

ANDRZEJ SKIBIŃSKI
radca prawny, Zielona Góra

Regionalna izba obrachunkowa – audytor zewnętrzny samorządu terytorialnego w Polsce?

1. Wstęp

Problematyką działalności izb obrachunkowych zajmuje się wiele osób, instytucji i ośrodków naukowych, które analizują i przedstawiają działalność izb obrachunkowych w wielu aspektach. Motywem przewodnim opracowania jest pokazanie działalności izb na innej niż dotychczas płaszczyźnie – nie tylko jako państwowego organu nadzoru i kontroli wykonującego wyłącznie swoje ustawowo określone zadania względem samorządu terytorialnego. Wraz ze zmianami w Europie Środkowo-Wschodniej przełomu XX i XXI w., zachodzą również zmiany w zakresie działalności samorządów terytorialnych – szczególnie w aspekcie finansowym – co w konsekwencji wymusza określone zachowania państwowych instytucji monitorujących ustawowo tę dziedzinę. Również przeobrażenia zachodzące w administracji publicznej przełomu 2. i 3. tysiąclecia w Europie, a szczególnie w administracji samorządowej w Polsce nie pozostały bez wpływu na funkcjonowanie regionalnych izb obrachunkowych. Zachodzące zmiany w zakresie finansów samorządów terytorialnych spowodowały i w konsekwencji wymusiły konieczność innego spojrzenia na działalność izb obrachunkowych jako organu wykonującego oraz – przede wszystkim – spełniającego w bieżącym działaniu funkcje audytora zewnętrznego.

2. Ewolucja pojęcia i znaczenia audytu

Rozwój dobrej praktyki zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych wykreował ideę audytu wewnętrznego. W polskiej administracji publicznej jest to pojęcie nowe¹. Pojęcie audytu wewnętrznego w polskim nazewnictwie pojawiło się dopiero pod koniec XX w. i było wyłącznie kojarzone z weryfikacją sprawozdań finansowych i ksiąg rachunkowych. Pojęcie „audyt” pochodzi od łacińskiego słowa *audire*, co oznacza „słuchać, przesłuchiwać, badać”. Audyt jest określany jako system rewizji sektora gospodarczego oraz doradztwa finansowego. Potrzeba wprowadzenia i kreowania audytu wewnętrznego wynikała z dysfunkcji mechanizmów kontroli wewnętrznej. Żaden system kontroli wewnętrznej, nawet najbardziej szczegółowo zaplanowany, nie gwarantuje sprawnego funkcjonowania organizacji. Kontrola jest zawsze wtórna do stanów realnych, trudno zatem oczekiwać od niej mocy przewidywania. Współczesna kontrola wewnętrzna prowadzona jest w formie następczej (końcowej, nazywanej *ex post*), przez co przestała spełniać zakładane cele i przestaje być wystarczająca. Tym samym zaczęto pilnie przyglądać się krajom o bogatym doświadczeniu i silnie zakorzenionych tradycjach w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego. Konieczność wprowadzenia do administracji publicznej audytu wewnętrznego była również wypełnieniem zobowiązań negocjacyjnych z Unią Europejską – było to przedmiotem negocjacji akcesyjnych w ramach rozdziału 28 „Kontrola Finansowa”. W dokumencie „Agenda 2000”, Komisja Europejska uznała bowiem, iż „organy kontroli wewnętrznej i zewnętrznej, jako takie, nie osiągnęły dostatecznego poziomu skuteczności i nie można ich uznać za kompatybilne z ogólnie pojętymi normami europejskimi – zarówno na poziomie Państw Członkowskich, jak i całej Wspólnoty²”.

Polska w dniu 1 maja 2004 r. stała się członkiem Unii Europejskiej, przez co zobowiązała się do prac legislacyjnych, pozwalających na zorganizowanie w administracji publicznej wewnętrznej kontroli finansowej (PWKF) i audytu wewnętrznego. Polska została zobowiązana do wprowadzenia takich zmian w ustawie o finansach publicznych, aby zostały spełnione wymagania dotyczące kontroli finansowej, niezależności funkcjonalnej komórek przeprowadzających audyt wewnętrzny oraz stosowania w tym zakresie powszechnie obowiązujących

¹ P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne*, [w:] „Finanse komunalne, Miesięcznik Regionalnych Izb Obrachunkowych” 2007, nr 11, s. 5.

² *Ibidem*, s. 5.

zujących międzynarodowych standardów. Zadanie to zostało powierzone ministrowi finansów³.

Zasadniczym celem wprowadzenia w administracji publicznej instytucji audytu wewnętrznego było zapewnienie funkcjonowania takiego systemu zarządzania i kontroli, który pozwoliłby zagwarantować poprawę wydajności i jakości zarządzania środkami podatników, ponadto zapewnić miało, że w latach 2007-2013 wdrożone będą takie mechanizmy kontrolne, które spowodują prawidłowe wykorzystanie środków pochodzących z Unii Europejskiej⁴.

Instytucja audytu wewnętrznego została wprowadzona do polskiego ustawodawstwa ustawą z 27 lipca 2001 r. *o zamianie ustawy o finansach publicznych*, w której ustanowiono zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych⁵, określono również jego definicję.

W wyżej wymienionej ustawie audyt wewnętrzny został określony jako „ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, celowości, gospodarności, a także przejrzystości i jawności”, a zatem działania stawiane audytorom wewnętrznym zostały zawężone, wręcz ukierunkowane na działalność audytu finansowego, co było przedmiotem badań wykonywanych głównie przez audytorów zewnętrznych, najczęściej biegłych rewidentów⁶.

Nowelizacja ustawy z 30 czerwca 2005r. *o finansach publicznych*⁷ wprowadziła odmienną definicję audytu wewnętrznego. Określała go jako „ogół działań obejmujących niezależnie badania systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Audyt obejmował także czynności doradcze, w tym składanie wniosków mających na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki”, a tym samym wskazano, iż główną domeną audytu jest testowanie

³ www.audyt.net, A. Nadolska, *Wpływ wytycznych Unii Europejskiej na wprowadzenie audytu wewnętrznego w Polsce*, Warszawa 2004.

⁴ P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny...*, *op. cit.*, s. 5.

⁵ Ustawa z 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych* (tekst jednolity Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz.148, z późn. zm.).

⁶ P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny...*, *op. cit.*, s. 5.

⁷ Ustawa z 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* (Dz.U. z 2005 Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

i ocenianie procesów planowania, organizowania i kierowania w celu uzyskania pewności, że cele jednostki zostaną osiągnięte⁸.

Odmienne pojęcie audytu wewnętrznego prezentuje Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA) (*The Institute of Internal Auditors*)⁹. Zgodnie z definicją IIA „audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywną działalnością o charakterze zapewniającym i doradczym, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Audytor wewnętrzny wspiera organizację w osiąganiu wytyczonych celów poprzez systematyczne i konsekwentne działania służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemem kontroli oraz procesów zarządzania organizacją”.

Obecne uwarunkowania prawne dotyczące audytu zawarte są w ustawie o finansach publicznych z 2009 r.¹⁰, które określają audyt wewnętrzny jako działalność 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.

Działalność audytu wewnętrznego powinna się przyczynić do przestrzegania przyjętych procedur wewnętrznych, przepisów prawa oraz bieżącej informacji o stwierdzonych lukach w systemie kontroli. Audytor powinien ściśle współpracować z kierownictwem jednostki w inicjowaniu zmian w obszarach narażonych na wysokie ryzyko nieprawidłowości. Funkcję tę realizuje przez systematyczną ocenę systemów zarządzania i kontroli opartą na analizie ryzyka¹¹.

Część osób zajmujących się wdrażaniem audytu wewnętrznego w j.s.t. utożsamia pojęcie kontroli i audytu wewnętrznego lub nawet stawia znak równości pomiędzy tymi pojęciami, a funkcję audytora postrzega się jako „kontrolę nad kontrolą” lub wręcz „superkontrolę”. Są to porównania, które prowadzą do postrzegania idei audytu wewnętrznego jako bardzo wykształconej kontroli finansowej, a nie jako niezależnej działalności doradczej i skierowanej na badania systemowe¹². Kontrola finansowa jest rozumiana przede wszystkim jako zbiór procedur i mechanizmów sprawdzających, zaliczanych do grup kontroli *ex*

⁸ P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny...*, *op. cit.*, s. 5.

⁹ Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA – *The Institute of Internal Auditors*) jest jedyną organizacją o zasięgu światowym zrzeszającą dyplomowanych audytorów wewnętrznych.

¹⁰ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240, która weszła w życie 01.01.2010 r.).

¹¹ P. Sołtyk, *Audyt wewnętrzny...*, *op. cit.*, s. 5.

¹² *Ibidem*, s. 5.

*ante*¹³. Stanowi ona część systemu kontroli wewnętrznej, dotyczącą procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mienia.

Audyt wewnętrzny, jako stosunkowo młoda koncepcja wspierania procesów zarządzania, ciągle nie jest w pełni rozumiany. Bardzo często przyjmuje się, że jest to unowocześnienie kontroli finansowej lub kontrola zewnętrzna od wewnątrz¹⁴.

Kontrola wewnętrzna bada stan faktyczny w porównaniu z założonymi wzorcami. Wykazuje czy istnieje zgodność, czy rozbieżność, stwierdza ewentualne nieprawidłowości, formuje wnioski i przedstawia je zarządowi lub organowi sprawującemu nadzór. Działania kontrolne mają charakter rozliczeniowy – ich celem jest odkrywanie nieprawidłowości¹⁵. Natomiast działania audytora wewnętrznego są zdecydowanie odmienne – są one elementem kontrolingu, opartym na wynikach analizy ryzyka, w sposób niezależny i obiektywny. Audyt wewnętrzny nie skupia się na faktach przeszłych, tylko na działaniu prewencyjnym. Należy stwierdzić, iż audyt w jednostce jest wdrożony po to, aby ograniczyć konieczność uruchamiania wewnętrznej kontroli finansowej.

Działania audytu wewnętrznego realizowane są w różnym otoczeniu prawnym i kulturowym, w organizacjach różniących się między sobą celami, wielkością i złożonością struktury, zależą również od podmiotu prowadzącego audyt¹⁶, dlatego w zależności podmiotu przeprowadzającego audyt wyróżniamy następujące rodzaje audytu:

- audyt zewnętrzny,
- audyt wewnętrzny.

3. Typologia audytu

Audytem zewnętrznym jest każdy audyt przeprowadzany niezależnie od kierownictwa jednostki przez instytucje zewnętrzne, w celu badania konkretnego

¹³ *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003.

¹⁴ M. Sekuła, *Jaka jest różnica między audytem a kontrolą*, „Gazeta Prawna” 2004, czerwiec.

¹⁵ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe*, Warszawa 2007, s. 77.

¹⁶ P. Sołtyk, *Czy to ostatnie zmiany w audycie?*, „Wspólnota” 2007, nr 27, s. 16.

obszaru i wydania opinii o podmiocie audytowanym. W administracji rządowej oznacza to, że audyt przeprowadzany jest przez niezależną instytucję od rządu, np. Najwyższą Izbę Kontroli (NIK), natomiast w stosunku do administracji samorządowej audyt przeprowadzany jest przez Regionalne Izby Obrachunkowe (RIO). Audyt zewnętrzny może być przeprowadzany również przez zewnętrzną firmę audytorską¹⁷.

W trakcie przedakcesyjnych zmian, przed 2004 r., w przepisach prawa nie dokonano żadnych zmian terminologicznych odnoszących się do zewnętrznych uprawnień kontrolnych regionalnych izb obrachunkowych względem jednostek samorządu terytorialnego. Pojęcie „kontrola” używana była wówczas w tradycyjnym rozumieniu – odnosiła się tylko do czynności sprawdzających¹⁸.

Analiza obowiązków, uprawnień kontrolnych, a także trybu i sposobu kontroli dokonywana przez regionalne izby obrachunkowe, skłania do postawienia pytania: czy działalność izb można – pomimo braku terminologicznych modyfikacji – nazywać działalnością audytorską?¹⁹

Zgodnie z dokumentem Ministerstwa Finansów z 2002 r. pt. *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*²⁰ audyt to „kontrola jako zespół czynności sprawdzających”; – audyt i kontrola w tradycyjnym rozumieniu były wówczas pojęciami synonimicznymi; w tym okresie Ministerstwo Finansów wyróżniało regionalne izby obrachunkowe jako instytucję przeprowadzającą audyt zewnętrzny w stosunku do administracji samorządowej.

Dokument ten wymieniał trzy rodzaje audytu:

- audyt finansowy (*financial audit*) – rozumiany jako badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych;
- audyt systemu (*systems audit*) – ocena systemu gromadzenia środków publicznych i gospodarowania nimi oraz gospodarowania mieniem;

¹⁷Regułę tę określono już w *Zasadach wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej w 2003 roku*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, 31 stycznia 2003 r., s. 2.

¹⁸M. Siwoń, *Kontrola i audyt – próba uporządkowania pojęć w kontekście działalności RIO*, [w]: Kwartalnik RIO Zielona Góra 2008, nr 1/45, s. 122.

¹⁹M. Siwoń, *RIO jako audytor zewnętrzny jednostek samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005, nr 401, s. 602.

²⁰*Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej – Ministerstwo Finansów*, Warszawa 2002, s. 2.

• audyt działalności (*performance audit*) – ocena efektywności (skuteczności) i gospodarności zarządzania finansowego²¹.

W wydanych przez Komisję Standardów Kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli²² *Standardach kontroli INTOSAI* wymienia się dwa rodzaje audytu, mające składać się na pełen zakres audytu (kontroli) finansów publicznych:

- audyt prawidłowości (*regularity audit*),
- audyt (kontrolę) wykonania zadań (*performance audit*).

W amerykańskich standardach dotyczących administracji publicznej wyróżnia się dwa podstawowe rodzaje audytu:

- audyt finansowy (*financial audit*),
- audyt wykonania zadań (*performance audit*)²³.

²¹ M. Siwoń, *Kontrola i audyt...*, *op. cit.*, s. 123.

²² *Standardy kontroli wydane przez Komisję Standardów Kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli*, NIK, Warszawa 2000.

²³ Standardy te publikowane są przez Kontrolera Generalnego Stanów Zjednoczonych, zob.: *Government Auditory Standards*, United States General Accounting Office: 1994 Revision, Washington D.C., 1994; za: J. Rabin, W. Hildreth, G.J. Miller, *Budgeting, Formulation and Execution*, Carl Vinson Institute of Government, The University of Georgia, 1996, s. 508-512.

Audyt finansowy na gruncie amerykańskim obejmuje audyt sprawozdania finansowego jednostki oraz audyt spraw pokrewnych. Ten pierwszy ma na celu uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jednostki jest rzetelne oraz odpowiada wymogom zasad księgowości. Drugi ma na celu zbadanie czy informacje finansowe są prezentowane zgodnie z ustalonymi kryteriami, czy jednostka stosuje się do właściwych zasad gospodarki finansowej, czy właściwie funkcjonują procedury kontroli wewnętrznej.

Audyt wykonania zadań oznacza niezależną, obiektywną i systematyczną analizę działalności jednostki, w celu uzyskania informacji, które mogą zostać wykorzystane dla poprawy publicznej wiarygodności jednostki i ułatwienia procesu decyzyjnego. Na audyt wykonania zadań składają się: audyt oszczędności (*economy audit*), wydajności (*efficiency audit*) oraz audyt programu (*program audit*). Te dwa pierwsze mają wykazać czy jednostka należycie chroni swe zasoby oraz czy gospodaruje nimi oszczędnie i wydajnie.

Audyt programu ma na celu ocenę:

- do jakiego stopnia realizacja danego programu przynosi korzyści i osiąga cele założone przez inicjatorów programu,
- efektywności działań w ramach programu,
- czy jednostka realizująca program postępuje zgodnie z przepisami odnoszącymi się do tego programu. Zob.: M. Siwoń, *Kontrola i audyt...*, *op. cit.*, s. 124.

Przytoczone przykłady standardów INTOSAI oraz amerykańskich GAO (*General Accounting Office*) w ogólnym zarysie wykazują zasadnicze podobieństwo. Kontrola prawidłowości (*regularity audit*) odpowiada – co do zasady – pojęciu audytu finansowego (*financial audit*). Podobne jest też ujęcie audytu wykonania zadań (czasem, w języku angielskim używa się także określenia *value for money audit*)²⁴.

Generalnie jednak, w literaturze tematu i praktyce, jako podstawowe wyróżnia się najczęściej audyty finansowy (*financial audit*) oraz wykonania zadań (*performance audit*)²⁵.

4. Działalność izb obrachunkowych, a cele i zadania audytu

Należy zastanowić się i postawić pytanie – jaki rodzaj audytu wykonują regionalne izby obrachunkowe. Izby kontrolują gospodarkę finansową (czy tylko?), w tym realizację zobowiązań podatkowych oraz zamówień publicznych jednostek samorządu terytorialnego na podstawie legalności, a więc zgodności z prawem oraz zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym. Natomiast kontrola gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego w zakresie realizacji zadań administracji rządowej ma szerszy charakter, dokonuje się jej oprócz wyżej wymienionych kryteriów, także z uwzględnieniem kryteriów celowości, rzetelności i gospodarności (art. 5 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych)²⁶.

²⁴ J. Mazur, *Kontrola wykonania zadań w najwyższych organach kontroli krajów europejskich*, „Kontrola Państwowa” 2004, nr 4.

²⁵ M. Siwoń, *RIO jako...*, *op. cit.*, s. 606 i nast.

²⁶ M. Poniatowski, *Działalność kontrolna regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *Regionalne Izby Obrachunkowe w Polsce w latach 1993-2003*, red. B. Cybulski i S. Srocki, Wrocław 2003, s. 126. Tematyka kontroli kompleksowych regionalnych izb obrachunkowych przewiduje badanie:

- organizacji jednostki (w tym sprawdzenie, czy ustanowiono i wdrożono odpowiedni system kontroli wewnętrznej, a jego zasady i procedury są przestrzegane);
- gospodarki środkami pieniężnymi, prowadzenia rozrachunków oraz przestrzegania zasad zaciągania kredytów, pożyczek i udzielania poręczeń;
- stanu i kompletności urzędzeń księgowych, prawidłowości i terminowości zapisów w ewidencji księgowej oraz prawidłowego sporządzania sprawozdawczości budżetowej;

Główny nurt działalności kontrolnej regionalnych izb obrachunkowych – z zastosowaniem tylko kryterium legalności oraz zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym – przypisać można do audytu finansowego; w obszarze tego audytu mieści się również ramowa tematyka kontroli kompleksowych, która jednak określa zasadniczo przedmiot badania, a nie jego kryteria²⁷.

Kryteria celowości i gospodarności zdają się natomiast korelować z pojęciami oszczędności (*economy*) i skuteczności (*effectiveness*), odnoszącymi się do audytu wykonania zadań (*performance audit*). W tym kontekście można stwierdzić, że izby realizują także audyt wykonania zadań, choć tylko w odniesieniu do wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego zadań administracji publicznej – nie jest to jednakże audyt wykonania zadań w pełnym wymiarze²⁸.

Należy przy tym jednoznacznie stwierdzić, że działalność kontrolna izb nie tylko poprawia efektywność pracy samorządów terytorialnych, ale także usprawnia proces udzielania zamówień publicznych, poprawia skuteczność mechanizmów kontroli wewnętrznej, wskazując jednocześnie obszary zagrożeń, nie tylko współczesnych, ale przede wszystkim skierowanych na przyszłość. Kierując się tymi przesłankami, działalność kontrolną izb obrachunkowych można określić jako audytorską z wszystkimi tego konsekwencjami wynikającymi z celów i zadań audytu.

Jednakże podstawową formą działalności izb jest działalność nadzorcza²⁹, której działalność kontrolna jest podporządkowana. Ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych wyraźnie oddziela czynności nadzorcze od kontrolnych i ma to swoje dalsze implikacje. **W charakter działalności nadzorczej wpisa-**

-
- wykonania budżetu; dokonywania wydatków bieżących i inwestycyjnych oraz innych wydatków majątkowych i rozchodów budżetowych, wykorzystywania dotacji celowych na realizację zadań zleconych i porozumień oraz rozliczeń finansowych samorządowych jednostek organizacyjnych i środków specjalnych funduszy celowych;
 - prawidłowości działań podejmowanych w celu realizacji dochodów z podatków i opłat, dochodów z majątku oraz innych dochodów i przychodów budżetowych;
 - gospodarki nieruchomościami oraz pozostałymi składnikami majątku komunalnego i przeprowadzania ich inwentaryzacji, stosowania ustawy o zamówieniach publicznych.

²⁷ M. Siwoń, *RIO jako...*, *op. cit.*, s. 607.

²⁸ M. Siwoń, *Pojęcie kontroli ...*, *op. cit.*, s. 19.

²⁹ S. Srocki, *Ewolucja kompetencji nadzorczych RIO*, [w:] *RIO – Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Warszawa 2010, s. 91 i nast.

na jest możliwość władczej ingerencji w bieżącą aktywność jednostki samorządu terytorialnego³⁰, co nie przystaje do wizji audytu jako formy oceny zaistniałego stanu rzeczy. Zakres przedmiotowy działalności nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych, sprecyzowany w art. 11 ust 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych³¹, to badanie uchwał budżetowych, które można określić jako formę „zatwierdzania wydatków”. Samo pojęcie „badanie” uchwał obejmuje element oceny pewnego stanu faktycznego i jednocześnie dokonanie analizy działań jednostki pod kątem zgodności z prawem i oceny jej działalności. **Jeśli uznać, że kontrola jest także przejawem czy jedną z form realizacji wynikających z Konstytucji nadzorczych kompetencji regionalnych izb obrachunkowych, to wydaje się, że można by zaryzykować stwierdzenie, iż działalność nadzorcza regionalnych izb obrachunkowych w pewnym zakresie także jest działalnością audytorską,** albowiem zgodnie z artykułem z art. 171 ust 1 Konstytucji działalność samorządu terytorialnego podlega nadzorowi z punktu widzenia legalności³². **Jeśli działalność nadzorczą uznać jako audytorską, to można dookreślić tą działalność jako audyt finansowy.**

Izby obrachunkowe dokonują badania i oceny działalności finansowej samorządu terytorialnego również w ramach działalności opiniodawczej. Przedmiotowy zakres tej działalności jest bardzo szeroki³³ i odróżniający się od działalności nadzorczej. Izby obrachunkowe zobowiązane są na mocy przepisów do wydawania szeregu opinii, np.: o możliwości spłaty przez jednostkę samorządu terytorialnego kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych czy sprawozdaniach z wykonania budżetu. Dla wydania stosownej opinii konieczne jest, podobnie jak w przypadku działań nadzorczych, dokonanie określonych czynności analityczno-porównawczych oraz syntetycznych, a w konsekwencji ocenę działalności jednostki. Taka działalność izb, określana również jako kon-

³⁰ T. Romanowska-Dębowska, *RIO – Nadzór zewnętrzny nad zarządzaniem finansowym w samorządzie i nad tworzeniem lokalnego prawa finansowego*, [w:] *RIO Charakterystyka ustrojowa...*, *op. cit.*, s. 25 i nast.

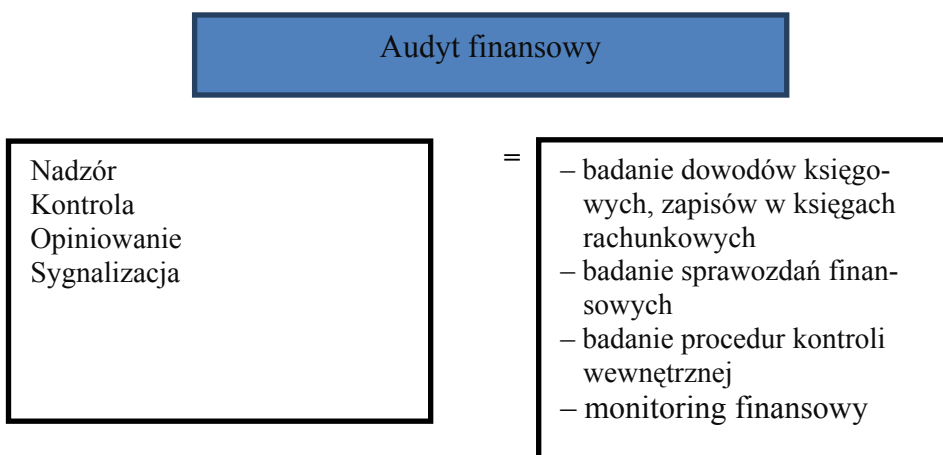
³¹ J. Storczyński, *Nadzór RIO nad samorządem terytorialnym*, Bydgoszcz – Chorzów 2006, s. 66 i nast.

³² M. Siwoń, *RIO jako...*, *op. cit.*, s. 609.

³³ R.P. Krawczyk, *RIO – stan obecny i perspektywy*, „Finanse Komunalne” 1998, nr 1, s. 8 i nast.

sultacyjno-sygnalizacyjną³⁴, to nic innego jak monitorowanie działalności finansowej j.s.t., które ma na celu wyeliminowanie nie tyle bieżących błędów i dokonanie korekt, ale eliminowanie ewentualnych nieprawidłowości w działalności samorządu na przyszłość. **Opiniodawcza działalność izby obrachunkowej względem organów samorządu przyczynia się do usprawnienia funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego poprzez poprawę skuteczności i efektywności zarządzania środkami budżetowymi.** Opinie te, chociaż nie mają „mocy bezwzględnie obowiązującej” w stosunku do j.s.t., z pewnością wpływają na cały proces zarządzania środkami budżetowymi od projektu budżetu poprzez jego wykonywanie w trakcie roku budżetowego po kwestie sprawozdawcze z wykonania tego budżetu. W tym zakresie **izby obrachunkowe wykonują działalność audytorską, jako organ państwowy bowiem, opiniujący działalność finansową samorządu w sposób obiektywny, bezstronny i niezależny zarówno formą, jak i sposobem działania wpływają oraz prewencyjnie eliminują nieprawidłowości, nie tylko już występujące, ale mogące wystąpić w przyszłości.**

Działalność w powyższym zakresie izb obrachunkowych można graficznie przedstawić w następujący sposób:



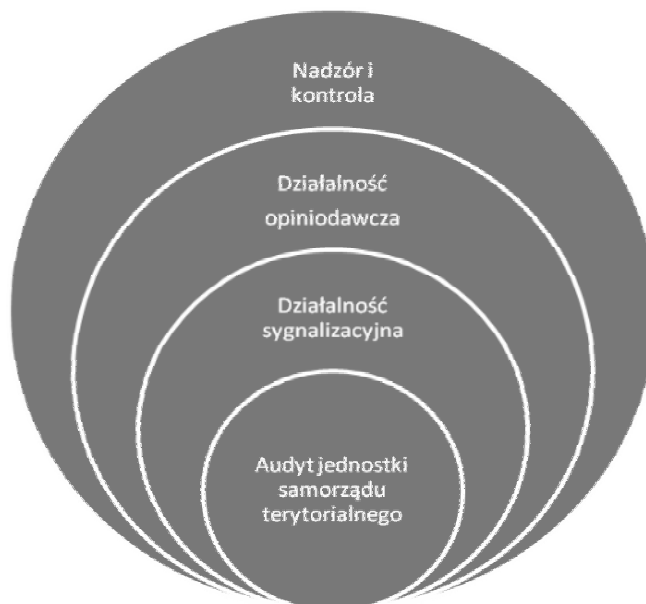
Schemat 1. Działalność izb w zakresie audytu finansowego

³⁴ A. Skibiński, *Raport o stanie gospodarki finansowej j.s.t. jako instrument zarządzania i kontrolingu – próba oceny prawnej działalności j.s.t. Wybrane zagadnienia prawne i ekonomiczne*, Katowice 2005, s. 61.

Należy w tym miejscu wskazać i jednoznacznie podkreślić, że izby – poza zakresem zadań własnych samorządu – w zakresie zadań zleconych przez państwo samorządom terytorialnym, dokonują – choć w sposób ograniczony – audytu wykonywania zadań, a więc dokonują oceny czy jednostka samorządu realizuje zadania publiczne nie tylko zgodnie z prawem, ale również zgodnie z określonym celem, efektywnie, rzetelnie oraz gospodarnie.

Reasumując – izba obrachunkowa w takim przypadku, to bezstronna i niezależna instytucja, ustawowo zobowiązana do zapewnienia zgodnej z prawem działalności samorządu terytorialnego, poprawiająca jego skuteczność oraz efektywność działań, a równocześnie zapobiegająca ewentualnym ryzykom mogącym wystąpić w przyszłości.

Graficznie relację nadzoru i kontroli³⁵ oraz działalności opiniodawczo-sygnalizacyjnej w relacji do audytu względem samorządu terytorialnego można graficznie przedstawić w następujący sposób:



Schemat 2. Relacja działalności izb w stosunku do audytu j.s.t.

Źródło: opracowanie własne.

³⁵ Nadzór i kontrola samorządu dokonywana przez izby obrachunkowe można określić i zdefiniować jako kontroling finansowy samorządu terytorialnego w Polsce.

Z pewnością ocena działalności całej gospodarki finansowej samorządu dokonywana przez izby obrachunkowe wpływa na funkcjonowanie tej instytucji sektora finansów publicznych, jakim cały czas pozostaje samorząd terytorialny. Tego typu działalność to z pewnością **audyt finansowy ze szczególnym zaznaczeniem jego funkcji doradczej, albowiem celem tej oceny jest wspieranie samorządu w realizacji celów i zadań tych jednostek, między innymi poprzez kontroling kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.**

Również raport sporządzany przez izby obrachunkowe na podstawie działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej³⁶ jako forma nie tylko sygnalizacji wskazuje uchybienia w pracy j.s.t. i nieprawidłowości w zakresie gospodarki finansowej samorządu terytorialnego. Ustawodawca z uwagi na ograniczenie nadzoru i kontroli zadań własnych samorządu terytorialnego jedynie do kryterium legalności, poszukując instrumentów pozwalających skutecznie dopełnić nadzór kontrolę nad samorządem terytorialnym oraz działalność opiniodawczą już w 2004 r., wprowadził nowy instrument kontrolingu zarządzania środkami publicznymi, pozwalający skuteczniej realizować zadania publiczne przez samorząd terytorialny. Raport sporządzany przez izby obrachunkowe jest instrumentem służącym sanacji gospodarki finansowej i poprawie efektywności i sprawności działania samorządu, pozwalając mu realizować zadania publiczne w sposób zgodny z prawem. **Izby, przy sporządzaniu tego raportu, kierując się przepisami prawa dokonują oceny działalności samorządu terytorialnego nie tylko względem legalności, ale także i również pod względem celowości, rzetelności i gospodarności³⁷.** Taka działalność izb to przekazywanie syntetycznych informacji i to nie tylko do jednostek samorządu terytorialnego, ale przede wszystkim do innych organów i instytucji państwa, także do innych podmiotów, w tym realizujących zadania publiczne na podstawie umów o współdziałanie z samorządami dla realizacji tych zadań – np. stowarzyszeń, instytucji kultury itp.

Działalność w zakresie sporządzania przez izby raportów można przedstawić graficznie w następujący sposób:

³⁶ Art. 10a ustawy o RIO (Dz.U. z 2001, Nr 55, poz 557z późn. zm), gdzie określono, że: na podstawie wyników działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej w razie potrzeby wskazania organom j.s.t. powtarzających się nieprawidłowości lub zagrożenia niewykonania ustawowych zadań izba przedstawia raport o stanie gospodarki finansowej.

³⁷ Raport o stanie gospodarki finansowej powiatu gorzowskiego – www.zielonagora.rio.gov.pl z 2006 r.



Schemat 3. Działalność izb w zakresie sporządzania raportu

Izby, korzystając z tych ustawowych uprawnień stały się faktycznym audytorem zewnętrznym dokonującym niezależnej i obiektywnej oceny działalności samorządu i to nie tylko w zakresie spraw finansowych. Działalność izb w zakresie sporządzania raportu o stanie gospodarki finansowej to przecież ocena efektywności i gospodarności zarządzania finansowego, a więc nie innego jak audyt działalności. Skutkiem sporządzonego audytu jest stwierdzenie czy samorząd terytorialny w sposób rzetelny, prawidłowy i skuteczny osiąga swoje cele przy wykonywaniu zadań publicznych oraz – przede wszystkim – czy działalność samorządu jest efektywna i racjonalna³⁸. Raport z pewnością ma również charakter doradczy.

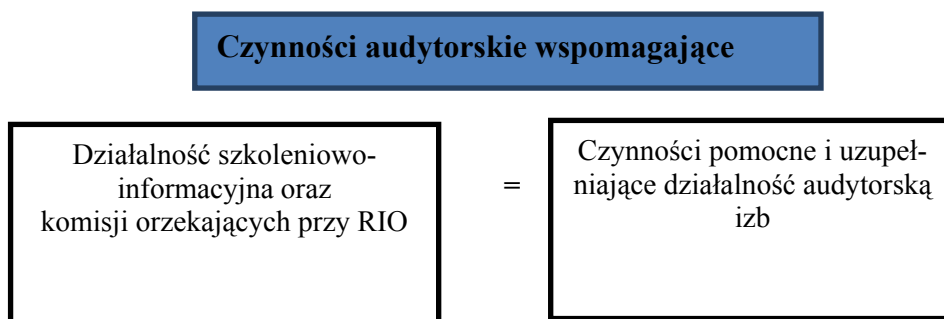
Interesującą w działalności samorządów terytorialnych – z punktu widzenia audytu – jest kwestia funkcjonowania **komisji orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, działających przy izbach obrachunkowych**. Choć nie można uznać pracy tych komisji za typowo audytorską, to należy odnieść się w tym przypadku do standardów kontroli INTOSAI, które określają, że „niektóre najwyższe organy kontroli mają status sądów. Władzę orzekającą sprawują – zależnie od kraju – nad rachunkami księgowymi.

³⁸ Porównaj w tym zakresie cele audytu – wspieranie organów samorządu w realizacji jego celów i zadań, a przede wszystkim cele kontroli zarządczej – ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Wyroki i decyzje wydawane przez te instytucje, stanowią naturalne dopełnienie administracyjnej funkcji kontrolnej, jaką spełniają. Ich działania orzekające należy postrzegać jako logiczny element ogólnych celów realizowanych przez kontrolę zewnętrzną, a w szczególności tych celów, które dotyczą rachunkowości³⁹. Wydaje się słuszne uznanie działalności komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych raczej za uzupełnienie, jednak nie formę działalności kontrolnej⁴⁰

Charakteru audytorskiego nie ma działalność informacyjna i szkoleniowa izb, brak w nich bowiem elementu kontrolnego. Określić ją można raczej jako skutek działalności kontrolnej, nie zaś jej element⁴¹. Aczkolwiek zauważyć trzeba, że działalność ta służy poprawie działalności samorządu terytorialnego nie tylko w aspekcie finansowym. Należy wyraźnie stwierdzić, że **informacje przekazywane od organu państwowego, jakim pozostaje regionalna izba obrachunkowa, i działalność informacyjno-szkoleniowa w tym zakresie służy wyeliminowaniu nieprawidłowości w działalności samorządów terytorialnych, a więc ostatecznie nakierowana jest na ulepszenie ich działalności.**

Ustawową działalność izb w zakresie szkoleń i informacji oraz w zakresie orzekania przez komisję działające przy izbach można graficznie przedstawić w następujący sposób:



Schemat 4. Działalność izb w pozostałym zakresie

³⁹ Standardy kontroli wydane przez Komisję Standardów Kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli, NIK, Warszawa 2000, s. 15.

⁴⁰ M. Siwoń, *Pojęcie kontroli...*, *op. cit.*, s. 18.

⁴¹ M. Siwoń, *RIO jako...*, *op. cit.*, s. 609.

Ten zakres kompetencji izb pozwala na stwierdzenie, że działalność szkoleniowo-informacyjna izb obrachunkowych oraz komisji orzekających zawiera w sobie pewne elementy czynności audytorskich wobec jednostek samorządu terytorialnego, poprzez takie działania bowiem wzmacnia te jednostki, usprawniając procesy decyzyjne i ich jakość, a w konsekwencji zarządzanie jednostką.

5. Audyt dokonywany przez izby obrachunkowe – wnioski

Audyt zewnętrzny, sprawowany przez izby obrachunkowe nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego, to głównie audyt finansowy, wynika to przede wszystkim z uwarunkowań prawnych ustawy o izbach, wypracowanych nowych rozwiązań prawnych po 2003 r. m.in. w zakresie raportu, jak i praktyki stosowania instrumentów nadzorczo-kontrolnych. **Wykonywanie przez izby obrachunkowe audytu finansowego to również skutek niezależności i samodzielności, jaką dysponują samorzady terytorialne po 1990 r., oraz – przede wszystkim – posiadania przez nie osobowości prawnej**⁴².

Dokonywane przez izby wobec samorządów czynności audytorskie nie naruszają tej samodzielności – wręcz przeciwnie, służą wzmocnieniu jednostki, nie wchodząc jednocześnie w bieżącą działalność samorządu terytorialnego. Działania te są obiektywne i bezstronne, przynosząc „wartość dodaną” w postaci wzmocnienia potencjału jednostki samorządu terytorialnego w wykonywaniu zadań publicznych oraz usprawnieniu działalności operacyjnej, a przede

⁴² J. Panejko, *Geneza i podstawy samorządu europejskiego*, Wilno 1934, s. 16 oraz T. Bigo, *Związki publiczno-prawne w świetle ustawodawstwa polskiego*, Warszawa 1928, s. 140-141. T. Bigo i J. Panejko różniący się poglądami na istotę prawną samorządu terytorialnego, wywarli u „narodzin II Rzeczypospolitej” na doktrynę polską w tej dziedzinie największy wpływ. J. Panejko był zdania, że samorząd terytorialny jest opartą na przepisach ustawy zdecentralizowaną administracją państwową, wykonywaną przez lokalne organy niepodległe hierarchicznie innym organom i samodzielnie w granicach ustawy i ogólnego porządku prawnego. Natomiast T. Bigo traktował samorząd terytorialny jako korporację (związek publiczno-prawny) wyposażony przez prawo w osobowość prawną i uważał, że nie państwo jest podmiotem praw i obowiązków tworzących zakres działania gminy. Gdy gmina wykonuje te prawa nie jest organem państwa, a wykonuje prawa własne. Państwowa teoria samorządu terytorialnego J. Panejko nie znalazła współcześnie uznania, zaś koncepcja upodmiotowionego samorządu terytorialnego T. Bigo zyskała prymat i legła u podstaw konstytucyjnych i ustawowych III Rzeczypospolitej po 1990 r. w Polsce. Zob.: Z. Niewiadomski, *Samorząd terytorialny, Zagadnienia prawne i administracyjne*, Warszawa 1998, s. 7.

wszystkim poprawy procesów zarządzania finansami samorządowymi. Regionalne Izby Obrachunkowe to nie policjant nastawiony na wyłapywanie nieprawidłowości już popełnionych, tylko fachowy doradca nastawiony na zapewnienie poprawy efektywności prac w przyszłości oraz aktywne zapobieganie materializacji ryzyka⁴³. Zakres kompetencji i zadań izb jest pochodną ewolucji i rozszerzania katalogu zadań publicznych, wykonywanych przez samorządy terytorialne. **Izby w początkowym okresie funkcjonowania ograniczały się do typowych działań nadzorczo-kontrolnych, natomiast wraz z wprowadzaniem coraz to nowych instrumentów finansowych w samorządach nie mogą się ograniczać tylko do kontroli pod kątem zgodności z prawem.** Mechanizmy zarządzania finansowego, funkcjonujące w samorządach gminnych, powiatowych i wojewódzkich, spowodowały, a w konsekwencji doprowadziły do innego spojrzenia na ich działalność, także i równoległe na działalność organów nadzoru i kontroli finansowej tych podmiotów. Pierwotnie, przy ocenie działań samorządu terytorialnego, działalność izb opierała się wyłącznie o legalność, a więc zgodność z przepisami prawa; obecnie coraz większą rolę zaczynają odgrywać kryteria gospodarności i celowości wydatkowania środków publicznych, stąd też wzrastająca liczba opinii wydawanych przez izby, jak i wprowadzenie raportów o gospodarce finansowej j.s.t., w których izby, dokonując oceny działalności samorządu terytorialnego oraz kierując się przepisami prawa, biorą pod uwagę również kryteria celowości, gospodarności, rzetelności.

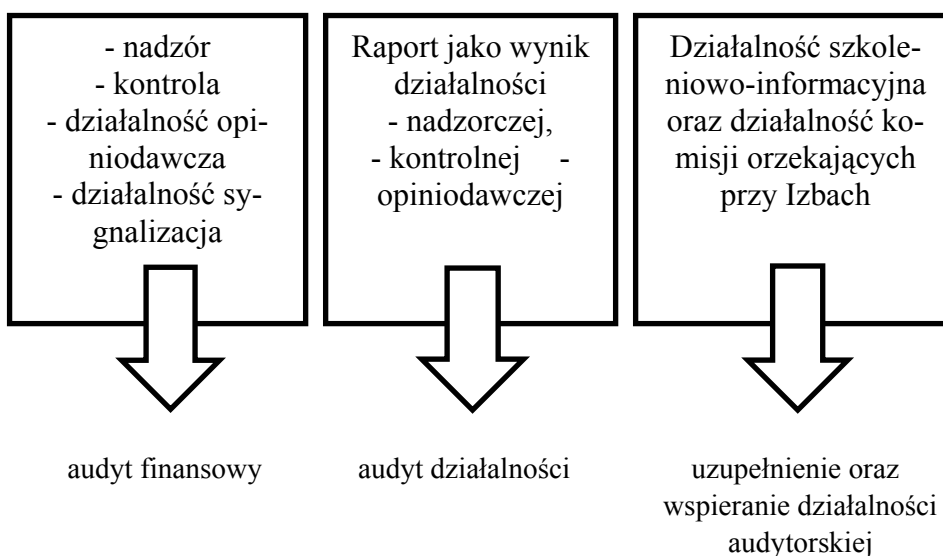
Zmiany w zarządzaniu finansowym w administracji samorządowej doprowadziły do innego spojrzenia na kwestię działań nadzorczo-kontrolnych tego organu, gdzie działalność izb na początku XXI w. koncentruje się na działaniach usprawniających, także doradczych wobec samorządu. Poprzez takie działania **izba obrachunkowa spełnia rolę audytora zewnętrznego względem j.s.t., głównie w zakresie finansowym oraz audytu działalności z uwypukleniem kontroli całego systemu kontroli wewnętrznej w samorządzie terytorialnym, a w przypadku kontroli zadań zleconych samorządom terytorialnym również audytu wykonania zadań.**

Przekształcenie zasad i funkcji zarządzania finansowego w administracji publicznej, głównie w samorządach terytorialnych, również z uwagi na wykonywanie przez nie coraz większej liczby zadań publicznych i wynikających stąd implikacji, spowodowało zwiększenie nacisku na audyt. Obecnie system audytu – także i kontroli – w sektorze publicznym w Polsce rozwinął się znacząco, jego

⁴³ M. Mazurek, M. Pióunowicz, *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce – Diagnoza i propozycje zmian*, Warszawa 2008, s. 8-9.

celem bowiem nie jest już tylko zapewnienie zgodności działań z ustawodawstwem. W tym zakresie **izby obrachunkowe, wykonując swoje ustawowe zadania względem niezależnego i wyposażonego w osobowość prawną samorządu terytorialnego jako audytor zewnętrzny, stały się instytucją gwarantującą prawidłowe i rzetelne wykonywanie przez nie zadań nie tylko w zakresie legalności, a więc nie tylko zgodności z przepisami prawa.**

Podsumowując te rozważania, działalność Izb Obrachunkowych można graficznie przestawić w następujący sposób:



Schemat 5. Audyt wykonywany przez izby obrachunkowe

Źródło: opracowanie własne

Z całą stanowczością należy podkreślić i wskazać jako **wniosek *de lege ferenda*, że Regionalne Izby Obrachunkowe w Polsce, jako wyspecjalizowany organ nowego typu w publicznej administracji w Polsce początków XXI w., winny zostać usankcjonowane prawnie audytorem zewnętrznym dla sektora samorządowego.** Należy mieć nadzieję, że ustawodawca nałoży w przepisach prawa względem izb obrachunkowych w zakresie sektora samorządowego obowiązek dokonywania wobec ustawowo określonych podmiotów dokonywania audytu z wszystkimi tego konsekwencjami. Powyższe wnioski w tym zakresie byłyby z pewnością pozytywnie odebrane pośród społeczności

lokalnych i regionalnych w Polsce i **przyczyniłyby się do poprawienia przejrzystości całego sektora finansów publicznych, a zwłaszcza usprawnienia działalności samorządów terytorialnych i procesów w nich zachodzących, szczególnie w finansowym wymiarze**, a nade wszystko usankcjonują w tych społecznościach wypracowany już w praktyce sposób oceny ich działalności.

Regional accounting chamber – an independent auditor of the local self-government in Poland

Summary

The article discusses the function which Polish regional accounting chambers perform in the system of supervision and control of local self-government and emphasises their significance as bodies of modern state system of controlling local self-government. The latter dictates the thematic arrangement of the article, presenting the evolution of the notion of audit, its significance and typology. Applying the notional apparatus worked out in practice, the article presents the significance and function of accounting chambers, their relation to local self-government bodies and their mutual scopes of competences. It reviews actual and legal measures implemented by the chambers while auditing and proposes the thesis that to all intents and purposes regional accounting chambers in current legal system already perform the role of an independent auditor of finances, activities and implementation of tasks. Finally, the article proposes a conclusion, to be treated *de lege ferenda*, that accounting chambers, established as state bodies of supervision and control of the activity of local self-government bodies as a consequence of reactivation of local self-government in Poland after 1990, should be legally recognised as independent auditors of the self-government sector, becoming a new type of local and specialised bodies in public administration in Europe at the beginning of the 21st century. This would undoubtedly enhance transparency of the whole sector of public finances, especially at the local level, significantly contributing to realistic evaluation of the activity of local self-government bodies.

Regionale Abrechnungskammer – der auswärtige Wirtschaftsprüfer der kommunalen Selbstverwaltung in Polen

Zusammenfassung

Dieser Beitrag ist ein Versuch, die polnischen regionalen Abrechnungskammern nicht nur aus der Perspektive ihrer Funktion bei der Überwachung und Kontrolle der Tätigkeit der kommunalen Selbstverwaltung zu schildern. Vorgestellt wurde auch die These über die Bedeutung der Abrechnungskammern im staatlichen Überwachungs- und Kontrollsystem sowie über ihre Funktion, die sie als Organe des gegenwärtigen *Controlling* der kommunalen Selbstverwaltung ausüben. Dieser These wurde die thematische Ordnung der Publikation unterstellt, in der die Begriffsevolution, die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung und ihre Typologie besprochen wurden. Vor diesem Hintergrund und auf Basis des in der Praxis ausgearbeiteten Systems der Begriffe wurden die Bedeutung und die Funktion der Abrechnungskammern sowie das Verhältnis dieser lokalen Organe gegenüber den kommunalen Selbstverwaltungseinheiten geschildert. In dem Beitrag wurden die faktischen und rechtlichen Handlungen der Kammern im Hinblick auf die ihrerseits ausgeübte Wirtschaftsprüfungsfunktion vorgestellt und angenommen, dass die regionalen Abrechnungskammern nach der aktuellen Rechtslage die Funktion eines externen Wirtschaftsprüfers vor allem im finanziellen und im Bereich der Tätigkeitsprüfung diese Funktion bereits ausüben. Bei der Kontrolle der Aufgaben, mit denen die kommunalen Selbstverwaltungseinheiten beauftragt wurden, handelt es sich auch um das Audit der Ausführung dieser Aufgaben. Zum Schluss wurde eine *de lege ferenda* Feststellung gemacht, dass diese mit der Wiederbelebung der kommunalen Selbstverwaltung nach 1990 in Polen entstandenen staatlichen Organe, die als regionale und zugleich spezialisierte neuartige Organe der öffentlichen Verwaltung in Europa am Anfang des 21. Jahrhunderts die Tätigkeit der kommunalen Selbstverwaltungseinheiten überwachen und kontrollieren, rechtlich als externe Wirtschaftsprüfer des Selbstverwaltungssektors sanktioniert werden sollten. Sicherlich wird das zur Transparenz des gesamten Sektors der öffentlichen Finanzen führen und vor allem die Tätigkeit der kommunalen Selbstverwaltungen und die dort verlaufenden Prozesse optimieren, insbesondere in finanzieller Hinsicht.