

# Anna Bartoszewicz, Henryk Lelusz

---

## Audytor wewnętrzny w samorządzie gminnym : podejście badawcze

---

Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 16, 157-167

---

2009

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

**Anna Bartoszewicz**  
**Henryk Lelusz**

## **AUDYTOR WEWNĘTRZNY W SAMORZĄDZIE GMINNYM – PODEJŚCIE BADAWCZE**

### **Wprowadzenie**

W codziennym funkcjonowaniu samorządu gminnego niezwykle ważnym elementem jest stałe monitorowanie działalności, dzięki czemu możliwe jest szybkie reagowanie na wszelkie zagrożenia związane z podejmowaniem decyzji. Samorządy gminne, w których gromadzone środki publiczne w ciągu roku kalendarzowego oraz łączna kwota wydatków i rozchodów przekroczyły 40 mln złotych, zobowiązane są do wprowadzenia audytu wewnętrznego przed upływem trzeciego kwartału roku następującego po roku, w którym to przekroczenie nastąpiło<sup>1</sup>. Zgodnie z definicją zawartą w ustawie o finansach publicznych audyt wewnętrzny to niezależne badanie 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 oraz czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie działalności jednostki<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU nr 112, poz. 763).

<sup>2</sup> Art. 48 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU 2005 r., nr 249, poz. 2104).

Kierownik jednostki, w której zgodnie z przepisami prawa powinien być przeprowadzany audyt, jest zobowiązany do wyodrębnienia komórki audytu wewnętrznego i zatrudnienia audytora wewnętrznego.

## 1. Niezbędne kwalifikacje zawodowe audytora wewnętrznego

Audytora wewnętrznego to osoba przeprowadzająca audyt w jednostce, w której jest zatrudniona, lub jednostce podległej, podporządkowanej lub nadzorowanej. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych audytorem wewnętrznym jest osoba, która spełnia warunki w niej określone i zatrudniona jest w sektorze finansów publicznych<sup>3</sup>. W dniu 29 grudnia 2006 r. weszła w życie ustawa<sup>4</sup>, która wprowadziła istotne zmiany w zakresie kwalifikacji zawodowych wymaganych od osób zatrudnianych na stanowisku audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

W świetle regulacji prawnych audytorem wewnętrznym może być osoba, która posiada następujące kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu wewnętrznego:

- a) certyfikaty: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self-Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA) lub
- b) ukończyła aplikację kontrolerską i złożyła egzamin kontrolerski z wynikiem pozytywnym przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Prezesa Najwyższej Izby Kontroli lub
- c) złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora kontroli skarbowej lub
- d) posiada uprawnienia biegłego rewidenta<sup>5</sup>.

Podstawą, na której opiera się praca audytora wewnętrznego jest zaufanie do przeprowadzanej przez niego oceny procesów zarządzania ryzykiem, systemu kon-

---

<sup>3</sup> Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, NIK Kancelaria Prezesa Rady Ministrów MF MSWiA, Warszawa 2005.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (DzU nr 249, poz. 1832).

<sup>5</sup> [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) zakładka Bezpieczeństwo Finansowe – Koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego (15.05.2008 r.).

troli wewnętrznej i zarządzania jednostką sektora finansów publicznych, zwanej dalej „jednostką”. Niezbędnym warunkiem uzyskania takiego zaufania, jest zachowanie przez audytora wewnętrznego odpowiedniej postawy etycznej. Pomocą w tym zakresie ma służyć audytorom wewnętrznym Kodeks etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, zwany dalej „Kodeksem”. Celem Kodeksu jest promowanie uczciwego, rzetelnego i godnego postępowania audytora wewnętrznego przy wykonywaniu audytu wewnętrznego. Zasady etyki zawodowej zawarte w Kodeksie powinny być znane i przestrzegane przez wszystkich audytorów wewnętrznych. Należą do nich: uczciwość, obiektywizm, poufność, profesjonalizm, postępowanie audytora wewnętrznego oraz relacje między audytorami wewnętrznymi, a także unikanie konfliktu interesów.

## 2. Pozycja audytora wewnętrznego w strukturze organizacyjnej samorządu gminnego

Audytor wewnętrzny powinien – zgodnie z przepisami – być zatrudniony w danej jednostce i podlegać jej kierownikowi. Jednakże samorząd gminny jest specyficzną i złożoną organizacją, w której skład wchodzi: urząd oraz inne jednostki organizacyjne zajmujące się realizacją wydzielonych zadań. Biorąc pod uwagę specyfikę samorządu gminnego, istnieje kilka możliwych rozwiązań zorganizowania w niej audytu wewnętrznego:

- **audyt wewnętrzny rozproszony** – audyt wewnętrzny przeprowadzany jest oddzielnie w urzędzie gminy i oddzielnie w podległych jej jednostkach organizacyjnych;
- **audyt wewnętrzny scentralizowany** – audyt wewnętrzny prowadzony jest w urzędzie dla całego samorządu gminnego;
- **audyt wewnętrzny koordynowany** – audyt wewnętrzny przeprowadzany jest zarówno w urzędzie gminy, jak i w podległych jednostkach organizacyjnych, ale koordynacją całego audytu gminy zajmuje się audytor przeprowadzający audyt w urzędzie gminy.

Doświadczenie w prowadzeniu audytu wewnętrznego w sektorze publicznym nie jest bogate, a tym bardziej w samorządzie gminnym nie ma jeszcze wypracowanej w tym zakresie praktyki. Podstawy audytu zostały stworzone przez Ministerstwo Finansów i przez organizacje audytorów wewnętrznych, takie jak np. Instytut Audy-

torów Wewnętrznych (IIA) oraz Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej. Samorządowy audyt wewnętrzny został przez ustawodawcę umiejscowiony inaczej niż audyt sektora państwowego. Można nawet odnieść wrażenie, że został potraktowany marginalnie. Pozycja audytora wewnętrznego w sektorze samorządowym jest znacznie słabsza niż pozycja audytora pracującego w sektorze rządowym<sup>6</sup>. Różnice w pozycji audytora w sektorze rządowym i samorządowym zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Różnice pozycji audytora w sektorze rządowym i sektorze samorządowym

	Sektor rządowy	Sektor samorządowy
Rozwiązanie stosunku pracy	wymaga zgody Ministra Finansów	wymaga zgody Ministra Finansów <sup>7</sup>
Przedstawienie rocznego planu audytu dla Ministra Finansów	wymagane	niewymagane
Przedstawienie sprawozdania z wykonania planu audytu dla Ministra Finansów	wymagane	niewymagane
Ocena audytu wewnętrznego przez Ministra Finansów	podlega	nie podlega

*Źródło: opracowanie własne na podstawie: R. Żukowski A. Purgat, Audyt w jednostce samorządu terytorialnego, InfoAudit, Warszawa 2005, s. 8.*

Z drugiej strony uregulowania prawne dotyczące audytu wewnętrznego w jednostkach samorządowych wydają się być mniej szczegółowe, a to daje organom samorządu pewną swobodę w tworzeniu struktur audytu wewnętrznego, choć nie może to odbywać się w sposób zupełnie dowolny.

<sup>6</sup> R. Żukowski A. Purgat, *Audyt w jednostce samorządu terytorialnego*, InfoAudit, Warszawa 2005, s. 8.

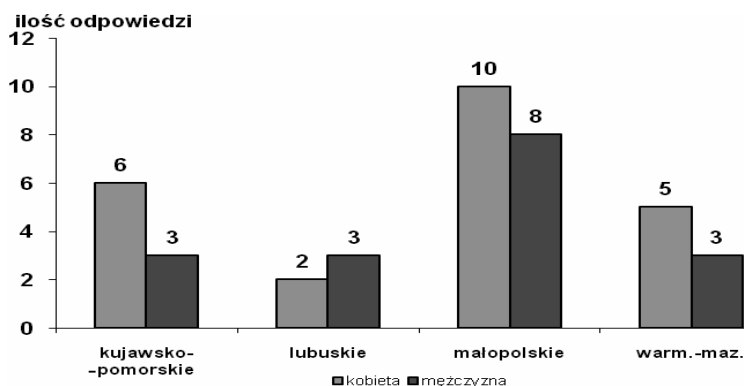
<sup>7</sup> Wynika to z treści art. 62 pkt 5 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, który mówi, że „w odniesieniu do jednostek podsektora samorządowego kompetencje Ministra Finansów w zakresie audytu wewnętrznego, z wyłączeniem wyrażania zgody na rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym, wykonują odpowiednio wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa”. Taka też jest interpretacja Ministerstwa Finansów zamieszczona na stronie [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) w zakładce *Bezpieczeństwo Finansowe – Koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego* (29.05.2008 r.).

### 3. Sylwetka zawodowa audytora wewnętrznego – wyniki badań

W zawodzie audytora wewnętrznego decydujące są dwa obszary zagadnień: kwalifikacje i cechy osobowościowe, gdyż sukcesy kontroli w dużym stopniu zależą od osobowości audytora, jego talentu i kwalifikacji<sup>8</sup>. Opisu sylwetki zawodowej audytora wewnętrznego, pracującego w samorządzie gminnym w Polsce, dokonano na podstawie wyników badań przeprowadzonych wśród 50 audytorów wewnętrznych, zatrudnionych w urzędach gmin województw: kujawsko-pomorskiego, lubuskiego, małopolskiego i warmińsko-mazurskiego<sup>9</sup>.

Wszyscy audytorzy wewnętrzeni, którzy wzięli udział w badaniu są zatrudnieni w urzędzie gminy, przy czym najczęściej audyt prowadzony jest systemem koordynowanym. Funkcję audytora w gminie częściej pełnią kobiety – rysunek 1.

Rysunek 1. Audytor wewnętrzny pracujący w gminie – płeć



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników.

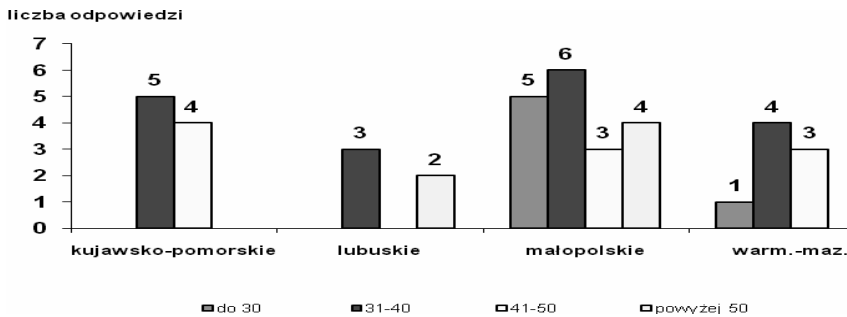
Badanych audytorów sklasyfikowano w czterech następujących przedziałach wiekowych (rysunek 2):

- do 30 lat;
- od 31 do 40 lat;
- d 41 do 50 lat;
- powyżej 50 lat.

<sup>8</sup> A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 51 za H. Weiß, *Personalfragen der Internen Revision*, w: *ZIR* 1985.

<sup>9</sup> Zwrotność – 80% grupy badanych.

Rysunek 2. Wiek audytora wewnętrznego, pracującego w samorządzie gminy



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Badania wykazały, iż najliczniejszą grupę respondentów (18) stanowili audytorzy w wieku od 31 do 40 lat. Może to wynikać z faktu, iż wyżej wymienieni respondenci byli młodymi absolwentami uczelni wyższych, rozpoczynającymi karierę zawodową w samorządzie gminnym w momencie zalegalizowania audytu wewnętrznego w Polsce. Stał się on szansą dla ludzi młodych, pragnących ukierunkować swoją przyszłość zawodową lub przekwalifikować się i zdobyć niezbędne kwalifikacje oraz doświadczenie do pełnienia funkcji audytora wewnętrznego.

Audytorami wewnętrznymi w samorządach gminnych województw: kujawsko-pomorskiego i małopolskiego byli najczęściej ludzie młodzi – do 40. roku życia, przy czym aż 5 audytorów nie przekroczyło 30 roku życia. W gminach województwa warmińsko-mazurskiego pracowali audytorzy w różnych przedziałach wiekowych.

Blisko połowa badanych audytorów wewnętrznym pracujących w gminach to absolwenci ekonomii (rysunek 3).

Jest to zrozumiałe z tego względu, gdyż audyt wewnętrzny umiejscowiony został w naukach ekonomicznych, a dokładniej w dyscyplinie finansów publicznych. Stał się on jednym z ważniejszych obszarów zadaniowych tego sektora gospodarki.

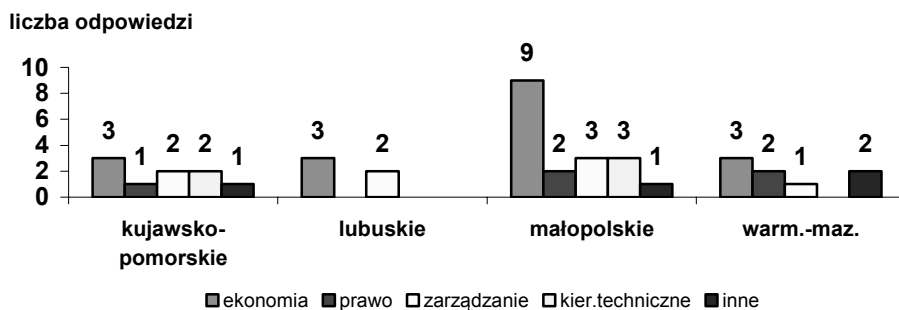
Absolwenci ekonomii mają zatem bardzo dobre przygotowanie teoretyczne, aby zostać audytorami wewnętrznymi. Należy dodać, iż do poprawnie przeprowadzonego audytu wewnętrznego konieczna jest wiedza z zakresu: rachunkowości, analizy finansowej, prawa oraz teorii i praktyki zarządzania<sup>10</sup>. Osobom, które ukończyły inne kierunki studiów trudniej jest przyswoić wiedzę niezbędną do zdania eg-

<sup>10</sup> W podobnym tonie wypowiada się między innymi A. Piaszczyk, *op.cit.*, s. 51.

zaminu i pełnienia funkcji audytora wewnętrznego. Stąd też podczas rekrutacji na wolne stanowiska pracy związane z audytem i kontrolą wewnętrzną urzędów gmin preferowane jest wykształcenie ekonomiczne<sup>11</sup>. Badania wykazały, że w badanej populacji respondentów:

- 8 audytorów ukończyło kierunek zarządzanie;
- 5 audytorów było absolwentami kierunków technicznych;
- 5 audytorów miało wykształcenie prawnicze;
- 4 audytorów ukończyło inne niż wymienione powyżej kierunki, były to: administracja – 2, filologia polska – 1 i pedagogika – 1.

Rysunek 3. Wykształcenie audytorów wewnętrznych, pracujących w gminach – wyniki badań



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

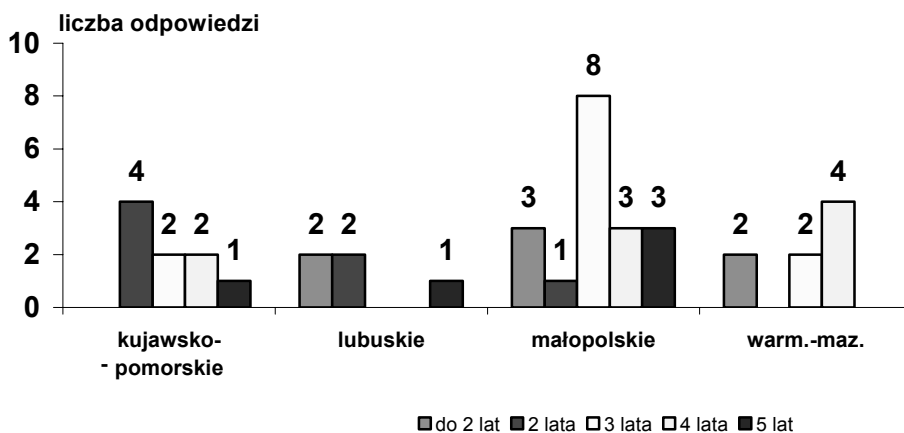
W każdym zawodzie oprócz formalnego wykształcenia bardzo ważne jest także doświadczenie zawodowe mierzone stażem pracy. Z badań wynika, że najliczniejszą grupę (65%) stanowią audytorzy legitymujący się stażem pracy do 4 lat. Zaledwie 14 respondentów spośród badanej populacji przepracowało w zawodzie audytora ponad 4 lata (rysunek 4).

Formalnym potwierdzeniem kwalifikacji do wykonywania zawodu audytora wewnętrznego jest certyfikat. Z uzyskanych odpowiedzi wynika, iż połowa badanych audytorów wewnętrznych uzyskało certyfikat audytorski w 2004 r. W 2005 roku certyfikat otrzymało 14 respondentów, a w 2006 – zaledwie czterech (rysunek 5).

<sup>11</sup> Przez ostatnie półtora roku obserwowano ogłoszenia publikowane na stronach Biuletynów Informacji Publicznej gmin.

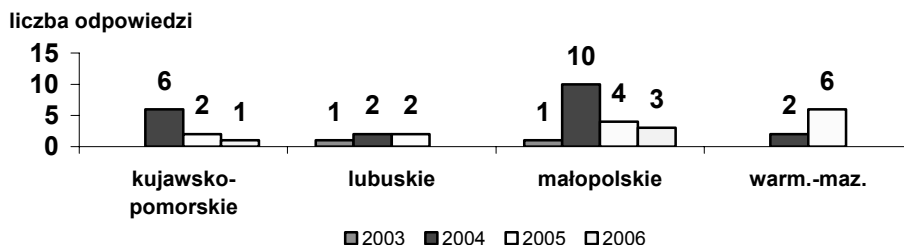


Rysunek 4. Staż pracy audytorów wewnętrznych



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Rysunek 5. Rok uzyskania certyfikatu przez audytora wewnętrznego



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Porównując zadeklarowany przez ankietowanych staż pracy na stanowisku audytora i rok uzyskania certyfikatu stwierdzono, że część respondentów pełniła funkcję audytora bez wymaganych uprawnień. Niezbędny egzamin zdali w trakcie wykonywania funkcji audytora.

Wszyscy audytorzy wewnętrzni, pracujący w badanych gminach, posiadali certyfikaty wydane przez Ministerstwo Finansów<sup>12</sup>. Zaledwie 4 respondentów poza

<sup>12</sup> Od 29 grudnia 2006 r. po nowelizacji ustawy o finansach publicznych komisja egzaminacyjna przy Ministerstwie Finansów nie przeprowadza egzaminów na audytorów wewnętrznych.

uprawnieniami audytorskimi, wydanymi przez Ministerstwo Finansów mogło poszczycić się certyfikatem CGAP. Jeden audytor posiadał certyfikat CIA, zaś dwóch respondentów certyfikat CFE. Żaden z audytorów nie posiadał pozostałych (sugerowanych w odpowiedziach) certyfikatów. Wśród przyczyn niezdoływania przez respondentów innych certyfikatów audytorskich, ankietowani wymieniali następujące bariery formalnoprawne. Do 2007 roku najbardziej rozpowszechnione były egzaminy przeprowadzane przez komisję egzaminacyjną przy Ministerstwie Finansów. W 2007 roku ustawodawca podniósł wymagania dotyczące kwalifikacji audytorskich. Kandydaci na audytorów wewnętrznych zostali zobligowani do zdania egzaminów międzynarodowych: CGAP czy CIA, przeprowadzanych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA<sup>13</sup>.

Ponadto wprowadzono wymóg posiadania minimum dwuletniego stażu pracy w audycie wewnętrznym oraz ponoszenia kosztów związanych z uzyskaniem certyfikatu międzynarodowego.

Dla utrzymania wysokiego poziomu audytu niezbędne jest systematyczne doskonalenie warsztatu zawodowego, w tym szczególnie metodologii. Organizacje zrzeszające audytorów prowadzą różnego rodzaju szkolenia mające na celu doskonalenie kwalifikacji zawodowych audytorów. Z przeprowadzonych badań wynika, że 28 ankietowanych nie przynależy do organizacji zrzeszającej audytorów wewnętrznych, natomiast 12 respondentów deklaruje takie członkostwo. Zatem zaledwie 1/3 audytorów, pracujących w samorządach gminnych przynależy do organizacji audytorskich. Audytorzy nie dostrzegli zatem istotnych korzyści w przynależności do tego typu organizacji.

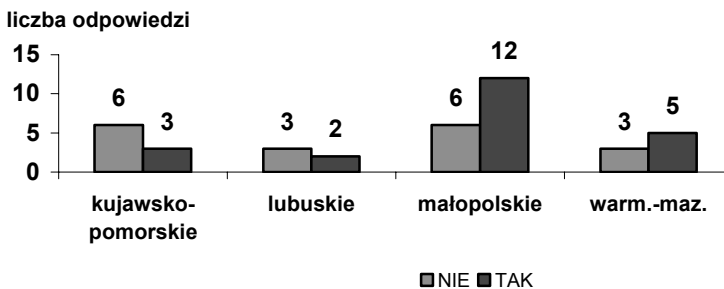
Badania wykazały, iż ponad połowa ankietowanych (22 respondentów) pracowało wcześniej w urzędzie gminy na innym stanowisku, natomiast dla 18 była to pierwsza praca w tej instytucji. Przy czym przewaga audytorów, którzy pracowali w gminie jest widoczna w województwach: kujawsko-pomorskim i lubuskim (rysunek 6).

Połowa audytorów wewnętrznych, spośród tych, którzy pracowali wcześniej w urzędzie gminy, zajmowała się kontrolą wewnętrzną, 5 pracowało w dziale finansów, zaś pozostali zajmowali różne stanowiska w urzędzie, np. byli kierownikami referatów. Zdarzało się, iż osoby będące audytorami wewnętrznymi, wcześniej spr-

<sup>13</sup> Bieżące informacje na temat egzaminów: CGAP oraz CIA znajduje się na stronie polskiego oddziału Instytutu Audytorów Wewnętrznych [www.iaa.org.pl](http://www.iaa.org.pl) oraz [www.theiaa.org](http://www.theiaa.org).

wowały jedne z najważniejszych funkcji w urzędzie gminy, takie jak: wiceprezydent, skarbnik, kadrowy urzędu czy inspektor mienia komunalnego. Stwierdzono, że przy planowaniu obsady etatu komórki audytu, preferowani byli pracownicy gminy, zajmujący uprzednio powyższe stanowiska w hierarchii administracyjnej gminy.

Rysunek 6. Liczba audytorów pracujących wcześniej w urzędzie gminy na innym stanowisku



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

## Uwagi końcowe

Reasumując otrzymane wyniki badań, zbudowano statystyczną sylwetkę zawodową audytora wewnętrznego, przeprowadzającego audyt wewnętrzny w polskich samorządach gminnych. Audytorem w gminie najczęściej jest:

- kobieta;
- w wieku od 31 do 40 lat;
- absolwentka ekonomii;
- posiadająca certyfikat Ministra Finansów od 2004 r., upoważniający do pełnienia funkcji audytora wewnętrznego;
- legitymująca się 3 letnim stażem pracy na tym stanowisku;
- przed objęciem stanowiska audytora wewnętrznego pracująca w tym samym urzędzie gminy jako inspektor ds. kontroli wewnętrznej;
- podnosząca ustawicznie swoje kwalifikacje, poprzez udział w szkoleniach z zakresu audytu wewnętrznego;
- niebędąca członkiem żadnej organizacji zrzeszającej audytorów wewnętrznych.

Jest to osoba, która subiektywnie oceniła siebie jako uczciwą i obiektywną. W opinii zaś kierownika jednostki uznawana jest jako osoba: sumienna, obiektywna i nieprzekupna.

## Literatura

- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, NIK Kancelaria Prezesa Rady Ministrów MF MSWiA, Warszawa 2005.
- Piaszczyk A., *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- Rozporządzenie Ministra Finansów dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU nr 112, poz. 763).
- Ministerstwo Finansów: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).
- The Institute of Internal Auditors*: [www.iiia.org.pl](http://www.iiia.org.pl).
- The Institute of Internal Auditors Global*: [www.theiiia.org](http://www.theiiia.org).
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU 2005 r., nr 249, poz. 2104).
- Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (DzU nr 249, poz. 1832).
- Żukowski R., Purgat A., *Audyt wewnętrzny w jednostce samorządu terytorialnego*, InfoAudit, Warszawa 2005.

## INTERNAL AUDITOR IN LOCAL GOVERNMENT – RESEARCH APPROACH

### Summary

The article presents characteristic of professional profile of internal auditor such as indispensable qualifications, professional ethics and internal auditor's position in organizational structure of local government. The article also presents result of researches in this range as well as statistic professional profile of internal auditor working in local government in Poland.

*Translated by Anna Bartoszewicz*