował we wszystkich latach realizowanego audytu, zakres informacji i sposób ich prezentacji w planie i sprawozdaniu nie ulegał zmianom, raz przyjęte wzory dokumentów wykorzystywane były we wszystkich okresach, co niewątpliwie umożliwiało porównywanie treści dokumentów. Ewentualne zmiany były wprowadzane zazwyczaj w okresach, w których następowała modyfikacja przepisów w zakresie audytu wewnętrznego.

6. Zakończenie

Celem niniejszego opracowania było przedstawienie praktyki audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie audytu realizowanego w gminie Warka w latach 2009-2018. Na tle obowiązujących przepisów następowały ewentualne modyfikacje sposobu przeprowadzania i dokumentowania audytu, co należy odczytywać jako działanie w kierunku dostosowywania się do zmian i usprawniania wykonywanych czynności. Audytor uwzględniał w swoich działaniach również inne czynniki, takie jak zmiany sytuacji gminy wynikające z dodatkowych zadań, np. nowelizacja przepisów w zakresie organizowania niektórych obszarów nadzorowanych przez gminę, tj. reformy oświaty wygaszającej gimnazja. Wpłynęło to na ocenę ryzyka i zwiększenia jego poziomu, co z kolei skutkowało uwzględnianiem tego obszaru przy formułowaniu zadań. Audytor w planach audytu nie przedstawiał założeń do analizy ryzyka, nie jest więc wiadomo, według jakich kryteriów była ona przeprowadzana. Nie informował również o technikach wykorzystywanych w badaniu w ramach przygotowanego sprawozdania.

Należy podkreślić, że raz wypracowane rozwiązania audytor uznawał za właściwe i nie poddawał zmianom. Wyniki audytu były udostępniane społeczności lokalnej w ramach biuletynu informacji publicznej, co jednak nie jest zjawiskiem powszechnym. Dla oceny stanu wdrażania audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym badanie nie jest reprezentatywne, tym samym autorka wskazuje na konieczność jego kontynuowania i objęcia badaniem pozostałych gmin w Polsce.

Literatura

- Bartoszewicz A., 2011, *Praktyka funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce*, CeDeWu.pl.
<https://www.warka.bipgmin.pl>: Plany audytu wewnętrznego i sprawozdania z ich wykonania dla miasta Warka za lata 2009-2018, uchwały w sprawie uchwalania budżetu, inne informacje o gminie, www.warka.bipgmin.pl/public (27.04.2018).
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Roz. i Fin., poz. 28.
- Komunikat nr 2 Ministra Finansów z 17 czerwca 2013 w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin., poz. 15.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.
- Kuc B.R., 2002, *Audyty wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Wyd. Menedżerskie PTM, Warszawa.
- Moeller R., 2011, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Piaszczyk A., 2010, *Audyty wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. nr 21, poz. 108.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego, Dz.U. nr 66, poz. 406.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2008 r. w sprawie trybu sporządzenia oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu audytu za rok poprzedni, Dz.U. nr 61, poz. 378.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, Dz.U., poz. 1480.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego, Dz.U. nr 111, poz. 972.
- Sojka K., 2017, *Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce w aspekcie obowiązujących regulacji prawnych*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 3(87/1), s. 187–195.
- Szczepankiewicz E.I., Kamela-Sowińska A., Żółtowski R., Klak J., Szyba A., Młynarczyk K., Witkowska M., Luma A., 2015, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I., 2017, *Rozwój i doskonalenie jakości audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 3(87/1), s. 97–110.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 155, poz. 1014.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2017, poz. 2077 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 249, poz. 2104.
- Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz.U. nr 112, poz. 1198.
- Winiarska K., 2017, *Audyty wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*, Difin, Warszawa.
- Zaleska B., 2016, *Niezależność audytora wewnętrznego według badań ankietowych*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 6(84), s. 151–159.