

Wstęp

Problem racjonalizacji gospodarki finansowej w sektorze publicznym nie jest zjawiskiem nowym. Należy do ważniejszych zagadnień współczesnej ekonomii, które w ostatnich latach zyskuje na znaczeniu. Rola, jaką odgrywa sektor publiczny w gospodarce, w dużej mierze determinuje konieczność utrzymania wysokiej sprawności i efektywności jego działań. Rosną nakłady na realizację zadań publicznych, ale też wzrasta świadomość i zainteresowanie społeczeństwa tym, w jaki sposób wydatkowane są środki publiczne.

Ekonomizacja sektora publicznego, która zmierza do zwiększenia społecznej użyteczności środków finansowych, staje się jednym z kluczowych wyzwań współczesnej gospodarki. Zarówno państwo, jak i samorząd terytorialny stają przed koniecznością obniżania kosztów swojej działalności przy jednoczesnym utrzymaniu, a w wielu dziedzinach również podnoszeniu, jakości świadczeń publicznych. W warunkach konkurencyjnego otoczenia i postępującego deficytu finansów publicznych zmuszone są poszukiwać racjonalnych rozwiązań wpływających na realizację zadań publicznych. W związku z tym w centrum zainteresowania pozostaje problematyka racjonalnego gospodarowania publicznymi środkami finansowymi, a zwłaszcza ich skutecznego, oszczędnego i efektywnego wydatkowania, przy zapewnieniu sprawiedliwego oraz równego dostępu do dóbr i usług publicznych.

Samorząd terytorialny staje się aktywnym uczestnikiem procesów gospodarczych zachodzących w kraju. Działa na rynku finansowym, konkuruje o inwestorów i kapitał, zadłuża się, dokonuje wymiany dóbr i usług, inwestuje i kształtuje poziom życia społeczno-gospodarczego. Realizując liczne zadania, boryka się przy tym z problemami typowymi dla podmiotów gospodarujących, a przede wszystkim z koniecznością pogodzenia ograniczonych zasobów finansowych, którymi dysponuje, z nieograniczonymi potrzebami zgłaszanymi przez społeczności lokalne i regionalne. Zarazem jednak od samorządu oczekuje się konkretnych i widocznych efektów działalności (np. poprawy jakości dostarczanych dóbr i usług) w zamian za płacone przez społeczeństwo podatki.

Jednostki samorządu terytorialnego (JST) jako podmioty gospodarujące, uczestniczące w rynku i prowadzące własną gospodarkę finansową, stają

przed wieloma złożonymi problemami. Przede wszystkim zwiększa się rozmiar i zakres realizowanych przez nie zadań, ale niekoniecznie w ślad za tym idą pieniądze. Powstaje pytanie – jak gospodarować racjonalnie w ramach ograniczonych zasobów? Jak dopasować szczupłe zasoby finansowe do rosnących potrzeb społeczności lokalnych i regionalnych, a także zmieniających się – pod względem ilości i jakości – zadań realizowanych przez samorząd?

Samorząd terytorialny zmuszony jest poszukiwać sposobów na zwiększenie efektywności swoich działań. Funkcjonując w coraz bardziej konkurencyjnym otoczeniu, musi postępować zgodnie z logiką rynkową, a sektor prywatny staje się dla niego źródłem rozwiązań i podejmowanych reform. Zarazem jednak w JST ścierają się ze sobą racje społeczne i ekonomiczne, których pogodzenie wcale nie jest łatwe. Racje społeczne wskazują, by dążyć do zaspokojenia potrzeb i realizowania określonych wartości (powszechny, sprawiedliwy dostęp do usług, poczucie bezpieczeństwa). Racje ekonomiczne nakazują zaś dbać o efektywne wykorzystanie zasobów i skuteczne stosowanie właściwych instrumentów w celu realizacji zadań samorządowych. Racjonalna gospodarka finansowa prowadzona przez JST powinna wyważać racje społeczne i ekonomiczne.

Oparta na filozofii *New Public Management* (NPM) reforma finansów publicznych tworzy dobre podstawy do racjonalnego i efektywnego gospodarowania w sferze finansów samorządowych. Dąży do większej dyscypliny finansowej i poszukiwania oszczędności w ramach prowadzonej gospodarki zasobami rzeczowymi i finansowymi. Istniejące dysfunkcje w zakresie samorządowej gospodarki finansowej i potrzeba racjonalizowania wydatków wskazują na konieczność wypracowania i ciągłego doskonalenia odpowiednich mechanizmów (instrumentów) zorientowanych na poprawę efektywności gospodarki finansowej oraz skuteczną realizację celów przez JST.

Jednym z takich instrumentów, który wspomaga kierownictwo jednostki w racjonalnym prowadzeniu gospodarki finansowej, chroniąc przed marnotrawstwem i nieefektywnym wydatkowaniem środków publicznych, jest audyt wewnętrzny. Pozwala on racjonalizować gospodarkę finansową JST poprzez analizę obszarów obciążonych największym ryzykiem, diagnozowanie nieprawidłowości (dysfunkcji), rozpoznawanie przyczyn ich powstawania, przeciwdziałanie negatywnym następstwom popełnianych błędów i wskazywanie sposobów zapobiegania im w przyszłości.

Zainteresowania autora skupiają się na zbadaniu, czy audyt wewnętrzny ma jakikolwiek wpływ na racjonalność prowadzonej przez JST gospodarki finansowej. Takie ujęcie tematyki wydaje się o tyle interesujące, że bogata literatura dotycząca audytu wewnętrznego, metod i procedur jego wykonywania nie podejmuje próby analizy oddziaływania audytu na gospodarkę

finansową JST, którego następstwem może być jej racjonalizacja i poprawa funkcjonowania jednostki w ogóle.

W książce dokonano charakterystyki i analizy roli audytu wewnętrznego w kształtowaniu racjonalnej gospodarki finansowej JST. Na podstawie wybranych samorządów z województwa opolskiego podjęto próbę zdiagnozowania i oceny – z punktu widzenia efektów przeprowadzonych zadań audytowych – zalet i wad audytu wewnętrznego funkcjonującego w obszarze samorządowej gospodarki finansowej. Dla realizacji tak sformułowanego celu głównego określono cele pomocnicze, sprowadzające się do:

1. Wskazania obszarów gospodarki finansowej JST, w których prowadzony jest audyt.

2. Zidentyfikowania działań będących wynikiem realizacji zaleceń i rekomendacji audytorów, które prowadzą do racjonalizacji gospodarki finansowej po stronie dochodów, przychodów, wydatków i rozchodów JST.

Przyjęto dwie hipotezy badawcze:

1. W obecnym kształcie audyt wewnętrzny nie wykorzystuje w pełni swojego potencjału. Ukierunkowany jest przede wszystkim na spełnianie kryterium legalności, mniejszą wagę przywiązując do kryteriów ekonomicznych, tj. efektywności (wydajności), gospodarności (oszczędności) i skuteczności (celowości) gospodarki finansowej prowadzonej przez JST.

2. Ustalenia audytu wewnętrznego prowadzonego w JST mają w dużej mierze charakter postulatyczny i nie znajdują wystarczającego odzwierciedlenia w procesie racjonalizacji samorządowej gospodarki finansowej.

W związku z przedstawionymi hipotezami postawiono następujące pytania badawcze:

1. Jaka jest rola audytu wewnętrznego w zakresie optymalizacji decyzji finansowych w samorządzie terytorialnym, w szczególności na ile koncentruje się on na analizie prawnych, a na ile ekonomicznych kryteriów prowadzenia samorządowej gospodarki finansowej?

2. Czy ustalenia z audytu wewnętrznego przekładają się na konkretne decyzje w samorządzie, czy mają jedynie charakter postulatów do realizacji?

Biorąc pod uwagę cele badawcze i przyjęte hipotezy, w strukturze treści wyodrębniono wstęp, trzy rozdziały i zakończenie.

Rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający i dotyczy problematyki racjonalności gospodarowania, ze szczególnym uwzględnieniem racjonalizacji gospodarki finansowej JST. W rozdziale tym podjęto rozważania teoretyczne na temat racjonalności gospodarowania w ogóle i kryteriów oceny racjonalnej gospodarki w sektorze publicznym. Przedstawiono samorząd terytorialny w roli podmiotu gospodarującego, a także wskazano i opisano główne obszary racjonalizacji gospodarki samorządowej, nawiązując do kon-

cepcji nowego zarządzania publicznego (NPM). W końcowej części rozdziału dokonano przeglądu podstawowych instrumentów i działań ukierunkowanych na poprawę samorządowej gospodarki finansowej, z uwzględnieniem: audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej, budżetowania zadaniowego, wieloletniej prognozy finansowej i analizy finansowej.

Rozdział drugi poświęcono w całości audytowi wewnętrznemu, jego miejscu w sektorze finansów publicznych i uwarunkowaniom funkcjonowania w samorządzie terytorialnym. Zawarto w nim genezę i wyjaśniono pojęcie audytu wewnętrznego. Opisano prawne i profesjonalne regulacje audytu wewnętrznego, jego organizację w jednostce i sylwetkę zawodową audytora. Przedstawiono również najważniejsze rodzaje, cele i zadania audytu, a z praktycznego punktu widzenia – metodykę jego prowadzenia, ze wskazaniem: podstawowej dokumentacji, trybu przeprowadzania badania audytowego i wykorzystywanych technik.

Trzeci rozdział opiera się na przeprowadzonych badaniach w zakresie kierunków oddziaływania audytu wewnętrznego na decyzje i wyniki samorządowej gospodarki finansowej. Za punkt wyjścia przyjęto charakterystykę funkcjonowania audytu wewnętrznego w obszarze gospodarki finansowej samorządu terytorialnego. W świetle przeprowadzonych badań własnych poddano weryfikacji skuteczność i efektywność audytu wewnętrznego jako instrumentu wspomagającego racjonalną gospodarkę finansami samorządowymi. Pod tym kątem dokonano również oceny działalności audytu wewnętrznego w kontekście stanu obecnego i przyszłościowych kierunków jego rozwoju.

Monografia ma charakter teoretyczno-badawczy. Do realizacji sformułowanego w niej celu głównego i zweryfikowania postawionych hipotez wykorzystano zróżnicowane metody i narzędzia badawcze.

Część teoretyczna opiera się na studium literatury polskiej i zagranicznej z zakresu ekonomii, finansów, prawa i zarządzania. Skoncentrowano się tu przede wszystkim na problematyce racjonalnego gospodarowania w sektorze publicznym, instrumentach i działaniach ukierunkowanych na poprawę samorządowej gospodarki finansowej, a wynikających z koncepcji nowego zarządzania publicznego (NPM), jak również na metodach i procedurach funkcjonowania audytu wewnętrznego w obszarze gospodarki finansowej JST.

Istotny element tej części monografii stanowi analiza obowiązujących aktów prawnych i standardów audytu wewnętrznego. Pracę wzbogacają dane ze sprawozdań Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu dotyczące realizacji budżetów JST z województwa opolskiego, jak również informacje pochodzące z planów audytu wewnętrznego i ze sprawozdań z wykonania

audytu wewnętrznego za lata 2010–2013 wybranych JST z terenu Opolszczyzny. Uzupełnieniem tych dokumentów są: roczne sprawozdania dotyczące audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, wyniki kontroli Najwyższej Izby Kontroli w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej w JST, ze szczególnym uwzględnieniem audytu wewnętrznego, jak również publikacje opracowane przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (obecnie Departament Polityki Wydatkowej) Ministerstwa Finansów, dotyczące m.in. wytycznych i tzw. dobrych praktyk w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego.

Badania dotyczące funkcjonowania audytu wewnętrznego jako instrumentu wspomagającego racjonalną gospodarkę finansową JST objęły aspekt jakościowy i ilościowy. Dla wymiaru jakościowego w przedmiocie oddziaływania audytu wewnętrznego na poprawę samorządowej gospodarki finansowej zasadnicze znaczenie miały badania ankietowe przeprowadzone wśród wybranych JST z terenu województwa opolskiego. Stanowiły one istotny element pozyskania informacji (o charakterze danych pierwotnych) na temat prowadzenia audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Ponieważ samorządy nie mają obowiązku składania raportów dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego Ministerstwu Finansów ani innym organom administracji publicznej, pozyskane dane źródłowe umożliwiły wypełnienie istniejącej luki informacyjnej w tym zakresie. Dokładny opis metodologiczny przeprowadzonych badań ankietowych, zwłaszcza zasady doboru próby badawczej, zawarto w rozdziale trzecim.

Z kolei związek pomiędzy audytem wewnętrznym a stopniem racjonalizacji gospodarki finansowej znalazł odzwierciedlenie w sytuacji finansowej tych jednostek, której pomiaru o charakterze ilościowym dokonano za pomocą wybranych wskaźników finansowych, poddanych analizie i ocenie. Uzyskane wyniki badań ankietowych i wskaźnikowych odniesiono następnie do faktycznie zrealizowanych w JST zadań audytowych w obszarze gospodarki finansowej. W tym celu posłużono się analizą sprawozdań z wykonania audytu wewnętrznego tych jednostek w badanym okresie.

Ponieważ zakres czasowy przeprowadzonych badań własnych obejmował lata 2010–2013, część wyników z tych badań skonfrontowano dodatkowo z danymi pozyskanymi przez Ministerstwo Finansów w ramach przeprowadzonych dwukrotnie (w 2016 i 2019 r.) badań ankietowych dotyczących funkcjonowania i oceny prowadzenia audytu wewnętrznego w JST w skali całego kraju.

W zakończeniu zawarto najważniejsze wnioski dotyczące analizy uregulowań prawnych w dziedzinie audytu wewnętrznego i przeprowadzonych badań własnych. Dokonano oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego

w obszarze gospodarki finansowej JST, odniesiono się do wyników kontroli przeprowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli (w 2011 i 2019 r.) dotyczących efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w samorządach, jak również sformułowano określone postulaty na przyszłość.

Oddając książkę w ręce Czytelników, autor wyraża serdeczne podziękowania Pani Profesor Ewie Bogackiej-Kisiel za udzielone wsparcie merytoryczne i osobiste. Uwagi Pani Profesor, na każdym etapie powstawania książki, okazały się bardzo wartościowe i pozwoliły nadać jej lepszy kształt.

Za wskazówki i konstruktywną dyskusję autor dziękuje Panu Doktorowi Wiktorowi Kisielowi oraz Współpracownikom z Instytutu Ekonomii i Finansów Wydziału Ekonomicznego Uniwersytetu Opolskiego. Słowa podziękowania kieruje również do Recenzentów: Pani Profesor Sławomiry Kańduły z Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu i Pana Profesora Leszka Patrzalka z Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu za cenne uwagi i sugestie wniesione do tekstu publikacji.

Szczególne wyrazy wdzięczności należą się wreszcie kierownictwu i pracownikom badanych JST z terenu Opolszczyzny, których życzliwe nastawienie i gotowość do współpracy pozwoliły na zebranie niezbędnych danych empirycznych. Liczne rozmowy przeprowadzone z kierownikami tych jednostek (wójtami, burmistrzami, starostami) i ich zastępcami, skarbnikami, jak również z osobami odpowiedzialnymi za audyt wewnętrzny i kontrolę zarządczą, pozwoliły dokonać interesujących spostrzeżeń i były dla autora bardzo pouczające. Stały się też doskonałą okazją, aby na niektóre problemy funkcjonowania samorządów i prowadzonej przez nie gospodarki finansowej spojrzeć z nieco innej perspektywy.

Krzysztof Ćwieliąg