

Ocena funkcjonowania zleconego audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego

Beata Zaleska*

Streszczenie: *Cel* – ukazanie, jak funkcjonuje audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego. *Metodologia badania* – posłużono się narzędziami badawczymi, takimi jak ankieta i wywiad. Ankiety wysłano do kierowników wybranych jednostek samorządu terytorialnego. Przeprowadzono także wywiady z respondentami ankiet. Badanie zrealizowano w roku 2015 i dotyczyło zadań wykonanych przez audytorów w 2014 roku. *Wynik* – w referacie zaprezentowano wyniki badań dotyczące funkcjonowania audytu wewnętrznego prowadzonego przez usługodawców w wybranych gminach województwa zachodniopomorskiego. *Oryginalność/wartość* – kierownicy wskazali niektóre pozytywne aspekty funkcjonowania usługowo prowadzonego audytu wewnętrznego i jego przydatność jako narzędzia zapewniającego o skuteczności kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: zlecony audyt wewnętrzny, efektywność audytu wewnętrznego, jednostki samorządu terytorialnego

Wprowadzenie

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. . . : art. 272). Warunki prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę zawarte są w art. 278 ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.). Audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę w państwowych jednostkach budżetowych, uczelniach publicznych, samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, których organem założycielskim jest jednostka samorządu terytorialnego, agencjach wykonawczych, państwowych funduszach celowych. Możliwość prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę w tych jednostkach zachodzi wtedy, gdy kwoty ujętych w ich planach finansowych dochodów lub wydatków (odpowiednio do typu jednostki przychodów lub kosztów) nie przekraczają 100 000 tys. zł lub jeżeli jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników. Usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego dotyczy także jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w ich uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł.

* dr Beata Zaleska, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Rachunkowości, 75-343 Koszalin, ul. Kwiatkowskiego 6e, e-mail: b.zaleska@tlen.pl.

Celem artykułu jest ukazanie, jak funkcjonuje audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego.

1. Zastosowana metoda badań

W celu zbadania, jak funkcjonuje audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę, wysłano w roku 2015 ankietę badawczą do czterech gmin zlokalizowanych na terenie województwa zachodniopomorskiego. Kryteria wyboru jednostek związane były z kwotami dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów ujętych w ich uchwale budżetowej, a także zgodą na wypełnienie ankiety badawczej.

Ankiety wypełnili kierownicy jednostek. Zawierała ona 18 pytań (17 zamkniętych i jedno otwarte). Pytania dotyczyły między innymi sposobu wyboru usługodawcy, okresu, na jaki zawierane są umowy z usługodawcami, liczby realizowanych zadań audytowych w 2014 roku, kryteriów ich wyboru do planu audytu na dany rok, analizy ryzyka, regulaminu audytu wewnętrznego. Kierownicy badanych jednostek dokonali również oceny usługowo prowadzonego audytu wewnętrznego w zakresie zapewnienia systematycznej oceny kontroli zarządczej. Badanie ankietowe zostało uzupełnione przeprowadzonymi w 2015 roku wywiadami z kierownikami badanych jednostek.

Inspiracją do przeprowadzenia badań w tym zakresie była *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego* (2011). Kontrola została przeprowadzona przez delegatury NIK w Białymstoku, Bydgoszczy, Gdańsku, Poznaniu i Szczecinie. Była to kontrola planowa. Jej celem było między innymi stwierdzenie, czy organizacja i funkcjonowanie audytu wewnętrznego są zgodne z przepisami prawa i standardami oraz czy działalność audytu wewnętrznego jest efektywna oraz wydajna i na ile przyczynia się do poprawy działalności samorządu terytorialnego. Kontrola przeprowadzona została w latach 2010–2011 i objęła realizację zadań w 2010 roku. Dotyczyła 20 urzędów gmin. Wybrano po cztery gminy w województwach: podlaskim, kujawsko-pomorskim, pomorskim, wielkopolskim oraz zachodniopomorskim. W podsumowaniu przeprowadzonej kontroli stwierdzono między innymi, że (*Informacja... 2011: 7*):

- 1) działalność audytu wewnętrznego prowadzona jest na ogół zgodnie z przepisami prawa;
- 2) audyt wewnętrzny w niewielkim stopniu przyczynia się do wspierania kierowników w realizacji celów i zadań;
- 3) zadania audytowe mają wąski zakres tematyczny;
- 4) realizowana jest niewielka liczba zadań audytowych w stosunku do potrzeb;
- 5) wyniki zadań audytowych nie są wystarczającym źródłem informacji o adekwatności, skuteczności i efektywności całego systemu kontroli zarządczej;
- 6) czynności doradcze stanowiące istotny aspekt audytu wewnętrznego w nikłym stopniu wspomagają wdrażanie i funkcjonowanie kontroli zarządczej.

Opisane w dalszej części artykułu wyniki z badań przeprowadzonych w 2015 roku w zakresie wybranych aspektów funkcjonowania audytu wewnętrznego prowadzonego przez usługodawcę w czterech gminach województwa zachodniopomorskiego porównane zostały z wynikami kontroli przeprowadzonej przez NIK w latach 2010–2011.

2. Ogólna charakterystyka badanych jednostek samorządu terytorialnego

Badanie dotyczące funkcjonowania audytu wewnętrznego przeprowadzono w czterech gminach województwa zachodniopomorskiego. Ze względu na brak zgody na ujawnienie nazw gmin na potrzeby artykułu oznaczono je czterema literami alfabetu (A, B, C, D). Tabela 1 przedstawia rodzaj gminy i liczbę ludności gminy na 31 grudnia 2013 roku.

Tabela 1

Rodzaj gminy, liczba ludności

Gmina	Rodzaj gminy	Liczba ludności
A	miejska	26 231
B	miejsko-wiejska	19 741
C	miejsko-wiejska	6 596
D	miejsko-wiejska	12 447

Źródło: opracowanie na podstawie *Ludność...* (2014).

Cechami charakterystycznymi gmin jako podstawowych jednostek samorządu terytorialnego są (Ustawa z 17 grudnia 2004 r.; Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej; Ustawa z 8 marca 1990 r.; Zaleska 2011: 253–263):

- a) funkcjonowanie określone przez Konstytucję RP i ustawę o samorządzie gminnym;
- b) posiadanie osobowości prawnej;
- c) prowadzenie gospodarki finansowej na podstawie budżetu zgodnie z ustawą o finansach publicznych i ustawą o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
- d) posiadanie prawa własności i praw majątkowych, praw do tworzenia jednostek pomocniczych, dysponowania mieniem komunalnym;
- e) funkcjonowanie według określonych zasad, między innymi jawności, jednoroczności budżetu, przejrzystości, równowagi budżetowej;
- f) uzyskiwanie dochodów własnych (np. podatki, opłaty), subwencji ogólnych i dotacji celowych;
- g) realizowanie wydatków majątkowych i bieżących;
- h) wykonywanie zadań własnych i zleconych;
- i) realizacja potrzeb społeczności lokalnej;
- j) zobligowanie ustawowe kierowników do stworzenia skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej.

Wprowadzenie kontroli zarządczej w sektorze publicznym związane jest z usprawnieniem realizacji zadań zgodnych z planem ustalonym przez właściwego ministra (Habelman, Badach 2011: 278). Dotyczy to przede wszystkim zapewnienia zgodności działalności z przepisami prawa i wewnętrznymi procedurami, wiarygodności sprawozdań, zarządzania ryzykiem, efektywności i skuteczności przepływu informacji ochrony zasobów, przestrzegania etycznego postępowania. Oceny efektywności kontroli zarządczej dokonuje audytor wewnętrzny, którym w przypadku badanych jednostek jest usługodawca.

3. Efektywność audytu wewnętrznego prowadzonego przez usługodawców w wybranych gminach województwa zachodniopomorskiego

Kierownicy badanych gmin zadeklarowali, że powodem skorzystania z usługodawcy w zakresie audytu wewnętrznego było przekroczenie kwoty 40 000 tys. zł. dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów. Tabela 2 ukazuje pozostałe informacje związane z trybem zatrudniania usługodawcy w zakresie audytu wewnętrznego w badanych gminach.

Tabela 2

Tryb zatrudniania usługodawcy w zakresie audytu wewnętrznego w badanych gminach

Pytanie	Gmina A	Gmina B	Gmina C	Gmina D
Czas, od jakiego jednostka korzysta z usług audytu wewnętrznego?	Od roku	Od 3 lat	Powyżej 3 lat	Powyżej 3 lat
Kryteria wyboru usługodawcy	Zbieranie ofert. Udokumentowane doświadczenie w zakresie prowadzenia audytu i kwalifikacje potwierdzone egzaminem państwowym.	Zbieranie ofert. Wybór najniższej kwoty na świadczenie usług.	Zbieranie ofert. Rozmowa kwalifikacyjna.	Zbieranie ofert. Wybór najniższej kwoty na świadczenie usług.
Okres, na jaki zawierana jest umowa z usługodawcą	od roku do 2 lat	na rok	od roku do 2 lat	na rok
Liczba usługodawców, których do tej pory zatrudniała gmina	1	2	2	4

Źródło: opracowanie własne na podstawie ankiety badawczej.

Kierownicy wszystkich gmin zadeklarowali, że usługodawca w zakresie audytu wewnętrznego wyłaniany jest po rozpatrzeniu ofert składanych przez usługodawców. W gminach B i D czynnikiem decydującym o wyborze jest najniższa kwota podana przez audytora wewnętrznego na prowadzenie usług w zakresie audytu. Czynnikiem decydującym

o wyborze audytora wewnętrznego w gminie A jest udokumentowane doświadczenie w zakresie prowadzenia audytu i kwalifikacje potwierdzone egzaminem państwowym, a w gminie D rozmowa kwalifikacyjna. Podejście gmin A i D w zakresie wyboru usługodawcy wydaje się być właściwe i przemyślane. Staranność w wyborze audytora wewnętrznego i niekierowanie się tylko oszczędnością jest wskazane ze względu na to, że wyniki prowadzonego audytu wewnętrznego uważane są za jeden z kluczowych elementów przy wydaniu przez kierownika jednostki oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (*Informacja...* 2011: 25).

Gminy C i D korzystają z usługodawcy ponad 3 lata. W tym czasie gmina C zatrudniała dwóch usługodawców, a gmina D – czterech. Gmina B zatrudniała dwóch usługodawców w ciągu 3 lat. Gmina A, która korzysta z usługodawcy w zakresie audytu wewnętrznego od roku, zatrudnia do tej pory jednego usługodawcę. W gminach B i D, gdzie w porównaniu do okresu prowadzenia audytu wewnętrznego jest największa rotacja usługodawców, umowy na prowadzenie audytu wewnętrznego zawierane są na jeden rok, a w gminach A i C od roku do dwóch lat. Podejście gmin A i C w zakresie okresu, na jaki zawierane są umowy z usługodawcami, wydaje się być właściwsze niż w gminach B i D. Duża rotacja audytorów wewnętrznych może rodzić ryzyko braku ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego (*Informacja...* 2011: 33) i stosowania niejednorodnych metod na przykład analizy ryzyka prowadzonej działalności, co nie sprzyja porównywalności uzyskiwanych wyników w dłuższym okresie czasu. Kierownik jednostki zgodnie z ustawą o finansach publicznych jest zobowiązany do (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. ... art. 282) „zapewnia warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnienia organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce”.

Kierownicy badanych gmin zadeklarowali, że sporządzenie planu audytu wewnętrznego na dany rok opiera się na wyborze zadań do zrealizowania przez audytora na podstawie analizy ryzyka poszczególnych obszarów działalności gminy. Tabela 3 przedstawia informacje na temat analizy ryzyka w badanych gminach.

We wszystkich badanych gminach obszary do analizy ryzyka wybiera się na podstawie regulaminu organizacyjnego i statutu gminy. Najwięcej obszarów w roku 2014 do analizy ryzyka wybrano w gminie B (41), najmniej w gminie A (10). W gminie D wybrano 24 obszary, a w gminie C – 15. Powtarzającymi się obszarami we wszystkich badanych gminach, dla których przeprowadzono w 2014 roku analizę ryzyka, były zamówienia publiczne, windykacja należności, wydatki budżetowe, pozyskiwanie i wykorzystywanie środków zagranicznych, polityka bezpieczeństwa informacji, mandaty straży miejskiej. Jak wynika z udzielonych odpowiedzi, priorytetem dla wszystkich badanych gmin są obszary związane z gospodarką finansową, zamówieniami publicznymi i polityką bezpieczeństwa informacji.

Tabela 3

Analiza ryzyka na potrzeby stworzenia rocznego planu audytu wewnętrznego w badanych gminach

Pytanie	Gmina A	Gmina B	Gmina C	Gmina D
Ile obszarów (zadań) zostało wybranych do analizy ryzyka w roku 2014?	10	41	15	24
Osoby biorące udział w analizie ryzyka działalności gminy poza audytorem wewnętrznym	kierownik jednostki, skarbnik	kierownik jednostki, sekretarz, skarbnik, kierownicy poszczególnych działów	sekretarz, skarbnik, kierownicy poszczególnych działów	kierownik jednostki, sekretarz, skarbnik, kierownicy poszczególnych działów
Metoda analizy ryzyka	metoda matematyczna	metoda punktowa	metoda matematyczna	metoda matematyczna
Czy kierownik jednostki rekomenduje zadania audytowe do planu audytu bez analizy ryzyka?	tak	tylko przy podejrzeniu nieprawidłowego funkcjonowania danego obszaru	tak	tak

Źródło: opracowanie własne na podstawie ankiety badawczej.

Wybór ostatniego obszaru we wszystkich badanych gminach wiąże się z powstałym w 2013 roku obowiązkiem przeprowadzenia przynajmniej raz w roku audytu wewnętrznego w zakresie bezpieczeństwa informacji. W rozporządzeniu Rady Ministrów z 12 kwietnia 2012 roku określono minimalne wymagania, jakie powinny spełniać systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji, którymi posługują się podmioty realizujące zadania publiczne (Rozporządzenie Rady Ministrów z 12 kwietnia 2012 r.). Badane gminy, jak wynika z udzielonych odpowiedzi, wywiązują się z tego obowiązku.

W trzech gminach (A, C i D) do analizy ryzyka usługodawca zastosował w 2014 roku metodę matematyczną. Polega ona na wykorzystaniu odpowiedniego algorytmu do oceny ryzyka. Jest ona pracochłonna, wymaga uaktualniania, ale jest obiektywna, a jej wyniki są dobrze udokumentowane. W gminie B zastosowana została w 2014 roku metoda punktowa analizy ryzyka. Polegała ona na wyznaczeniu dla badanych obszarów liczb, na przykład od 1 do 5, przy czym liczba 1 oznaczała najmniejsze ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, a liczba 5 najwyższe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w funkcjonowaniu danego obszaru. Metoda wydaje się być mało obiektywna w przypadku, gdy do oceny ryzyka angażuje się tylko jedną osobę.

We wszystkich badanych gminach w analizie ryzyka funkcjonowania poszczególnych obszarów działalności oprócz audytora wewnętrznego biorą udział pracownicy gminy. Najczęściej są to kierownicy gminy i poszczególnych działów, sekretarze i skarbnicy. Jest to prawidłowe działanie, ponieważ sprzyja zachowaniu obiektywizmu w wyborze obszarów o największym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Zaskakuje jedynie brak wskazania w gminie C kierownika jednostki. Po udzielonym wyjaśnieniu okazało się, że kierownik

jednostki uważa wszystkie obszary funkcjonowania gminy za jednakowo obciążone ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości i kolejność ich badania nie ma dla niego znaczenia. Jest to nietypowe podejście, rzadko spotykane w gminach.

Kierownicy wszystkich badanych gmin potwierdzili, że rekomendują przeprowadzenie audytu wewnętrznego bez analizy ryzyka w przypadku wystąpienia nieprawidłowości w funkcjonowaniu danego obszaru działalności.

Tabela 4 zawiera odpowiedzi na pytania dotyczące zadań zrealizowanych przez usługodawców audytu wewnętrznego zatrudnionych w badanych gminach w 2014 roku.

Tabela 4

Zadania audytu wewnętrznego zrealizowane w 2014 roku w badanych gminach

Pytanie	Gmina A	Gmina B	Gmina C	Gmina D
Liczba zadań audytowych wyznaczonych w planie audytu do zrealizowania w roku 2014	1	3	3	3
Wyznaczone do zbadania przez audytora wewnętrznego obszary funkcjonowania gminy	umowy dzierżawy	postępowanie mandatowe, zajęcie pasa drogowego, bezpieczeństwo informacji	kontrola zarządcza, zamówienia publiczne, bezpieczeństwo informacji	wykorzystanie środków finansowych w placówkach oświatowych, bezpieczeństwo informacji, efektywność kosztowa podległych gminie ośrodków
Czy audytor wewnętrzny zorganizował narady rozpoczynające i kończące dla zadań audytowych w roku 2014?	tak	tak	tak	tak
Czy wystąpiły problemy z realizacją planu audytu w roku 2014?	nie	nie	nie	nie
Czy w gminie monitorowane jest wykonanie zaleceń pokontrolnych wydanych przez audytora wewnętrznego?	w stopniu ograniczonym do niektórych rekomendacji	w stopniu ograniczonym do niektórych rekomendacji	tak	tak

Źródło: opracowanie własne na podstawie ankiety badawczej.

W 2014 roku w trzech badanych gminach audytorzy usługodawcy wykonali po trzy zadania wynikające z rocznego planu audytu. Liczba zadań w tych gminach do wykonania przez usługodawcę wynikała z zawartej umowy na świadczenie usług w zakresie audytu

wewnętrznego, została więc narzucona przez kierowników gmin. Wykonanie jednego zadania w gminie A spowodowane było zatrudnieniem audytora pod koniec roku (brak chętnych). Wszyscy audytorzy usługodawcy rozpoczynali realizację danego zadania naradą rozpoczynającą, a kończyli naradą zamykającą. W naradach brali udział kierownicy działów, których obszary funkcjonowania były badane, kierownicy gmin, sekretarze i skarbnicy. Jest to działanie prawidłowe, które umożliwia bieżące wyjaśnienie zaistniałych luk w przepływie informacji między pracownikami badanych obszarów a audytorem wewnętrznym. Sprzyja to także bieżącemu informowaniu kierowników gmin o nieprawidłowościach zaistniałych w funkcjonowaniu danego obszaru. W badanych gminach zadania audytowe zostały w 2014 roku zrealizowane bez problemów. Nie wystąpiły opóźnienia w ich realizacji.

W gminie C i D monitorowane jest wykonanie wszystkich zaleceń pokontrolnych wydanych przez audytora wewnętrznego. W gminach A i B monitorowanie zaleceń pokontrolnych realizowane jest w ograniczonym do niektórych rekomendacji stopniu. Jest to niezrozumiałe działanie. Jeżeli kierownicy badanego obszaru i kierownik gminy podpisują sprawozdanie z wykonania zadania i tym samym zgadzają się z wydanymi przez audytora wewnętrznego rekomendacjami, to powinni monitorować ich wykonanie w całości.

Ostatnia grupa pytań zawarta w ankiecie dotyczyła oceny przez kierowników gmin przydatności audytu wewnętrznego świadczonego przez usługodawców (tabela 5).

Tabela 5

Ocena przydatności audytu wewnętrznego świadczonego przez usługodawcę w opinii kierowników badanych gmin

Pytanie	Gmina A	Gmina B	Gmina C	Gmina D
Czy w jednostce został stworzony regulamin audytu wewnętrznego?	nie	nie	nie	tak
Czy audytor świadczy usługi doradcze w zakresie kontroli zarządczej?	tak	tak	tak	tak
Czy audytor wewnętrzny szkoli pracowników gminy w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej?	nie	tak	tak	tak
Czy usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego zapewnia systematyczną ocenę kontroli zarządczej?	w wystarczającym stopniu	w wystarczającym stopniu	w wystarczającym stopniu	częściowo

Źródło: opracowanie własne na podstawie ankiety badawczej.

Kierownicy gmin, w których przeprowadzono badanie, zgodnie zadeklarowali, że w ich jednostkach nie ma regulaminu audytu wewnętrznego. Wynika to z tego, że wszystkie postanowienia dotyczące usługowego prowadzenia audytu wewnętrznego zostały umieszczone w umowie zawartej z usługodawcami. Wszyscy respondenci potwierdzili, że audytor świad-

czy usługi doradcze w zakresie kontroli zarządczej. Poza tym w trzech badanych gminach audytorzy biorą udział w szkoleniach pracowników z zakresu audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. Należy ocenić pozytywnie działania audytorów w tym zakresie, nie zapominając jednak, że nadmierne obciążenie audytorów wewnętrznymi czynnościami doradczymi może obniżyć skuteczność i jakość zadań wykonywanych w ramach rocznego planu audytu.

Ostatnie pytanie zawarte w wysłanej do respondentów ankiecie dotyczyło określenia, czy audyt wewnętrzny zapewnia systematyczną ocenę kontroli zarządczej w zakresie adekwatności, skuteczności i efektywności. Kierownicy gmin A, B i C stwierdzili, że audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę w wystarczającym stopniu realizuje zapewnienie systematycznej oceny kontroli zarządczej. Kierownik gminy D zadeklarował częściową realizację tej funkcji audytu wewnętrznego. Wynika z tego, że kierownicy uznali zlecony audyt wewnętrzny za przydatny w sprawowaniu kontroli nad funkcjonowaniem kierowanych przez nich jednostek samorządu terytorialnego.

Uwagi końcowe

Jak wynika z przeprowadzonych badań, we wszystkich gminach po powstaniu obowiązku ustawowego zatrudniono usługodawców w zakresie audytu wewnętrznego. Przy wyborze kierowano się możliwościami finansowymi gminy (wybór oferty z najniższą ceną). W dwóch gminach znaczenie miały także kwalifikacje audytora potwierdzone egzaminem państwowym i doświadczenie zawodowe. Wynika z tego, że wzrasta ranga audytu wewnętrznego w badanych jednostkach. Kierownicy gmin zwracają uwagę na jakość świadczonych usług, które wiążą się z zapewnieniem oceny efektywności kontroli zarządczej, za którą odpowiada kierownik jednostki. Prawie wszyscy kierownicy stwierdzili, że audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę w wystarczającym stopniu pełni funkcje przewidziane przepisami prawa i regulaminami wewnętrznymi. Audytorzy prowadzą również usługi doradcze w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej i szkółą pracowników gmin.

W świetle przedstawionych wyników badań przeprowadzonych w wybranych gminach województwa zachodniopomorskiego należy ocenić pozytywnie usługowo prowadzony audyt wewnętrzny. Trzeba zauważyć, że wyniki przeprowadzonych badań nie pokrywają się z wnioskami zawartymi w opracowaniu NIK pt. *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego*, w którym stwierdzono, że audyt wewnętrzny w niewielkim stopniu przyczynia się do wspierania kierowników w realizacji celów i zadań. Badaniem objęto 20 gmin zlokalizowanych na terenie czterech województw. Inspektorzy NIK mieli dostęp do dokumentacji gminy w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. Autorka artykułu oparła się przede wszystkim na opiniach kierowników czterech gmin, które w badaniu NIK nie były głównym narzędziem badawczym.

Audyt wewnętrzny ma służyć przede wszystkim kierownikom jednostek i wspierać ich w sprawowaniu kontroli zarządczej, dlatego ocena audytu wewnętrznego dokonana przez

nich w opinii autorki artykułu powinna być wzięta pod uwagę w przeprowadzonych przez NIK badaniach.

Literatura

- Habelman J., Badach M. (2011), *Audyty wewnętrzne jako instrument wspomagający kontrolę zarządczą w zarządzie morskich portów Szczecin i Świnoujście*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 42, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego* (2011), Najwyższa Izba Kontroli, delegatura w Gdańsku, LGD-4101-036/2011, nr ewid. 140/2011/P10132/LG, Gdańsk, wrzesień 2011 r., https://bs.sejm.gov.pl/F?func=find-b&request=000106281&find_code=SYS&local_base=BIS01 (16.07.2015).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (DzU nr 157, poz. 1240 ze zm.).
- Ludność, stan i struktura ludności oraz ruch naturalny w przekroju terytorialnym w 2013 r. (Stan w dniu XII 2013 r.)*, GUS, Warszawa, https://pl.wikipedia.org/wiki/Podzia%C5%82_administracyjny_województwa_zachodniopomorskiego (16.07.2015).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych (DzU z 2012 r., poz. 526).
- Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (DzU z 2013 r., poz. 594 ze zm.).
- Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (DzU z 2013 r., poz. 168).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- Zaleska B. (2011), *Analiza ryzyka działalności gminy*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 42, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

FUNCTIONING OF THE COMMISSIONED INTERNAL AUDIT IN SELECTED LOCAL SELF-GOVERNMENT UNITS OF WEST POMERANIAN VOIVODESHIP

Abstract: *Purpose* – the purpose is to show how internal audit conducted by service providers in selected local government units of West Pomeranian Voivodeship functions. *Design/methodology/approach* – research tools such as a survey and an interview were used. The survey was sent to the heads of selected local government units. Interviews with the respondents of the surveys were also conducted. The research was completed in 2015. It concerned the tasks performed by the auditors in 2014. *Findings* – the paper presents the results of research on the functioning of the internal audit conducted by service providers in selected municipalities of West Pomeranian Voivodeship. *Originality/value* – The executives pointed out some aspects of the functioning of the commissioned internal audit and its usefulness as a tool to ensure the effectiveness of management control.

Keywords: commissioned internal audit, internal audit efficiency, self-government units

Cytowanie

B. Zaleska (2015). *Ocena funkcjonowania zleconego audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 89–98; www.wneiz.pl/frfu.