

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Dziedzina nauki: nauki społeczne

Dyscyplina naukowa: nauki prawne

mgr Katarzyna Hady-Głowiak

**Administracyjno-prawne aspekty audytu wewnętrznego
w administracji samorządowej**

Rozprawa doktorska napisana

pod opieką naukową

dr hab. Magdaleny Małeckiej-Łyszczyk, prof. UEK

Kraków 2025

3.3. Realizacja poszczególnych etapów zadania zapewnającego.....	186
3.4. Dokumentacja audytu wewnętrznego.	192
3.5. Sprawozdanie z audytu jako dokument podsumowujący zadanie zapewnające oraz monitorowanie zaleceń.	204
3.6. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.	209
3.7. Podsumowanie.....	214
Rozdział IV	217
Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze procesu wydawania decyzji administracyjnych jako zadanie zapewnające dla kierownika jednostki samorządu terytorialnego.	217
4.1.Przepisy prawne i praktyka prawotwórcza dotycząca procesu wydawania decyzji administracyjnych.....	221
4.1.1. Zgodność wydawanych decyzji administracyjnych z wymogami określonymi w przepisach prawa oraz terminowość załatwiania spraw.....	235
4.1.2. System działania upoważnień do wydawania decyzji administracyjnych.....	263
4.1.3. Forma i treść decyzji administracyjnej jako wyznacznik jakości działań administracji samorządowej.	275
4.1.4. Wybrane elementy podlegające ocenie przez audyt wewnętrzny w postępowaniu administracyjnym.	281
4.2. Program zadania zapewnającego.	305
4.3. Zalecenia i rekomendacje dla kierownika jednostki.....	310
4.4. Podsumowanie	317
Zakończenie	320
Akty prawne	337
Bibliografia	339
Wystąpienia pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli.....	365
Strony internetowe	366
Orzecznictwo	366
Pozostałe	369

Wykaz skrótów

Akty prawne

EKSL	Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 z późn. zm.).
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
r.a.w.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 506).
KPA	Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572 z późn. zm.).
RODO	Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1 z późn. zm.).
Standardy	Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).
u.o.f.p.	Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 z późn. zm.).
u.o.n.f.p.	Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 104 z późn. zm.).
u.o.s.g.	Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1153).
u.o.s.p.	Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 107 z późn. zm.).
u.o.s.w.	Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa. (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 581).
u.p.s.	Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1135).
u.p.z.p.	Ustawa z 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1329 z późn. zm.).

Inne skróty

Glosariusz	Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2005.
IIA	Instytut Audytorów Wewnętrznych
JST	jednostka samorządu terytorialnego
MF	Ministerstwo Finansów
NIK	Najwyższa Izba Kontroli
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wprowadzenie

W obecnych czasach administracja samorządowa stoi przed nowymi wyzwaniami, związanymi nie tylko ze zmianami w obowiązującym porządku prawnym, ale również z wszechobecnymi przemianami społecznymi, cywilizacyjnymi oraz zmieniającymi się oczekiwaniami obywateli. Przemiany te związane są z optymalizacją realizacji zadań publicznych¹, procesami globalizacji, informatyzacji, ekonomizacji², czy też tendencjami do zwiększania udziału obywateli w kreowaniu polityki i treści decyzji³. Według I. Lipowicz, „czasy rosnącej niepewności, które nadchodzą, niepewności pod względem zdrowotnym, klimatycznym, gospodarczym, wymagają modyfikacji działania i rozumienia administracji publicznej wykraczającej poza modne „zarządzanie ryzykiem””⁴. Zgodnie z poglądem wyrażonym w literaturze przedmiotu, „jesteśmy – można tak rzec- „skazani” na życie w społeczeństwach „prawnych”, gdzie prawo naszych społeczeństw (w tym m.in. prawo administracyjne) podąża za wskazaniem administracji, poddanej widocznej globalizacji, ale i administracja zdaje się także podążać za prawem, choć oczywiście ma je przede wszystkim wykonywać”⁵.

Przedstawiony w publikacji nt. *Narastające dysfunkcje, zasadnicze dylematy, konieczne działania, Raport o stanie samorządności terytorialnej w Polsce* opis funkcjonowania samorządności terytorialnej w Polsce wskazuje na poważne dysfunkcje. Wadami w działalności samorządu terytorialnego są m.in.: postępujące upaństwowienie samorządu terytorialnego, stopniowe osłabianie demokracji samorządowej, niesprawność administracyjna powiązana z urzędniczą dominacją w funkcjonowaniu JST, stopniowe ograniczanie samodzielności finansowej JST, finansowanie ze środków unijnych

¹ P. Romaniuk, *Wybrane aspekty sprawności samorządu terytorialnego w świadczeniu usług publicznych*, „Ius Et Administratio”, 1/2023, s.99.

² Z. Niewiadomski, *Samorząd terytorialny RP w świetle 30 lat doświadczeń (spojrzenie z perspektywy regulacji prawnej)*, „Samorząd Terytorialny”, 4/ 2020, Lex/el., dostęp z dnia 10.11.2024 r.

³ A. Barczewska-Dziobek, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny jako elementy procesów kierowania* [w:] *Procesy kierowania w systemie administracji publicznej*, (red.) J. Łukasiewicz, Rzeszów 2014, s. 13.

⁴ I. Lipowicz, *Nowa rola samorządu terytorialnego w państwie współczesnym*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2020, s. 33.

⁵ J. Blicharz, J. Glumińska-Pawlic, L. Zacharko, *Szkic o pojęciu administracji publicznej* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie prawa*, Księga jubileuszowa Profesora Czesława Martysza, Warszawa 2022, s. 69.

przedsięwzięć doraźnych i przypadkowych, słabe wykorzystanie funduszy unijnych jako narzędzia stymulowania zmian rozwojowych, rozwijanie się relacji patrymonialno-klientelistycznych, generowanie wiążącego, krępującego podmiotowość, kapitału społecznego⁶. W literaturze przedmiotu zostało zaznaczone, że administracja publiczna, która podlega tak silnej krytyce nie odczuwa potrzeby dokonywania reform, które przyczynią się do podniesienia jakości jej działania oraz zwiększenia zaufania publicznego⁷.

Administracja publiczna przechodzi zatem wiele dynamicznych zmian. Jednocześnie rozstrzygnięcia organów administracji wywierają – bezpośrednio lub pośrednio – rozmaite skutki w obszarze praw, wolności, interesów i powinności podmiotów objętych administrowaniem. Zarówno pomyślność, jak i bezpieczeństwo każdego obywatela i zintegrowanych społeczności wymusza potrzebę zbudowania sprawnego, solidarnego państwa, a w nim dobrej administracji, funkcjonującej na podstawie i w granicach prawa⁸. Kluczowymi elementami w jej działalności jest legalność, skuteczność, jakość świadczonych usług oraz szybkość działania. Ilość, zakres zadań oraz stopień ich trudności wymusza na tych jednostkach konieczność poszukiwania i stosowania nowych metod zarządzania. Jednym z narzędzi wynikających z przepisów prawa, służącym realizacji tych celów jest audyt wewnętrzny, którego zadaniem jest wspieranie kierowników jednostek administracji samorządowej w dążeniu do poprawy skuteczności i efektywności działania, przy przestrzeganiu zasady legalności.

Zmiana w podejściu do zarządzania w JST, poprzez uregulowanie prawne audytu wewnętrznego nastąpiła w okresie negocjacji akcesyjnych. Warunki postawione przez Komisję Europejską doprowadziły do zmiany sposobu zarządzania oraz zarządzania

⁶ Por. J. Bober, J. Hausner, H. Izdebski, W. Lachiewicz, S. Mazur, A. Nelicki, B. Nowotarski, W. Puzyna, K. Surówka, I. Zachariasz, M. Zawicki, *Narastające dysfunkcje, zasadnicze dylematy, konieczne działania, Raport o stanie samorządności terytorialnej w Polsce*, Kraków 2013, s. 82; Czyt. szerzej: *Sprawne państwo. Propozycje zmian w funkcjonowaniu jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, (red.) P. Kopyciński, Kraków 2015.

⁷ S. Mazur, *Paradoksy reformowania polskiej administracji publicznej* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie*, (red.) A. Bosiacki, H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz, Warszawa 2010, s. 2.

⁸ Z. Duniewska, *Administracja publiczna w sprawnym państwie rządzonym dobrym prawem – wyzwanie i rzeczywistość* [w:] *Administracja publiczna-aktualne wyzwania* (red.) L. Zacharko, A. Matan, D. Gregorczyk, Katowice 2015 r., s. 91.

środkami publicznymi. W Polsce audyt wewnętrzny został wprowadzony do jednostek sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego na mocy ustawy z 27 lipca 2001 r.⁹. Od tego czasu instytucja audytu wewnętrznego podlegała doskonaleniu poprzez liczne nowelizacje ustawy o finansach publicznych, a ostatnie zmiany zostały wprowadzone ustawą o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.¹⁰. Zgodnie z art. 272 u.o.f.p. istotą audytu wewnętrznego jest działalność niezależna i obiektywna mająca na celu zapewnienie wsparcia dla kierowników jednostek w realizacji celów i zadań JST przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz świadczenie czynności doradczych. Efektem prowadzenia audytu wewnętrznego, poprzez ocenę systemu kontroli zarządczej w jednostce oraz czynności doradcze powinno być istotna oraz znacząca poprawa funkcjonowania danej jednostki samorządu terytorialnego, co z kolei może skutkować efektywnym wykonywaniem zadań przez te jednostki. Ocena, o której mowa w powyższym przepisie, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Powyższe elementy cechujące audyt wewnętrzny zostały również zawarte w definicji opracowanej przez The Institute of Internal Auditors (IIA) w „Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”, które zostały ogłoszone komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z 12.12.2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych¹¹. Standardy te zawierają wytyczne dla audytorów wewnętrznych i są podstawą przeprowadzania audytów w administracji publicznej. W sektorze prywatnym natomiast obowiązują już opracowane przez IIA Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego, które wyznaczają światową praktykę zawodową audytu wewnętrznego i służą jako podstawa do oceny i poprawy jakości funkcji audytu wewnętrznego¹². Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego zostały opublikowane 9 stycznia 2024 r. i weszły w życie 9 stycznia 2025 r. Czas pokaże, w jakiej formie oraz

⁹ Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz. U. Nr 102, poz. 1116).

¹⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 z późn. zm.).

¹¹ Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

¹² The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego*, tłumaczenie luty 2024r., s.7, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/2024-7726_gui_global_ia_standards-polish-2.pdf, dostęp z dnia 26.06.2024 r.

kiedy standardy te zostaną wdrożone do polskiego porządku prawnego. Obecnie Globalne Standardy Audytu są stosowane w sektorze prywatnym, natomiast zgodnie z zapowiedziami Ministra Finansów planowany czas wprowadzenia tych Standardów do sektora publicznego to styczeń 2026 r. Implementacja nowych rozwiązań i innowacji potwierdza niejednokrotnie, że sektor publiczny często przejmuje rozwiązania sprawdzone w sektorze prywatnym, adaptując je do otoczenia prawnego o instytucjonalnego administracji publicznej. Zasady realizacji zadań audytowych zostały uregulowane również w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu¹³.

Art. 274 u.o.f.p. zawiera katalog podmiotów zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 274 ust. 3 u.o.f.p., audyt wewnętrzny prowadzi się w tych jednostkach, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł. Ponadto zgodnie z art. 274 ust. 4 u.o.f.p., audyt wewnętrzny może być również prowadzony w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o jego prowadzeniu.

Zgodnie z art. 276 u.o.f.p. w jednostce samorządu terytorialnego zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Podkreślić należy, że podmioty wskazane w art. 276 u.o.f.p. na gruncie ustrojowych ustaw samorządowych mają zróżnicowany status prawny¹⁴. Przez przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego należy rozumieć starostę, marszałka województwa, przewodniczącego zarządu związku metropolitalnego oraz przewodniczącego zarządu danego związku gmin lub związku powiatów. Audyt jest prowadzony w tych jednostkach obligatoryjnie po spełnieniu wymogów ustawowych, jednakże zgodnie z art. 274 ust. 4 u.o.f.p. każdy kierownik jednostki sektora finansów publicznych, w tym każdej jednostki organizacyjnej samorządu terytorialnego może podjąć decyzję o jego prowadzeniu. Audyt wewnętrzny może być prowadzony nie tylko w urzędach gmin (urzędach miast), starostwach powiatowych oraz urzędach marszałkowskich, ale również w jednostkach

¹³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 506).

¹⁴ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, (red.) Z. Ofiarski, Warszawa 2020, art. 276, s. 1469.

organizacyjnych tych urzędów, jeżeli kierownik jednostki zdecyduje się na jego prowadzenie. Dlatego, w dalszych rozważaniach będę posługiwać się ogólnym pojęciem kierownik jednostki. Próba opisanie wszystkich kierowników jednostek sektora finansów publicznych funkcjonujących w obszarze administracji samorządowej przekracza zakres niniejszej dysertacji, z uwagi na ich liczebność oraz różnorodność. Zagadnienia związane z kierownikiem jednostki wykonującym zadania związane z audytem wewnętrznym będą przedmiotem szczegółowych rozważań w rozdziale drugim niniejszej pracy.

Audyt wewnętrzny realizuje swoje cele poprzez realizację zadań zapewniających oraz czynności doradcze. Zadanie zapewniające to zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej. Zgodnie z art. 68 u.o.f.p. celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; 2) skuteczności i efektywności działania; 3) wiarygodności sprawozdań; 4) ochrony zasobów; 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji; 7) zarządzania ryzykiem. Kluczowym elementem standardów kontroli zarządczej jest monitorowanie i ocena. Podkreślić należy znaczenie sprawowania ciągłej oceny systemu kontroli zarządczej. Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za monitorowanie funkcjonowania kontroli zarządczej, który jest w tym obszarze wspierany poprzez audyt wewnętrzny, który dokonuje niezależnej, obiektywnej oraz permanentnej oceny tego systemu. Zgodnie z definicją podaną przez A. Mitusia, „kontrola zarządcza stanowi zespół narzędzi pomagających realizować zadania publiczne i osiągać stawiane w ich ramach cele”¹⁵. Wdrożenie w JST kontroli zarządczej, a pośrednio również audytu wewnętrznego jest gwarancją dla kierownika jednostki prawidłowej realizacji zadań, ochrony zasobów, działania oszczędnego, efektywnego i skutecznego oraz zgodności działań z obowiązującymi przepisami prawa¹⁶. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej ma na celu reagowanie w odpowiednim czasie na zaistniałe problemy¹⁷.

¹⁵ A. Mituś, *Cele i zadania samorządu terytorialnego oraz mierniki ich realizacji* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego* (red.) M. Ćwiklicki, Kraków 2015, s. 83.

¹⁶ M. Małecka-Lyszczyk, *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 16.

¹⁷ J. Bereza, *Wzorcowe rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 207.

Wdrożenie kontroli zarządczej w działalności JST „pozwała wychwytywać niekorzystne zjawiska w toku funkcjonowania jednostki oraz dokonywać stosownej i szybkiej korekty, aby dalsze (zmodyfikowane, poprawione) działania prowadziły do realizowania celów i zadań JST”¹⁸. Z kolei czynności doradcze to inne niż zadania zapewniające, działania podejmowane przez audytora wewnętrznego, których charakter i zakres jest uzgodniony z kierownikiem jednostki, a których celem jest zwłaszcza usprawnienie funkcjonowania jednostki.

Ponadto należy wskazać, że w początkowej fazie funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskim porządku prawnym, z jednej strony audytorzy wewnętrzni mieli za cel usprawnienie jednostek, a z drugiej strony jednostki te podchodziły niechętnie do zmian, często nie dostrzegając korzyści wynikających z jego wprowadzenia. Ponadto, w okresie tym, audyt wewnętrzny postrzegany był zarówno przez kierowników jednostek, jak i pracowników przez pryzmat kontroli, co znacznie utrudniało funkcjonowanie audytu wewnętrznego. Kilkakrotna nowelizacja ustawy o finansach publicznych związana z definicją audytu wewnętrznego świadczy o tym, iż ustawodawca miał problem ze zdefiniowaniem tego pojęcia w polskim porządku prawnym. Pomimo istnienia audytu wewnętrznego w polskim porządku prawnym już od ponad 20 lat oraz zgromadzenia przez podmioty go prowadzące znacznego doświadczenia praktycznego, audytorzy wewnętrzni nadal spotykają się z wieloma problemami podczas wykonywania swoich obowiązków, w szczególności w zakresie pozycji oraz roli w jednostce. Ponadto, pomimo licznych artykułów oraz publikacji z tego zakresu, brak jest w literaturze naukowej publikacji, która w sposób kompleksowy prezentowałaby zagadnienie audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym. Istnieją liczne opracowania, jednakże traktują one zagadnienie audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym częściowo. Ponadto brak jest publikacji na temat roli audytu wewnętrznego w realizacji zadań przez JST, tj. rozstrzyganych w formie decyzji administracyjnych. Podjęta problematyka stanowi próbę wypełnienia niniejszej istotnej luki.

Nie da się wyeliminować wszystkich uchybień w samorządzie terytorialnym, ale nowoczesne narzędzia służą ich zminimalizowaniu. Ustawowym narzędziem służącym wykrywaniu i eliminowaniu dysfunkcji w działalności samorządu terytorialnego jest audyt wewnętrzny. W tym kontekście niniejsza dysertacja ma na celu wskazanie roli narzędzia,

¹⁸ M. Małecka-Lyszczek, *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 17.

jakim jest audyt wewnętrzny, w tym również w obszarze procesu wydawania decyzji administracyjnych, kluczowego dla funkcjonowania każdej JST. Prawidłowe zastosowanie mechanizmów kontroli zarządczej w postępowaniu administracyjnym kończącym się wydaniem decyzji administracyjnej może wpływać na efektywność, skuteczność oraz sprawność prowadzonych postępowań administracyjnych oraz realizacji zadań wykonywanych przez administrację samorządową. Funkcją audytu wewnętrznego jest wskazanie kluczowych ryzyk, zaleceń i rekomendacji, celem usprawnienia funkcjonowania tych jednostek oraz przyniesienie zamierzonych oczekiwań klientów wewnętrznych i zewnętrznych w postaci efektywności, skuteczności i terminowości realizacji zadań publicznych w tym zakresie. W realizacji zadania zapewniającego w obszarze wydawania decyzji administracyjnych w JST istnieje wiele obszarów, które mogą stanowić przedmiot zadania audytowego, tj. poprawność oraz jakość sporządzania decyzji administracyjnych, system działania upoważnień w jednostce, po analizie efektywności procesu wydawania decyzji administracyjnej z uwzględnieniem jej merytorycznej poprawności, zgodności pod względem finansowym i formalno-prawnym¹⁹. Przedmiotem oceny audytu jest struktura organizacyjna jednostki, odpowiedni podział zadań oraz obowiązków wśród kadry kierowniczej i kadry niższego szczebla urzędniczego, procedury postępowania zawarte w regulaminach, czy instrukcjach. Na uwagę zasługuje również stanowisko przedstawione w literaturze, że w audycie wewnętrznym obserwuje się podejście procesowe, uwzględniające w jednym zadaniu kilka obszarów, czy komórek organizacji zaangażowanych w realizację zadań i celów jednostek²⁰. W raporcie Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli nt. *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. INTOSAI GOV 9140*²¹ w pkt 1.6 zostało zawarte stanowisko, że audyt wewnętrzny postrzegany jest element ładu organizacyjnego.

Celem badań będzie potwierdzenie bądź falsyfikacja głównej tezy pracy: **Audyt wewnętrzny może być narzędziem wspierającym kierownika jednostki administracji**

¹⁹ Por. K. Hady-Głowiak, *Wydawanie decyzji administracyjnych z perspektywy audytu*, „KontrolerInfo”, 25/2021, s.63.

²⁰ J. Przybylska, S. Kańdula, *Zakończenie* [w:] *Audyt wewnętrzny narzędziem ułatwiającym zarządzanie organizacją*, (red.) J. Przybylska, S. Kańdula, I. Bogucka, Poznań 2024 r., s.145.

²¹ Raport Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli nt. *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. INTOSAI GOV 9140*, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/standardy-intosai-gov-9140_n.pdf, dostęp z dnia 29.05.2024 r.

samorządowej w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.

Główna teza niniejszej pracy doprowadzi do konieczności zaprezentowania następujących hipotez badawczych:

Hipoteza 1. Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w JST do tego zobowiązanej wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego lub nie zawarcia umowy z usługodawcą stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Hipoteza 2. Audyt wewnętrzny może przyczynić się do usprawnienia funkcjonowania administracji samorządowej.

Hipoteza 3. Audyt wewnętrzny może wpływać na zwiększenie szybkości, jakości i efektywności prowadzonych postępowań administracyjnych w JST.

Hipoteza 4. Audyt wewnętrzny może wpływać na prawidłowe zorganizowanie systemu kontroli zarządczej w obszarze prowadzonych postępowań administracyjnych, rozstrzyganych w formie decyzji administracyjnych, poczynając od zasad postępowania i działania zgodności z prawem, poprzez ich stosowanie (terminowość, właściwość, komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna), po efektywność i skuteczność (zmniejszona liczba odwołań i skarg), jak również eliminację lub minimalizację występujących ryzyk.

Hipoteza 5. Zadania zapewniające, jak i czynności doradcze wykonywane przez audytora wewnętrznego powinny być wykonywane w podobnym wymiarze czasu pracy.

Sformułowane zostały również pytania badawcze:

1. *Czy audyt wewnętrzny pomaga w funkcjonowaniu administracji samorządowej, czy też jest zbędny?*
2. *Czy kierownictwo jednostek administracji samorządowej oraz pracownicy tych jednostek są świadomi, że audyt przyczynia się do zwiększenia szybkości i efektywności funkcjonowania jednostki m.in. poprzez ocenę procesu funkcjonowania procesu wydawania decyzji administracyjnych i prowadzonych postępowań?*
3. *Czy kierownictwo jednostek administracji samorządowej zapewnia niezależność i obiektywność komórce audytu, a pracownicy realizują zalecenia audytora wewnętrznego?*
4. *Czy kierownictwo jednostek samorządu terytorialnego oraz pracownicy tych jednostek są świadomi, że audyt wewnętrzny może przyczynić się do ulepszenia*

komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej w postępowaniach administracyjnych i usprawnienie funkcjonowania jednostki?

5. *Czy audyt może wpływać na eliminację lub minimalizację ryzyk występujących w postępowaniach administracyjnych?*

Niniejsza dysertacja ma na celu kompleksowe ujęcie zagadnień dotyczących roli audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym, z uwzględnieniem najważniejszego procesu, jakim jest rozstrzyganie spraw administracyjnych w formie decyzji administracyjnych.

W niniejszej pracy wykorzystano metodę prawnodogmatyczną, historyczno-prawną, oraz metodę prawnoporównawczą.

W dysertacji użyta została metoda prawnodogmatyczna, polegająca na egzegezie materiału normatywnego, uzupełnionego realizmem prawniczym. Przedmiotem badań jest zarówno prawo polskie, jak i wybrane elementy prawa krajów członkowskich UE i innych krajów z spoza Unii, relewantne z punktu widzenia omawianej tematyki z uwzględnieniem dorobku doktryny i judykatury.

W niniejszej pracy wykorzystano również językowo-logiczną analizę użytych pojęć z przedmiotowej tematyki, co wpłynęło na stworzenie i ujednolicenie siatki pojęciowej.

Metoda historyczna posłużyła przedstawieniu genezy audytu wewnętrznego. Analiza historyczno-prawna pozwoliła na ukazanie ewolucji pojęcia audytu wewnętrznego i jego wpływu na dynamicznie zmieniającą się pozycję prawną samorządu terytorialnego.

W uzupełniającym zakresie zastosowano również metodę prawnoporównawczą, w celu porównania rozwiązań z funkcjonowania audytu wewnętrznego w krajach UE oraz z spoza UE. Analiza porównawcza rozwiązań przyjętych w innych krajach została dokonana na poziomie omawiania poszczególnych zagadnień szczegółowych. Metoda prawnoporównawcza została również użyta w rozdziale pierwszym niniejszej pracy przy dokonaniu analizy porównawczej audytu wewnętrznego oraz kontroli. Wskazanie pozycji prawnej audytu wewnętrznego w JST nie mogłoby zostać ukazane bez wskazania różnic w jego funkcjonowaniu w porównaniu z administracją rządową.

W pracy będzie można dostrzec zarówno element teoretyczny, jak i empiryczny. Kwestie teoretyczne dotyczą przeglądu nurtów zarządzania, definicji związanych z pojęciem audytu wewnętrznego oraz kontroli. W pracy doktorskiej przeprowadzona została analiza elementów procedury administracyjnej, które podczas realizacji zadań zapewniających mogą podlegać ocenie przez audyt wewnętrzny. Została dokonana analiza aktów prawnych oraz poglądów doktryny, nie tylko poprzez dokonanie ich przeglądu, ale

nade wszystko podjęto próbę ich analizy, na podstawie której zostały sformułowane własne wnioski. Teoretyczne rozwiązania zawarte w przedmiotowej dysertacji zostały przedstawione na tle orzecznictwa sądowoadministracyjnego oraz wyników kontroli Najwyższej Izby Kontroli. Krytyczny przegląd krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu pozwolił określić stan badań w analizowanym obszarze.

Komponent empiryczny pracy doktorskiej zakłada wykorzystanie metody porównawczej. Rozważania praktyczne zawarte w pracy oparte są na badaniu ankietowym wykorzystania narzędzia jakim jest audyt wewnętrzny w procesie związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych na podstawie informacji otrzymanych z wybranych urzędów samorządu terytorialnego poprzez uzyskanie odpowiedzi na przygotowane w tym celu pytania. Dane uzyskane z tych badań zostały opracowane w oparciu o metody analizy statystycznej (graficzne i liczbowe). Podjęcie badań w przedstawionych ramach znajduje swoje uzasadnienie nie tylko w obiektywnym niedostatku opracowań naukowych, lecz również o czym była mowa w wadze i aktualności problemu.

W niniejszej dysertacji została również podjęta pogłębiona analiza orzecznictwa sądowo-administracyjnego, gdyż swoją uwagę postanowiłam skupić również na udzieleniu odpowiedzi na pytanie w jaki sposób audyt wewnętrzny, a co za tym idzie również kontrola wewnętrzna w zakresie usprawnień postępowań administracyjnych jest postrzegana w orzecznictwie sądowo-administracyjnym. W mojej ocenie zagadnienie to ma olbrzymią doniosłość prawną.

Zastosowane metody badawcze pozwoliły na zrealizowanie celów niniejszej dysertacji.

Praca składa się z czterech rozdziałów. Struktura pracy ma na celu realizację założonych celów badawczych i udowodnienie hipotezy badawczej.

Rozdział pierwszy pracy poświęcono podstawom prawnym oraz genezie audytu wewnętrznego w JST. W rozdziale tym, ukazano audyt wewnętrzny na tle koncepcji zarządzania publicznego oraz dokonano analizy porównawczej audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej, jako narzędzi wspierających kierowników JST w realizacji zadań ustawowych. Ponadto, omówione zostały cele i zadania audytu wewnętrznego oraz ukazano wpływ audytu wewnętrznego na sprawne i efektywne wykonywanie usług świadczonych przez JST.

Rozważania na temat organizacji i funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST zostały zawarte w drugim rozdziale niniejszej dysertacji. W rozdziale tym wskazano

prawne formy funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego oraz wymogi i kryteria kwalifikacyjne wobec audytora wewnętrznego w świetle przepisów prawa i standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Ponadto został poruszony temat niezależność i obiektywizmu audytu, jako instrumentów wspierających kierownika jednostki w skutecznym zarządzaniu jednostką. Zwrócono również uwagę na zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w wyniku zaniechania prowadzenia audytu wewnętrznego w tych jednostkach.

W rozdziale trzecim przedstawiono zasady dotyczące realizacji audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym.

Natomiast rozdział czwarty dysertacji zawiera program zadania zapewniającego, ustalenia faktyczne, wskazanie ryzyk oraz zaleceń dla kierownika jednostki w procesie wydawania decyzji administracyjnych. Podjęto również próbę oceny efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego na podstawie przeprowadzonych badań własnych oraz przedstawiono tą ocenę z punktu widzenia organów kontroli państwowej.

Przedstawione w niniejszej pracy badania empiryczne pozwoliły na zweryfikowanie większości tez badawczych. W zakończeniu niniejszej dysertacji sformułowano wnioski końcowe oraz przedstawiono stanowisko potwierdzające bądź falsyfikujące główną tezę pracy przedstawioną we wprowadzeniu.

Stan prawny na dzień: 30 czerwiec 2025 r.

Rozdział I

Zagadnienia ogólne i rozwój audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

1.1. Audyt wewnętrzny na tle wybranych koncepcji zarządzania publicznego w administracji samorządowej.

Audyt wewnętrzny jest prowadzony w różnorodnym otoczeniu prawnym jednostek funkcjonujących w samorządzie terytorialnym, charakteryzującymi się różnymi celami działalności oraz posiadającymi różną strukturę organizacyjną. Ponadto, audyt może być narzędziem doskonalenia tych jednostek, wpisując się w koncepcje zarządzania publicznego w administracji samorządowej. Samorząd terytorialny to instytucja prawnoustrojowa, której głównym celem jest zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców, jak również sposób zorganizowania lokalnej działalności administracyjnej. Audyt wewnętrzny jest prowadzony w administracji samorządowej, w której kluczowym elementem jest bieżące monitorowanie jej działalności w celu podjęcia szybkiej reakcji na pojawiające się zagrożenia i ryzyka w jej funkcjonowaniu.

Zanim przejdę do omówienia zagadnień szczegółowych, swoje rozważania rozpocznę od wskazania cech charakterystycznych samorządu terytorialnego, w celu ukazania specyfiki środowiska w którym funkcjonuje audyt wewnętrzny. Zgodnie z art. 16 Konstytucji RP, ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego stanowi z mocy prawa wspólnotę samorządową. Samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność²². Przy czym kwestie podnoszone w Konstytucji RP są na tyle istotne, iż ustrojodawca poświęca im zarówno regulacje rozdziału pierwszego, który jest zatytułowany *Rzeczpospolita*, jak i poświęcony samorządowi terytorialnemu rozdział VII.

Według I. Lipowicz, „samorząd terytorialny to społeczność lokalna zamieszkała na danym terytorium, tworząca z mocy prawa podmiot samorządu. Organy samorządu

²² Art. 16 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

terytorialnego nie są samą wspólnotą — one ją tylko reprezentują. Atrybut samodzielności przysługuje samorządowi jako podmiotowi, związanemu ściśle z obszarem, nie przysługuje więc on samym mieszkańcom, ale dopiero mieszkańcom złączonym z mocy prawa we wspólnotę — tylko taka jednostka samorządu terytorialnego posiada osobowość prawną²³. Powyższe stanowisko potwierdza H. Izdebski wskazując, że wspólnota samorządowa według Konstytucji RP jest zdefiniowana jako ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego, z czego wynika że substrat podmiotowy stanowią mieszkańcy, a nie tylko obywatele zamieszkali na terenie danej jednostki samorządu²⁴. W sytuacji, gdy wspólnota mieszkańców ma charakter terytorialny, wówczas można mówić o samorządzie terytorialnym²⁵.

Samorząd w znaczeniu prawnym (korporacyjnym) definiowany jest przez B. Dolnickiego jako „wykonywanie zadań administracji publicznej w sposób zdecentralizowany i na własną odpowiedzialność przez odrębne w stosunku do państwa podmioty, które nie są w zakresie wykonywania swoich zadań poddane żadnej ingerencji państwowej”²⁶. Z kolei „samodzielność prawna władzy lokalnej, jeżeli ma przybrać kształt odpowiadający pojęciu samorządu terytorialnego, opierać się musi na wyodrębnieniu podmiotowym, wypełnionym odpowiednio zadaniami i kompetencjami służącymi realizacji prawnie zdefiniowanych celów systemu lokalnego”²⁷. Samodzielność samorządu terytorialnego jest gwarantowana przez nadzór, którego zakres określają przepisy ustawowe²⁸.

Prawo do samorządu należy rozumieć jako „podstawowe prawo mieszkańców, a w zakresie *stricte* korporacyjnym – obywateli do wszechstronnego uczestnictwa w prowadzeniu spraw publicznych ogólnie właściwych, zgodnie z zasadą pomocniczości,

²³ I. Lipowicz, *Samodzielność samorządu terytorialnego w świetle Konstytucji*, „Przegląd Sejmowy”, 4/2007, s. 187.

²⁴ H. Izdebski, *Konstytucyjny model samorządu terytorialnego*, „Państwo i Prawo”, 10/2022, s. 286.

²⁵ M. Kulesza [w:] M. Kulesza, L. Węgrzyn, *Vademecum skutecznego działania w samorządzie*, Warszawa 2006, s. 23.

²⁶ B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny*, Warszawa 2019, s. 21.

²⁷ M. Kulesza, *Niektóre zagadnienia prawne definicji samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/2023, s. 28.

²⁸ E. Ura, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2024, s. 242.

dla danego poziomu jednostek samorządu terytorialnego oraz właściwych dla danej wspólnoty samorządowej”²⁹.

Zgodnie ze stanowiskiem I. Lipowicz, zasada pomocniczości „wynosi kwestię samorządu terytorialnego ponad poziom realizacji zadań administracyjnych i podział kompetencji”, a ponadto „stanowi ogniwo łączące samorząd z dobrem wspólnym”³⁰. Dobro wspólne jest podstawą funkcjonowania zarówno państwa, jak również wspólnot lokalnych i regionalnych³¹. H. Izdebski podkreśla, że dobro wspólne traktowane jest jako "zasada zasad", która wyklucza etatyzm i centralizm. Zasada ta w związku z zasadą pomocniczości wskazuje ważną rolę samorządu terytorialnego w systemie władz publicznych oraz cechę instytucji samorządowych, gdzie obywatele współuczestniczą w funkcjonowaniu instytucji samorządowych³².

W literaturze przedmiotu wskazano, że w związku z zasadami pomocniczości i decentralizacji istotną część funkcji państwa wykonuje samorząd terytorialny³³, zaś o rzeczywistym zakresie władztwa samorządowego decydują trzy subreguły, zasady samorządności terytorialnej: samodzielność³⁴, decentralizacja władzy publicznej³⁵ oraz subsydiarność, określona w preambule Konstytucji RP³⁶. Zasady decentralizacji i pomocniczości są fundamentem na którym została ukształtowana obecna struktura zadań z zakresu administracji świadczącej³⁷. Z. Duniewska wskazuje, że zasada proporcjonalności stanowi zabezpieczenie ochrony jednostki, a równocześnie ogranicza

²⁹ H. Izdebski, *Prawo do samorządu - prawo obywateli i prawo mieszkańców*, „Samorząd Terytorialny”, 10/2018, s. 15.

³⁰ I. Lipowicz, 3.1.2. *Pomocniczość w zarządzaniu lokalnym Europy – uzasadnienie teoretyczne* [w:] *Samorząd terytorialny XXI wieku*, Warszawa 2019, LEX/el. dostęp z dnia 01.08.2024 r.

³¹ M. Kulesza, L. Węgrzyn, *Vademecum skutecznego działania...*, op. cit., s. 104.

³² H. Izdebski, *Konstytucyjny model samorządu...*, op. cit., s. 285.

³³ J. Izdebski, *Koncepcja misji administracji publicznej w nauce prawa administracyjnego*, Lublin 2012, s. 141.

³⁴ Art. 165 ust. 2 Konstytucji RP.

³⁵ Art. 15 ust. 1 Konstytucji RP.

³⁶ A. Chorążewska, *Restytucja samorządu terytorialnego polską drogą do demokracji – refleksje o znaczeniu idei samorządności dla budowy demokratycznych struktur administracji publicznej* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie prawa Księga Jubileuszowa Profesora Czesława Martysza*, (red.) A. Matan, Warszawa 2022, s. 123.

³⁷ Czyt. szerzej: A. Barczewska-Dziobek, *Pomocniczość i decentralizacja jako podstawa systemu organizacyjnego usług społecznych*, „Ius Et Administratio”, 2/2023, s. 6.

samowładztwo władz publicznych³⁸. Formą decentralizacji władzy publicznej w państwie jest samorząd terytorialny, który jest skutecznym narzędziem wykonywania zadań publicznych, jak również zaspokajania potrzeb wspólnoty. Gmina jest podstawową i zasadniczą jednostką samorządu terytorialnego³⁹.

Obecnie w literaturze można odnaleźć poglądy, że sektor publiczny zyskuje nowe oblicze-organizacji nastawionej na efektywność (sprawność) działania, kierowanej przez menedżerów korzystających z całego aparatu technik zarządzania, obejmujących np. zarządzanie zasobami ludzkimi, zarządzanie jakością, zarządzanie strategiczne, zarządzanie zmianą itp. Dobre rządy – w skali ogólnopaństwowej, regionalnej i lokalnej – we wszystkich jego strukturach jest podstawą, rdzeniem, a zarazem przymiotem sprawnego państwa⁴⁰.

Powyższe tezy znajdują potwierdzenie w Światowej Deklaracji Samorządu Lokalnego⁴¹, jak i Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego⁴². Art. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego stanowi, że przez samorząd lokalny rozumie się prawo i rzeczywistą zdolność wspólnot lokalnych do regulowania i zarządzania, w ramach prawa, na ich własną odpowiedzialność i na rzecz ich ludności, istotną częścią spraw publicznych. Z kolei Światowa Deklaracja Samorządu Lokalnego zawiera regulacje prawne, zgodnie z którymi samorząd lokalny oznacza prawo i powinność władz do regulowania i zarządzania sprawami publicznymi dla dobra społeczności lokalnej. Współcześnie podkreśla się, że

³⁸ Z. Duniewska, *Zasada proporcjonalności w działaniach administracji publicznej w demokratycznym państwie prawa – kilka refleksji* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie ...*, op. cit., s. 180.

³⁹ J. Blicharz, L. Zacharko, *Idea good governance w administracji publicznej - kilka refleksji*, „Opolskie Studia Administracyjno-Prawne”, XVI/1(2)/2018, s. 66

⁴⁰ Z. Duniewska, *Administracja publiczna w sprawnym państwie rządzonym dobrym prawem – wyzwanie i rzeczywistość* [w:] *Administracja publiczna- aktualne wyzwania*, (red.) L. Zacharko, A. Matan, D. Gregorczyk, Katowice 2015, s. 92.

⁴¹ Światowa Deklaracja Samorządu Lokalnego została uchwalona na 27 Kongresie Międzynarodowego Związku Władz Lokalnych w dniach 22-26 września 1985 r. w Rio de Janeiro. Tekst w języku polskim opublikowano we wkładce do dwutygodnika „Gospodarka–Administracja Państwowa” z października 1988 r.

⁴² Europejska Karta Samorządu Lokalnego, przed sprostowaniem tytułu była podawana jako Europejska Karta Samorządu Terytorialnego. Została uchwalona dnia 15 października 1985 r. w Strasburgu, a ratyfikowana przez Polskę w dniu 22.11.1993 r. i weszła w życie 1.03.1994 r., Dz. U. z 1994 r., nr 124, poz. 607. Oświadczenie rządowe z 14.07.1994 r. w sprawie ratyfikacji EKSL opublikowane zostało w Dz.U. Nr 124, poz. 608.

samorząd terytorialny przez uregulowanie go w konstytucjach i ustawodawstwach krajowych staje się jedną z podstawowych instytucji ustrojowo-prawnych współczesnego państwa⁴³. Ponadto zauważalne jest powszechne dążenie do rozwoju, w tym rozwoju lokalnego. Idea lokalności (lokalizm) od lat staje się głównym problemem działań na rzecz postępu i rozwoju. W związku z tym daje się zauważyć rozliczne wysiłki teorii i praktyki na rzecz demokracji lokalnej oraz swoisty wyścig społeczeństw do nowoczesności, sprawności i efektywności w niemal każdym najdrobniejszym elemencie ich systemu społecznego, politycznego i ekonomicznego⁴⁴.

Misją administracji publicznej, w tym administracji samorządowej jest zaspokajanie zbiorowych i indywidualnych potrzeb mieszkańców, poprzez legalne, ciągłe i systematyczne wykonywanie działań, które służą realizacji celów i zadań⁴⁵. Samorząd lokalny zobowiązany jest zaspokajać zbiorowe potrzeby wspólnot samorządowych m.in. poprzez dostarczanie usług publicznych w wielu dziedzinach, zarządzanie majątkiem publicznym, ponoszenie odpowiedzialności za stan porządku publicznego, czy bezpieczeństwa zbiorowego⁴⁶.

W systemie samorządu terytorialnego gmina jest podstawową jednostką zasadniczego podziału terytorialnego w Polsce, a jej ustrój uregulowany został w Konstytucji RP oraz ustawie o samorządzie gminnym⁴⁷. Pełni ona podstawową rolę w zaspokajaniu potrzeb mieszkańców, a do jej zakresu działania należy większość spraw publicznych o znaczeniu lokalnym. Z kolei powiat zajmuje się sprawami lokalnymi o charakterze ponadgminnym. Zarówno gmina, jak i powiat realizują większość powszechnych spraw administracyjnych i świadczeń publicznych, mających kluczowe znaczenie dla ich mieszkańców⁴⁸. W literaturze przedmiotu zwrócono również uwagę, że w koncepcji „samorządu terytorialnego” podstawową rolę pełni gmina, jako odrębny

⁴³ B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny. Zagadnienia ustrojowe*, Zakamycze 1999, s. 15.

⁴⁴ A. Piekara, *Samorząd terytorialny, istota społeczna i prawna, uwarunkowania i funkcje* [w:] *Samorząd terytorialny. Zagadnienia prawne i administracyjne*, (red.) A. Piekara, Z. Niewiadomski, Warszawa 1998, s. 17.

⁴⁵ A. Mituś, *Cel w administracji publicznej i prawie administracyjnym. Studium teoretycznoprawne*, Warszawa 2018, s. 280.

⁴⁶ M. Kulesza, [w:] M. Kulesza, L. Węgrzyn, *Vademecum skutecznego działania ...*, op. cit., s. 33.

⁴⁷ Art. 164 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 z późn. zm.).

⁴⁸ M. Kulesza, [w:] M. Kulesza, L. Węgrzyn, *Vademecum skutecznego działania ...*, op. cit., s. 33.

podmiot praw i obowiązków zarówno o charakterze majątkowym, jak o charakterze publicznoprawnym. M. Kulesza przedstawia stanowisko, że gmina nie może być traktowana jedynie jako jednostka terytorialna, lecz odrębna korporacja terytorialna postrzegana jako związek mieszkańców danego obszaru⁴⁹.

W art. 166 Konstytucji RP została zawarta zasada, że zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej są wykonywane przez jednostkę samorządu terytorialnego jako zadania własne. Jeżeli wynika to z uzasadnionych potrzeb państwa, ustawa może zlecić jednostkom samorządu terytorialnego wykonywanie innych zadań publicznych. Ustawa określa tryb przekazywania i sposób wykonywania zadań zleconych. Klauzula generalna „zaspokajanie potrzeb wspólnot samorządowych” posiada rangę konstytucyjną, będącą wyznacznikiem zadań JST⁵⁰.

Zadaniami własnymi gmin są wszystkie sprawy tej wspólnoty, które w drodze ustawy nie zostały przeniesione na inne podmioty, gdyż tylko w formie ustawy ich zakres może być modyfikowany⁵¹. Jak zostało podkreślone w literaturze, gmina jest odrębnym od państwa podmiotem prawa publicznego, a ponadto została utworzona w celu wykonywania zadań państwa na zasadzie decentralizacji administracji publicznej. Prawno-organizacyjne wyodrębnienie samorządu terytorialnego umożliwia realizowanie interesu lokalnego przez członków społeczności samorządowej⁵². Szczególna pozycja samorządu terytorialnego wynika z jego wyjątkowo długiej historii, jeżeli spojrzymy na rozwój samorządu w ujęciu chronologicznym.

Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.s.g gmina posiada osobowość prawną, co związane jest z faktem, że wykonuje ona zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Podstawowym aktem prawnym określającym ustrój gminy jest statut, zgodnie z art. 3 ust. 1 u.s.g.⁵³.

⁴⁹ M. Kulesza, *Niektóre zagadnienia prawne* ..., op. cit., s.23.

⁵⁰ D. Wacinkiewicz, *Podmiotowość samorządu terytorialnego a samorządowy system organizacyjny zaspokajania potrzeb wspólnot samorządowych* [w:] *Podmiotowość samorządu terytorialnego a zakres jego zadań i kompetencji*, (red.) K. Małysa-Sulińska, M. Stec, Warszawa 2020, s. 19.

⁵¹ B. Dolnicki, *Cele i zadania administracji samorządowej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2019, s. 127.

⁵² A. Wierzbica, A. Marekvia, R. Marchaj, *Jednostki samorządu terytorialnego* [w:] *Samorząd terytorialny w Polsce i Portugalii. Analiza prawno-porównawcza*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2015, s. 61.

⁵³ W literaturze zwraca się uwagę, że „nie ma sfery życia człowieka, w której nie byłaby obecna administracja publiczna wypełniając swoje zadania świadczące, planujące oraz ingerencje”. E. Knosala, *Zadania publiczne*,

M. Kulesza przedstawia stanowisko, że powstanie samorządu terytorialnego miało przyczynić się do lepszego zaspokojenia potrzeb społecznych, m.in. w sferze gospodarki komunalnej. Realizacja zadań w tym obszarze przez samorząd terytorialny i instytucje komunalne wpływa na realizację części polityki państwowej⁵⁴.

Obecnie w literaturze można odnaleźć poglądy, że współcześnie działalność administracji publicznej – zwłaszcza samorządu terytorialnego – bardzo daleko wykracza poza klasyczną sferę porządkowo-reglamentacyjną (imperium), koncentrując się szeroko na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb społecznych i zarządzaniu rozwojem, co w znacznym stopniu polega na stosowaniu działań niewładczych, z wykorzystaniem majątku publicznego (dominium)⁵⁵. B. Dolnicki podkreśla, że podstawowe zadanie władz usytuowanych najbliżej obywatela polega na zapewnieniu mieszkańcom powszechnych usług publicznych, konieczne jednak jest dopełnienie tych działań przez władzę publiczną obejmującą swym działaniem terytorium szersze, np. zasięg działania szkół średnich lub szpitali. Obszar oddziaływania instytucji oraz zasięg terytorialny zamieszkiwania odbiorców danych usług publicznych są przesłankami decydującymi o wytyczeniu granicy kompetencji pomiędzy gminami, a powiatami⁵⁶. Wykonywanie administracji publicznej jest obowiązkiem, który jest również uprawnieniem nałożonym na samorząd terytorialny przez państwo⁵⁷.

formy organizacyjno - prawne ich wykonywania i nowe pojęcia – zakres niektórych problemów do dyskusji nad koncepcją systemu prawa administracyjnego [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2007, s. 118; Jednym z zadań administracji samorządowej jest zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych. H. Izdebski wskazuje, że przepis art. 75 ust. 1 ustawy zasadniczej gwarantuje każdemu, nie tylko obywatelowi prawo zaspokojenia na społecznie uznanym poziomie potrzeb mieszkaniowych jego, jego rodziny i jego gospodarstwa domowego. H. Izdebski, *Konstytucyjny obowiązek władz publicznych prowadzenia polityki sprzyjającej zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli - miejsce i rola gminy*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2022, s. 180.

⁵⁴ M. Kulesza, *Zagrożenia reformy (w sprawie zadań i kompetencji samorządu terytorialnego)*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/ 2023, s. 33.

⁵⁵ M. Kulesza, *O tym, ile jest decentralizacji w centralizacji, a także o osobliwych nawykach uczonych administratywistów*, „Samorząd Terytorialny”, 12/2009, s. 7.

⁵⁶ B. Dolnicki, *Zadania samorządu terytorialnego* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie...*, op. cit., s. 169.

⁵⁷ E. Ura, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 242.

Aktem prawnym regulującym zagadnienia ustrojowe dotyczące powiatu jest ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym⁵⁸. Przepisy prawa, które konkretyzują tę ustawę ustrojową i dostosowują ją do potrzeb konkretnego powiatu, są zawarte w statucie powiatu, uchwalanym przez organ stanowiący powiatu, którym jest rada powiatu. Będąc aktem prawa miejscowego, postanowienia statutu mają walor prawa powszechnie obowiązującego na obszarze konkretnego powiatu. Zadania powiatu mają charakter uzupełniający wobec zadań publicznych wykonywanych przez gminy⁵⁹. Do zadań powiatu nierealizowanych w żadnym zakresie na poziomie gminy należy w szczególności wspieranie osób niepełnosprawnych, zadania dotyczące geodezji, kartografii i katastru, administracji architektoniczno-budowlanej, przeciwdziałania bezrobociu oraz aktywizacji lokalnego rynku pracy, ochrony praw konsumenta i inne⁶⁰.

Całość struktury samorządu terytorialnego w Polsce dopełnia samorząd województwa. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa⁶¹, województwo samorządowe jest korporacją terenową składającą się z wszystkich jego mieszkańców. Przynależność do tej korporacji wynika *ex lege*. Podmiot samorządu województwa został uznany jako element struktury zdecentralizowanej, wydzielony z całości administracji państwowej i określony w ustawie jako "regionalna wspólnota samorządowa"⁶².

Warto w tym miejscu odwołać się do rozważań B. Dolnickiego, który uznaje, że wprowadzenie dodatkowych dwóch poziomów samorządu terytorialnego: powiatowego i wojewódzkiego, dopełniło istniejący dotychczas system samorządu. Zdaniem Autora poziomy te nie są wyposażone w uprawnienia nadrzędne i nadzorcze ani wobec siebie, ani wobec gmin, a co więcej realizują całkowicie odmienne zadania. O ile zadaniem gminy jest zaspokajanie potrzeb wspólnoty na stosunkowo niewielkim obszarze, to zadaniem powiatu i województwa jest realizacja zadań publicznych na obszarach znacznie większych⁶³. Pomiędzy JST nie zachodzi podporządkowanie hierarchiczne, skutkujące tym, że samorząd

⁵⁸ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t. j. Dz. U. z 2024 r., poz. 107 z późn. zm.).

⁵⁹ A. Wierzbica, A. Marekvia, R. Marchaj, *Koncepcja powiatu* [w:] *Samorząd terytorialny w Polsce ...*, op. cit.

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa. (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 581).

⁶² B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny*, Warszawa 2012, s. 156.

⁶³ B. Dolnicki, *Cele i zadania administracji samorządowej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 131.

województwa nie ma żadnych kompetencji władczych w stosunku do gmin oraz powiatów, z kolei powiat nie ma uprawnień władczych w stosunku do gmin⁶⁴.

W konkluzji powyższego nasuwa się stwierdzenie, że zróżnicowane zadania przypisywane kolejnym stopniom samorządu terytorialnego nie mają wpływu na model funkcjonowania audytu w JST. Model ten jest określony ustawowo. W mojej ocenie różnorodność tych zadań może wpływać na każdorazowy wybór obszaru, który będzie przedmiotem zadania zapewniającego. Jednakże, wybór obszaru będącego przedmiotem zadania zapewniającego uzależniony jest od dokonywanej analizy ryzyka, która wskaże, które zadania mają być wykonane priorytetowo, co powoduje, że inne będą kluczowe obszary ryzyka w gminie wiejskiej, inne w dużym mieście, a jeszcze inne w powiecie prowadzącym szpital. W urzędach administracji samorządowej najczęściej wykonywane są audyty w obszarach finansowym, informatycznym, zamówień publicznych czy coraz częściej kadrowo-organizacyjnym. Według mnie, pomimo tego, iż te obszary mają kluczowe znaczenie dla każdej jednostki, to audyt procesu wydawania decyzji administracyjnych powinien być według mnie realizowany w każdej jednostce w której sprawy administracyjne kończą się wydaniem indywidualnego rozstrzygnięcia w formie decyzji administracyjnej, gdyż narzędzie to może wpływać na legalne, terminowe oraz skuteczne wykonywanie zadań przez te jednostki. W związku z powyższym, zagadnienia omawiane w niniejszej dysertacji stanowią wspólne podłoże zarówno dla gminy, powiatu, jak i województwa, w związku z czym nie było potrzeby omawiania tych regulacji oddzielnie dla każdego szczebla administracji samorządowej.

Audytorzy opracowują plan audytu wewnętrznego na podstawie analizy ryzyka, czyli właśnie analizy m.in. rodzaju i wagi zadań realizowanych przez jednostkę.

Audyt wewnętrzny może odgrywać kluczową rolę w zakresie doskonalenia zarządzania JST, a efektywnie przeprowadzony wpływa na nową jakość zarządzania.

W literaturze przedmiotu zostało zaakcentowane, że samorząd terytorialny funkcjonuje jako ważny element demokratycznego państwa prawnego. Jego rola zmienia się wraz z ewolucją potrzeb społecznych, zmianą pozycji społecznej i prawnej mieszkańców w sytuacji nowych zagrożeń zdrowotnych, demograficznych czy technologicznych. Rozwiązaniem powyższych problemów samorządu terytorialnego może stać się modernizacja zadań samorządu, zwłaszcza gminnego i powiatowego, jak również

⁶⁴ E. Ura, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 244.

wspieranie innowacji⁶⁵. Innowacja odgrywa kluczową rolę w globalnym świecie, co sprawia, że zaistniała konieczność dokonania weryfikacji dotychczasowych metod zarządzania w administracji samorządowej w celu dokonania innowacyjności, która przyczyni się do rozwoju lokalnego⁶⁶. Innowacje są jedną z metod, które organizacje publiczne wykorzystują, aby osiągnąć założone cele⁶⁷. Wprowadzanie innowacyjności wymagane jest przede wszystkim przez obywatela – klienta, który oczekuje „coraz wyższego poziomu usług ze strony urzędów publicznych, które stale wprowadzają innowacje oraz nieustannie poprawiają jakość”⁶⁸. Audyt wewnętrzny może być próbą poszukiwania tych innowacji, które mają stanowić rozwiązanie pojawiających się w funkcjonowaniu administracji samorządowej błędów i uchybień. Podejmowanie działań innowacyjnych może być wyrazem walki z dysfunkcją pojawiającą się w strukturach administracji lokalnej. Nigdy nie zostanie osiągnięty stan, w którym nie będzie żadnych uchybień w działalności organów JST, jednakże z pomocą narzędzia, jakim jest audyt wewnętrzny można ograniczyć je do minimum. Ponadto, audyt wewnętrzny musi śledzić aktualne trendy oraz zmiany w otaczającej nas rzeczywistości. W chwili obecnej samorząd terytorialny stoi przed dużymi wyzwaniami związanymi m. in. z wdrożeniem e-administracji oraz zapewnieniem odpowiedniego poziom bezpieczeństwa danych obywateli wykorzystywanych w administracji samorządowej.

Przedmiotem badań specjalistów z zakresu administracji publicznej jest wpływ nowego zarządzania publicznego m.in. na audyt wewnętrzny i ocenę działalności administracji⁶⁹. Audyt wewnętrzny wpisuje się w koncepcję nowego zarządzania publicznego, jako narzędzie wspierające kierowników JST w ich zarządzaniu. Jednakże, jak słusznie zauważają M. Ćwiklicki oraz M. Golanko, trudno jest przekonać osoby odpowiadające za funkcjonowanie instytucji publicznych w Polsce do rozumienia audytu wewnętrznego w sensie możliwości wykorzystania wielu instrumentów z zakresu NPM,

⁶⁵ I. Lipowicz, *Nowa rola samorządu ...*, op. cit., s. 22.

⁶⁶ J. Blicharz, L. Zacharko, *Przyszłość samorządu terytorialnego w dobie globalizacji*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji”, Tom 125, Wrocław 2021, s. 165.

⁶⁷ A. P. Wiatrak, *Innowacyjność w zarządzaniu przedmiotem publicznym* [w:] Kancelaria Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, *Koncepcje i instrumenty zarządzania w administracji publicznej*, (red.) A. Gołębiowska, P. B. Zientarski, Warszawa 2017, s. 234.

⁶⁸ L. Zacharko, *Refleksje Katowickiej Szkoły Administratywistów* [w:] *Założenia nauki administracji*, (red.) J. Smarż, S. Fundowicz, P. Śwital, Warszawa 2024, s. 125.

⁶⁹ M. Zawicki, *Nowe zarządzanie publiczne*, Warszawa 2011, s. 3.

ponieważ niezrozumienie istoty pojęcia doprowadza do chaosu, skutkującego wieloma interpretacjami i dowolnością w samej realizacji⁷⁰. Uzasadnieniem wprowadzenia zarządzania publicznego do jednostek administracji publicznej w miejsce tradycyjnie pojmowanej nauki administracji jest twierdzenie, że instytucje sektora publicznego powinny być zarządzane na zasadach stosowanych w sektorze prywatnym⁷¹.

Zarządzanie publiczne obejmuje ciąg skomplikowanych działań, które są ukierunkowane na osiągnięcie celów istotnych dla funkcjonowania całego społeczeństwa⁷². Administracja publiczna, powinna dostosowywać się do zmieniającego się otoczenia, wykazując się aktywnością, przejawiającą się w gotowości kadry kierowniczej/urzędników do podejmowania działań na rzecz rozmaitych inicjatyw ukierunkowanych na dobro obywateli⁷³. Działania te sprzyjają budowaniu administracji samorządowej, która będzie przyjazna dla obywateli, a przez to nastąpi budowanie zaufania do tej administracji.

Warto w tym miejscu odwołać się do rozważań M. Kuleszy i D. Sześciło, którzy zwracają uwagę że „sektor publiczny zyskuje nowe oblicze – organizacji nastawionej na efektywność (sprawność) działania, kierowanej przez menedżerów korzystających z całego aparatu technik zarządzania, obejmujących np. zarządzanie zasobami ludzkimi, zarządzanie jakością, zarządzanie strategiczne, zarządzanie zmianą itp.”⁷⁴.

W Polsce terminowi *management* nadaje się na ogół znaczenie czynnościowe i tłumaczy jako zarządzanie (ew. kierowanie), co niestety nie zawsze jest zasadne. Według J. Supernata wskazuje, że w krajach anglosaskich termin *management* jest używany co najmniej równie często w sensie rzeczowym/podmiotowym i oznacza wówczas grupę ludzi (kierowników) zarządzających (kierujących) organizacją. Stąd polskim zamiennikiem

⁷⁰ M. Ćwiklicki, M. Golanko, *Rola kontroli zarządczej z perspektywy New Public Management*, https://www.academia.edu/3843798/Rola_kontroli_zarz%C4%85dczej_z_perspektywy_New_Public_Management, s. 12, dostęp z dnia 13.11.2023 r.

⁷¹ M. Kulesza, D. Sześciło, *Polityka administracyjna i zarządzanie publiczne*, Warszawa 2013, s. 20.

⁷² M. Marks-Krzyszkowska, *Zarządzanie publiczne – istota i wybrane koncepcje*, „Acta Universitatis Lodzensis Folia Sociologica”, 56/2016, s. 47.

⁷³ M. Leszczyński, M. Wojakowska, *Efektywność i wiarygodność administracji w kontekście partycypacyjnego modelu zarządzania*, [w:] Kancelaria Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, *Koncepcje i instrumenty zarządzania w administracji publicznej*, op. cit., s. 141.

⁷⁴ M. Kulesza, D. Sześciło, *Polityka administracyjna...*, op. cit., s. 20.

pojęcia *management* powinien być w ogólnym przypadku termin kierownictwo, a to z racji jego podwójnego (czynnościowego i rzeczowego) znaczenia⁷⁵.

W literaturze przedmiotu zostało wskazane, że o zarządzaniu można mówić, gdy spełnione są jednocześnie następujące warunki: działalność jest skierowana na osiągnięcie celów, łączy się z występowaniem grup ludzi (rozumianych jako podmioty zarządzania), ma miejsce w organizacji, w której występuje organ kierowniczy, który ma wpływ na ten proces i dysponuje uprawnieniami do dysponowania wykorzystywanymi zasobami⁷⁶.

Państwo jest ważnym podmiotem zarządzania, charakteryzującym się przymiotem władzy oraz podejmującym decyzje na rzecz swoich obywateli. Cechą szczególną państwa jest posiadanie uporządkowanego zbioru norm i reguł, które wyznaczają m.in. zasady zarządzania oraz system organów władzy publicznej. W poszczególnych krajach obywatele decydują o ważnych dla państwa sprawach w różny sposób, jak również różny jest podział władzy i formy jej sprawowania. M. Marks-Krzyszkowska wskazuje, że elementy te tworzą model zarządzania publicznego, który zależnie od celu i różnorodnych czynników może ulegać przeobrażeniu o charakterze autorytarnym lub demokratycznym⁷⁷. Dobre praktyki przejrzystości i mechanizmy demokracji stosowane w samorządzie terytorialnym przedkładają się na standard funkcjonowania państwa jako całości, wzmacniając efektywność administracji publicznej oraz budując zaufanie obywateli do organów administracji samorządowej.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na pogląd wyrażony przez J. Izdebskiego, że „administracja publiczna jest w swej strukturze oraz działaniu złożona i wieloaspektowa”⁷⁸. Stąd też koncepcje powstałe na gruncie nauk o zarządzaniu stanowią uzupełnienie istniejących mechanizmów funkcjonowania sfery publicznej. Powyższe powoduje, że działania naprawcze oraz usprawniające w administracji muszą być podejmowane wielotorowo i wielopłaszczyznowo⁷⁹. Zarządzanie publiczne również charakteryzuje się wieloaspektowością oraz interdyscyplinarnością. Złożone systemy organizacji publicznych uwarunkowane są czynnikami ekonomicznymi,

⁷⁵ J. Supernat, *Management. Tezaurus Kierownictwa*, Kolonia Ltd 2000, s. 287.

⁷⁶ S. Sudół, *Nauki o zarządzaniu. Podstawowe problemy, kontrowersje i propozycje*, Warszawa 2012, s. 30.

⁷⁷ M. Marks-Krzyszkowska, *Zarządzanie publiczne...*, op. cit., s. 38.

⁷⁸ J. Izdebski, *Związki nauki prawa administracyjnego z naukami o zarządzaniu*, „Administracja. Roczniki Nauk Prawnych”, 4/2015, s. 178.

⁷⁹ R. Kusiak-Winter, *Performance Management w administracji publicznej - uwarunkowania, dylematy, wyzwania*, „Samorząd Terytorialny”, 10/2013, s. 60.

psychospołecznymi i kulturowymi, politycznymi i prawnymi, technicznymi i ekologicznymi oraz innymi, a ich badanie wymaga wieloaspektowej i wielowątkowej analizy i korzystania z rozwiązań przyjętych w dorobku innych dyscyplin naukowych⁸⁰. W zarządzaniu administracją samorządową kluczowe jest korzystanie z dorobku wielu nauk, tj. nauki o polityce, ekonomii, prawa administracyjnego, administracji publicznej, czy teorii organizacji⁸¹. Warto w tym miejscu odwołać się do rozważań J. Izdebskiego, który przedstawia stanowisko, że współpraca nauki i zarządzania publicznego jest nieodzowna. Autor słusznie zauważa, że organizacja i działalność administracji publicznej są kształtowane przez porządek normatywny, który jest uregulowany prawem administracyjnym. W obszarze realizacji zadań, procesów, które są przedmiotem działalności administracji publicznej, zagadnienia obejmujące organizację i funkcjonowanie administracji publicznej obejmują istotne kwestie, które podlegają analizie za pomocą metod wypracowanych w ramach nauk o zarządzaniu, zwłaszcza ich subdyscypliny zarządzanie publiczne⁸².

W mojej ocenie, w związku z wielością obszarów działania administracji samorządowej: prawnego, zarządzania, socjologicznego, prakseologicznego czy etycznego, administracja samorządowa zmuszona jest do poszukiwania coraz to nowych rozwiązań, gdyż te dotychczas obowiązujące okazują się niewystarczające. Niniejsza praca ukazuje w głównej mierze płaszczyzny wzajemnego przenikania sfery prawnej ze sferą zarządzania, jednakże, z uwagi na złożony status prawny samorządu terytorialnego nie sposób pominąć również pozostałych płaszczyzn działania tej administracji. Sfery te są ze sobą ściśle powiązane i nie można ich analizować w separacji, a co więcej tylko ich wspólne rozpatrywanie pozwoli uchwycić sedno i złożoność funkcjonowania samorządu terytorialnego.

Na przestrzeni lat, w polskiej administracji samorządowej możemy zaobserwować kilka zauważalnych tendencji i nurtów, mających na celu poprawę zarządzania administracją publiczną. Tematyka ta niesie za sobą niezwykle bogactwo treści, stąd zaprezentowane tutaj rozwiązania należy traktować jako głos w dyskusji. Analizie poddano m.in. *new public management* oraz *governance*, w celu ukazania wpływu tych nurtów

⁸⁰ B. Kożuch, *Innowacyjność w zarządzaniu publicznym* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance* ..., op. cit., s. 34.

⁸¹ Ibidem, s. 37.

⁸² J. Izdebski, *Związki nauki prawa* ..., op. cit., s. 183.

zarządzania na rozwój audytu wewnętrznego, a w konsekwencji jego wpływu na funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego, w których jest on prowadzony.

W dalszej analizie będzie wykorzystany szeroko rozpowszechniony w literaturze podział, zgodnie z którym w ewolucji zarządzania w podmiotach sektora publicznego wyróżnia się cztery etapy: 1) państwo prawne (*Rechtsstaat*), 2) tradycyjna administracja publiczna (*Public Administration*), 3) menedżerskie zarządzanie publiczne (w tym *New Public Management*) oraz partycypacyjne zarządzanie publiczne (*Public Governance*)⁸³.

Zanim przejdę do omawiania zagadnień szczegółowych, w tym miejscu uwagę należy zwrócić uwagę, że na przemiany w zarządzaniu publicznym w administracji samorządowej miały fundamentalny wpływ modele organizacji publicznej wykreowane przez H. Fayola oraz M. Webera.

H. Fayol, jako jeden z prekursorów administracyjnej szkoły zarządzania wskazał tzw. funkcję administracyjną dotyczącą personelu, podziału władzy, dyscypliny, jakości wydawania poleceń, jedności kierownictwa, centralizacji, hierarchii, stabilizacji personelu oraz inicjatywy⁸⁴. Zarówno Fayol, jak i Weber dostrzegli, że kontrolowanie jest niezbędnym elementem zarządzania.

Podstawowe fundamenty tradycyjnego zarządzania publicznego, które nazywane jest również zarządzaniem biurokratycznym lub administrowaniem publicznym zostały sformułowane przez M. Webera w odpowiedzi na ułomności administracji publicznej i konieczność zwiększenia efektywności jej działania⁸⁵. Jak wskazano w literaturze przedmiotu, model weberowski nie gwarantował merytokracji, czyli władzy fachowców. Podstawową wadą tego modelu było skupienie na procedurze, a nie na jej wynikach, a co więcej rozrastała się struktura administracji państwowej, w której dominował nepotyzm, klientelizm oraz korupcja. Wszystkie te czynniki, połączone ze sformalizowaną hierarchicznością prowadziły to do zmniejszenia elastyczności struktur administracyjnych i ich małej efektywności⁸⁶. M. Weber podkreślał w sposób stanowczy znaczenie hierarchicznego sposobu zarządzania publicznego i podejmowania decyzji

⁸³ Por. H. Izdebski, *Introduction to Public Administration and Administrative Law*, Warszawa 2006; H. Izdebski, *Od administracji publicznej do public governance*, „Zarządzanie Publiczne”, 1/2007, s. 7-19; J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, Warszawa 2008, s. 23-24; J. Hausner, *W kierunku zarządzania interaktywnego* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne ...*, op. cit., s. 93-94.

⁸⁴ M. Marks-Krzyszkowska, *Zarządzanie publiczne ...*, op. cit., s. 42.

⁸⁵ K. Kłosowska -Lasek, *Procesy kierowania w administracji publicznej*, Rzeszów 2018, s. 58.

⁸⁶ J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, op. cit., s. 16.

administracyjnych. Ponadto w sposób negatywny oceniał formy zarządzania opierające się na zasadzie partycypacji obywateli oraz ich współudziale w życiu publicznym⁸⁷. W modelu weberowskim, podstawą podjęcia decyzji administracyjnej przez urzędnika były jedynie obowiązujące przepisy prawa. Według tej koncepcji, brak luzu decyzyjnego spełniał ideał, który wykluczał element woli, czy osobistego stanowiska urzędnika⁸⁸.

W tym miejscu warto się jeszcze odwołać do stanowiska J. Hausnera, który zwraca uwagę, że poszukiwania nowoczesnych rozwiązań w zakresie administracji publicznej koncentrują się wokół negowania modelu biurokratycznej administracji zaproponowanej przez Webera, racjonalnej proceduralnie administracji publicznej i zastępowania go przez model menedżerskiego zarządzania publicznego. Autor zwraca również uwagę, że proponowany model menedżerski nie jest całkowitym zaprzeczeniem modelu „idealnej biurokracji”, gdyż takie elementy jak kompetentny personel, uporządkowany system wynagradzania i awansu, cykliczne szkolenia kadr, czy też systemy oceny wyników działania kadr pozostają w nim zachowane⁸⁹. Jednym z elementów modelu Weberowskiego w polskim systemie administracyjnym jest hierarchiczność, która dostrzegalna jest głównie w ramach administracji rządowej. Nieco inaczej sytuacja przedstawia się w samorządzie terytorialnym, gdzie gminy, powiaty, województwa oraz ich organy nie są podległe hierarchicznie organom administracji rządowej. Podlegają kontroli i nadzorowi tych organów w granicach określonych prawem⁹⁰.

Współczesna formalizacja działań administracji publicznej to również kluczowy element koncepcji Weberowskiej, który przejawia się w polskiej administracji w postaci uregulowania postępowania przed tymi organami w postaci przepisów KPA, jak i rozbudowanego katalogu przepisów regulujących postępowania szczególne. W sferze wewnętrznej działania administracji formalizm ten przejawia się regulacjach funkcjonowania tej administracji w formie statutów urzędów, regulaminów pracy, czy instrukcji kancelaryjnych⁹¹. Audyt wewnętrzny ma za zadanie dokonać przeglądu i oceny obowiązujących procedur, wskazać ryzyka występujące w funkcjonowaniu jednostki, aby

⁸⁷ T. Barankiewicz, *Europeizacja polskiego prawa publicznego na tle procesu identyfikacji i kształtowania się wspólnych wartości w europejskiej kulturze prawnej* [w:] *Europeizacja prawa administracyjnego i administracji publicznej*, (red.) E. Wójcicka, B. Przywora, Częstochowa 2016, s. 21.

⁸⁸ Ibidem, s. 22.

⁸⁹ J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, op. cit., s. 23.

⁹⁰ M. Kulesza, D. Sześciło, *Polityka administracyjna ...*, op. cit., s. 54.

⁹¹ Ibidem, s. 55.

następnie wójt (burmistrz, czy prezydent miasta) mógł dokonać zmian adekwatnych do specyfiki jednostki. Wytyczenie przejrzystej ścieżki postępowania w poszczególnych obszarach jej działalności przyczyni się do zapewnienia jej prawidłowego funkcjonowania w określonych obszarach. Ważne jest aby procedury przyjęte w konkretnej jednostce były na bieżąco aktualizowane i stosowane, a nie stworzone jedynie „na papierze”.

W modelu biurokratycznym M. Webera zarówno pracownicy administracji, jak również petenci zostali odpersonalizowani i przekształceni w „strony” i „sprawy”. Podejście to miało zapewnić efektywność działania tej administracji⁹². Można stwierdzić, że obraz urzędnika w świadomości obywateli, ukształtowanego przez Webera istnieje do dzisiaj. Stan ten się nieco zmienił się po wejściu Polski do Unii Europejskiej i otwarciu na „klienta administracji samorządowej”. Inne przejawy koncepcji weberowskiej funkcjonujące do dziś to informatyzacja administracji publicznej, czy etyka działalności administracji samorządowej.

W latach 80. stworzono koncepcję Nowego Zarządzania Publicznego (*New Public Management*) oraz Nowej Administracji Publicznej (*New Public Administration*). Jak słusznie zauważa H. Krynicka, głównym czynnikiem usprawniającym działania administracji jest jej modernizacja, ponieważ dotychczasowe narzędzia polityki stają się we współczesnym świecie nieskuteczne. Stan ten powoduje, że tradycyjny model biurokratyczny, został w większości krajów europejskich, zakwestionowany i zastąpiony NPM⁹³. Z kolei P. Modzelewski podkreśla, że to neoliberalizm i teoria racjonalnego wyboru wymusiły na politykach stworzenie programu reform nazwanego Nowym Zarządzaniem Publicznym. Koncepcja ta, powstała w Wielkiej Brytanii, na początku lat 80., podczas rządów sprawowanych przez Margaret Thatcher wywarła kluczowy wpływ na współczesny kształt usług publicznych na świecie i stanowiła inspirację dla wielu krajów OECD w reformowaniu administracji publicznej⁹⁴.

H. Izdebski przedstawia stanowisko, że zadaniem NPM było zbliżenie administracji publicznej do gospodarki rynkowej w celu zapewnienia jej sprawności w zakresie legalnego wykorzystania środków publicznych zmierzających do osiągnięcia

⁹² Ibidem, s. 51.

⁹³ H. Krynicka, *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, „Studia Lubuskie: Prace Instytutu Prawa i Administracji PWSZ w Sulechowie”, 2/2006, s. 193.

⁹⁴ P. Modzelewski, *System zarządzania jakością a skuteczność i efektywność administracji samorządowej*, Warszawa 2009, s. 24.

zamierzonych celów⁹⁵. Głównym postulatem NPM było „przeobrażenie systemu usług publicznych poprzez jego urynkowienie”⁹⁶. Fundamentalnym obszarem koncepcji NPM była organizacja procesu świadczenia usług publicznych⁹⁷, a kluczowy obszarem oddziaływania tej koncepcji była tzw. administracja świadcząca, czy prestacyjna⁹⁸. Sztandarowymi hasłami NPM stała się nie tylko radykalna krytyka biurokracji, ale także deregulacja, prywatyzacja czy menedżeryzacja administracji⁹⁹.

W koncepcji NPM w centrum zainteresowania był obywatel, korzystający z usług administracji publicznej. Według H. Izdebskiego w celu zapewnienia satysfakcji klienta administracji publicznej powinien być stosowany outsourcing administracyjny, czyli kontraktowanie z przedsiębiorcami lub organizacjami pozarządowymi, świadczeń z zakresu zadań publicznych, jak również, czy też quasi-kontraktowanie¹⁰⁰. Zarządzanie publiczne przywiązuje dużą uwagę do interakcji różnych organizacji w celu osiągnięcia wyższego poziomu pożądanym rezultatów¹⁰¹.

Przedmiotem badań w ramach koncepcji NPM było określenie zakresu zadań realizowanych przez państwo oraz sposobu organizacji administracji publicznej w celu znalezienia efektywnych metod zarządzania tą administracją¹⁰². Postulat decentralizacji również znajdował się w katalogu rozwiązań obowiązujących w ramach NPM, zgodnie z którym w działalności administracji publicznej rezultaty działania były podstawą rozliczalności jednostek administracji publicznej¹⁰³.

Celem audytu wewnętrznego jest dobre zarządzanie JST oraz skuteczne i efektywne realizowanie zadań publicznych. Audytor wewnętrzny poprzez realizowanie czynności zapewniających oraz czynności doradczych wspiera kierownika jednostki w realizowaniu

⁹⁵H. Izdebski, *Od administracji publicznej ...*, op. cit., s. 12.

⁹⁶ D. Sześciło, *Nowe Zarządzanie publiczne jako wzorzec transformacji systemu ochrony zdrowia w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem szpitalnictwa*, „Zdrowie Publiczne i Zarządzanie”, 12/2014, s. 135.

⁹⁷ M. Kulesza, D. Sześciło, *Polityka administracyjna...*, op. cit., s. 62.

⁹⁸ H. Izdebski, *Od administracji publicznej ...*, op. cit., s. 13.

⁹⁹ D. Sześciło, *Wprowadzenie [w:] Administracja i zarządzanie publiczne. Nauka o współczesnej administracji*, D. Sześciło, (red. naukowa), A. Mednis, M. Niziołek, J. Jakubek-Lalik, Warszawa 2014, s. 17.

¹⁰⁰ H. Izdebski, *Od administracji publicznej ...*, op. cit., s. 13.

¹⁰¹ T. Bovaird, E. Loeffler, *Understanding public management and governance [w:] Public management and governance*, (red.) T. Bovaird, E. Loeffler, Routledge 2024, London-New York, s. 41.

¹⁰² Por. H. Klages, E. Loeffler, *New public management in Germany: the implementation proces of the New Steering Model*, „International Review of Administrative Sciences”, vol. 64, 1/1998, s. 42.

¹⁰³ D. Sześciło, *Nowe Zarządzanie publiczne ...*, op. cit., s. 135.

tych celów. W koncepcji NPM podstawę dobrego zarządzania w sektorze publicznym stanowi właściwie funkcjonujący audyt wewnętrzny. Ta instytucja narzuca pewne normy, jej celem jest poprawa publicznego zarządzania przez wskazywanie problemów i wydawanie zaleceń¹⁰⁴. Ponadto zadaniem audytu wewnętrznego może być wskazanie zarówno dobrych praktyk w funkcjonowaniu podmiotu, jak również uwidocznienie ryzyk i nieprawidłowości. Zalecenia audytu wewnętrznego mają na celu eliminację tych zagrożeń oraz poprawę funkcjonowania jednostki we wskazanym obszarze. Podkreślić należy, że audyt jest jedynie narzędziem, a poprawa zarządzania w jednostce zależy wyłącznie od decyzji wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starosty, marszałka województwa czy też innych kierowników urzędów administracji samorządowej. W sytuacji niewypełnienia zaleceń sformułowanych podczas zadania audytowego, biorą oni na siebie odpowiedzialność za funkcjonowanie obszarów, w których występuje największe ryzyko.

E. Knosala wyodrębnia trzy cele szczegółowe NPM, a mianowicie: modernizacja państwa, administracji i rozwiązywanie problemu optymalizacji¹⁰⁵. Poszczególne elementy NPM cechuje zróżnicowana przydatność w zarządzaniu usługami samorządu terytorialnego. Do przyjęcia w sektorze samorządu terytorialnego nadaje się ogólna filozofia NPM, wyrażająca się w jego nastawieniu na osiągnięcie rezultatów oraz w przyjęciu podejścia strategicznego. Dzięki temu działalność jednostek samorządu terytorialnego staje się bardziej przejrzysta: będą znane cele ich działania i spodziewane efekty, a także koszty ich realizacji¹⁰⁶. Audyt wewnętrzny również jest nastawiony na osiągnięcie rezultatów. O. E. Hughes, badacz koncepcji NPM wskazał, że administrowanie oznacza wypełnianie instrukcji, natomiast zarządzanie to osiągnięcie rezultatów¹⁰⁷.

Warto w tym miejscu odwołać się jeszcze do rozważań C. Hood, który wskazuje główne postulaty NPM, tj. profesjonalne zarządzanie w sektorze publicznym oparte na technikach menadżerskich, stosowanie wyraźnych standardów i mierników wydajności, ocena rezultatów działania, dezagregacja jednostek sektora publicznego, wprowadzenie

¹⁰⁴ G. Gołębiowski, P. Russel, *Audyt i kontrola w koncepcji New Public Management – rozwiązania organizacyjne w administracji rządowej*, „Kontrola Państwowa”, 2/2013, s. 20.

¹⁰⁵ E. Knosala, *New public management a sprawność administracji samorządowej* [w:] *Sprawność działania administracji samorządowej*, (red.) E. Ura, Rzeszów 2006, s. 246.

¹⁰⁶ A. Zalewski, *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Warszawa 2007, s. 69.

¹⁰⁷ O. E. Hughes, *Public management and Administration. An Introduction*, Londyn 1994, s. 60.

konkurencji do sektora publicznego, stosowanie metod stosowanych w biznesie oraz nacisk na większą dyscyplinę i oszczędność w wykorzystaniu zasobów¹⁰⁸.

W literaturze podkreślane jest, że w nowym zarządzaniu publicznym kluczowe jest właściwe wyznaczanie celów i monitorowanie wyników, zarządzanie finansami (efektywność), określanie standardów usług, wykorzystywanie rozwiązań benchmarkingowych oraz nowoczesnego zarządzania zasobami ludzkimi¹⁰⁹. M. Zawicki wskazuje, że koncepcje Nowe Zarządzanie Publiczne oraz zarządzanie przez współzrządzenie choć są obecnie najpopularniejszymi teoriami zarządzania publicznego, nie są teoriami jedynymi. W wyniku praktycznego weryfikowania rozwiązań administracyjnych dochodzi do spadku poparcia względem niektórych z nich oraz wywołuje potrzebę opracowywania nowych koncepcji¹¹⁰.

We Francji reformy w latach 2000 XX w. przeprowadzono pod wpływem koncepcji NPM, zgodnie z którą działalność administracji publicznej winna się opierać na rozwiązaniach obowiązujących w sektorze prywatnym oraz jasnych zasadach i standardach dobrego rządzenia¹¹¹. Niektórzy teoretycy francuscy opierają możliwe sposoby w osiąganiu sprawności działania administracji na idei NPM. Ważnym dokumentem, który służył usprawnieniu administracji we Francji był Przegląd Polityk Publicznych (*Revision Generale des Politiques*). Założeniem programu było przyjęcie administracji jako przedsiębiorstwa, które ma pracowników, zasoby, cele, strategie i klientów¹¹².

Nieco inne podejście zostało zaprezentowane w literaturze, gdzie zostało wskazane, że „w istocie podejście NPM to fala przekształceń: od petenta do klienta; od sztywnych, hierarchicznych struktur do zarządzania procesami biegnącymi w poprzek tych struktur; od prymatu procedury do nastawienia na osiąganie rezultatu; od biernej roli władz publicznych

¹⁰⁸ C. Hood, *A Public Management for All Seasons?*, „Public Administration”, vol. 69, 1/1991, s. 4-5.

¹⁰⁹ H. Krynicka, *Koncepcja nowego zarządzania ...*, op. cit., str. 195; M. Mączyński, *Kontrola zarządcza – od New Public Management do governance* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 44.

¹¹⁰ M. Zawicki, *Nowe zarządzanie publiczne i zarządzanie przez współzrządzenie - zarys koncepcji zarządzania publicznego*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 598/2002, s. 44.

¹¹¹ Por. Alcouffe S., Boitier M., Rivière A., Villeségue-Dubus F., *Le contrôle de gestion dans le secteur public* [w:] *Contrôle de gestion sur mesure*, Paris 2013, s. 165 i nast.

¹¹² L. Zacharko, *Reformy administracji samorządowej we Francji* [w:] K. Płonka-Bielenin, T. Moll, (red.) L. Zacharko, *Model ustroju samorządu gminnego w wybranych krajach europejskich. Prawo samorządu terytorialnego w toku przemian*, Warszawa 2013, s. 44.

jako dostawcy usług do roli aktywnego gracza na quasi-rynkach usług i jeszcze wiele innych zmian, postulowanych i zrealizowanych, ale też takich, które do dziś pozostają tylko postulatami”¹¹³.

Obecnie w literaturze można odnaleźć poglądy że przedstawiając koncepcję NPM trzeba używać czasu przeszłego, pomimo tego, że wiele założeń tj. nacisk na elementy finansowe, kwantyfikacja w sferze zadań i efektów, outsourcing czy zarządzanie jakością są stosowane współcześnie¹¹⁴.

Stworzenie w administracji publicznej systemów zarządzania jakością również znajduje się w obszarze zainteresowań NPM¹¹⁵, a w późniejszym czasie postulat ten był kontynuowany w koncepcji *governance*. Cele organizacji mogą być osiągnięte poprzez system zapewnienia jakości, obejmujący strukturę organizacyjną, podział odpowiedzialności, procedury, procesy i zasoby umożliwiające wdrożenie zarządzania jakością. Przykładem takich wzorców są normy ISO serii 9000¹¹⁶. P. Modzelewski na podstawie przeprowadzonych badań postuluje, że system zarządzania jakością oparty na normie ISO 9001:2000 jest godnym rekomendacji sposobem na realizację celów stawianych przed urzędami miast w zakresie świadczenia usług administracyjnych, jak również sposobem na poprawienie skuteczności organizacyjnej urzędów. Można stwierdzić, iż wdrożenie tego systemu zarządzania jakością w urzędach miast jest opłacalną inwestycją, chociaż jego poprawna implementacja wymaga znacznych nakładów czasowych i organizacyjnych, jak również zaangażowania pracowników urzędów¹¹⁷. Warto zaznaczyć, że normy ISO wymagają przeprowadzania na bieżąco audytów wewnętrznych, w celu zapewnienia o zgodności działania systemu zarządzania w jednostce zgodnie z normą oraz wewnętrznymi procedurami. Działanie tych systemów również podlega ocenie przez audyt wewnętrzny, gdyż są one wówczas częścią kontroli zarządczej¹¹⁸.

¹¹³ S. Wysocki [w:] *Jak dobrze zarządzać JST w oparciu o dane? System monitorowania usług publicznych dla praktyków*, (red.) G.P. Kubalski, Warszawa 2023, s. 35.

¹¹⁴ H. Izdebski, *Od administracji publicznej ...*, op. cit., s. 14.

¹¹⁵ Ibidem, s. 13.

¹¹⁶ S.K. Bentkowski, *Administracyjnoprawne standardy jakości administracji publicznej*, Olsztyn 2021, s. 68.

¹¹⁷ P. Modzelewski, *System zarządzania jakością ...*, op. cit., s. 142.

¹¹⁸ A. Mituś, *Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe...*, op. cit., s. 153.

Z kolei S.K. Bentkowski zauważa zahamowanie procesów wdrażania i utrzymywania systemów zarządzania jakością w administracji publicznej w Polsce oraz wskazuje, że może to wynikać z coraz większego rozwoju informatyzacji realizacji zadań publicznych, obiegu dokumentów oraz obsługi spraw obywateli. Coraz częściej obowiązujące normy prawne nakładają na organy administracji publicznej spełnienie standardów tożsamych w swej treści ze standardami jakości. Autor wskazuje, że przykładami takich norm mogą być przepisy zawarte w ustawie o finansach publicznych i aktach wykonawczych do tej ustawy, regulujące audyt wewnętrzny oraz kontrolę zarządczą¹¹⁹.

Z kolei, przedmiotem rozważań E. Knosali było zagadnienie: Czy NPM jest rzeczywiście uniwersalną receptą dla współczesnej administracji?¹²⁰. W mojej ocenie, w związku z dynamicznie zmieniającą się rzeczywistością oraz inflacją prawną niezbędne jest poszukiwanie nowych rozwiązań mających na celu usprawnienie działalności administracji samorządowej, przy wykorzystaniu rozwiązań NPM. Rozważania na temat koncepcji NPM nie są jednolite, dlatego mając na uwadze poglądy zaprezentowane w literaturze przyjmuje, że kluczowe dla tej idei są funkcjonalno-zadaniowa organizacja struktur administracji publicznej, zlecanie zadań na zewnątrz sektora publicznego, traktowanie pracowników jako menedżerów, realizacja wyznaczonych celów strategicznych jednostki oraz zarządzanie przez cele. Ponadto, w koncepcji tej kluczowe są narzędzia zarządzania zaczerpnięte z sektora prywatnego, w tym m.in. wprowadzenie konkurencyjności w sektorze publicznym, czy wprowadzenie budżetowania zadaniowego.

Odpowiedzią na NPM jest *public governance*, które nie wyklucza całego dorobku NPM, a co więcej są to nawet koncepcje zbliżone. *Public governance* jest też podejściem szerszym od NPM, gdyż koncepcja ta uwzględnia w znacznym stopniu otoczenie społeczno-polityczno-gospodarcze oraz kompleksowość relacji¹²¹. J. Supernat zauważa, że NPM oraz *governance* mają liczne punkty wspólne, stąd też „w dyskusji o jednej właściwie nie można pominąć drugiej”¹²². Obecnie w literaturze można odnaleźć

¹¹⁹ S.K. Bentkowski, *Administracyjnoprawne standardy jakości ...*, op. cit., s. 71.

¹²⁰ E. Knosala, *New public management a sprawność administracji samorządowej* [w:] *Sprawność działania administracji ...*, op. cit., s. 243.

¹²¹ W. Szumowski, *Zarządzanie publiczne – próba systematyzacji koncepcji*, „Nauki o zarządzaniu”, 4(21)/2014, s. 94.

¹²² J. Supernat, *Administracja publiczna, governance i nowe publiczne zarządzanie* [w:] J. Blicharz, J. Boć (red.), *Prawna działalność instytucji społeczeństwa obywatelskiego*, Wrocław 2009, s. 145.

pogląd H. Izdebskiego, że *public governance* -mimo krytykowania jednostronności NPM- nie oznacza całkowitego odrzucenia dorobku tego ostatniego kierunku, lecz oznacza to kontynuację dotychczasowego procesu budowania wiedzy o administracji publicznej (zarządzaniu publicznym) poprzez tworzenie nowych rozwiązań¹²³. J. Hausner precyzuje, że rozwój administracji publicznej polega na stopniowym przechodzeniu od dotychczasowego parygmatu do nowego, przy zachowaniu wybranych elementów, które się sprawdziły z poprzedniego. Autor podsumowuje, że każda administracja publiczna kształtuje się w wyniku ciągu historycznych wydarzeń i jest „swoistym odzwierciedleniem jej ewolucji tożsamości”¹²⁴. W konkluzji tego zagadnienia warto przytoczyć pogląd M. Małeckiej-Łyszczek która podkreśla, że podejście ewolucyjne pozwala pobierać z wcześniej obowiązujących wzorców wartościowe rozwiązania, z równoległym stworzeniem przestrzeni dla wprowadzania unowocześnionych rozwiązań, po wyeliminowaniu wad rozwiązań wcześniejszych¹²⁵.

Termin *governance* działa zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym, oddziałując na rozwiązania globalne i lokalne, jednakże istnieją duże trudności w zdefiniowaniu jego pojęcia, z uwagi na jego silny oraz intuicyjny charakter. Audytorzy wskazując zarządzanie jako kluczowy czynnik dla osiągnięcia celów m.in. organizacyjnych, uwidaczniają, że pojęcie to odnosi się do struktur organizacyjnych, procesów administracyjnych, osądów kierowniczych, systemów zachęt i zasad, filozofii administracyjnych, czy też kombinacji tych elementów¹²⁶.

Według H. Izdebskiego *governance* odnosi się do „funkcji *governing* (w sensie wykonywania zadań władzy) z punktu widzenia sposobów działania, procesów i jakości „rządzenia”- a zatem do podejmowanych i realizowanych polityk oraz do ich społecznej

¹²³ H. Izdebski, *Nowe kierunki zarządzania publicznego a współczesne kierunki myśli polityczno-prawnej* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne...*, op. cit., s. 24.

¹²⁴ J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, op. cit., s. 23; J. Hausner, *W kierunku rządzenia interaktywnego* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne...*, op. cit., s. 94.

¹²⁵ M. Małecka-Łyszczek, *Współpraca administracji publicznej z podmiotami ekonomii społecznej. Aspekty administracyjnoprawne*, Warszawa 2017, s. 179.

¹²⁶ Laurence E. Lynn Jr., Carolyn J. Heinrich, Carolyn J. Hill, *Studying Governance and Public Management: Challenges and Prospects*, J-Part, April 2000, University of Chicago, s. 234.

efektywności”¹²⁷. Należy podkreślić, iż podstawowym instrumentem realizacji dobrego zarządzania jest stanowienie dobrego prawa¹²⁸.

Dobre rządzenie (*Good Governance*) staje się współcześnie główną kategorią nowej jakości rządu, której celem jest analizowanie i ocenianie procesów zarządczych związanych z wykonywaniem zadań publicznych na każdym poziomie zarządzania – międzynarodowym, krajowym, regionalnym i lokalnym¹²⁹. Warto w tym miejscu odwołać się do stwierdzenia H. Izdebskiego, że nowoczesne zarządzanie publiczne nie jest możliwe bez uwzględnienia udziału podmiotów społeczeństwa obywatelskiego¹³⁰. We współczesnej administracji publicznej działania skoncentrowane są na efektywności i skuteczności działania, które zmierza do osiągnięcia założonych celów. W tym procesie ważny jest aspekt społeczny, dlatego postawione cele winny być zbieżne z oczekiwaniami mieszkańców¹³¹.

Jak już powyżej zasygnalizowano, Konstytucja RP w art. 16 stanowi, że to ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego stanowi z mocy prawa wspólnotę samorządową. Rolą władz lokalnych jest zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców, co więcej wszelkie działania podejmowane przez te organy winny być ukierunkowane na dobro obywateli. Zadaniem audytu wewnętrznego jest weryfikacja i ocena procedur funkcjonujących w jednostce, w celu usprawnienia działalności administracji samorządowej, w tym usprawnienie realizacji zadań wykonywanych przez ten samorząd, w tym również sprawnego załatwiania spraw w formie indywidualnych rozstrzygnięć, tj. decyzji administracyjnych. Mieszkaniec danej jednostki samorządu terytorialnego powinien znajdować się w centrum jej działalności, a wszelkie kroki podejmowane w celu usprawnienia tej administracji są czynione dla dobra obywatela.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na fakt, że popularność *governance* zwiększa się także dzięki zaangażowaniu w proces upowszechniania tej koncepcji takich instytucji, jak Bank Światowy i Komisja Europejska. Koncepcję tzw. „dobrego *governance*” (*Good Governance*) wprowadził w 1992 r. Bank Światowy raportem pt. *Governance and*

¹²⁷ H. Izdebski, *Od administracji publicznej ...*, op. cit., s. 15.

¹²⁸ J. Blicharz, L. Zacharko, *Idea good governance ...*, op. cit., s. 67.

¹²⁹ T. Borys, *Good Governance- istota i wyzwania dobrego rządu* [w:] *Koncepcje i instrumenty zarządzania ...*, op. cit., s. 135.

¹³⁰ H. Izdebski, *Nowe kierunki zarządzania publicznego a współczesne kierunki myśli polityczno-prawnej* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne ...*, op. cit., s. 13.

¹³¹ M. Golanko, *Zarządzanie ryzykiem* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 121.

Development, gdzie wskazał cztery obszary jej funkcjonowania: zarządzanie sektorem publicznym (*public sector management*), odpowiedzialność (*accountability*), prawne ramy rozwoju (*legal framework for development*) oraz informacja i przejrzystość (*information and transparency*)¹³². Z kolei Komisja Europejska w Białej Księdze nt. *European Governance* zaproponowała pięć kryteriów dobrego rządzenia tj. otwartość, partycypacja, rozliczalność, efektywność oraz koherencja¹³³.

W koncepcji *governance*, w której głównym fundamentem jest akcent analizy społecznej zwraca się uwagę na tworzenie przez podmioty życia publicznego, tj. urzędników, polityków, różne podmioty społeczne, wielopoziomowych relacji, które znajdują oparcie na zasadach wzajemnego zaufania i partnerstwa. Władza publiczna ze względu na złożony charakter tych relacji nie jest w stanie wszystkim kierować, w związku z tym w modelu tym świadomie i celowo rezygnuje się z roli podmiotu menadżera na rzecz koordynatora sieci relacji¹³⁴. Zgodnie z założeniami *governance*, w administracji publicznej współistnieją nie tylko władze publiczne, ale i firmy prywatne, organizacje pozarządowe, czy stowarzyszenia¹³⁵. Według A. Barczewskiej-Dziobek w nowoczesnych demokratycznych państwach organizacje pozarządowe odgrywają kluczową rolę w wykonywaniu zadań społecznie użytecznych. Autorka zwraca uwagę, że podmioty te traktuje się jako „aktorów” pośredniczących pomiędzy jednostką a państwem i jego instytucjami¹³⁶.

Pojęcia *public management* i *public governance* nie są ze sobą sprzeczne. Niemniej jednak nie wszystkie praktyki *public management* są częścią *public governance* i nie wszystkie praktyki *public governance* są częścią *public management*¹³⁷.

¹³² Governance and development (English). Washington, DC : The World Bank. <http://documents.worldbank.org/curated/en/604951468739447676/Governance-and-development>, dostęp z dnia 25.01.2025 r.

¹³³ European Governance, a White Paper, Official Journal of the European Communities 2001/C 287/01, 12.10.2001, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0428:FIN:EN:PDF>, dostęp z dnia 04.08.2024 r.

¹³⁴ T. Barankiewicz, B. Przywora, *O możliwości wyodrębnienia neoweberowskiego modelu administracji publicznej (pamięci Profesora Michała Kuleszy w piątą rocznicę śmierci)*, „Państwo i Prawo”, 1/2019, s. 110.

¹³⁵ R. O. Keohane, J. S. Nye Jr, *Governance in a globalizing world* [w:] *Power and Governance in a partially Globalized World*, R. O. Keohane, London New York 2002, s. 202.

¹³⁶ A. Barczewska-Dziobek, *Współpraca jednostek samorządu terytorialnego z organizacjami pozarządowymi - geneza rozwiązań*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/2016, s. 62.

¹³⁷ T. Bovaird, E. Loeffler, *Understanding public management ...*, op. cit., s. 44.

Ważnym aspektem *governance* jest etyka i uczciwość w wykonywaniu działalności publicznej¹³⁸, a ponadto cechami *governance* wymienianymi w literaturze są m.in. równouprawnienie oraz brak dyskryminacji, transparentność działań administracji oraz zrównoważony rozwój¹³⁹. Sferę prawną etyki administracji samorządowej kształtują obowiązujące przepisy prawa, które wskazują standardy działania tej administracji¹⁴⁰. W doktrynie zostało to dobitnie podkreślone, że przy wprowadzaniu jednolitych standardów etycznych w samorządzie terytorialnym, kluczowym jest wypracowanie wzorca, modelu etycznego postępowania dla całej wspólnoty samorządowej, gdzie najważniejsze miejsce zajmuje wysoki etos polityka i urzędnika samorządowego¹⁴¹. Prawidłowe funkcjonowanie państwa, w tym administracji samorządowej zależy w głównej mierze od przestrzegania norm etycznych przez pracowników, którzy oprócz przestrzegania prawa powinni cechować się uczciwością oraz lojalnością wobec Konstytucji i państwa¹⁴². W tym miejscu wydaje się słusznym udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy w administracji samorządowej są potrzebne kodeksy etyki. Stoję na stanowisku, że kodeksy te są niezbędne, a ich funkcjonowanie jest oceniane przez audyt wewnętrzny, gdyż są częścią kontroli zarządczej. Kodeksy te powinny być zwięzłe, proste oraz przejrzyste, co mogłoby spowodować, że w przypadku zaistnienia sytuacji np. zjawiska korupcji, pracownicy będą wiedzieć jak zareagować. Obecnie, w wielu jednostkach, kodeksy te istnieją tylko „na papierze”.

W literaturze zostało również przedstawione stanowisko, że *good governance* nie da się oddzielić od zasady pomocniczości (subsydiarności), zgodnie z którą zadania publiczne powinny być powierzane podmiotom ze sfery społeczeństwa obywatelskiego. Społeczeństwo obywatelskie dba o należyte wykonywanie wielu zadań publicznych, z kolei organy władzy publicznej są odpowiedzialne za dobre dostarczanie odpowiednich usług¹⁴³.

Warunkiem koniecznym do zbudowania dobrej administracji jest dojrzałe społeczeństwo obywatelskie, które tworzy rzeczywistą wspólnotę mieszkańców, reprezentowanych przez świadome swoich obowiązków i skuteczne w swoich działaniach

¹³⁸ H. Izdebski, *Od administracji publicznej ...*, op. cit., s. 17.

¹³⁹ T. Bovaird, E. Loeffler, *Understanding public management...*, op. cit., s. 43.

¹⁴⁰ M. Kulesza, M. Niziołek, *Etyka służby publicznej*, Warszawa 2010, s. 160.

¹⁴¹ L. Węgrzyn [w:] M. Kulesza, L. Węgrzyn, *Vademecum skutecznego działania...*, op. cit., s. 98.

¹⁴² M. Kulesza, M. Niziołek, *Etyka służby publicznej*, op. cit., s. 12.

¹⁴³ H. Izdebski, *Od administracji publicznej ...*, op. cit., s. 17.

organy władzy publicznej. Ponadto konieczne jest także umiejętne wzmacnianie potencjału instytucjonalnego, czyli odpowiednich struktur organizacyjnych, procedur działania oraz mechanizmów zapewniających udział społeczności lokalnej w zarządzaniu sprawami publicznymi¹⁴⁴. Zresztą obywatele w samorządzie terytorialnym są uprawnieni do sprawowania kontroli administracji. Kontrola ta, zwana kontrolą obywatelską lub społeczną, sprawowana jest przez opinię publiczną, media, grupy społeczne i jest ona związana z zasadą jawności administracji samorządowej.

Konsekwencją traktowania administracji jako sprawnie działającej firmy są coraz częściej spotykane w najnowszych opracowaniach określenia obywatela w kontaktach z administracją nie jako „petenta”, ale jako „akcjonariusza”, „udziałowca” czy też precyzyjniej „interesariusza”, który jest uprawniony do uzyskiwania swojej dywidendy w postaci usług o wysokiej jakości¹⁴⁵. Koncepcja *governance* niesie za sobą wzrost znaczenia i roli obywatela, mieszkańca, czy też przedsiębiorcy w administracji publicznej. Jak zauważa W. Rudolf, koncepcja ta zmienia dotychczasowe patrzenie na obywatela jako petenta, na obywatela jako współuczestnika procesu zarządzania sektorem publicznym¹⁴⁶. Urzędy administracji publicznej muszą być przeobrażane „z organizacji nastawionych na wewnętrzne procesy i działanie zgodne wyłącznie z procedurami w organizacje zorientowane na satysfakcję klienta”¹⁴⁷. Przedstawiam stanowisko, że aby klient był zadowolony z usług świadczonych przez administrację samorządową, muszą sprawnie działać procedury wewnętrzne, które są weryfikowane oraz podlegają ocenie przez audyt wewnętrzny. Jednakże podkreślić należy, że satysfakcja klienta tej administracji nie może być taktowana na równi z zasadą praworządności, a co więcej nie może być osiągnięta kosztem innych obywateli, ani nie może powodować naruszenia zasady legalności postępowania.

D. Sześciło formułuje katalog głównych pojęć pomostowych powiązanych z konkretnymi postulatami współczesnych nurtów zarządzania publicznego: prawo do

¹⁴⁴ M. Janik, E. Janik, *Nowe zjawiska w administracji publicznej - zagadnienia wybrane* [w:] *Sprawność działania administracji...*, op. cit., s. 175.

¹⁴⁵ Ibidem, s. 175.

¹⁴⁶ W. Rudolf, *Koncepcja Governance i jej zastosowanie- od instytucji międzynarodowych do niższych szczebli władzy*, „Acta Universitatis Lodzinsis Folia Oeconomica” 245/2010, s. 74 cyt. za A. Wójtowicz-Dawid, *Kontrola zarządcza a public governance*, [w:] *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, (red.) I. Niżnik-Dobosz, Warszawa 2014, s. 387.

¹⁴⁷ M. Kulesza, D. Sześciło, *Polityka administracyjna ...*, op. cit., s. 86.

dobrej administracji, interes publiczny, podmiotowość publicznoprawna, pozawładcze formy działania administracji¹⁴⁸. Autor ten wskazuje, że w wymiarze teoretycznym, celem funkcji pojęć pomostowych jest tłumaczenie nowoczesnego modelu zarządzania publicznego na język nauki prawa jako jednej z dziedzin (dyscyplin badawczych) zajmujących się badaniem administracji publicznej oraz skomunikowaniu nauki prawa z dorobkiem pozaprawnych dyscyplin administracyjnych. Z drugiej zaś strony, Autor wskazuje, że w wymiarze praktycznym pojęcia te mają zapewnić skuteczne „oprzyrządowanie prawne” dla praktycznej realizacji postulatów modernizacyjnych, co przyczyni się do łatwiejszego ich wdrożenia w sferze tworzenia i stosowania prawa regulującego wykonywanie zadań publicznych¹⁴⁹.

W literaturze przedmiotu wskazane zostało również, że coraz większą popularnością cieszy się też model CAF opracowany w oparciu o typ samooceny, który jest rozwiązaniem przeznaczonym dla administracji publicznej (jednostek sektora publicznego). Model ten został opracowany z inicjatywy Europejskiej Sieci ds. Administracji Publicznej (*EUPAN*) w oparciu o model doskonałości Europejskiej Fundacji Zarządzania Jakością (*EFQM*)¹⁵⁰.

Z kolei metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego (PRI), zaprojektowana przez Małopolską Szkołę Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, zawierająca komponent samooceny w głównej mierze administracji lokalnej (samorządowej) ma na celu wzmacnianie potencjału instytucjonalnego. Według twórców tej metody, do potencjału instytucjonalnego zalicza się odpowiednie struktury organizacyjne i decyzyjne, kompetentnych i sprawnych urzędników, procedury działania, mechanizmy zapewniające właściwe wykorzystanie zasobów, korzystanie z mechanizmów partnerstwa oraz udział społeczności lokalnej w zarządzaniu sprawami publicznymi. Metoda PRI jest więc narzędziem rozwijającym założenia metody CAF. Etapami metody PRI są: 1) analiza poziomu rozwoju instytucjonalnego; 2) planowanie usprawnień; 3) wdrażanie oraz ocena realizacji usprawnień¹⁵¹.

¹⁴⁸ D. Sześciło, *O pomostach między prawem a współczesnymi nurtami zarządzania publicznego*, „Zarządzanie Publiczne”, 4/2012, s. 11-12.

¹⁴⁹ Ibidem, s. 11.

¹⁵⁰ M. Mączyński, *Kontrola zarządcza – od New Public Management do Governance* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 47.

¹⁵¹ Ibidem, s. 49.

Przy omawianiu zagadnień związanych z zarządzaniem publicznym nie sposób pominąć kluczowej kwestii wpływu sektora prywatnego na sektor publiczny. Współcześnie akcentowane jest w literaturze i piśmiennictwie, że dochodzi do swego rodzaju „transmisji” rozwiązań zweryfikowanych pozytywnie w sektorze prywatnym na grunt działalności jednostek sektora publicznego. Standardy i dogmaty zarządzania, stosowane przez sektor prywatny wdrażane są do praktyki funkcjonowania administracji publicznej¹⁵². W literaturze wskazuje się, że władcze relacje między organami administracji publicznej, a innymi podmiotami (w szerokim znaczeniu), zostały zastąpione relacjami o charakterze „poziomym” – sieciowym¹⁵³. Wzajemne relacje między sektorem publicznym i prywatnym zachęcają do stosowania nowoczesnych i innowacyjnych rozwiązań, co przyczynia się do większej efektywności działań na poziomie lokalnym i regionalnym¹⁵⁴.

W literaturze przedmiotu wskazano, że koncepcja *governance* znajduje zastosowanie m. in. w konsultacjach społecznych poprzedzających działania i rozstrzygnięcia administracji publicznej, tworzenie rad, komitetów i zespołów z udziałem przedstawicieli organizacji pozarządowych, instytucji naukowych, przedstawicieli grup interesów oraz budżecie partycypacyjnym¹⁵⁵.

W prowadzonych rozważaniach należy również wskazać, że nie jest możliwe zastosowanie rynkowego modelu zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego. Wynika to po prostu z faktu, że „samorząd terytorialny zaspokaja te potrzeby społeczne, w których rynek okazuje się zawodnym mechanizmem alokacji zasobów. Z tego względu konieczne jest stosowanie administracyjno-rynkowego modelu zarządzania, który z jednej strony umożliwi zachowanie niezbędnego zakresu nadzoru i kontroli nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego, z drugiej zaś zapewni pożądaną elastyczność ich działania umożliwiającą dostosowanie świadczonych przez nie usług do zróżnicowanych i zmieniających się potrzeb społecznych”¹⁵⁶. Wdrożenie NPM w jednostce wymaga wprowadzenia zmian strukturalnych oraz funkcjonalnych, które wpłyną na wykorzystanie

¹⁵² T. Skica, J. Rodzinka, *Zarządzanie wiedzą w samorządzie terytorialnym jako komponent public governance* [w:] *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, (red.) I. Niżnik-Dobosz, Warszawa 2014, s. 356.

¹⁵³ G. Krawiec, *Założenia koncepcji good governance wobec materialnych, proceduralnych i ustrojowych zasad prawa administracyjnego* [w:] *Zastosowanie idei public...*, op. cit., s. 15.

¹⁵⁴ J. Blicharz, L. Zacharko, *Przyszłość samorządu terytorialnego ...*, op. cit., s. 167.

¹⁵⁵ M. Kulesza, D. Sześciło, *Polityka administracyjna ...*, op. cit., s. 120.

¹⁵⁶ A. Zalewski, *Nowe zarządzanie publiczne ...*, op. cit., s. 68.

potencjału personelu administracji¹⁵⁷. Model nowego zarządzania publicznego wpłynął na inne postrzeganie roli obywatela - jako odbiorcy usług administracji, co przyczynia się do poszukiwania narzędzi, które zwiększą jakość działania tej administracji, w której obywatel staje się w tym układzie nie tylko petentem czy klientem, lecz również współdecydentem. Pogląd ten został wyrażony przez K. Kłosowską-Lasek¹⁵⁸. W literaturze przedmiotu dominuje również stanowisko, że nowe zarządzanie publiczne wprowadza podejście menedżerskie do zarządzania sektorem publicznym, w którym dostosowywane są metody i techniki zarządzania stosowane w sektorze prywatnym do sektora publicznego¹⁵⁹.

Zgadzam się ze stwierdzeniem, że tempo zmian w obszarze realizacji zadań przez samorząd terytorialny spowodowało, że „w większości krajów europejskich gminy przestały bezpośrednio realizować zadania publiczne w sferze usługowej, a stały się ich organizatorem”, co z kolei wpłynęło na wdrażanie nowoczesnych narzędzi, w tym instrumentów administracyjno-prawnych, w polskim porządku prawnym¹⁶⁰. Właśnie wprowadzenie przez ustawodawcę terminu „kontrola zarządcza” pokazało pilną potrzebę unowocześnienia metod zarządzania w administracji publicznej. W opinii J. Głumińskiej-Pawlic, kontrola w tym nowym kształcie winna pomóc kierownikom jednostek w usprawnieniu działania tych jednostek, a analiza ryzyka może być pomocna we wskazaniu obszarów nefralgicznych w jednostce. Zadaniem Autorki wszystkie te elementy mogą spowodować przyspieszenie ewolucji polskiego sektora publicznego od idealnej biurokracji do modelu menedżerskiego¹⁶¹.

B. Dolnicki podkreśla, że uznanie samorządu terytorialnego za element struktury zdecentralizowanej oznacza, iż jednostka tego samorządu wydzielona została z całości administracji państwowej. Ponadto wskazuje, że wydzielenie to dokonuje się poprzez uznanie odrębności prawnej interesu lokalnego, a co za tym idzie - przyznanie swobody

¹⁵⁷ E. Knosala, *New public management a sprawność administracji samorządowej* [w:] *Sprawność działania administracji ...*, op. cit., s. 245.

¹⁵⁸ K. Kłosowska-Lasek, *Procesy kierowania w administracji ...*, op. cit., s. 76.

¹⁵⁹ A. Zalewski, *Nowe zarządzanie publiczne ...*, op. cit., s. 66.

¹⁶⁰ J. Blicharz, L. Zacharko, *Przyszłość samorządu terytorialnego ...*, op. cit., s. 171.

¹⁶¹ J. Głumińska-Pawlic, *Kontrola i nadzór nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego* [w:] *Organizacja prawna administracji publicznej*, (red.) L. Zacharko, Katowice 2013, s. 283.

realizacji i ochrony tego interesu¹⁶². T. Rabska stawia tezę, że zasadniczą, aktualną kwestią jest konieczność nie tylko wstrzymania procesów recentralizacji, ale pogłębienia decentralizacji. Jest to podyktowane zarówno pilną wewnętrzną potrzebą podniesienia efektywności zarządzania, jak i zewnętrznymi warunkami - koniecznością stworzenia rzeczywistych warunków integracji¹⁶³. L. Zacharko oraz M. Janik podkreślają, że „podstawowym celem dekoncentracji jest racjonalizacja sprawowania władzy publicznej”, a „w państwie, w którym podejmowanie decyzji jest scentralizowane, szybko dochodzi do paraliżu decyzyjnego”¹⁶⁴.

Przyjęte rozwiązania prawne w u.o.f.p. mają przyczynić się do poprawy jakości działania sektora finansów publicznych, w szczególności zaś jego skuteczności i efektywności, co jest zaakcentowane w wielu miejscach ww. ustawy. Rozwiązania te są ponadto zgodne z ideą nowego zarządzania publicznego, które wyraźnie kładzie nacisk na wyznaczanie oraz realizację celów i zadań w sektorze publicznym, a następnie dokonywanie pomiaru osiągniętych wyników. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny są fundamentami procesu zarządzania w sektorze publicznym¹⁶⁵.

Stoję na stanowisku, że w wyżej omówionych koncepcjach najważniejsze miejsce zajmuje skuteczna realizacja zadań publicznych, w tym realizacja zadań zgodnie z art. 104 KPA¹⁶⁶. Organy administracji samorządowej załatwiają sprawy poprzez wydawanie decyzji, chyba że przepisy KPA stanowią inaczej. Podkreślenia wymaga fakt, że istnieje wiele obszarów w tym zakresie, które mogą stanowić przedmiot zadania audytowego. Głównie w tym celu w u.o.f.p. został wprowadzony obowiązek zapewnienia skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz narzędzia jej pomiaru, jakim jest audyt wewnętrzny.

¹⁶² B. Dolnicki, *Czynniki służące sprawności administracji samorządowej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 22.

¹⁶³ T. Rabska, *Wyzwania administracji publicznej w świetle integracji z Unią Europejską* [w:] *Profesjonalizm w administracji publicznej*, Białystok 2004, s. 61.

¹⁶⁴ L. Zacharko, M. Janik, *Europeizacja administracji publicznej (kilka refleksji)*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo”, 3888/2019, s. 207.

¹⁶⁵ R. Goryszewski, E. Kotowska, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, „Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego”, 1/2012, s. 173.

¹⁶⁶ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572 z późn. zm.).

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na jeszcze jedno zagadnienie. W literaturze przedmiotu można odnaleźć poglądy, że można wyodrębnić neoweberowski model administracji publicznej, który oparty jest na czterech podstawowych wartościach: praworządności, profesjonalizmie, zarządzaniu przez cele (wartości) oraz etyce odpowiedzialności społecznej¹⁶⁷. Model neoweberowski opiera się na następujących zasadach prawnych wywodzących się z koncepcji państwa prawnego: równość wobec prawa, bezpieczeństwo prawne oraz możliwość kontroli legalności rozstrzygnięć organów administracji publicznej¹⁶⁸.

Podsumowując powyższe rozważania, należy zauważyć, że w Europie proces poszukiwania nowego modelu zarządzania publicznego opierał się na odrzucaniu modeli wcześniejszych. Chodziłoby więc kolejno o takie modele, jak biurokratyczny, *New Public Management* (NPM) i *New Public Governance* (NPG). Druga grupa poglądów utrzymuje, że w zachodzących zmianach chodziło raczej o łączenie efektywnych cech różnych modeli i rodzaj wzajemnego ich dopełniania¹⁶⁹. Przedmiotem zainteresowania *governance* są procesy, natomiast NPM skupia się na wynikach¹⁷⁰. Realizując swoją misję, NPM widzi oczywiście i procesy, ale tylko jako środek do celu, którym jest efektywność¹⁷¹.

Sprawność działania administracji samorządowej uzależniona jest również od sprawnie działającego personelu oraz zasad rekrutacji kadr. L. Zacharko wskazuje, że zmiany wprowadzone w statusie prawnym pracowników samorządowych, w szczególności upowszechnienie procedury konkursowej, dały podstawy do zmian jakościowych, w administracjach lokalnych. W szczególności zmiany te odegrały kluczowe znaczenie przy obsadzaniu stanowisk wymagających wysokich i specjalistycznych kwalifikacji¹⁷². Zagadnienie to wiąże się również z wpływem ewolucji w zarządzaniu publicznym na kształtowanie się relacji interpersonalnych w sektorze publicznym. Jak słusznie podkreślono w literaturze przedmiotu, podejście, że model pracownika oraz stosunków

¹⁶⁷ T. Barankiewicz, B. Przywora, *O możliwości wyodrębnienia...*, op. cit., s. 115.

¹⁶⁸ M. Kulesza, D. Sześciło, *Polityka administracyjna* ..., op. cit., s. 136.

¹⁶⁹ T. Barankiewicz, *Europeizacja polskiego prawa publicznego na tle procesu identyfikacji i kształtowania się wspólnych wartości w europejskiej kulturze prawnej* [w:] *Europeizacja prawa administracyjnego...*, op. cit., s. 21.

¹⁷⁰ J. Supernat, *Administracja publiczna, governance...*, op. cit., s. 144.

¹⁷¹ Ibidem, s. 144.

¹⁷² L. Zacharko, *Zasady doboru kadr w administracji publicznej w świetle standardów europejskich* [w:] *Europeizacja prawa administracyjnego...*, op. cit., s. 47.

międzyludzkich jest koncepcją związaną ze wszystkimi nurtami zarządzania. Na poszczególnych etapach ewolucji, zmianie ulegały priorytety w zakresie pożądaných postaw pracowników oraz charakter relacji interpersonalnych w ramach instytucji¹⁷³. Nadmienić należy, że audyt wewnętrzny w ramach realizacji zadań zapewniających w obszarze kadrowo-organizacyjnym ocenia, czy zasady rekrutacji kadr są zgodne z przepisami prawa oraz może zaproponować wiele zaleceń, które spowodują, że proces ten będzie legalny oraz sprawny.

Biorąc pod uwagę przedstawione w literaturze poglądy oraz dokonując analizy porównawczej pomiędzy NPM a *public governance*, w mojej ocenie kluczowymi założeniami koncepcji *public governance* są: wprowadzenie zarządzania ukierunkowanego na wyniki, gdzie istotny jest proces zarządzania, a nie tylko efekt końcowy, zarządzanie operacyjne wzorowanie na biznesie oraz szersze budowanie współpracy pomiędzy sektorem publicznym oraz prywatnym. W *public governance* mają znaczenie kluczowe instrumenty, tj. konsultacje społeczne, partnerstwo publiczno-prywatne, czy budżet partycypacyjny.

W świetle przytoczonej powyżej argumentacji należy stwierdzić, że audytorzy wewnętrzni pełnią jedną z kluczowych funkcji w procesie zarządzania jednostkami administracji samorządowej, stanowiąc wsparcie dla wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, starostów, marszałków województw, przewodniczących zarządu związku metropolitalnego oraz przewodniczących zarządu danego związku gmin lub związku powiatów, jak również kierowników jednostek, którzy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego (audyt fakultatywny). Należy jednak pamiętać, że audytorzy wewnętrzni nie mogą być wykorzystywani do działalności operacyjnej jednostki, gdyż to na kadrze kierowniczej ciąży odpowiedzialność za jej funkcjonowanie.

1.2. Pojęcie i geneza audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym.

Geneza audytu wewnętrznego w administracji publicznej, w tym w samorządzie terytorialnym, odegrała znaczącą rolę w rozumieniu współczesnego pojęcia audytu wewnętrznego. Omawiając genezę audytu wewnętrznego w administracji publicznej, w tym w JST, należy zauważyć, że w początkowym okresie rozwoju skupiała się ona na

¹⁷³ B. Ziębicki, *Efektywność organizacyjna podmiotów sektora publicznego*, Kraków 2014, s. 156.

sektorze prywatnym, a następnie rozwiązania te zostały przeniesione do sektora publicznego.

W literaturze wskazane zostały trzy fazy w ewolucji audytu wewnętrznego na świecie. Pierwsza faza, zwana również pierwotną – odpowiada okresowi od powstania audytu do końca XVIII wieku. Druga faza – klasyczna - obejmuje przedział od wielkiej rewolucji przemysłowej do opublikowanej w 1947 r. pierwszej współczesnej definicji audytu wewnętrznego. Ostatnia faza – współczesna – jest wyznaczona od przełomu lat 40. i 50. XX wieku do dziś¹⁷⁴.

Na podstawie dostępnej dokumentacji, oraz dowodów stwierdzono, że audyt pojawił się już kilka tysięcy lat temu. Jednym z głównych dowodów są zapiski w kamieniu, pochodzące z ok. 3500 roku p.n.e., należące do pisarzy zamieszkujących tereny dawnej Mezopotamii. Wykorzystywali oni już pewne systemy kontroli wewnętrznej, oparte na znakach, haczykach czy kropkach, które występowały obok kwot przeprowadzanych transakcji¹⁷⁵. Jednakże, jak wskazuje B. Kuc, „tzw. audyt finansowy jest tak stary, jak potrzeba i zdolność liczenia (rozliczania)”¹⁷⁶. Dokumentacja Egipcjan, Chińczyków i Żydów z powyższego okresu potwierdza istnienie tożsamyh systemów, w których Egipcjanie żądali, aby dostawa zboża do spichlerza dokonywała przy udziale świadka i wymagała poświadczenia rachunku za zboże¹⁷⁷.

W starożytnym Rzymie istniała wiedza na temat rachunkowości oraz istniało „przesłuchiwanie rachunków” (*learning of accounts*). Jeden urzędnik porównywał swoje dokumenty z dokumentami drugiego urzędnika. Taka weryfikacja miała zapobiegać defraudacji pieniędzy przez osoby odpowiadające za fundusze. Od „przesłuchiwania rachunków” pochodzi wyraz „audyt” (łac. *auditus* - przesłuchiwanie). *Quaestors* (ci, którzy słuchają) kontrolowali rachunki gubernatorów prowincji, sprawdzając, czy nie dokonano oszustw lub nie zużyto funduszy w niewłaściwy sposób¹⁷⁸.

¹⁷⁴ M. Lisiński [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, (red.) M. Lisiński, Warszawa 2011, s. 26.

¹⁷⁵ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny*, Warszawa 2008, s. 9.

¹⁷⁶ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt. 3 w 1 podobieństwa i różnice*, Warszawa 2008, s. 242.

¹⁷⁷ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*, Warszawa 2019, s. 13.

¹⁷⁸ Ibidem, s. 14.

K. Piotrowska zauważa, że historia audytu na świecie sięga czasów ekspansji handlowej miast włoskich, rewolucji przemysłowej i industrializacji, wdrażania rachunku kosztów, a wraz z nimi rozwoju rachunkowości¹⁷⁹.

Pod koniec wieku XVIII, a początkiem wieku XIX, wystąpił burzliwy rozwój przedsiębiorstw oraz dominująca orientacja przedsiębiorcza w rozwijającej się gospodarce europejskiej i amerykańskiej. Okres ten charakteryzował się wprowadzeniem szeroko rozumianych czynności kontrolnych, a ponadto intuicja i doświadczenie kadry zarządzającej miały kluczowy wpływ na rozwiązywanie problemów praktycznych związanych z funkcjonowaniem dużych przedsiębiorstw¹⁸⁰.

Drugi etap rozwoju audytu wewnętrznego związany jest z rozwojem masowej produkcji w Wielkiej Brytanii. Do weryfikacji sprawozdań wyznaczani byli niezależni specjaliści, zwani dyplomowanymi biegłymi księgowymi, których liczba gwałtownie rosła, zwłaszcza w 1844 roku, kiedy została wydana ustawa o spółkach kapitałowych. Ustawa ta wprowadziła obowiązek corocznego badania sprawozdania finansowego. W 1854 roku na mocy przywileju królewskiego powstało w Edynburgu Stowarzyszenie Księgowych. Następnie, w 1880 roku, królowa Wiktorja zatwierdziła powstanie Instytutu Biegłych Księgowych Anglii i Walii¹⁸¹.

W czasie trwania brytyjskiej ekspansji inwestycyjnej w Stanach Zjednoczonych warunkiem banków brytyjskich w trakcie współpracy z amerykańskimi partnerami był obowiązek niezależnego audytu finansowego, który przeprowadzany był przez audytora brytyjskiego zgodnie z brytyjskim kodeksem handlowym (*British Companies Act*). Kodeks ten, wydany w 1862 r. kładł nacisk na sporządzanie dokładnych raportów finansowych, zapobiegał oszustwom, a także zakładał niezależne przeglądy księgowości małych i średnich przedsiębiorstw¹⁸².

W Stanach Zjednoczonych, początek XX w. to również kluczowy moment zmian w audycie. W okresie tym największe zasługi w jego rozwoju przypisuje się zarządom kolei

¹⁷⁹ K. Piotrowska, *Audyt wewnętrzny w praktyce jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie Gminy Warka*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 521/2018, s. 143.

¹⁸⁰ M. Lisiński [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 26.

¹⁸¹ A. Hołda, *Ewolucja auditingu i jego rola w gospodarce rynkowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 514/1998, s. 61.

¹⁸² Por. R.G. Brown, *Changing audit objectives and techniques*, „The Accounting Review”, 4/1962, s. 697 i nast.

żelaznych, które jako jedne z pierwszych używały audyt do weryfikacji przychodów wykazywanych przez poszczególne stacje kolejowe¹⁸³.

Zaraz po zakończeniu I wojny światowej w związku z potrzebą posiadania przez banki niezależnej i wiarygodnej jednostki weryfikującej sytuację finansową przedsiębiorstw pojawiła się powszechnie stosowana obecnie forma audytu wewnętrznego¹⁸⁴.

Znaczący udział w rozwoju audytu miał Wielki Kryzys lat 30. XX wieku. 24 października 1929 r. doszło do tzw. krachu na Wall Street, gdzie zostały ujawnione największe z dotychczasowych znanych defraudacji bankowych na świecie. Konsekwencją tych zdarzeń było wprowadzenie przez Kongres Stanów Zjednoczonych wielu regulacji prawnych, które miały na celu przede wszystkim zmianę zasad funkcjonowania przedsiębiorstw¹⁸⁵. W 1934 roku została powołana Securities and Exchange Commission. Przedsiębiorca zarejestrowany w tej instytucji był zobowiązany do przedstawiania sprawozdań finansowych zatwierdzonych przez niezależnych audytorów¹⁸⁶.

W latach trzydziestych XX wieku stale rosnące wymagania w zakresie audytu finansowego skłoniły instytucje do powoływania jednostek organizacyjnych audytu wewnętrznego. Pierwotnie były one skupione na kontroli ksiąg rachunkowych oraz wykrywaniu błędów i nieprawidłowości¹⁸⁷.

Trzecia faza rozwoju audytu wewnętrznego w Polsce i na świecie jest kluczowa. W 1941 roku dwudziestu czterech członków założyło Instytut Audytorów Wewnętrznych – The Institute of Internal Auditors IIA (Instytut Audytorów Wewnętrznych). Victor Z. Brink jako pierwszy kierownik badań naukowych Stowarzyszenia IIA odegrał istotną rolę w wydaniu oświadczenia o zakresie obowiązków audytora wewnętrznego (*Statement of Responsibilities of the Internal Auditor*). Oświadczenie to wyjaśniło, że mimo iż audyt wewnętrzny głównie dotyczył rachunkowości i spraw finansowych, to również sprawy z zakresu działalności operacyjnej należały do jego zakresu działania¹⁸⁸. Później,

¹⁸³ M. Lisiński [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 27.

¹⁸⁴ K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Warszawa 2005, s. 14.

¹⁸⁵ M. Lisiński [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 27.

¹⁸⁶ Czyt. szerzej: <https://www.sec.gov/about/mission>, dostęp z dnia 22.08.2024 r.

¹⁸⁷ P.P. Gupta, *Spiraling upward-history of internal auditing and The Institute of Internal Auditors*, The Institute of Internal Auditors, www.theiia.org, dostęp z dnia 18.08.2024 r.

¹⁸⁸ P. Bednarek, *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego* [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniaми*, E. Nowak (red.), „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2009, s. 12.

w 1971 r., Lawrence Sawyer, jako przewodniczący Komitetu Badań Naukowych, przeprowadził pomyślną próbę poprawy oświadczenia o zakresie obowiązków. Oświadczenie to było w późniejszym okresie jeszcze kilka razy poprawiane – w 1976, 1981 i 1990 r. – aby odzwierciedlić ciągłą i gwałtowną ewolucję zawodu audytora wewnętrznego. W 1978 r. Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych formalnie zatwierdziło Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego. Standardy te zawierały następującą definicję i cel audytu wewnętrznego: „Audyt wewnętrzny jest to niezależna działalność oceniająca ustanowiona w ramach organizacji jako usługa dla tej organizacji. Jest to kontrola, która funkcjonuje przez badanie i ocenianie odpowiedniości i skuteczności innych kontroli. Celem audytu wewnętrznego jest pomaganie członkom organizacji w skutecznym wypełnianiu ich obowiązków. W tym celu audyt wewnętrzny dostarcza im analiz, ocen, rekomendacji, rad i informacji dotyczących działań objętych przeglądem. Cel audytu obejmuje promowanie skutecznych mechanizmów kontrolnych umiarkowanym kosztem”¹⁸⁹. Ostatecznie współczesna definicja audytu wewnętrznego wypracowana przez IIA, została wprowadzona do Ramowych Zasad Praktyki Zawodowej, których częścią są Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego¹⁹⁰.

Okres aktywnego funkcjonowania IIA, datowany na lata czterdzieste XX wieku, uznawany jest za początek współczesnej postaci audytu wewnętrznego¹⁹¹.

Powyższe procesy należy również przeanalizować odnosząc je ściśle do rodzimych rozwiązań, które miały wpływ na kształtowanie się instytucji audytu wewnętrznego.

Współczesne, samodzielne państwo polskie odrodziło się w 1918 r., w efekcie procesów wieńczących I Wojnę Światową. Objęło ono ziemie, które przez ponad 120 lat znajdowały się pod panowaniem Rosji, Prus i Austro-Węgier. Pierwszym zadaniem było scalanie w jeden organizm państwowy systemów administracji rządowej i samorządowej, wywodzących się z XIX-wiecznej tradycji rosyjskiej, pruskiej i austrowęgierskiej. Ten burzliwy proces trwał ponad 20 lat, aż do wybuchu II Wojny Światowej we wrześniu 1939r. W jego ramach uchwalono (w 1921 r.) i gruntownie zmieniono (w 1935 r.) konstytucję,

¹⁸⁹ Ibidem, s. 13.

¹⁹⁰ Institute of Internal Auditors (IIA), *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, Tłumaczenie na język polski, 2001, <http://www.iaa.org.pl>, 15-04-2008.

¹⁹¹ M. Lisiński [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 28.

oraz zbudowano (w 1933 r.) zręby prawne jednolitego systemu samorządu terytorialnego, funkcjonującego po nadzorem władz państwowych¹⁹².

Funkcje kontrolno-rewizyjne spełniane przez kierowników urzędów państwowych oraz zarządy jednostek samorządu koncentrowały się na zagadnieniach właściwych współczesnemu audytowi wewnętrznemu w aspekcie finansowym i operacyjnym. Stan ten utrzymał się – poza okresem II Wojny Światowej – bez zasadniczych zmian do początku XXI w., czyli aż do rozpoczęcia przygotowań do przystąpienia do Unii Europejskiej, z tym że w czasach gospodarki centralnie planowanej i na początku okresu ostatniej transformacji ustrojowej (do 1992 r.) nie działały związki rewizyjne samorządu terytorialnego, a ich funkcje były spełniane przez wybieralne organy jednostek samorządu terytorialnego¹⁹³.

Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych w Polsce został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2002 r.¹⁹⁴. Jednym z obszarów negocjacyjnych w czasie ubiegania się o członkostwo Polski w Unii Europejskiej był obszar – Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny, dotyczący poprawy efektywności, transparentności i skuteczności w gospodarowaniu środkami publicznymi. Polska realizując cele pełnego członkostwa Wspólnoty zobowiązała się m.in. do przejrzystości i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o zgodne z prawem wykorzystywanie środków pochodzących z funduszy unijnych, a szczególnie w szybkim czasie podjęcia takich rozwiązań prawno-organizacyjnych, efektem których będzie zbudowanie systemu ochrony nad środkami publicznymi, który będzie w stanie przeciwdziałać nasilającemu się zjawiskom niegospodarności i nadużyciom finansowych w sektorze publicznym¹⁹⁵.

Wniosek dotyczący ustanowienia przejrzystego podziału obowiązków pomiędzy Ministerstwem Finansów w zakresie finansowej kontroli ex ante oraz audytu wewnętrznego, w szczególności z uwzględnieniem zasady niezależności funkcjonalnej audytu wewnętrznego, zamieszczono w raporcie okresowym Komisji Europejskiej

¹⁹² A. Skoczylas, W. A. Nowak, *Ewolucja audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 63/2011, s. 155.

¹⁹³ Ibidem, s. 156.

¹⁹⁴ Ustawa z dnia 27.07.2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz w zakresie działania ministerstw, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz. U. nr 102, poz. 1116).

¹⁹⁵ P. Sołtyk, *Dualizm audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce – wstępne wyniki badań*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, 16/2009, s. 71.

z 8 listopada 2000 r. Wcześniej był formułowany w następujących dokumentach: Partnerstwo dla Członkostwa 1999 oraz Narodowy Program Przygotowań do Członkostwa z 26 kwietnia 2000 r., a także Wyjaśnieniach Polski do Stanowiska Negocjacyjnego z 17 kwietnia 2000 r.¹⁹⁶.

Zgodnie z art. 35 c ustawy z dnia 28 listopada 1998 r., audyt wewnętrzny został zdefiniowany jako ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Ustawa wskazywała, że audyt wewnętrzny obejmuje, w szczególności badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych, ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi, gospodarowania mieniem oraz ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego. Zauważyć można, że w ustawie tej audyt był postrzegany jako działalność jedynie finansowa.

Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych¹⁹⁷, w art. 48 została skonstruowana nowa definicja audytu wewnętrznego. Zgodnie z powołanym artykułem audyt wewnętrzny definiowany był jako ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, o których mowa w art. 47 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskiwał obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Ponadto ustawodawca wprowadził do tej definicji czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Ocena ta dotyczyła w szczególności:

- 1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi;
- 2) efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli;
- 3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

Dopiero ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych wprowadziła definicję audytu wewnętrznego w obecnym kształcie. Wielokrotne nowelizacje u.o.f.p.,

¹⁹⁶ K. Hady-Głowiak, S. Hady-Głowiak, A. Walenia, M. Wilczyńska, *Funkcjonowanie i efektywność audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Wybrane zagadnienia*, Kalisz 2022, s. 47.

¹⁹⁷ Dz. U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104.

w tym dotycząca audytu oraz kontroli zarządczej pokazują, że ustawodawca miał problem ze zdefiniowaniem audytu wewnętrznego w polskim porządku prawnym.

Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego uregulowany jest w dziale IV u.o.f.p., zatytułowanym *Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*. Zgodnie z art. 272 u.f.p. audyt wewnętrzny jest działalnością 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. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

W art. 274 ust. 1 u.o.f.p. zostały wymienione podmioty podlegające audytowi wewnętrznemu. Wśród tych podmiotów możemy wyróżnić trzy grupy:

- I. Jednostki, w których audyt wewnętrzny jest obowiązkowy i prowadzony bez względu na kryterium dochodowe. Do tych podmiotów, enumeratywnie wymienionych w u.o.f.p. zaliczane są: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa, urzędy wojewódzkie, izby administracji skarbowej, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, w tym zarządzane przez niego fundusze, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym fundusze zarządzane przez prezesa KRUS, Narodowy Fundusz Zdrowia oraz Krajowy Zespół Nieruchomości.
- II. Jednostki sektora finansów publicznych, które mają obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego po przekroczeniu progu finansowego. Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w JST powstaje, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł.
- III. Jednostki sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego, zgodnie z art. 274 ust. 4 u.o.f.p.

Powyższe punkty I i II wskazują podmioty, gdzie audyt wewnętrzny jest prowadzony obligatoryjnie, z kolei audyt określony w punkcie III jest prowadzony fakultatywnie. Odnosząc się do funkcjonowania audytu wewnętrznego w administracji samorządowej, będzie miał zastosowanie punkt II i III powyższego podziału, zgodnie z którym w jednostkach tych będzie on prowadzony po przekroczeniu progu finansowego, bądź będzie to uzależnione od decyzji kierownika jednostek sektora finansów publicznych.

Słuszne stanowisko prezentują R. Żukowski oraz A. Purgat wskazując, że obowiązek wprowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządowych wynika z co najmniej dwóch przesłanek: formalnej i racjonalnej. Przesłanka formalna to zobowiązanie samorządów do wprowadzenia audytu wewnętrznego wynikające z przepisów ustawy o finansach publicznych. Przesłanka racjonalna to przekonanie, iż wprowadzenie audytu wewnętrznego we wszystkich większych organizacjach zapewni usprawnienie ich działania w szeroko pojętym zakresie. Dotyczy to szczególnie takich organizacji, które posiadają pokaźne aktywa i które dysponują znacznymi środkami pieniężnymi¹⁹⁸. Jednakże w mojej ocenie kwoty osiąganych dochodów nie mają żadnego przełożenia na potrzebę oceny funkcjonowania jednostki przez niezależne i obiektywne narzędzie jakim jest audyt wewnętrzny, bowiem cel i zakres funkcjonowania każdej jednostki sektora finansów publicznych jest jednakowy. Podkreślić należy, że analogicznie system kontroli zarządczej jest podstawą funkcjonowania w każdej jednostce.

Źródłem wątpliwości interpretacyjnych jest brak wskazania terminu rozpoczęcia audytu w przypadku spełnienia przesłanki z art. 274 ust. 3 u.o.f.p. oraz delegacji do jego określenia dla Ministra Finansów. Należy zatem przyjąć, że rozpoczęcie prowadzenia audytu powinno nastąpić niezwłocznie po podjęciu uchwały budżetowej lub dokonaniu jej zmiany, w wyniku której kwota planowanych dochodów i przychodów przekroczy 40 mln złotych. Wskazanie ustawodawcy na kwotę wydatków i rozchodów, jako „drugą” przesłankę powstania obowiązku prowadzenia audytu jest zbędne. W związku z tym, że warunki obowiązku rozpoczęcia audytu odniesiono do kwot „ujętych w uchwale budżetowej”, a zatem planowanych, to nie ma możliwości, aby kwota „wydatków i rozchodów” nie miała pokrycia w sumie dochodów i przychodów. Kwoty te najczęściej będą sobie równe. Wyższą wartość może w uchwale wykazywać tylko kwota dochodów i przychodów – w przypadku uchwalenia budżetu przewidyującego nadwyżkę. Organ nadzoru nie dopuści bowiem do uchwalenia budżetu, w którym wydatki i rozchody nie będą miały pokrycie w sumie dochodów i przychodów¹⁹⁹. Użycie zastosowanie spójnika „lub” oznacza, że do powstania obowiązku prowadzenia audytu wystarczające jest, że tylko

¹⁹⁸ R. Żukowski, A. Purgat, *Audyt wewnętrzny w jednostce samorządu terytorialnego*, Warszawa 2005, s. 7.

¹⁹⁹ R. Trykozko, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010, art. 274, s. 529.

jedna z powyższych wymienionych kwot przekroczy wysokość 40 mln zł²⁰⁰. Projekt nowelizacji ustawy o finansach publicznych przewiduje zmianę progu kwotowego, od którego powstanie obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego na kwotę 67 mln zł.

W związku z tym, iż większość państw należących do Unii Europejskiej korzysta z usług audytu wewnętrznego. K. Winiarska dostrzega trzy sposoby jego funkcjonowania:

- komórki audytu wewnętrznego tworzone są we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych,
- jedna instytucja prowadzi audyt wewnętrzny we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych,
- model mieszany, który skupia dwa powyższe warianty²⁰¹.

Audyt wewnętrzny w polskim porządku prawnym posiada definicję ustawową, jak już zostało wskazane powyżej. W tym miejscu zaznaczyć należy, że w większości krajów UE obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego oraz jego zakres podmiotowy wynika bezpośrednio z przepisów prawa. W niektórych krajach decyzja o powołaniu audytu wewnętrznego wynika z zaleceń (Niemcy) lub indywidualnej decyzji ministra/kierownika jednostki (Austria, Czechy, Finlandia)²⁰².

Na Węgrzech instytucja ta jest uregulowana w ustawie o finansach publicznych²⁰³ oraz rozporządzeniu w sprawie systemu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego organów budżetowych²⁰⁴. Audyt wewnętrzny w tym porządku prawnym rozumiany jest jako kontrola wewnętrzna, która definiowana jest jako niezależna, obiektywna działalność, zapewniająca pewność i świadczenie usług doradczych, której celem jest rozwijanie funkcji i zwiększanie efektywności organizacji badanej, a także ocenianie oraz poprawa skuteczności systemu zarządzania i wewnętrznego systemu kontroli organizacji badanej, stosując podejście systemowe i metodycznie, w celu osiągnięcia celów organizacji badanej. Zgodnie z art. 69 ust. 1 węgierskiej ustawy o finansach publicznych, pojęcie wewnętrznego systemu kontroli oznacza system procesów zaprojektowany w celu zarządzania ryzykiem

²⁰⁰ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, (red.) P. Walczak, C.H. Beck 2017, art. 274, s. 959.

²⁰¹ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 106.

²⁰² Ministerstwo Finansów, *Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli. Raport*, Warszawa 2016, s. 21.

²⁰³ Törvény az államháztartásról, 2011. évi CXCV, <https://njt.hu/jogszabaly/2011-195-00-00.35>, dostęp z dnia 5.08.2024 r.

²⁰⁴ Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről, 370/2011. (XII. 31.), <https://njt.hu/jogszabaly/2011-370-20-22>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.

i uzyskiwania pewności obiektywnej, gwarantujący zgodność i efektywność gospodarowania zgodnie z budżetem²⁰⁵. Na Węgrzech w samorządach lokalnych sekretarz jest zobowiązany - zgodnie z przepisami prawnymi - do utrzymania systemu kontroli wewnętrznej, który zapewnia prawidłowe, efektywne i skuteczne wykorzystanie dostępnych zasobów samorządu lokalnego. W ramach systemu kontroli wewnętrznej, sekretarz jest zobowiązany do zapewnienia jej funkcjonowania zgodnie z wytycznymi ministra ds. finansów publicznych oraz uwzględniając międzynarodowe standardy kontroli wewnętrznej²⁰⁶.

Na Słowacji audyt wewnętrzny znajduje podstawę prawną w ustawie o kontroli finansowej i audycie²⁰⁷, z kolei w Rumunii w ustawie dotyczącej wewnętrznego audytu publicznego²⁰⁸. Z kolei na Łotwie funkcjonuje ustawa dotycząca usług audytorskich²⁰⁹.

W Portugalii, ustawa o Skarbach Lokalnych (TRLRHL), zatwierdzona Królewskim Dekretem Ustawodawczym, zawiera w części VI zatytułowanej "Budżet i wydatki publiczne", rozdział IV "Kontrola i audyt" (artykuły 213 do 222)²¹⁰. Z kolei w Bułgarii obowiązuje ustawa o audycie wewnętrznym w sektorze publicznym²¹¹ oraz zarządzenie z dnia 30.03.2017 r. w sprawie warunków, trybu i sposobu przeprowadzania ocen zewnętrznych zapewniających jakość czynności audytowych²¹².

²⁰⁵ L. Csaba, Közpénzügyi Menedzsment, Dialóg Campus Kiadó Budapest, 2017, s. 232.

²⁰⁶ Ibidem, s. 230.

²⁰⁷ Zákon o finančnej kontrole a audite a o zmene a doplnení niektorých zákonov z 10.11.2015, 357/2015 Zb., <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2015/357/>, dostęp z dnia 01.08.2024 r.

²⁰⁸ LEGEA nr. 672 din 19 decembrie 2002 (*republicată*) privind auditul public intern, <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/40929>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.

²⁰⁹ Revīzijas pakalpojumu likums (Likuma nosaukums [15.12.2016.](https://likumi.lv/ta/id/20946-revizijas-pakalpojumu-likums) likuma redakcijā, kas stājas spēkā [01.01.2017.](https://likumi.lv/ta/id/20946-revizijas-pakalpojumu-likums)), <https://likumi.lv/ta/id/20946-revizijas-pakalpojumu-likums>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.

²¹⁰ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Ministerio de Hacienda, «BOE» núm. 59, de 09 de marzo de 2004 Referencia: BOE-A-2004-4214.

²¹¹ ЗАКОН ЗА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР Проект: 502-01-56/08.11.2005 г. DV. NIE. 100 z 20 grudnia 2019 r <https://lex.bg/laws/ldoc/2135519287>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.

²¹² НАРЕДБА № 1 от 30.03.2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на одитната дейност Издадена от министъра на финансите, обн., ДВ, бр. 29 от 7.04.2017 г., <https://lex.bg/en/laws/ldoc/2137076046>, dotęp z dnia 10.08.2024 r.

We Francji audyt rozumiany jest jako wewnętrzna kontrola instytucjonalna²¹³. W Dzienniku Urzędowym Francji opublikowano dekret z dnia 22 kwietnia 2022 r. w sprawie kontroli wewnętrznej i audytu²¹⁴. W kraju tym, w celu ograniczenia ryzyka związanego z działalnością, wzmocniono funkcję audytu wewnętrznego, ustanawiając Centralny Komitet ds. Reformy Sektora Publicznego. Komitet jest odpowiedzialny za opracowanie standardów audytu wewnętrznego i zapewnienie ich zgodności ze standardami międzynarodowymi, rozpowszechnianie najlepszych praktyk i metodologii realizacji zadań audytowych²¹⁵. Głównym celem reformy we Francji było stworzenie centralnego komitetu ds. harmonizacji audytu wewnętrznego zapewniającego spójność polityki audytu wewnętrznego państwa, wzmocnienie systemu kontroli wewnętrznej w ramach każdego ministerstwa, mające optymalizować zarządzanie ryzykiem w odniesieniu do wszystkich rodzajów polityki publicznej, powołanie w każdym ministerstwie komitetu ds. audytu wewnętrznego i zorganizowanie służb audytu wewnętrznego. Centralny komitet ds. harmonizacji i komitet audytu wewnętrznego mają zapewnić zarządzanie ryzykiem w całej administracji państwowej we Francji²¹⁶.

Zgodnie z definicją Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), audyt oznacza niezależną i obiektywną działalność, która dostarcza organizacji pewności co do stopnia kontrolowania jej operacji, udziela jej porad w celu ich poprawy i przyczynia się do tworzenia wartości dodanej. Pomaga organizacji osiągnąć cele, oceniając, za pomocą podejścia systematycznego i metodycznego, jej procesy zarządzania ryzykiem, kontroli i zarządzania korporacyjnego oraz składając propozycje w celu zwiększenia ich efektywności²¹⁷.

²¹³ G. Gołębiowski, P. Russel, *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce na tle wybranych państw UE*, „Biuro Analiz Sejmowych”, 12/2012, s. 5.

²¹⁴ Décret n° 2022-634 du 22 avril 2022 relatif au contrôle et à l'audit internes de l'Etat (NOR : TFPT2206986D), <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000045641320>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.

²¹⁵ M. Kaczmarek, M. Kaczurak-Kozak, T. Strąk, K. Winiarska, *Audyt i kontrola wewnętrzna instrumentami nadzorującymi racjonalność działań*, Szczecin 2019, s. 17.

²¹⁶ Ibidem, s. 17.

²¹⁷ *Les fonctions d'audit interne dans les collectivités territoriales*, Mia Garczynski et Alexandra Yeh Travail de stage mené à la Direction de l'Audit interne de la Ville et Eurométropole de Strasbourg, https://www.lagazettedescommunes.com/telechargements/Audit_interne_collectivites.pdf dostęp z dnia 27.02.2025 r., s. 7.

W ciągu ostatnich kilku lat, we Francji w wyniku kolejnych reform w administracjach terytorialnych, kompetencje i zakres działania jednostek samorządu terytorialnego znacznie się rozszerzyły. W obliczu tych zmian, wiele jednostek samorządu terytorialnego zaopatrzyło się w narzędzia zarządzania, od kontroli zarządzania po zarządzanie, a także audyt wewnętrzny. Zauważając ten rozwój, grupa "Jednostki Samorządu Terytorialnego" Instytutu Francuskiego ds. Audytu i Kontroli Wewnętrznej (IFACI) zainteresowała się tą kwestią, a Dyrekcja Audytu Wewnętrznego Miasta i Wspólnoty Metropolitarnej Strasburgu przeprowadziła badanie nad funkcjami audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego²¹⁸. Spośród 146 jednostek samorządu terytorialnego, które zostały przebadane, 96 udzieliło odpowiedzi, co stanowi wskaźnik odpowiedzi wynoszący 66%. Spośród 96 odpowiedzi, 36 jednostek samorządu terytorialnego posiada funkcję audytu wewnętrznego (jako główną lub drugorzędną działalność), a 52 jednostki samorządu terytorialnego nie posiadają takiej funkcji²¹⁹. We Francji audyt ma przede wszystkim na celu ocenę funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej, by zapewnić jak najbardziej efektywną kontrolę ryzyk związanych z realizacją celów danej organizacji. W kontekście jednostek samorządu terytorialnego funkcja ta została wprowadzona z kilku powodów: po pierwsze, ze względu na rosnące ograniczenia budżetowe oraz potrzebę lepszego zarządzania wydatkami; po drugie, wskutek regularnych kontroli przeprowadzanych przez Regionalne Izby Obrachunkowe oraz ich rekomendacji dotyczących rozwoju trzeciego poziomu kontroli w administracji terytorialnej; wreszcie, z powodu rozpoczęcia nowego programu Europejskiego Funduszu Społecznego (FSE), który wiąże się z koniecznością prowadzenia wewnętrznej kontroli oraz identyfikacji ryzyk²²⁰.

W Niemczech podstawą funkcjonowania audytu wewnętrznego jest Ogólny Regulamin Administracyjny dotyczący audytu wewnętrznego w Administracji Federalnej z dnia 21 września 2023 roku, który reguluje ustanawianie i organizację audytu wewnętrznego oraz podstawy audytów w sposób wiążący dla departamentów federalnych²²¹.

Mimo, że audyt wewnętrzny jest integralną częścią działalności administracji publicznej, audytorzy wewnętrzni raportują tylko do Federalnej Izby Obrachunkowej i nie

²¹⁸ Ibidem, s. 5.

²¹⁹ Ibidem, s. 5.

²²⁰ Ibidem, s. 7.

²²¹ Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Internen Revision in der Bundesverwaltung (Allgemeine Verwaltungsvorschrift Interne Revision – VwV IR) vom 21. September 2023.

są uprawnieni do przyjmowania innych poleceń w wykonywaniu swojego zawodu. Dlatego w Niemczech audyt wewnętrzny nazywany jest „audytem wstępnym”²²².

Wielka Brytania miała kluczowe znaczenie w historii kształtowania się audytu wewnętrznego na świecie, stąd też zdecydowałam się przywołać również rozwiązania prawne funkcjonujące w tym kraju na szczeblu lokalnym, pomimo, iż kraj ten nie jest już członkiem UE. W Wielkiej Brytanii obowiązują Standardy audytu wewnętrznego sektora publicznego. Te standardy zawodowe definiują charakter audytu wewnętrznego w sektorze publicznym Wielkiej Brytanii, ustalają podstawowe zasady przeprowadzania audytu wewnętrznego w sektorze publicznym Wielkiej Brytanii, tworzą ramy dla świadczenia usług audytu wewnętrznego, które dodają wartość organizacji, prowadząc do poprawy procesów i operacji organizacyjnych oraz stanowią podstawę oceny efektywności audytu wewnętrznego i kierowania planem doskonalenia²²³. Ponadto w Wielkiej Brytanii usługi audytu wewnętrznego świadczone na poziomie samorządu lokalnego są zupełnie oddzielone od tych dla rządu centralnego (*Government Internal Audit Agency*). Akt o Samorządzie Lokalnym z 1972 roku, Sekcja 151, to część brytyjskiego prawa, która dotyczy samorządów lokalnych. Sekcja 151 zatytułowana *Audyt Wewnętrzny* zawiera następujące regulacje:

1. Każdy organ samorządu lokalnego musi utrzymywać odpowiednią służbę audytu wewnętrznego.
2. Audyt wewnętrzny obejmuje badanie, sprawdzanie i rewizję systemów kontroli finansowej, zarządzania, procedur i praktyk w zakresie finansów, jak również wszelkich innych spraw dotyczących sprawności, skuteczności i ekonomiczności działania organu.
3. Służba audytu wewnętrznego może być utrzymana poprzez zatrudnienie personelu przez organ samorządu lokalnego, uczestnictwo w wspólnej usłudze lub porozumienie konsorcjalne z innymi organami w celu dzielenia kosztów, lub też poprzez zewnętrzne zlecenie.
4. Władze lokalne są zobowiązane do przekazywania informacji na temat audytu wewnętrznego, a także do publikacji wyników audytu wewnętrznego.

²²² M. Joita M., N. A. Dragnea, *Internal control principles that must be promoted in public sector organisations*, „Contemporary Economy Journal”, vol. 7, 4/2022, s. 206.

²²³ HM Government, *Government Functional Standard*, 2022, s. 29.

5. Minister może wydawać wytyczne w sprawie audytu wewnętrznego, które organ samorządu lokalnego musi przestrzegać. Ta sekcja ustala podstawowe zasady i wymogi dotyczące audytu wewnętrznego w brytyjskich samorządach lokalnych²²⁴.

Niektóre kraje z poza UE, takie jak Australia czy Irlandia, przyjęły rozwiązanie, w ramach którego audyt wewnętrzny przeprowadzany jest przez zakontraktowane firmy rachunkowe, zwane audytorskimi²²⁵.

W mojej ocenie, dobrym rozwiązaniem mogłoby być stworzenie w polskim porządku prawnym niezależnego ustawowego samorządu zawodowego, zrzeszającego przedstawicieli zawodu regulowanego, jakim jest audytor wewnętrzny. Samorząd ten byłby usytuowany podobnie jak samorząd zawodowy adwokatów, czy radców prawnych. Ponadto postuluję, aby instytucja audytu wewnętrznego w Polsce była uregulowana w odrębnej ustawie.

Na obecny kształt definicji audytu wewnętrznego miały wpływ standardy audytu wewnętrznego. Zgodnie z art. 273 u.o.f.p. „Minister Finansów określi, w formie komunikatu, i ogłosi w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, zgodne z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego. Audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego”.

Minister Finansów w komunikacie z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych²²⁶, na podstawie art. 273 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych ogłosił *"Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego"*, opracowane przez The Institute of Internal Auditors, jako standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. Zgodnie z § 2 ww. komunikatu *"Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego"* stosuje się od dnia 1 stycznia 2017 r. Wyżej powołany

²²⁴Por. <https://www.suffolk.gov.uk/council-and-democracy/council-directorates-services-and-senior-officers/internal-audit-service#:~:text=Internal%20audits%20must%20be%20carried,on%20how%20the%20council%20operates>, dostęp z dnia 10.03.2024 r.

²²⁵ A. Wojtowicz-Dawid, *Monitoring, kontrola i audyt wykorzystywania środków Unii Europejskiej*, Warszawa 2020, s. 286.

²²⁶ Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

komunikat był poprzedzony komunikatem Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych²²⁷. W Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego określono, że audyt wewnętrzny jest prowadzony w różnorodnym otoczeniu prawnym i kulturowym, na rzecz organizacji różniących się między sobą celami, wielkością, złożonością oraz strukturą. Audyt wewnętrzny wykonują zarówno osoby z organizacji, jak i spoza niej. Chociaż wyżej wymienione różnice mogą wpływać na praktykę audytu w różnych środowiskach, stosowanie Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego jest zasadniczym warunkiem wypełniania obowiązków przez audytora wewnętrznego i audyt wewnętrzny²²⁸.

Głównymi celami Standardów jest dostarczenie wskazówek, jak przestrzegać obowiązkowych elementów Międzynarodowych ramowych zasad praktyki zawodowej, wyznaczenie ramowych zasad wykonywania i upowszechniania szerokiego zakresu usług audytu wewnętrznego, przysparzających organizacji wartości dodanej, stworzenie podstaw oceny działalności audytu wewnętrznego oraz przyczynienie się do usprawniania procesów i działalności operacyjnej organizacji.

Standardy razem z Kodeksem etyki zawierają wszystkie obowiązkowe elementy Międzynarodowych ramowych zasad praktyki zawodowej (ang. IPPF).

Standardy dotyczą audytorów wewnętrznych i audytu wewnętrznego. Wszyscy audytorzy wewnętrzni zobowiązani są do przestrzegania standardów dotyczących obiektywizmu, biegłości i należytej staranności zawodowej oraz standardów, które dotyczą wykonywanych przez nich obowiązków zawodowych. Dodatkowo, zarządzający audytem wewnętrznym odpowiadają za ogólną zgodność audytu wewnętrznego ze Standardami. Poszczególne standardy audytu będą omawiane w dalszej części dysertacji, przy omawianiu zagadnień szczegółowych.

Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego wyznaczają światową praktykę zawodową audytu wewnętrznego i służą jako podstawa do oceny i poprawy jakości funkcji audytu wewnętrznego. Podstawą Globalnych Standardów jest piętnaście zasad skutecznego audytu wewnętrznego. Każda zasada jest wspierana przez standardy, które zawierają wymagania, wskazówki przy wdrażaniu i przykłady dowodów zgodności.

²²⁷ Dz. Urz. Min. Fin. z 2013 r., poz. 15.

²²⁸ Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

Łącznie elementy te pomagają audytorom wewnętrznym osiągnąć zasady i spełnić cel audytu wewnętrznego²²⁹. Nowe Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego IIA™ aktualizują Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego i po raz pierwszy zwracają uwagę na unikalne cechy sektora publicznego, takie jak jego cel i struktura zarządzania, które odróżniają go od sektora prywatnego i wpływają na sposób, w jaki funkcja audytu wewnętrznego wykonuje swoją pracę. Nowy projekt Standardów zawiera definicję sektora publicznego, a także 19 odniesień do sektora publicznego w sekcjach rozważania dotyczących wdrożenia, aby pomóc audytorom wewnętrznym w sektorze publicznym w wykonywaniu usług zapewniających i doradczych²³⁰.

Standardy są podzielone na pięć obszarów: Obszar I: Cel audytu wewnętrznego; Obszar II: Etyka i profesjonalizm; Obszar III: Ład organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego, Obszar IV: Zarządzanie funkcją audytu wewnętrznego; Obszar V: Świadczenie usług audytu wewnętrznego²³¹.

Globalne Standardy zawierają zasadę, że funkcje audytu wewnętrznego w sektorze publicznym skupiają się na zapewnieniu zgodności z przepisami prawa i/lub regulacjami, identyfikowaniu możliwości poprawy wydajności, skuteczności i oszczędności procesów i programów rządowych, ustaleniu, czy zasoby publiczne są odpowiednio zabezpieczone i właściwie wykorzystywane dla zapewnienia równego dostępu do usług oraz ocenie, czy wyniki organizacji są zgodne z jej celami strategicznymi²³².

Komunikat, w którym Minister Finansów ogłosił Standardy nie należy do katalogu zamkniętego źródeł prawa określonych przez ustawę zasadniczą. Zgodnie z dyspozycją art. 87 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa są: Konstytucja RP, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia oraz akty prawa miejscowego. Dlatego też standardy określone w formie komunikatu nie mają charakteru prawa powszechnego, pomimo tego audytorzy zostali zobowiązani przez przepisy ustawy do ich stosowania. Obowiązek stosowania standardów ciąży również na usługodawcach

²²⁹ The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego*, tłumaczenie luty 2024 r., s. 7, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/2024-7726_gui_global_ia_standards-polish-2.pdf, dostęp z dnia 26.06.2024 r.

²³⁰ <https://www.iaa.org.pl/aktualnosci/nowe-standardy-iaa-sektor-publiczny-pl-eng>, dostęp z dnia 01.11.2023 r.

²³¹ The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego*, op. cit., s. 8

²³² Ibidem, s. 120.

prowadzących audyt wewnętrzny na podstawie umowy zawartej z jednostką²³³. Z kolei Z. Ofiarski stoi na stanowisku, że na audytorów nałożono pewne obowiązki, z tym że zostały one bardzo ogólnie określone w ustawie, natomiast ich rodzaje i zakres rozwinęto w komunikacie, który powinien być traktowany jako źródło informacji, a nie źródło obowiązków. Komunikaty nie są zaliczane do katalogu źródeł powszechnie obowiązującego prawa²³⁴. Ministerstwo Finansów wskazało, że standardy są powszechnie uznawanym na świecie, podstawowym źródłem zasad audytu wewnętrznego. Wdrożenie ich do stosowania w administracji publicznej jest podstawowym elementem II filaru koncepcji publicznej kontroli wewnętrznej²³⁵. Większość krajów UE deklaruje, że metodyka audytu wewnętrznego została określona na podstawie międzynarodowych standardów oraz dobrych praktyk w tym zakresie. Najczęściej przywoływane są Międzynarodowe standardy oraz są stosowane bezpośrednio jako obowiązujące w sektorze publicznym lub wykorzystywane jako podstawa do opracowania standardów krajowych²³⁶.

W dalszej kolejności należy przedstawić definicję audytu wewnętrznego wypracowaną przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (ang. *Institute of Internal Auditors* - IIA), zgodnie z którą audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywną działalnością o charakterze zapewniającym i doradczym, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiąganiu wytyczonych celów poprzez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemu kontroli oraz procesów zarządzania organizacją²³⁷. Definicja przedstawiona przez IIA wiele razy ewaluowała i dostosowywała się do zmieniającego otoczenia.

Zgodnie z poglądem przedstawionym w literaturze, częste zmiany u.o.f.p., a w nich kolejne propozycje definiowania audytu wewnętrznego i jego roli powodują, że pojęcie to jest niewłaściwie rozumiane w jednostkach sektora finansów publicznych. Nazewnictwo, terminologia i składnia dotyczące audytu wewnętrznego zostały mechanicznie przeniesione z języka angielskiego i zderzyły się z terminologią wypracowaną przez dziesiątki lat na gruncie teorii organizacji i zarządzania (nauki o zarządzaniu)²³⁷.

²³³ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach publicznych* ..., op. cit., art. 273, s. 956.

²³⁴ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach*..., op. cit., art. 273, s. 1459.

²³⁵ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*, Warszawa 2012, s. 110.

²³⁶ Ministerstwo Finansów, *Współpraca audytu wewnętrznego*..., op. cit., s. 21.

²³⁷ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt*..., op. cit., s. 297.

W lipcu 2005 r. w Warszawie został wydany dokument *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*. Opracowanie to zawiera definicję wielu pojęć dotyczących przedmiotowego zagadnienia, w tym m.in. pojęć audytu, audytu wewnętrznego, kontroli oraz kontroli zarządczej. Glosariusz został opracowany przez Zespół do spraw ujednolicenia terminologii dotyczącej audytu i kontroli w administracji publicznej przy udziale Najwyższej Izby Kontroli, Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji. Według Glosariusza, słowo audyt było tożsame z kontrolą w znaczeniu funkcjonalnym, ale już audyt wewnętrzny definiowany był zgodnie z wówczas obowiązującą u.o.f.p. Warto zastanowić się nad regularną aktualizacją ww. dokumentu, w celu dostosowywania zawartych tam pojęć i rozwiązań do dynamicznie zmieniającego się otoczenia prawnego samorządu terytorialnego.

Punktem wyjścia dla dogłębnego zrozumienia audytu wewnętrznego jest jego ujęcie przedstawione na gruncie doktryny.

Pionierem w opracowaniu definicji audytu wewnętrznego był L. B. Sawyer, który zwracał uwagę, że w pierwszym okresie funkcjonowania audyt wewnętrzny skupiał się na poświadczeniu danych finansowych, z kolei obecnie wykonuje usługi, które obejmują badania i ocenę zarówno kontroli, jak i całej działalności jednostek publicznych i prywatnych²³⁸.

Zgodnie z definicją sformułowaną przez J. Jagielskiego, audyt wewnętrzny jest składnikiem systemu kontroli wewnętrznej w tym znaczeniu, że „rozszerza ten system o mechanizm kontrolny oraz monitorujący i doradczy, służący kierownikowi jednostki organizacyjnej sektora finansów publicznych, a pozwalający na ocenę i diagnozę całokształtu procesów (i stanów) zachodzących w tej jednostce, przede wszystkim w obszarze gospodarowania środkami publicznymi, a także w sferze organizacyjnej, kadrowej czy na przykład w odniesieniu do funkcjonowania kontroli wewnętrznej i procedur z nią związanych”²³⁹.

Nieco inne spojrzenie na pojęcie audytu wewnętrznego ma E. Chojna-Duch, która definiuje audyt wewnętrzny jako „ogół niezależnych (obiektywnych) czynności

²³⁸ L.B.Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, *Sawyer's Internal Auditing*, Insitute of Internal Auditors, Altamonte Springs 1996, s. 3.

²³⁹ J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny- miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa”, 3/2003, s. 16.

kontrolnych i doradczych, które są podejmowane systematycznie w toku procesu zarządzania jednostką, w wyniku których kierownik jednostki będącej przedmiotem audytu uzyskuje obiektywną wiedzę, tak zwane racjonalne zapewnienie, jak również ma możliwość oceny funkcjonowania jednostki w zakresie jej gospodarki, w tym finansowej, oraz procedur kontrolnych²⁴⁰. Natomiast B.R. Kuc nadaje pojęciu audytu dwa podstawowe znaczenia. Zespół działań bardzo silnie powiązanych z realizacją wewnętrznych celów jednostki to audyt wewnętrzny rozumiany w znaczeniu czynnościowym. Ponadto, kompetencje diagnostyczne i kontrolne audytora mają dać zapewnienie kierownictwu, że przyjęte przez niego zasady i procedury funkcjonowania danej organizacji są efektywnie wdrażane²⁴¹. Dodatkowo, M. Lisiński podkreśla, że w celu zrozumienia istoty współczesnego audytu wewnętrznego, powinno się mieć na uwadze również uwarunkowania zewnętrzne, których złożona natura powoduje, że od audytu wymaga się kompleksowości w każdym obszarze²⁴².

Z kolei w znaczeniu instytucjonalnym, audyt może być postrzegany jako instytucja gwarantująca racjonalne zapewnienie, że działania prowadzone zgodnie z jego zaleceniami są zgodne z przepisami prawa, standardami międzynarodowymi oraz z procedurami zaprojektowanymi do jego weryfikowania²⁴³.

Z. Dobrowolski stoi na stanowisku, że każdy podmiot realizujący zadania zlecone przez siebie lub przez podmioty zewnętrzne może być poddany audytowi, który służy ocenie sposobu realizacji tych zadań. Ta uniwersalna definicja podmiotu i przedmiotu audytu dotyczy zarówno sfery publicznej, jak i prywatnej²⁴⁴.

Niezbędność powołania wyspecjalizowanych komórek audytu wewnętrznego uzasadniona była tym, iż samorząd terytorialny jest organizacją rozbudowaną, a ponadto charakteryzuje się dość złożoną strukturą organizacyjną, która dysponuje znacznym majątkiem i obracającą dużymi środkami pieniężnymi²⁴⁵.

²⁴⁰ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa”, 1/2010 r., s. 53; E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2006, s. 60.

²⁴¹ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt...*, op. cit., s. 248.

²⁴² M. Lisiński [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 42.

²⁴³ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt...*, op. cit., s. 249.

²⁴⁴ Z. Dobrowolski, *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka*, Warszawa 2021, s. 22.

²⁴⁵ R. Żukowski, A. Purgat, *Audyt wewnętrzny w jednostce ...*, op. cit., s. 7.

Odczytywanie rozwoju audytu wewnętrznego nie jest możliwe, jeśli się pominie rozwój kontekstu, który go kształtował. Jest nim rozwój zjawiska oszustwa, szczególnie w finansowym wymiarze. Skandale finansowe stają się przysłowiowymi kamieniami milowymi na drodze rozwoju audytu wewnętrznego²⁴⁶. W literaturze przedmiotu można odnaleźć pogląd, że od 2002 r. trwa proces przekształcania i wzmacniania funkcji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Kolejne nowelizacje ustaw o finansach publicznych wprowadzały zmiany w zakresie jego organizacji i funkcjonowania. Obserwować można zarazem wyraźną zmianę w rozumieniu funkcji audytu wewnętrznego przez ustawodawcę – odejście od audytu, w którym nacisk kładziono przede wszystkim na legalność podejmowanych przez jednostkę działań, a uwaga audytorów skupiała się na audycie finansowym, w kierunku audytu efektywnościowego, obejmującego swym zakresem wszystkie obszary działania jednostki²⁴⁷.

Pojęciem które trafnie oddaje istotę audytu wewnętrznego jest „adekwatność”, szczególnie w sytuacji prowadzenia audytu fakultatywnego w jednostkach, zróżnicowanych pod względem wielkości zasobów, celów działalności, czy struktury organizacyjnej. Jak wspomniano powyżej, w Standardach zostało wskazane, że audyt jest wykonywany w różnym otoczeniu prawnym i kulturowym. Narzędzie to będzie spełniało swoją misję jedynie w sytuacji, gdy będzie odpowiednio dopasowane do konkretnej jednostki, jak również zalecenia formułowane w sprawozdaniu z audytu będą dopasowane do otoczenia prawnego danego podmiotu. W tym właśnie celu w trakcie prowadzenia zadań zapewniających i czynności doradczych niezwykle istotna jest znajomość jednostki oraz procedur w niej obowiązujących.

1.3. Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna jako narzędzia wspierające kierownika jednostki w realizacji zadań.

Pojęcie audytu wewnętrznego nie może być omawiane w separacji z pojęciem kontroli w administracji samorządowej. W literaturze przedmiotu zostało wskazane, że kontrola występuje w procesach administrowania i nie jest możliwe funkcjonowanie administracji bez jej istnienia, a co więcej „należy do najstarszych dziedzin rządzenia

²⁴⁶ M. Lisiński [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 32.

²⁴⁷ J. Przybylska, *Ewolucja audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce – ocena wybranych zmian*, „Zeszyty Naukowe”, 200/2011, s. 62.

i administrowania”²⁴⁸. Administracja publiczna, w tym samorządowa pozostaje pod kontrolą i nie działa samowolnie²⁴⁹. Ponadto, T. Hoffmann stwierdza, że w demokratycznym państwie prawnym jednym z zasadniczych aspektów funkcjonowania władzy publicznej jest właśnie jej skuteczna kontrola²⁵⁰.

System kontroli administracji publicznej opiera się na dwóch elementach: kontroli zewnętrznej nad administracją i kontroli wewnątrz aparatu administracyjnego (kontroli wewnątrzadministracyjnej)²⁵¹. W literaturze przedmiotu wskazano, że „kontrola administracji oznacza ogół czynności nad administracją w celu zapewnienia poprawności jej działania. W drugim kontekście punkt ciężkości spoczywa na działaniach podejmowanych przez administrację w stosunku do podmiotów znajdujących się w strukturze administracyjnej bądź poza nią ale wykonujących zadania administracji publicznej”²⁵². Kontrolę zewnętrzną tworzą podmioty kontrolujące, które są umiejscowione poza systemem organizacyjnym administracji publicznej i niepowiązane z nim strukturalnie. Jako przykład tych kontroli można wskazać: Najwyższą Izbę Kontroli, kontrolę parlamentarną, kontrolę sądową, kontrolę Trybunałów: Konstytucyjnego, Stanu, kontrolę obywatelską, czy społeczną. Z kolei kontrola wewnątrzadministracyjna to całokształt określonych prawnie instytucji kontrolnych, które umiejscowione są w strukturze aparatu administracyjnego oraz które sprawują kontrolę w stosunku do pozostałych podmiotów znajdujących się w strukturze administracji²⁵³. Kontrola społeczna stanowi bardzo ważną, jednakże odrębną formę kontroli w całym systemie kontroli w samorządzie terytorialnym, w związku z tym tematyka ta nie będzie podejmowana w rozważaniach niniejszej dysertacji doktorskiej.

²⁴⁸ L. Zacharko, *Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg* [w:] *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, (red.) A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, Katowice 2016, s. 8.

²⁴⁹ J. Jagielski, *O kontroli społecznej w mechanizmie (systemie) kontroli administracji publicznej* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie ...*, op. cit., s. 203.

²⁵⁰ T. Hoffmann, *Prawne podstawy systemu kontroli w administracji w Polsce*, „Zarządzanie Publiczne”, 5(3)/2008, s. 51.

²⁵¹ J. Jagielski, *Kontrola w samorządzie terytorialnym na tle systemu kontroli administracji i jej ogólna charakterystyka* [w:] *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom III. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy*, (red.) I. Lipowicz, Warszawa 2023, s. 170.

²⁵² A. Ziółkowska, *Kontrola administracji publicznej* [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej w administracji. Zagadnienia prawne*, Katowice 2014, s. 240.

²⁵³ J. Jagielski, *Kontrola w samorządzie terytorialnym ...*, op. cit., s. 172.

W prowadzonych rozważaniach nie sposób nie wspomnieć o węższym i szerszym spojrzeniu na pojęcie kontroli. W literaturze przedmiotu zostało wskazane, że kontrola w węższym znaczeniu to przegląd polegający na ustaleniu stanu faktycznego, porównaniu go ze stanem pożądanym oraz dokonaniu jego oceny. Z kolei w szerszym spojrzeniu to system zarządzania, na który składają się procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy, dzięki któremu można uzyskać racjonalną pewność, że cele zarządzania zostaną wypełnione²⁵⁴.

L. Zacharko wskazuje, że „większość aktów prawnych nie definiuje pojęcia kontroli, ale skupia się na wskazaniu jej zakresu podmiotowego i przedmiotowego, w tym instrumentów kontroli oraz jej celu”²⁵⁵. Podkreślić należy, że w przeciwieństwie do audytu wewnętrznego, którego definicja jest zawarta wprost w u.o.f.p., pojęcie kontroli nie ma definicji ustawowej, a jedynie ustawy szczegółowe wskazują organy kontrolne, ich kompetencje do przeprowadzania kontroli oraz tryby przeprowadzania kontroli. Dla wyjaśnienia pojęcia kontroli wewnętrznej fundamentalne znaczenie miało uchwalenie ustawy o kontroli w administracji rządowej²⁵⁶, która określa zasady i tryby przeprowadzenia kontroli.

A. Ziółkowska wskazuje, że pojęcie kontroli pojawia się wielokrotnie w aktach normatywnych różnego typu, bez wskazania jednak legalnej definicji tego terminu²⁵⁷.

J. Glumińska-Pawlic twierdzi, że „istotą kontroli jest konfrontacja dwóch szeregów ustalonych zjawisk i stanów, a jej podstawowym celem winno być doprowadzenie do zgodności między stanem faktycznym a obowiązującym. Najistotniejszym elementem, który wyróżnia kontrolę z ogółu czynności zarządzania, jest fakt pozbawienia jej jakichkolwiek elementów decyzji, zarówno w fazie ich podejmowania, jak i wdrażania”²⁵⁸.

²⁵⁴ A. Skoczylas, *System kontroli i audytu w polskiej administracji publicznej* [w:] „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 67/2012, s. 96.

²⁵⁵ L. Zacharko, *Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg* [w:] *Administracyjne procedury kontrolne...*, op. cit., s. 11.

²⁵⁶ Ustawa z 15 lipca 2011r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r., poz. 224).

²⁵⁷ A. Ziółkowska, *Kontrola administracji publicznej* [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej w administracji...*, op. cit., s. 240.

²⁵⁸ J. Glumińska-Pawlic, *Kontrola i nadzór nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego* [w:] *Organizacja prawna administracji...*, op. cit., s. 282.

Kontrola składa się z badania, ustalania, konfrontowania, formułowania wniosków i ocen²⁵⁹.

Powyższe poglądy doktryny pokazują, że pojęcie kontroli jest w doktrynie różnie ujmowane. J. Boć najogólniej kontrolę definiuje jako: „badanie zgodności stanu istniejącego ze stanem postulowanym, ustalenie zasięgu i przyczyn rozbieżności, przekazanie wyników tego ustalenia, a czasem i wynikających stąd dysproporcji zarówno podmiotowi kontrolowanemu, jak i podmiotowi organizacyjnie zwierzchniemu”²⁶⁰. Z kolei, J. Starościak podkreśla, że obok kontroli działania pod kątem zgodności z prawem, kluczowa jest tzw. kontrola wykonania, czyli kontrola efektów osiągniętych przez administrację²⁶¹.

Kontroler ustala zakres i przyczyny rozbieżności między stanem istniejącym, a stanem postulowanym, biorąc pod uwagę nie tylko finalny efekt działania, ale również całość działań zmierzających do osiągnięcia tego efektu. Jednym z efektów działalności administracji samorządowej jest decyzja administracyjna, która stanowi w praktyce najczęstszy powód uruchomienia kontroli²⁶². Istotą działalności kontrolnej jest obserwowanie określonych zjawisk, analizowanie ich charakteru i przedstawianie spostrzeżeń organom kierującym działalnością administracji²⁶³. W literaturze zostało podkreślone, że pojęcie kontroli używane jest najczęściej do określenia funkcji organu, którego zadaniem jest wyłącznie sprawdzenie działalności innych organów czy instytucji pod kątem oceny prawidłowości działania. W tej sytuacji organ kontrolujący nie ma możliwości wpływania na działalność organów kontrolowanych, gdyż może wydawać jedynie zalecenia²⁶⁴.

Kryteriami stosowanymi przy badaniu stanu istniejącego są na przykład kryterium legalności, czyli zgodności z prawem, celowości, rzetelności czy gospodarności²⁶⁵. Zgodnie z art. 8 EKSL, jak również w związku z zasadą samodzielności samorządu terytorialnego, kontrola administracyjna powinna być sprawowana wyłącznie na podstawie

²⁵⁹ G. Gołębiowski, K. Marchewka-Bartkowiak, *Audyt i kontrola zarządzania długiem publicznym*, „Materiały i Studia”, 181/2004, s. 7.

²⁶⁰ J. Boć, *Prawo administracyjne* (red.) J. Boć, Kolonia Ltd. 2007, s. 376.

²⁶¹ J. Starościak, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1977, s. 347.

²⁶² J. Boć, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 378.

²⁶³ J. Starościak, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 349.

²⁶⁴ E. Ura, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 74.

²⁶⁵ E. Knosala, L. Zacharko, A. Matan, *Nauka administracji*, Zakamycze 1999, s. 177.

kryteriów legalności (zgodność z prawem), z dopuszczeniem kontroli celowości w przypadku zadań delegowanych samorządom (tj. zadań zleconych). W polskich warunkach ustrojowych samorządy lokalne „nie podlegają” organom administracji wyższych poziomów (samorządowym i rządowym).

Samodzielność samorządu terytorialnego zapewnia mu swobodę działania w granicach prawa, co powoduje, że wybór sposobu realizacji zadań w celu zaspokajania potrzeb mieszkańców zależy od decyzji jego organów²⁶⁶.

Warto w tym miejscu odwołać się jeszcze do rozważań L. Gardian-Kawy, która wskazuje na ważną cechę prawidłowej kontroli, jaką jest jej aktywność. Kluczowe jest sformułowanie wniosków pokontrolnych, a następnie ich uwzględnienie w działalności organu kontrolowanego, co będzie skutkowało uniknięciem błędów w przyszłości²⁶⁷.

Według E. Olejniczak-Szałowskiej, celem każdej kontroli jest nie tylko doskonalenie działalności poszczególnych segmentów systemu administracji publicznej poprzez wyeliminowanie stwierdzonych nieprawidłowości i zapobieganie powstawaniu w przyszłości zjawisk niekorzystnych, a więc poprzez przybliżenie działania kontrolowanych podmiotów do określonego wzorca, ale również- doskonalenie samego wzorca²⁶⁸. Podmiot kontrolowany nie może się od kontroli uchylić, co świadczy o charakterze władczym kontroli²⁶⁹.

Obok kontroli występuje również pojęcie nadzoru, a częstym przedmiotem rozważań w literaturze przedmiotu jest relacja pomiędzy nadzorem a kontrolą, z uwagi na błędne utożsamianie tych pojęć. Pomimo, że pojęcia te w praktyce traktowane są jako synonimy, to na gruncie prawa administracyjnego z pewnością nie wolno ich łączyć. Dlatego przepis art. 171 ust. 1 Konstytucji RP zawęża nadzór nad JST wyłącznie do stosowania kryterium legalności (w domyśle: zgodności z ustawami, w tym z Konstytucją oraz z innymi aktami powszechnie obowiązującymi, w tym z prawem miejscowym nadzorowanego samorządu). Przepis art. 171 Konstytucji RP wymienia również zamknięty

²⁶⁶ M. Chlipała, *Pomocniczość, decentralizacja, samodzielność jako podstawowe zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego. Wybrane zagadnienia*, „Roczniki Nauk Prawnych”, Tom 15, 2/2005, s. 403.

²⁶⁷ L. Gardian-Kawa, *Kontrola i nadzór nad administracją publiczną jako gwarancja jakości jej funkcjonowania* [w:] *Sprawność działania administracji ...*, op. cit., s. 131.

²⁶⁸ E. Olejniczak – Szałowska, *Kontrola administracji* [w:] Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, (red.) M. Stahl, *Prawo administracyjne pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2016, s. 517.

²⁶⁹ E. Ura, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 74.

catalog organów nadzoru: Prezesa Rady Ministrów, wojewodę, Regionalną Izbę Obrachunkową; przy czym Sejm, na wniosek Prezesa Rady Ministrów, może rozwiązać organ stanowiący JST²⁷⁰. Samodzielność JST, zgodnie z art. 165 ust. 2 Konstytucji RP, podlega ochronie sądowej.

Kontrola jest elementem zarówno nadzoru, jak również kierownictwa, gdyż jej przedmiotem jest badanie stanu istniejącego, porównywanie go ze stanem pożądanym lub postulowanym oraz na wskazywaniu zakresu i przyczyn występujących rozbieżności²⁷¹.

T. Bigo wskazywał, że nadzór to „zespół takich kompetencji, których wpływ na działalność organów podporządkowanych jest bardziej intensywny, bezpośredni, a które mają na celu usunięcie nieprawidłowości i zapobieganie im na przyszłość”²⁷², z kolei W. Dawidowicz definiował nadzór jako „właściwość organu nadrzędnego do wywierania wpływu na działalność organu podporządkowanego”²⁷³. Uprawnienia nadzorcze wiążą się z prawem do kontroli oraz możliwością wiążącego wpływania na podmioty nadzorowane²⁷⁴.

Działania samorządu mieścić się będą w ramach państwowego porządku prawnego w wyniku sprawowanego nadzoru państwowego nad działalnością samorządową oraz wskazuje, że nadzór nazywany jest zwykle „korelatem samorządu”, bez którego trudno wyobrazić sobie instytucje samorządu terytorialnego jako elementu państwa²⁷⁵. Kluczową rolą nadzoru jest nie tylko dokonanie spostrzeżeń i ocena zjawisk, jak to miało miejsce w przypadku kontroli, ale również współpraca z podmiotem nadzorowanym i odpowiedzialność za wyniki jego działalności. Ponadto L. Gardian-Kawa wskazuje, że w przypadku nadzoru między jego podmiotami zachodzi stosunek nadrzędności

²⁷⁰ J. Bober, J. Hausner, H. Izdebski, W. Lachiewicz, S. Mazur, A. Nelicki, B. Nowotarski, W. Puzyna, K. Surówka, I. Zachariasz, M. Zawicki, *Narastające dysfunkcje...*, op. cit., s. 26.

²⁷¹ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2024, s. 228.

²⁷² T. Bigo, *Z problemów kontroli nad administracją terenową*, „Kontrola Państwowa”, 5/1964, s. 2.

²⁷³ W. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970, s. 34.

²⁷⁴ M. Wierzbowski, A. Wiktorowska [w:] *Prawo administracyjne*, (red.) J. Jagielski, M. Wierzbowski, Warszawa 2019, s. 151.

²⁷⁵ B. Dolnicki, *Czynniki służące sprawności działania administracji samorządowej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 32.

i podporządkowania. Organ nadrzędny wpływa na sytuację podporządkowanego, ale jednocześnie ponosi odpowiedzialność za jego działanie²⁷⁶.

J. Boć akcentuje, że jeśli kontrola sprawowana jest przez organ zwierzchni organizacyjnie nad kontrolowanym, a zatem i odpowiedzialny za jego działania, i jeśli temu organowi zwierzchniemu służą środki oddziaływania władczego wobec podrzędnego w strukturze podmiotu kontrolowanego, to kontrola przybiera kwalifikowaną postać nadzoru²⁷⁷. J. Starościak precyzuje, że nadzór zawsze obejmuje także kontrolę, natomiast wykonywanie kontroli nie musi się łączyć z możliwością stosowania środków nadzorczych²⁷⁸. Ponadto E. Chojna-Duch wyjaśnia, że w skład kontroli nie wchodzi czynności pokontrolne, zarządzanie, administrowanie, czy kierowanie, gdyż czynności te mogą stanowić elementy pojęcia nadzoru. Pojęcie to poza kontrolą, zawiera elementy podejmowania decyzji, ustalania wytycznych, zarówno przed, jak i po jej przeprowadzeniu²⁷⁹.

W nawiązaniu do powyższych rozważań, można wskazać dwie strefy kontroli w samorządzie terytorialnym. J. Jagielski wskazuje, że pierwsza to strefa kontroli zewnętrznej sprawowanej spoza struktur samorządowych w ramach nadzoru nad samorządem i jego działalnością. Drugą natomiast sferę tworzy kontrola zrealizowana w obrębie administracji samorządu terytorialnego, a ściślej w ramach poszczególnych układów organizacyjnych składających się na strukturę samorządu jako całość²⁸⁰. Podział powyższy można również powielić, biorąc pod uwagę usytuowanie kontrolera względem kontrolowanego.

Z uwagi na klarowność prowadzonych analiz, będą wymagały wyjaśnienia następujące pojęcia:

1. „*internal control*” – która w polskim porządku prawnym została nazwana kontrolą zarządczą,
2. tradycyjna kontrola wewnętrzna.

Kluczowy wpływ na postrzeganie obecnej kontroli wewnętrznej w administracji publicznej miała jej geneza. Do dnia obowiązywania przepisów ustawy

²⁷⁶ L. Gardian-Kawa, *Kontrola i nadzór nad administracją publiczną jako gwarancja jakości jej funkcjonowania* [w:] *Sprawność działania administracji...*, op. cit., s. 134.

²⁷⁷ J. Boć, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 381.

²⁷⁸ J. Starościak, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 349.

²⁷⁹ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć...*, op. cit., s. 48.

²⁸⁰ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 228.

o finansach publicznych z dnia 27.08.2009 r., w ustawie o finansach publicznych z 2005 r.²⁸¹ istniało pojęcie kontroli finansowej zawarte w rozdziale IV tej ustawy, który był zatytułowany: *Zasady gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych*. W jednostkach sektora finansów publicznych kontrola finansowa dotyczyła procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych, jak również gospodarowania mieniem. Przedmiotem tej kontroli były również ocena przestrzegania procedur oraz przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków²⁸².

Model kontroli zarządczej wykreowany przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*) stanowił podstawę dla prac Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (*International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*), jak i dla Komisji Europejskiej tworzącej rozwiązania Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej (*Public Internal Financial Control – PIFC*), a następnie Publicznej Kontroli Wewnętrznej (*Public Internal Control – PIC*) i dopiero poprzez absorpcję rozwiązań unijnych został zaadaptowany na poziomie krajowym²⁸³.

W obecnie obowiązującej u.o.f.p. w dziale I, rozdziale 6 pt. *Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych* dokonano uporządkowania pojęcia kontroli zarządczej w art. 68 do 71 u.o.f.p. M. Małecka-Łyszczyk podkreśla, że w opracowaniach międzynarodowych kontrola ta określana jest mianem „*internal control*”, czyli „kontrola wewnętrzna”, zwracając uwagę, że w polskim porządku prawnym ustawodawca odstąpił od tej terminologii, a w jego miejsce wprowadził określenie – „kontrola zarządcza”²⁸⁴. Ponadto wprowadzenie tego pojęcia

²⁸¹ Ustawa o finansach publicznych z 30.06.2005 r. (Dz.U. 2005 nr 249 poz. 2104).

²⁸² M. Dębowska-Sołtyk, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego - cel i zadania systemu*, „Finanse Komunalne”, 7-8/2011, s. 86.

²⁸³ M. Małecka-Łyszczyk, *Międzynarodowe standardy kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach...*, op. cit, s. 71.

²⁸⁴ M. Małecka-Łyszczyk, *Ewolucja pojęcia kontroli zarządczej* [w:] *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom III. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy*, (red.) I. Lipowicz, Warszawa 2023, s. 215.

w polskim porządku prawnym miało na celu odróżnienie go od tradycyjnie występującej w systemie organów administracji publicznej kontroli wewnętrznej²⁸⁵.

Kontrola finansowa jest pojęciem węższym, niż kontrola zarządcza, która zakresem działania obejmuje całą sferę działalności jednostki, jak również obejmuje swym zasięgiem wszystkie elementy zarządzania, tj. planowanie, kierowanie, motywowanie, wykonanie, samoocenę, nadzór i kontrolę²⁸⁶.

Obecnie w literaturze można odnaleźć poglądy, które negują twierdzenie, że kontrola zarządcza zastąpiła kontrolę finansową, uregulowaną w ww. ustawie o finansach publicznych z 2005 r. Zgodnie ze stanowiskiem L. Lipiec-Warzechy, „kontrola zarządcza nie zastąpiła kontroli finansowej, ale ją wchłonęła, czyniąc kontrolę procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych jednym, ale nie jedynym, z elementów kontroli zarządczej”²⁸⁷. Przedmiotem zainteresowania kontroli zarządczej oprócz aspektu pieniężno-materialnego, jest również aspekt prawny, organizacyjny, informacyjny, kadrowy, czy też proceduralny²⁸⁸. Termin „kontrola zarządcza” zaabsorbował uprzednio obowiązującą kontrolę finansową²⁸⁹.

Podkreślenia również wymaga fakt, że sam projektodawca w uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych wskazywał, że do tej pory w przepisach prawa kontrola finansowa utożsamiana była wyłącznie z czysto finansowym obszarem działalności jednostki. Zamiarem projektodawcy było objęcie zakresem kontroli zarządczej wszystkich płaszczyzn działalności jednostki²⁹⁰.

Kontrola zarządcza powinna być nierozdzielną częścią zarządzania jednostką, w ramach której wykorzystuje się m.in. kontrolę (rozumianą także w tradycyjnym znaczeniu) i jej instrumenty do osiągania wyznaczonych celów i zadań²⁹¹. W koncepcji

²⁸⁵ M. Małecka-Lyszczek, *Międzynarodowe standardy kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach...*, op. cit., s. 71.

²⁸⁶ M. Dębowska-Sołtyk, *Kontrola zarządcza w jednostkach...*, op. cit., s. 87.

²⁸⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, art. 68, s. 372.

²⁸⁸ M. Jastrzębska, *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego w opinii tych jednostek i instytucji kontroli zewnętrznej*, „Finanse Komunalne”, 1-2/2013, s. 81.

²⁸⁹ M. Małecka-Lyszczek, *Wpływ modelu internal control na ukształtowanie kontroli zarządczej w Polsce* [w:] *Dziesięć lat polskich doświadczeń w Unii Europejskiej. Problemy prawnoadministracyjne*, (red.) J. Sługocki, Tom I, Wrocław 2014, s. 751.

²⁹⁰ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, VI kadencja, druk sejm. nr 1181, s. 25.

²⁹¹ J. M. Salachna [w:] *Finanse publiczne. Komentarz*, (red.) M. Tyniewicki, Warszawa 2024, art. 68, s. 438.

kontroli zarządczej główną zasadą w działaniach organów administracji publicznej jest legalne działanie, oparte zarówno na przepisach prawa powszechnie obowiązującego, jak również na wszelkich przepisach wewnętrznych i opartymi na nich procedurami obowiązującymi w konkretnej jednostce²⁹².

W poszczególnych jednostkach administracji samorządowej, w których kontrola zarządcza ma zostać wdrożona, będzie miała postać indywidualnego modelu. Wynika to z faktu, że każda jednostka administracji samorządowej, mimo iż realizuje te same ustawowo określone zadania, może różnić się w sposobie ustalania celów i podejmowania działań zmierzających do ich osiągnięcia (m.in. ze względu na zróżnicowane priorytety inwestycyjne, inne uwarunkowania organizacyjne i techniczne, zasoby kadrowe, wielkość, formę prawną, w jakiej funkcjonuje)²⁹³. Ponadto w celu prawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej muszą być odpowiednio określone cele i zadania jednostki oraz mierniki ich realizacji²⁹⁴.

Zgodnie z definicją podaną przez A. Mitusia, „kontrola zarządcza stanowi zespół narzędzi pomagających realizować zadania publiczne i osiągać stawiane w ich ramach cele”²⁹⁵. Ale co najważniejsze, „kontrola zarządcza jest procesem zintegrowanym z bieżącą działalnością jednostki. Nie stanowi jednorazowego zdarzenia o wyjątkowym charakterze, lecz jest zbiorem wielu czynności wykonywanych przez organ zarządzający”²⁹⁶.

Wdrożenie w JST kontroli zarządczej, a pośrednio również audytu wewnętrznego jest gwarancją dla kierownika jednostki prawidłowej realizacji zadań, ochrony zasobów, działania oszczędnego, efektywnego i skutecznego oraz zgodności działań z obowiązującymi przepisami prawa²⁹⁷. Ponadto, wdrożenie kontroli zarządczej w działalności JST „pozwala wychwytywać niekorzystne zjawiska w toku funkcjonowania

²⁹² M. Małecka-Lyszczek, *Pojęcie kontroli zarządczej na gruncie regulacji prawnych* [w:] *System Prawa Samorządu Terytorialnego...*, op. cit., s.218.

²⁹³ Ibidem, s. 225.

²⁹⁴ M. Jastrzębska, *Funkcjonowanie kontroli zarządczej* ..., op. cit., s. 89.

²⁹⁵ A. Mituś, *Cele i zadania samorządu terytorialnego oraz mierniki ich realizacji* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe...*, op.cit., s. 83.

²⁹⁶ R. Szostak, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych - charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa”, 5/2010, s. 5.

²⁹⁷ M. Małecka-Lyszczek, *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe* ..., op. cit., s. 16.

jednostki oraz dokonywać stosownej i szybkiej korekty, aby dalsze (zmodyfikowane, poprawione) działania prowadziły do realizowania celów i zadań JST²⁹⁸.

W konkluzji rozważania zagadnienia kontroli zarządczej należy podnieść, że audyt wewnętrzny oraz kontrola zarządcza bez siebie nie mogą istnieć. Celem audytu jest systematyczna ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce. W literaturze zostało podkreślone, że monitorowanie systemu kontroli zarządczej ma na celu reagowanie w odpowiednim czasie na zaistniałe problemy²⁹⁹. W nawiązaniu do powyższego, można stwierdzić, że skoro kontrola zarządcza występuje w każdej jednostce, a audyt wewnętrzny dokonuje oceny jej funkcjonowania, to audyt wewnętrzny również powinien być wprowadzony w każdej jednostce, niezależnie od wymogów stawianych przez ustawodawcę.

W dalszej części niniejszej pracy przedmiotem rozważań będzie analiza porównawcza audytu wewnętrznego i tradycyjnie występującej w systemie organów administracji publicznej kontroli wewnętrznej. Kluczową sferą kontroli administracyjnej samorządu jest kontrola występująca w ramach struktury organizacyjnej samorządu terytorialnego, którą J. Jagielski określa jako kontrolę wewnątrz administracji samorządowej, bądź też mianem administracyjnej kontroli wewnętrznej w samorządzie³⁰⁰.

A. Ziółkowska przedstawia tezę, że kontrola wewnętrzna wykonywana jest przez podmiot, który usytuowany jest w tej samej jednostce organizacyjnej np. przez komisję rewizyjną, główną księgową. Autorka wskazuje, że bardzo często tworzona jest w tym celu odrębna komórka: departament, wydział, referat. Kontrola wykonywana w oparciu o ustawę o kontroli w administracji rządowej z dnia 15 lipca 2011 r. jest powszechnie znanym przykładem kontroli wewnętrznej³⁰¹. Z kolei L. Zacharko wskazuje, że podział kontroli na wewnętrzną i zewnętrzną następuje według kryterium zależności organizacyjnej³⁰². Służby wewnętrznej kontroli instytucjonalnej w administracji samorządowej nie podlegają w jednolitym uregulowaniom. Są różnie zorganizowane, a co za tym idzie prowadzą

²⁹⁸ Ibidem, s. 17.

²⁹⁹ J. Bereza, *Wzorcowe rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 207.

³⁰⁰ J. Jagielski, *Kontrola w samorządzie terytorialnym...*, op. cit., s. 190.

³⁰¹ A. Ziółkowska, *Kontrola administracji publicznej* [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej...*, op. cit., s. 243.

³⁰² L. Zacharko [w:] E. Knosala, L. Zacharko, A. Matan, *Nauka administracji*, op. cit., s. 177.

postępowania kontrolne według odrębnych, aczkolwiek podobnych procedur, które są zbliżone do tych uregulowanych w ustawie o kontroli w administracji rządowej³⁰³.

W tym miejscu nadmienić należy, że w polskim stanie prawnym działania kontrolne w sferze kontroli administracyjnej sprawowanej w systemie samorządu terytorialnego są przeprowadzane na podstawie norm kompetencyjnych i zadaniowych obejmujących funkcję kontroli, które są przypisane przez prawo poszczególnym elementom administracji samorządowej. Jak słusznie podkreśla J. Jagielski, ta wielość i różnorodność relacji kontrolnych w samorządzie terytorialnym składa się na złożoność całego obrazu wewnętrznej kontroli administracyjnej³⁰⁴.

Unormowania prawne tej kontroli pochodzą nie tylko z ustaw czy innych aktów normatywnych o charakterze ogólnokrajowym, lecz także mogą być zawarte w regulacjach tworzonych na poziomie lokalnym w postaci aktów o treściach organizacyjno-proceduralnych, jak np. statuty, regulaminy itd.³⁰⁵ W mojej ocenie, kontrola ta nie jest w sposób wystarczający uregulowana w obowiązującym porządku prawnym. Klasyczna kontrola wewnętrzna, która jest prowadzona przez wydzielone do tego celu komórki nie ma wyraźnie i kompleksowo uregulowanego trybu oraz brak jest przepisów w tym obszarze. Dodatkowo brak jest jednolitych standardów i wytycznych dla systemu kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym. W efekcie mamy niejednolite i niewystarczające uregulowania prawne, które utrudniają spójne i skuteczne prowadzenie kontroli wewnętrznych w jednostkach administracji samorządowej.

Kontrola finansowa może mieścić się zarówno w czynnościach z zakresu zarządzania czy kierowania, które należą do kompetencji danego podmiotu (tzw. kontrola funkcjonalna), jak i może być wykonywana przez organy powołane wyłącznie do kontrolowania, bądź wyposażone w usprawnienia kontrolne wyraźnie oddzielone od innych czynności przez nie wykonywanych (tzw. kontrola instytucjonalna)³⁰⁶. Zgodnie z poglądem wyrażonym w literaturze przedmiotu, kontrola ta jest mechanizmem funkcjonalno-instytucjonalnym, którego celem jest wykonywanie działalności kontrolnej w stosunku do całej jednostki, jak i jej elementów składowych. Mechanizm ten stanowi

³⁰³ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze ...*, op. cit., s. 130.

³⁰⁴ J. Jagielski, *Kontrola w samorządzie terytorialnym ...*, op. cit., s. 191.

³⁰⁵ Ibidem, s. 191.

³⁰⁶ J. Glumińska-Pawlic, *Kontrola i nadzór nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego* [w:] *Organizacja prawna administracji ...*, op. cit., s. 283.

komplet procesów kontrolnych, jakie zachodzą w urzędzie, bez względu na to, czy są realizowane są w formie funkcjonalnej, czy także instytucjonalnej³⁰⁷.

Warto w tym miejscu odwołać się do rozważań J. Bocia, który wskazuje na dwie role administracji, która z jednej strony jest podmiotem kontrolowanym, zaś z drugiej strony kontrolującym, z kolei w prawnym zasięgu sytuacji jest jednocześnie i kontrolowaną, i kontrolującą. Te dwa oblicza administracji składają się na tzw. kontrolę wewnętrzną³⁰⁸. J. Starościak natomiast precyzuje, że o kontroli wewnętrznej można mówić wówczas, gdy kontroler jest organizacyjnie włączony w strukturę tego organu administracyjnego, którego poszczególne ogniwa podlegają jego kontroli³⁰⁹.

W samorządzie terytorialnym można wyróżnić obszar kontroli określony mianem kontroli wewnątrz jednostek samorządu terytorialnego oraz kontrolę wewnętrzną mieszczącą się w wymienianej wyżej kategorii, ale postrzeganą w węższym zakresie, tj. odnoszoną do poszczególnych jednostek organizacyjnych (urzędów, zakładów administracyjnych itd.) ulokowanych w strukturach administracji tego samorządu³¹⁰.

W literaturze wskazano, że kontrola wewnętrzna spełnia trzy zasadnicze funkcje:

- instruktażową, tj. samo ujawnienie faktu niezgodnego ze stanem wyznaczonym jest początkiem instruktażu, który powinien polegać na fachowym wskazaniu, na czym polega błąd w działaniu,
- profilaktyczną (prewnencyjną), która ma na celu zapobieganie powstawaniu wszelkiego rodzaju nieprawidłowości. Jest to możliwe dzięki ich ujawnieniu we właściwym czasie, a przede wszystkim rozpoznaniu przyczyn ich powstawania,
- sygnalizacyjną, której rola polega na dostarczaniu decydom, tj. burmistrzowi czy prezydentowi niezbędnych informacji (sygnałów) o istniejących prawidłowościach³¹¹.

System (układ) kontroli wewnętrznej odnoszony do podstawowej jednostki organizacyjnej aparatu administracyjnego, jakim jest urząd administracyjny, obejmuje trzy elementy według J. Jagielskiego. Pierwszy – to tradycyjna kontrola wewnętrzna, występująca jako kontrola kierownicza (funkcjonalna), oraz instytucjonalna, realizowana

³⁰⁷ J. Jagielski, *Kontrola w samorządzie terytorialnym ...*, op. cit., s. 207.

³⁰⁸ J. Boć, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 376.

³⁰⁹ J. Starościak, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 352.

³¹⁰ J. Jagielski, *Kontrola w samorządzie terytorialnym ...*, op. cit., s. 207.

³¹¹ E. Knosala, L. Zacharko, A. Matan, *Nauka administracji*, op. cit., s. 179.

przez wyodrębnione w tym celu jednostki organizacyjne. Drugi składnik tego systemu stanowi kontrola zarządcza będąca funkcją specyficzną, szczególnego rodzaju, o treściach wychodzących ewidentnie poza tradycyjnie pojmowaną kontrolę, czy wręcz kontrolę w ogóle. Trzecim wreszcie elementem owego układu kontroli wewnętrznej jest audyt wewnętrzny³¹². Zaznaczyć należy, że model przedstawiony przez Autora jest modelem, który może funkcjonować w dużych, dobrze zorganizowanych jednostkach, na wzór rozwiązań przyjętych w bankach. Jednakże w małych jednostkach samorządu terytorialnego funkcjonuje to w sposób odmienny.

Kontrola wewnętrzna instytucjonalna to czynności kontroli, które realizowane są przez upoważnionego pracownika, zespół ludzi lub wyodrębnioną w strukturze organizacyjnej danej organizacji komórkę kontrolną. Z kolei kontrola wewnętrzna funkcjonalna to czynności wykonywane na każdym etapie zarządzania przez kierowników różnych szczebli³¹³. Powyższe stanowisko zostało również przedstawione przez J. Jagielskiego, który wskazuje, że za realizację kierowniczej kontroli wewnętrznej odpowiedzialny jest kierownik całej jednostki organizacyjnej, a ponadto inni pracownicy, którzy zajmują stanowiska kierownicze w tej jednostce. W sytuacji gdy kontrola wewnętrzna jest sprawowana przez wyodrębnioną w tym celu komórkę organizacyjną lub stanowisko pracy, przybiera ona postać instytucjonalną³¹⁴. W wielu jednostkach samorządu terytorialnego komórka lub stanowisko wewnętrznej kontroli instytucjonalnej ulokowane w tych urzędach kontroluje zarówno jednostki podległe i nadzorowane przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) lub zarząd JST lub też inne jednostki związane różnego rodzaju zobowiązaniami prawnymi, jak również inne komórki wewnętrzne tego urzędu. Podkreślić również należy, że wybrane samorządowe jednostki organizacyjne funkcjonujące w administracji samorządowej posiadają dodatkowo własne komórki inspekcyjnej kontroli wewnętrznej, jeśli jest to uzasadnione wielkością zadań, zasobów ludzkich i wydatków jednostki³¹⁵.

W praktyce, uregulowania dotyczące tej kontroli można odnaleźć w statutach, regulaminach i innych przepisach wewnętrznych. Dokumenty te stanowią zarówno o kwestiach organizacyjnych, dotyczących miejsca funkcji kontroli w danej komórce

³¹² J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, op. cit., s. 318.

³¹³ G. Gołębiowski, P. Russel, *Audyt wewnętrzny w sektorze ...*, op. cit., s. 1.

³¹⁴ J. Jagielski, *Kontrola w samorządzie terytorialnym ...*, op. cit., s. 207.

³¹⁵ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze...*, op. cit., s. 130.

organizacyjnej, jak również o samym sposobie sprawowania kontroli, metodyce czy procedurach kontrolnych. W jeszcze większym stopniu niż na poziomie centralnym kontrola wewnętrzna w znaczeniu ścisłym w samorządzie terytorialnym regulowana jest w sposób incydentalny przepisami wewnętrznymi dotyczącymi organizacji i funkcjonowania określonych jednostek organizacyjnych³¹⁶.

Komórki wewnętrznej kontroli instytucjonalnej funkcjonują w urzędach obok komórek audytu wewnętrznego i dysponują co najmniej równoważną liczbą pracowników. Dobrze funkcjonująca ww. kontrola może być źródłem informacji na temat wielu obszarów działania danej jednostki administracji samorządowej oraz może stanowić przedmiot oceny funkcjonowania elementów kontroli zarządczej w tym obszarze. Funkcją tej kontroli jest również ukierunkowanie na pozyskiwanie informacji o nieprawidłowościach, jak również jest kontrolą jednostek podległych i nadzorowanych, które rzadziej podlegają czynnościom ze strony audytu wewnętrznego jednostki nadrzędnej³¹⁷.

W mojej ocenie działania audytu wewnętrznego i wewnętrznej kontroli instytucjonalnej powinny się uzupełniać, w związku z czym kluczowa jest ich koordynacja.

W literaturze dostrzegalne są różne stanowiska na temat podobieństwa audytu wewnętrznego i kontroli, w związku z czym zagadnienie to będzie przedmiotem szczegółowych i pogłębionych rozważań w dalszej części niniejszej pracy.

Z jednej strony, w literaturze przedmiotu można odnaleźć poglądy, zgodnie z którymi audyt wewnętrzny oraz kontrola zarządcza realizują bez wątpienia funkcje wykraczające poza treść klasycznej kontroli, w związku z czym należy je traktować jako instytucje występujące obok kontroli, a nie z nią tożsame³¹⁸. Audyt i kontrola to zupełnie różne działania, między innymi z uwagi na fakt, że przedmiotem oceny audytora jest przyszłość, a kontroler ocenia przeszłość³¹⁹. Powyższe potwierdza B.R. Kuc, który podkreśla, że audyt wewnętrzny jest ukierunkowany na przyszłe rezultaty, gdyż jedynie dzięki takiemu podejściu audyt wewnętrzny może skutecznie wpływać na poprawę przyszłych wyników audytowanej jednostki³²⁰. K. Winiarska twierdzi, że „o ile kontrola wewnętrzna jest zorientowana na przeszłość, stwierdza błędy, szuka winnych i wnioskuje o ich ukaranie,

³¹⁶ J. Jagielski, *Kontrola w samorządzie terytorialnym ...*, op. cit., s. 209.

³¹⁷ Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze ...*, op. cit., s. 129.

³¹⁸ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, op. cit., s. 316.

³¹⁹ A. Pisarczyk, *Audyt a kontrola – porównanie*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe”, nr 333/2017, s. 151.

³²⁰ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt...*, op. cit., s. 255.

o tyle audyt wewnętrzny monitoruje stan aktualny, inspiruje przyszłość, wnioskując rozwiązania, proponując środki zaradcze, doradza i koordynuje”³²¹.

W literaturze istnieją również poglądy, że audyt wewnętrzny i kontrola niesłusznie bywają utożsamiane, gdyż w praktyce mają one inny cel i charakter. Rolą kontroli jest ocena działalności jednostki w celu zapewnienia realizacji jej celów oraz zadań, a ponadto przeciwdziałanie zagrożeniom, z kolei audyt wewnętrzny ma charakter opiniujący i doradczy w stosunku do mechanizmów kontroli zarządczej prowadzonej w ramach różnych obszarów jednostek sektora finansów publicznych, przez co przyczynia się do utrzymywania i ciągłego doskonalenia mechanizmów kontroli w jednostce. Z powyższego wynika, że jedynie dobrze funkcjonująca kontrola i audyt wewnętrzny w jednostce tworzą spójny system mający na celu właściwe funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych oraz gwarantujący ochronę środków publicznych³²².

Z drugiej strony, według innych poglądów przedstawionych w literaturze, audyt i kontrola to bardzo zbliżone działania, żeby nie powiedzieć tożsame. W literaturze występują stanowiska, że audyt jest nową generacją kontroli. Zwrócono uwagę, że w przepisach o audycie nie używa się słowa „kontrola”, tylko „sprawdzanie” albo „czynności sprawdzające”, jednakże sprawdzanie to nic innego jak pierwsza faza każdej kontroli, a czynności sprawdzające to po prostu czynności kontrolne, tylko inaczej nazwane³²³. Można również znaleźć poglądy, że wszelkie opinie, stwierdzające że audyt i kontrola są działaniami przeciwnymi są nieuzasadnione i nieuprawnione, gdyż według tych poglądów audyt i kontrola to dwa różne słowa, oznaczające jedno działanie, a wszystkie przytoczone różnice dotyczą zagadnień drugorzędnych i trzeciorzędnych, a więc nie istotnych³²⁴. W mojej ocenie, na podstawie przeanalizowanej literatury można stwierdzić, że opinie traktujące pojęcie audytu wewnętrznego w sposób tożsamy z kontrolą, funkcjonowały w początkowym stadium jego działalności, natomiast ewolucja tego pojęcia wpłynęła na postrzeganie go jako narzędzia odrębnego od kontroli. W mojej ocenie, pojęć kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego nie można utożsamiać. Różnice pomiędzy ww. pojęciami zostaną przedstawione w dalszej części niniejszej dysertacji.

³²¹ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 130.

³²² T. Kiziukiewicz, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, (red.) Kazimiera Winiarska, Szczecin 2013, s. 17.

³²³ C. Trepner, *Audyt – uniwersalny system kontrolny finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa”, 1/2006, s. 150.

³²⁴ A. Pisarczyk, *Audyt a kontrola – porównanie*, op. cit., s. 160.

W tym miejscu należy zauważyć, że stosunek audytu do kontroli został przedstawiony już w samych Międzynarodowych Standardach. Według standardu działania 2130, audyt wewnętrzny musi wspierać organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę ich skuteczności i wydajności oraz promowanie ciągłego usprawniania. Zgodnie z tym standardem (2130.A1) audyt wewnętrzny musi oceniać, czy mechanizmy kontrolne odpowiednio i skutecznie reagują na ryzyka dotyczące ładu organizacyjnego, działalności operacyjnej i systemów informatycznych w zakresie osiągnięcia celów strategicznych organizacji, wiarygodności i rzetelności informacji finansowych i operacyjnych, skuteczności i wydajności działalności operacyjnej i programów, ochrony aktywów oraz zgodności z prawem, przepisami, zasadami, procedurami i umowami. Ponadto audytorzy wewnętrzni muszą wykorzystywać wiedzę o mechanizmach kontrolnych uzyskaną w trakcie wykonywania zadań doradczych do oceny procesów kontroli w organizacji (2130.C1).

W konkluzji warto przedstawić stanowisko wyrażone w literaturze, że audyt wewnętrzny jest dopełnieniem kontroli wewnętrznych, które funkcjonują w jednostce, dzięki którym zidentyfikowanie „słabych punktów” w jej działalności pozwala na ujawnianie ryzyka w funkcjonowaniu jednostki. Zidentyfikowanie ryzyka pozwala na wykonanie działań o charakterze ochronnym, poprawiającym sprawność i efektywność funkcjonowania jednostki. Audytor wewnętrzny poprzez wykorzystanie swoich kompetencji, umiejętności oraz ustawowo określonych form działania będzie w stanie wspomóc kierownika jednostki w wyborze właściwego sposobu postępowania, w celu zminimalizowania tych ryzyk³²⁵.

Pomiędzy audytem wewnętrznym, a kontrolą wewnętrzną istnieją różnice w następujących elementach: metodach działania, zakresie niezależności, pełnionych zadaniach, usytuowaniu organizacyjnemu, formie działania, stosowanych kryteriach oceny oraz efektywności pracy³²⁶.

Kontrola wewnętrzna ma bardziej doraźny charakter, gdyż działa post factum, w momencie wystąpienia kryzysu, z kolei audyt pełni rolę prewencyjną. W literaturze

³²⁵ D. Fleszer, *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – wybrane zagadnienia*, „Roczniki Administracji i Prawa”, 2/2018, s. 92.

³²⁶ J. Gwizdała, *Kontrola wewnętrzna i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych* [w:] *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, (red.) J. Gliniecka, (red.) A. Drywa, (red.) E. Juchniewicz, (red.) T. Sowiński, Warszawa 2015, s. 24.

przedmiotu zostało zaznaczone, że audyt w instytucji działa po to, żeby wyeliminować konieczność uruchamiania kontroli, a ponadto pełniąc funkcję prewencyjną bada procedury stosowane w komórce kontroli wewnętrznej, oceniając, czy w razie wystąpienia ryzyka kontrola zareaguje adekwatnie w celu rozwiązania problemu³²⁷.

Potwierdzeniem tezy, że audyt wewnętrzny nie jest tożsamy z kontrolą wewnętrzną jest fakt, że audyt wewnętrzny interweniuje w drugim etapie (weryfikacyjnym) – ocenia istnienie i skuteczność rozwiązań kontrolnych. Prawidłowo zorganizowany system kontroli wewnętrznej może być jednym z celów audytu. W drugim przedziale czasu audyt wewnętrzny przyczynia się do usprawnienia kontroli, szacuje i ocenia sprawność wszystkich jej form, ale sam nie jest kontrolą³²⁸. Przedstawione powyżej stanowisko potwierdza B.R. Kuc³²⁹.

Audyt od kontroli różni się przede wszystkim charakterem i rolą, jaką te systemy odgrywają w organizacji. W literaturze prezentowane jest stanowisko, że audyt jest swego rodzaju „kompasem”, który przede wszystkim wskazuje słabe strony organizacji, identyfikując jednocześnie ryzyka i oferując sposoby oraz kierunki kształtowania przyszłości. Audytor troszczy się o to, by kierownik danej jednostki otrzymał wszelkie informacje niezbędne do sprawnego podejmowania decyzji dotyczących celów jednostki³³⁰.

Zgodnie z poglądem przedstawionym w literaturze, audyt od kontroli odróżniają głównie odmienne cele. Audyt wewnętrzny ma charakter pomocniczo-służbowy i instrukcyjny, umożliwiając kierownictwu głównie rzetelną ocenę funkcjonowania podległej struktury, wprowadzenie ewentualnych usprawnień organizacyjnych, zwiększenie wydajności pracy, poprawę wiarygodności informacji, weryfikację procedur wewnętrznych, rozpoznanie ryzyka i realną ochronę przed jego skutkami oraz dokonanie innych usprawnień, nie tylko zapobiegających uchybieniom, lecz także wzmacniających efektywność funkcjonowania jednostki³³¹.

Elementy, które odróżniają kontrolę i audyt wewnętrzny to również formy działania³³².

W przypadku kontroli wyróżniamy:

³²⁷ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 128.

³²⁸ Ibidem, s. 127.

³²⁹ B.R. Kuc, *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Warszawa 2002, s. 12 -15.

³³⁰ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 128.

³³¹ M. Anczakowski, *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, „Państwo i Prawo”, 8/2008, s. 4.

³³² K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 129.

- inspekcję, polegającą na obserwacji zachowania się ludzi w jednostce kontrolowanej,
- lustrację, polegającą na ocenie stanu rzeczywistego czy też wyników określonej działalności,
- rewizję, tj. kontrolę finansową,
- wizytację, polegającą na bezpośrednim wglądzie w całokształt działalności podmiotu kontrolowanego³³³.

Natomiast w przypadku audytu wewnętrznego formami działań są: rozmowy z pracownikami, zagłębianie się w procedury, badanie sposobów działania, ocena funkcjonowania kontroli oraz analiza poszczególnych systemów i procesów³³⁴.

Istotną różnicą pomiędzy kontrolą, a audytem jest również dokument, będący efektem ich pracy. Z audytu wewnętrznego sporządzane jest sprawozdanie, w którym zawarte są zalecenia, natomiast w wyniku kontroli powstaje protokół pokontrolny.

Przy omawianiu różnic pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą wewnętrzną nie sposób pominąć różnic w posiadanych kwalifikacjach audytora i kontrolera. W literaturze zwraca się uwagę, że zawód audytora jest zawodem regulowanym; aby go wykonywać, trzeba uzyskać jeden z certyfikatów międzynarodowych instytucji zajmujących się audytem lub uprawnienia równoważne np. tytuł biegłego rewidenta. Zawód kontrolera wewnętrznego natomiast nie jest w żaden sposób regulowany, co powoduje, że na stanowisku tym może pracować ten, kto znajdzie zatrudnienie na danym stanowisku³³⁵.

Audyt wewnętrzny jest niezależny i podlega jedynie kierownikowi jednostki, natomiast kontrola to zazwyczaj wyodrębniona komórka w strukturze jednostki. Z zagadnieniem tym, w praktyce wiąże się problem łączenia komórek kontroli i audytu w obrębie jednej jednostki. W doktrynie panuje stanowisko, że w dalszym ciągu brak jest rozpropagowania wśród kierowników jednostek sektora finansów publicznych idei audytu, co powoduje, iż audyt wewnętrzny często błędnie utożsamiany jest z kontrolą, co z kolei może powodować ich obawę przed wprowadzeniem tego narzędzia w struktury danej jednostki³³⁶.

³³³ S. Jędrzejewski, *Kontrola administracji*, Toruń 1976, s. 15-16 cyt. za. E. Knosala, L. Zacharko, A. Matan, *Nauka administracji*, op. cit., s. 178.

³³⁴ J. Gwizdała, *Kontrola wewnętrzna i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych* [w:] *Prawo finansowe wobec...*, op. cit., s. 25.

³³⁵ A. Pisarczyk, *Audyt a kontrola – porównanie*, op. cit., s. 159.

³³⁶ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce*, Warszawa 2011, s. 134.

Zagadnienie niezależności i audytu wewnętrznego będzie przedmiotem rozważań w drugim rozdziale niniejszej pracy.

W mojej ocenie, jak już wcześniej wspomniałam, rola audytu wewnętrznego w jednostce jest zupełnie inna niż kontroli wewnętrznej. Audyt wewnętrzny ocenia całokształt funkcjonowania jednostki, a nie wybranego obszaru jej działalności. Ponadto wskazuje ryzyka i działania naprawcze/zaradcze, a nie jak to ma miejsce w przypadku kontroli, której celem jest wskazywanie pojedynczych przypadków nieprawidłowości oraz osób odpowiedzialnych za wskazane błędy. Audyt ocenia, weryfikuje oraz wskazuje ryzyka, dając zalecenia w celu usprawnienia, poprawy efektywności i skuteczności funkcjonowania całego obszaru. Kierownicy JST niejednokrotnie nie dostrzegają korzyści płynących z roli audytu, a pracownicy nie chcą współpracować z audytorami, bojąc się konsekwencji poczynionych działań. Zadaniem audytora jest doradzanie kierownikowi jednostki oraz usprawnianie istniejących procesów i procedur, a nie znajdowanie winnych i ich karanie.

Zgodzić się należy z poglądami wyrażonymi w literaturze, że wykorzystanie potencjału zarówno kontroli wewnętrznej, jak i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego przyczynia się do ich usprawnienia i osiągnięcia zamierzonych celów, w tym również prowadzenia efektywnych i sprawnych postępowań administracyjnych. Co więcej, powyższe rozważania wskazują, że audyt wewnętrzny i instytucjonalna kontrola wewnętrzna to dwie niezależne działalności, które nie nakładają się na siebie, ale są względem siebie komplementarne – oba stanowią niezbędne narzędzia dla prawidłowego działania jednostki³³⁷. Działania te nie są wobec siebie konkurencyjne, ponieważ ich rola jest zupełnie inna. Jeżeli w danej jednostce funkcjonuje zarówno audyt wewnętrzny, jak i kontrola wewnętrzna, to korzyści ze współpracy obu tych działalności są dla organizacji nie do przecenienia³³⁸.

Wprowadzenie i rzeczywiste funkcjonowanie w jednostce organizacyjnej administracji publicznej kontroli wewnętrznej należy rozpatrywać w kontekście nowoczesnego podejścia do zarządzania jej kierownictwa. Kontrola wewnętrzna realizowana w sposób nieprawidłowy, niewykazująca słabych stron jednostki,

³³⁷ K. Hady-Głowiak, S. Hady-Głowiak, A. Walenia, M. Wilczyńska, *Funkcjonowanie i efektywność...*, op. cit., s. 119.

³³⁸ P. Szulin, *Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego Monitoring-kontrola-audyt*, Warszawa 2021, s. 89.

niewskazująca wadliwie funkcjonujących procedur jest nie tylko bezużyteczna, ale naraża również jednostkę nie tylko na powstanie strat materialnych (finansowych), ale także na działalność niezgodną z prawem. Przede wszystkim kierownictwo jednostki organizacyjnej administracji publicznej powinno uświadomić sobie, jak istotną rolę pełni kontrola wewnętrzna w jej działalności i jak ważny w związku z tym jest stały monitoring tego systemu – czy działa prawidłowo, efektywnie i czy jest dostosowana do potrzeb jednostki³³⁹. System kontroli wewnętrznej powinien podlegać ocenie. Jednym z narzędzi temu służącym jest audyt wewnętrzny. Wydaje on opinie i dostarcza informacje na temat stanu systemu kontroli wewnętrznej oraz przyczynia się do uświadamiania znaczenia tego systemu dla organizacji³⁴⁰.

1.4. Znaczenie i rola audytu wewnętrznego, a jakość, efektywność oraz sprawność wykonywania zadań przez jednostki samorządu terytorialnego.

Administracja samorządowa oceniana jest przez pryzmat jej jakości, sprawności i efektywności. W przeciwieństwie do sektora prywatnego, który nastawiony jest na zysk, a tym samym efektywne wykonywanie zadań, sektor publiczny nie zawsze jest skuteczny w wykonywaniu zadań publicznych. W celu podniesienia efektywności i skuteczności zarządzania środkami publicznymi oraz wykonywania ustawowych zadań między innymi w samorządzie terytorialnym, w u.o.f.p. została wprowadzona instytucja kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego. To właśnie audyt wewnętrzny jest narzędziem pomiaru efektywności i skuteczności funkcjonowania kontroli zarządczej oraz wsparciem kierownictwa JST w realizacji celów i zadań, w tym w zadań kończących się wydaniem rozstrzygnięcia w formie decyzji administracyjnych.

W Preambule Konstytucji RP jest mowa o zapewnieniu rzetelności i sprawności w działaniu instytucji publicznych, natomiast pojęcie efektywności pojawia się w art. 4 ust. 3 EKSŁ, zgodnie z którym odpowiedzialność za sprawy publiczne powinny ponosić przede

³³⁹ D. Fleszer, *Kontrola wewnętrzna jako istotna funkcja zarządzania w jednostkach administracji publicznej*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas. Zarządzanie”, 2/2013, s. 140.

³⁴⁰ W. Lück, M. Henke, P. Gaenslen, *Die Interne Revision und das Interne Überwachungssystem vor dem Hintergrund eines integrierten Risikomanagements* [w:] R. Hölscher, R. Elfgen (red.), *Herausforderung Risikomanagement*, Gabler Verlag, Wiesbaden, s. 226.

wszystkim te organy władzy, które znajdują się najbliżej obywateli. Powierzając te funkcje innemu organowi władzy, należy uwzględnić zakres i charakter zadania oraz wymogi efektywności i gospodarności.

Efektywność rozpatrywana jest w ujęciu prakseologicznym – jako funkcja skuteczności działania organizacji (tj. osiągania założonych celów) oraz jej sprawności (tj. stopnia wykorzystania wybranych czynników i osiągniętych wyników ekonomiczno-finansowych)³⁴¹. Działanie zarówno efektywne, jak i skuteczne będzie miało miejsce jeżeli wynik był zamierzony, z kolei działanie tylko efektywne wystąpi w sytuacji jeżeli wynik był niezamierzony³⁴². J. Zimmermann wskazuje, że „zasada efektywności” zawiera w sobie wiele innych zasad, takich jak zasada sprawności, szybkości, skuteczności lub ekonomiczności działań administracji publicznej. Zasady te znajdują się na pograniczu prawa administracyjnego i nauk związanych z tą gałęzią prawa dotyczących administrowania, a wśród nich można wskazać nauki administracji, teorii organizacji, teorii podejmowania decyzji itp.³⁴³.

W prowadzonych rozważaniach należy jeszcze zwrócić uwagę, że A. Mitusia sprawność, efektywność oraz jakość klasyfikuje jako to zasady celowościowe, z uwagi na fakt że są ukierunkowane na realizację celu. Ponadto Autor podkreśla, że zasady te są w swej istocie zasadami prakseologicznymi³⁴⁴. J. Supernat wskazuje, że mogą wystąpić przypadki, gdy przepis prawa określa tylko cel działania, nie wskazując sposobu działania. Autor przedstawia stanowisko, że w tej sytuacji „o doborze zasobów i środków działania (celów pośrednich) oraz o kolejności ich stosowania powinny decydować zasady prakseologiczne”³⁴⁵. Sprawnie funkcjonujący audyt wewnętrzny jest również elementem dobrej administracji. Na podstawie zaleceń audytowych, kierownik jednostki może wdrożyć udoskonalenia w jednostce, co przełoży się bezpośrednio na osiągnięte cele

³⁴¹ S. Grześkowiak, *Metody ilościowe w badaniu efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw*, „Studia i Rozprawy”, Szczecin 1997, s. 266 cyt. za M. Krasucka, K. Ćwieląg, *Rola audytu wewnętrznego w kształtowaniu efektywności samorządowej gospodarki finansowej*, „Nauki o Finansach. Financial Sciences”, 3/2015, s. 56.

³⁴² A. Mituś, *Cel w administracji ...*, op. cit., s. 207.

³⁴³ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 164.

³⁴⁴ A. Mituś, *Cel w administracji ...*, op. cit., s. 206.

³⁴⁵ J. Supernat, *Odesłania do zasad prakseologicznych w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo”, 763/1984, s. 113.

podmiotu, jak również uzyskanie satysfakcji klientów z usług świadczonych przez administrację samorządową.

Zagadnienie „dobrej administracji” wiąże się z efektywną działalnością administracji samorządowej. E. Knosala przedstawia tezę, że nowe publiczne zarządzanie jest synonimem nowoczesności i skuteczności oraz przedstawia stanowisko, że pojęcia „hierarchia”, „biurokracja”, „autorytarny styl kierowania” kojarzą się natomiast negatywnie, jako symbole administracji przestarzałej i nieefektywnej. Pozytywny wydźwięk ma pojęcie „zarządzanie w administracji”, które jest oznaką nowego modelu administracji³⁴⁶. Zasada dobrej administracji łączy się z zasadą *good governance* (dobre rządzenie), oznaczającą dobry standard jakości działań administracji publicznej, taktowanych jako usługi wobec obywatela. Częścią tej zasady jest m.in. efektywność³⁴⁷. Prawo do dobrej administracji określane jest mianem tzw. trzeciej generacji praw człowieka³⁴⁸.

Przy omawianiu skuteczności i sprawności administracji samorządowej, niezwykle istotne jest określenie instytucji lub instrumentów służących realizacji idei „sprawnej i demokratycznej”, czy też „dobrej” administracji. B. Dolnicki zalicza do nich: model administracji (władzy lokalnej), decentralizację, zasadę wyboru organów samorządu terytorialnego, władztwo organizacyjne, monokratyczność lub kolegialność organów administracyjnych, podmiotowość prawną JST, zasadę subsydiarności (pomocniczości), nadzór nad samorządem, jawność działania władz publicznych i dostęp do informacji publicznej, styl działania administracji oraz *New Public Management*³⁴⁹. Według B. Adamiak „sprawność działania organów administracji publicznej to też uwarunkowania organizacyjne wewnętrzne, którym przypisać można przesądzające znaczenie. Dobra

³⁴⁶ E. Knosala, *New public management a sprawność administracji samorządowej* [w:] *Sprawność działania administracji ...*, op. cit., s. 110.

³⁴⁷ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 163.

³⁴⁸ B. Nuzzo, *Informatyzacja postępowania administracyjnego a prawo do dobrej administracji we Włoszech – wybrane zagadnienia*, „Gubernaculum et Administratio”, 2/2021, s. 307.

³⁴⁹ Por. B. Dolnicki, *Czynniki służące sprawności działania administracji samorządowej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 19 i nast.

organizacja to organizacja działająca prawnie, a tu wkracza regulacja aktami organizacyjnymi”³⁵⁰.

Warto w tym miejscu odwołać się do stanowiska J. Zimmermana, który wskazuje, że coraz powszechniejsze stosowanie pojęcia „dobra administracja” oznacza pewien zwrot w podejściu do prawa administracyjnego, gdyż celem jego realizacji jest osiągnięcie celu wartościowego dla obywatela, a tym samym dla państwa, co z kolei przyczyni się do zrealizowania wartości, które są podstawą demokratycznego państwa prawnego³⁵¹.

Na uwagę zasługuje stanowisko przedstawione w literaturze, że efektywność powinna być oceniana nie tylko w kategoriach finansowych, ale również uwzględniając inne nakłady (organizacyjne, kadrowe itd.)³⁵².

Kluczowym elementem efektywności jest poprawność sformułowania celów, które organizacja chce osiągnąć. Każda organizacja może formułować cele swojej działalności w granicach prawa, a co więcej cele te muszą być prawidłowo określone, aby mogły być osiągalne. Formułowanie celów, które nikomu lub niczemu nie służą będzie wiązało się z nieefektywnością funkcjonowania jednostki³⁵³. P. Szreniawski przedstawia stanowisko, że „na początku powinno być wyznaczenie celu, a na końcu jego osiągnięcie”³⁵⁴. Aby ten stan był możliwy do zrealizowania przez jednostki administracji samorządowej, cele, które zmieniają się w jednostce pod wpływem różnych czynników powinny być formułowane oraz weryfikowane na bieżąco w taki sposób, aby były możliwe do zrealizowania.

Administracja winna być nastawiona w swoich działaniach na efektywność i wysoką jakość usług. Powyższy postulat znajduje odzwierciedlenie w politykach publicznych, które zostały podjęte w lipcu 2007 roku we Francji, gdzie Prezydent Republiki Francuskiej powołał Radę ds. Modernizacji Polityk Publicznych (*Conseil de Modernisation des Politiques Publiques*)³⁵⁵.

³⁵⁰ B. Adamiak, *Wpływ orzecznictwa sądów administracyjnych na sprawność działania administracji publicznej* [w:] *Administracja publiczna wobec procesów zmian w XX w. księga jubileuszowa Prof. Jerzego Korczaka*, (red.) P. Lisowski, Wrocław 2024, s. 973.

³⁵¹ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 162.

³⁵² M. Mączyński, *Kontrola zarządcza- od New Public Management do governance* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s.63.

³⁵³ M. Mączyński, *Oszczędność* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s.82.

³⁵⁴ P. Szreniawski, *Nauka o polityce administracji*, Rzeszów 2008, s. 32.

³⁵⁵ L. Zacharko, *Reformy ustroju terytorialnego we Francji* [w:] K. Płonka-Bielenin, T. Moll, *Model ustroju samorządu ...*, op. cit., s. 45.

W literaturze przedmiotu zostało podkreślone, że w praktyce mogą wystąpić działania, które są skuteczne, ale nieefektywne. Stan taki może mieć miejsce w przypadku realizacji celów przy nieadekwatnie wysokich nakładach (kosztach) ponoszonych na ich zrealizowanie³⁵⁶. Efektywność jest miarą jakości wykonywanych zadań publicznych, a celem każdej jednostki powinno być dążenie do zwiększenia efektywności realizacji funkcji publicznych³⁵⁷.

W literaturze wskazane zostało, że konieczność efektywnego działania administracji może być także odnoszona do obszaru proceduralnego (procedury administracyjnej), chociaż nie jest ona tam wprost określana jako efektywność³⁵⁸. Zgodnie z art. 12 KPA organy administracji publicznej powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Z punktu widzenia realizacji celu, a więc uzyskania dobrej administracji, w literaturze prawa administracyjnego wskazuje się na potrzebę przebudowy procedur administracyjnych (szczególnie poprzez podwyższenie standardów, dotrzymywanie terminów, czynny udział stron w postępowaniu, przejrzystość procedur, czy też stałość reguł)³⁵⁹. Na efektywność działania administracji publicznej, w tym na prowadzone postępowania administracyjne ma wpływ zarówno ukształtowanie procedury³⁶⁰, jak i organizacyjna sprawność administracji publicznej, tj. uwarunkowania kadrowe, czy finansowe³⁶¹. W postępowaniach administracyjnych istnieje wiele regulacji prawnych oraz rozwiązań, które mają na celu zwiększenie efektywności tych postępowań. Jako przykład tych rozwiązań można wskazać: elektronizację administracji publicznej, ugodę administracyjną, milczące załatwienie sprawy, mediację, czy postępowanie uproszczone³⁶². W mojej ocenie audyt wewnętrzny może być narzędziem, który może

³⁵⁶ M. Mączyński, *Efektywność* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s.79.

³⁵⁷ M. Ucieszyńska, *Skuteczność i efektywność audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 471/2017, s. 404.

³⁵⁸ M. Mączyński, *Efektywność* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s.80.

³⁵⁹ H. Pietrzak, *Prawo do dobrej administracji publicznej* [w:] *Funkcjonowanie samorządu terytorialnego-uwarunkowania prawne i społeczne* (red.) A. Gołębiowska, P. Zientarski, Warszawa 2016, s. 65.

³⁶⁰ R. Mędrzycki, M. Małecka-Lyszczek, *Znaczenie efektywności w prawie administracyjnym – uwagi wybrane* [w:] *Kierunki rozwoju ...*, op. cit., s. 101.

³⁶¹ J. Olszanowski, *Zasada szybkości postępowania administracyjnego w wybranych krajach skandynawskich i Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 3/2019, s. 116.

³⁶² Czyt. szerzej: R. Mędrzycki, M. Małecka-Lyszczek, *Znaczenie efektywności w prawie administracyjnym – uwagi wybrane* [w:] *Kierunki rozwoju jurysdykcji...*, op. cit.

również wpływać na zwiększenie efektywnego wykonywania zadań przez administrację samorządową w obszarze prowadzonych postępowań administracyjnych, kończących się wydawaniem decyzji administracyjnych, poprzez dokonywanie oceny procedur obowiązujących w jednostce i wskazywanie zaleceń w tym obszarze.

Działania organów samorządu terytorialnego winny być również sprawne. W literaturze można odnaleźć poglądy stwierdzające, że zagadnienie to jest przedmiotem zainteresowania wielu nauk, przez co można uznać, że ma charakter interdyscyplinarny. Pierwotne znaczenie terminu sprawności na gruncie nauki ma zapewne prakseologia, czyli nauka o sprawnym działaniu³⁶³.

Treść i zakres pojęcia sprawności stanowi zatem przedmiot zainteresowania prakseologii, przy czym prawnym ujęciem sprawności administracji zajmuje się również nauka administracji oraz socjologia, w tym socjologia administracji czy organizacji. Stąd zagadnienie jakości działań administracji publicznej stanowi syntezę sfery prakseologii (sprawność), prawa (realizacja w prawnych formach zadań), jak i socjologii (społeczne oczekiwania, potrzeby) oraz aksjologii (wartości społeczne)³⁶⁴. Warto w tym miejscu odwołać się jeszcze do rozważań B. Dolnickiego, który podkreśla, że pojęcie „sprawności działania” nie jest zbyt precyzyjnie definiowane, co skutkuje podkładaniem pod nie różnych treści, o różnym znaczeniu. Autor potwierdza tezę, że sprawność jest przede wszystkim kategorią prakseologiczną³⁶⁵. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że w doktrynie prawa administracyjnego pojęcia „efektywny”/„skuteczny”/„sprawny” używane są najczęściej zamiennie. Jednakże klasycznym punktem wyjścia jest sprawność, która znajduje oparcie zarówno w prakseologii, jak i normatywnie na gruncie Konstytucji³⁶⁶. W mojej ocenie, w naukach o zarządzaniu pojęcie sprawności rozpatrywane jest przez pryzmat skuteczności i ekonomiczności, z kolei w naukach prawnych kluczową rolę dla zapewnienia sprawności działań administracji samorządowej odgrywa legalność. Pomimo wielu różnic w postrzeganiu tego pojęcia przez te nauki,

³⁶³ P. Sobczyk, *Rzetelność i sprawność działania samorządu terytorialnego. Refleksje aksjologiczno-konstytucyjne z okazji 30-lecia samorządu terytorialnego* [w:] *Trzy dekady doświadczeń samorządu terytorialnego*, (red.) K. Karski, (red.) I. Wieczorek, Białystok 2020, s. 158.

³⁶⁴ S.K. Bentkowski, *Administracyjnoprawne standardy jakości ...*, op. cit., s. 47.

³⁶⁵ B. Dolnicki, *Sprawność i demokratyzm w strukturze i działaniu polskiej administracji lokalnej* [w:] *Sprawność działania administracji ...*, op. cit., s. 110.

³⁶⁶ R. Mędrzycki, M. Małecka-Lyszczek, *Znaczenie efektywności w prawie administracyjnym – uwagi wybrane* [w:] *Kierunki rozwoju jurysdykcji...*, op. cit.

między tymi podejściami istnieje wiele obszarów, które je łączą. Jak już wspomniałam w początkowej części niniejszej pracy, nauki prawne wraz z naukami o zarządzaniu przenikają się wzajemnie i nie można ich rozpatrywać w separacji. W związku z powyższym pojęcie sprawności powinno być rozpatrywane łącznie z punktu widzenia zarówno nauk o zarządzaniu, jak i nauki prawa administracyjnego.

Relacje pomiędzy skutecznością i efektywnością w administracji publicznej są również przedmiotem badań na gruncie nauk o zarządzaniu. Powyższe kwestie były przedmiotem badań polskich prakseologów. T. Kotarbiński uważał, że działanie które prowadzi do skutku zamierzonego jako cel jest skuteczne³⁶⁷. W literaturze przedmiotu zostało zaprezentowane również stanowisko, że prakseologia interesuje się działaniem celowym z punktu widzenia jego skuteczności, czyli rozpatruje działanie zmierzające do osiągnięcia zaplanowanego celu. Jeżeli cel został zrealizowany, działanie było skuteczne, z kolei jeżeli cel nie został osiągnięty, działanie nie było skuteczne³⁶⁸. Sprawnością jest „każdy z walorów dobrej roboty z osobna”, tj. m. in. skuteczność, korzystność oraz ekonomiczność³⁶⁹. Nowe zarządzanie publiczne, odnoszące się do wdrażania do sektora publicznego podejścia menadżerskiego nastawione jest na osiąganie wysokiej efektywności ekonomicznej oraz skuteczności w działaniu. W celu osiągnięcia tych postulatów organizacja musi mieć jasno wyznaczony cel, plan działania oraz ocenę tego działania³⁷⁰.

Z kolei w nauce prawa administracyjnego, sprawność administracji publicznej sprowadza się do skutecznej realizacji w prawnych formach zadań, zgodnie ze społecznymi oczekiwaniami i wartościami³⁷¹. Według L. Zacharko skuteczność (efektywność) to zdolność podmiotu administracji do realizacji nałożonych zadań, jako świadczenie usług publicznych nie tylko w wymiarze ilościowym, ale przede wszystkim jakościowym³⁷². Z kolei B. Dolnicki wskazuje, że skuteczność umożliwia „dokonywanie oceny działań administracji przy założeniu, że sprawność działania administracji

³⁶⁷ T. Kotarbiński, *Traktat o dobrej robocie*, Ossolineum Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1973, s. 113.

³⁶⁸ T. Pszczołowski, *Zasady sprawnego działania. Wstęp do prakseologii*, Warszawa 1982, s. 12.

³⁶⁹ T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1978, s. 237.

³⁷⁰ B. Ziębicki, *Efektywność organizacyjna ...*, op. cit., s. 153.

³⁷¹ J. Łukasiewicz, *Zarys nauki administracji*, Warszawa 2007, s. 30.

³⁷² L. Zacharko, *Reformy ustroju terytorialnego we Francji* [w:] K. Płonka-Bielenin, T. Moll, *Model ustroju samorządu...*, op. cit., s. 42.

publicznej sprowadza się do realizacji przez nią zadań w sposób skuteczny, zgodny z oczekiwaniami społecznymi³⁷³. Natomiast, według M. Mączyńskiego znaczenie roli efektywności w działaniu JST jest przykładem adaptacji idei wywodzących się z NPM i *public governance*³⁷⁴.

W dalszej analizie należy przywołać szeroko rozpowszechnioną tezę dotyczącą skuteczności przedstawioną przez J. Łukasiewicza oraz K. Kłosowską. Według Autorów skuteczność jest główną zasadą wszelkich działań administracji publicznej, jak również podstawowym kryterium ich oceny. Pojęcia skuteczności i racjonalności uzupełniają się, gdyż skuteczność jest synonimem sprawności w sensie uniwersalnym oraz elementem sprawności w sensie syntetycznym³⁷⁵. Skuteczność działania może być przedmiotem oceny z punktu widzenia zgodności z prawem oraz z punktu widzenia prakseologicznego. Może być oceniana przez organy samorządowe, mieszkańców wspólnot, wreszcie przez organ nadzorczy. W zależności od tego, jakie instrumenty prawne będą stosowane do oceny skuteczności oraz przez jaki podmiot skuteczność lub jej brak będzie oceniana konsekwencje dla podejmowanych przez organ działań będą różniły się stopniem ingerencji. Najgłębszą będzie zastosowanie środka nadzorczego w postaci zarządu komisarycznego³⁷⁶. Zdaniem P. Szreniawskiego, skuteczność to zgodność wyniku działania z wyznaczonym celem³⁷⁷.

Jednakże podkreślić należy, że działania mające na celu zwiększenie sprawności działania administracji publicznej nie mogą powodować przekroczenia granicy legalności jej działania³⁷⁸, a szybkość i prostota postępowania nie może powodować uszczerbku dla podejmowanego rozstrzygnięcia³⁷⁹.

³⁷³ B. Dolnicki, *Czynniki służące sprawności działania administracji samorządowej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 17.

³⁷⁴ M. Mączyński, *Kontrola zarządcza – od Public Management do Governance* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 65.

³⁷⁵ J. Łukasiewicz, K. Kłosowska, *Uwarunkowania sprawności działania administracji samorządowej – aspekty teoretyczne i praktyczne* [w:] *Sprawność działania administracji...*, op. cit., s. 361.

³⁷⁶ M. Kisała, *Skuteczność jako determinanta działań organów jednostek samorządu terytorialnego*, „Studia Prawnicze KUL”, 2/2019, s. 195, <https://doi.org/10.31743/sp.5855>, dostęp z dnia 15.11.2023 r.

³⁷⁷ P. Szreniawski, *Nauka o polityce...*, op. cit., s. 39.

³⁷⁸ A. Gołębiowska, B. Zientarski, *Prawne uwarunkowania skuteczności działań administracji publicznej* [w:] Kancelaria Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, *Koncepcje i instrumenty...*, op. cit., s. 67.

³⁷⁹ A. Mituś, *Cel w administracji ...*, op. cit., s. 214.

W procesie wydawania decyzji administracyjnych, przy dokonywaniu analizy efektywności należy wziąć pod uwagę przede wszystkim terminowość załatwiania spraw. Terminy załatwiania spraw określają czas efektywny, jakim dysponuje organ administracji publicznej załatwiający sprawę na jej rozpatrzenie i podjęcie decyzji. W tym obszarze ścierają się ze sobą dwa podmioty. Z jednej strony władczy aparat administracji publicznej, który musi działać zgodnie z przepisami prawa, określonymi zasadami oraz regułami, a z drugiej strony petent, który oczekuje określonego działania w możliwie najkrótszym czasie³⁸⁰.

B. Dolnicki wskazuje trzy aspekty sprawności, tj. efekty działania, sposób działania oraz ocena całości działania³⁸¹. W literaturze przedmiotu wskazane zostało, że skuteczność, korzystność oraz ekonomiczność (triada sprawności) ma zastosowanie w administracji zarówno do obszaru organizacyjnego, jak i normatywnego, a obszary te wzajemnie się uzupełniają³⁸².

Jak pisze J. Zimmermann, „działanie sprawne, szybkie lub skuteczne staje się obowiązkiem prawnym, a obywatel ma prawo domagać się od administracji określonych zachowań”³⁸³. W centrum działalności samorządu terytorialnego jest zawsze jego mieszkańiec, a wszelkie działania podejmowane w celu sprawnego, szybkiego oraz skutecznego wykonywania zadań są czynione dla dobra społeczności lokalnej.

Administracja samorządowa powinna być również nastawiona na jakość. W literaturze przedmiotu zostało podkreślone, że jakość w działaniach administracji publicznej jest pojęciem pozaprawnym, ale pomimo tego zagadnienie to znajduje się w sferze badań nauki administracji i prawa administracyjnego³⁸⁴. Pojęcia jakości i sprawności administracji są ze sobą ściśle związane.

Na wstępie należy zaznaczyć, że ustawodawca nie wprowadził w Konstytucji RP, ani też w ustawach samorządowych pojęcia „jakość”. Pojęcie to pojawia się dopiero

³⁸⁰ K. Hady-Głowiak, *Wydawanie decyzji ...*, op. cit., s. 63.

³⁸¹ B. Dolnicki, *Czynniki służące sprawności działania administracji samorządowej* [w:] *Kontrola zarządca w jednostkach ...*, op. cit., s. 15.

³⁸² J. Łukasiewicz, S. Wrzosek, *Od prakseologii do ogólnej teorii administracji – uwagi o wpływie nauki na funkcjonowanie administracji publicznej* [w:] *Wpływ prakseologii na organizację i zarządzanie w administracji publicznej*, (red.) K. Sikora, M. Domagała, E. Jasiuk, Radom 2010, s. 12.

³⁸³ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 164.

³⁸⁴ M. Janik, *Jakość w działaniach administracji publicznej* [w:] *Urzędnik a menadżer publiczny. Profil absolwentów studiów administracji publicznej a potrzeby polskiej służby publicznej*, Białystok 2006, s. 131.

w ustawach szczególnych, na podstawie których samorząd terytorialny realizuje zadania nałożone na te jednostki tymi ustawami, tj. ustawa o pomocy społecznej³⁸⁵, ustawa o transporcie zbiorowym³⁸⁶, czy ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach³⁸⁷. Jakość jest niezbędnym elementem uzyskania skuteczności, warunkuje osiągnięcie sprawności rzeczywistej oraz jest jednym z kryteriów, według których dokonuje się oceny wszystkich działań w organizacji. Zarówno pojęcie sprawności, jak i poszczególne jej kategorie (skuteczność, korzystność, ekonomiczność) mogą być wykorzystane do określenia standardów jakości administracji publicznej. Pozyskanie jakości za pomocą prakseologicznych wytycznych wymaga jednak podjęcia stosownych działań w ramach całego systemu administracji. Działania te powinny być przy tym objęte formalizacją za pomocą norm prawnych, adekwatną do zamierzonych rezultatów³⁸⁸. Według opinii L. Zacharko, „jakość w zarządzaniu stała się najważniejszą ideą”, której wskaźniki jakości zmieniają się wraz ze zmieniającą się rzeczywistością³⁸⁹. W aktach normatywnych znajdują się także rozwiązania prawne powiązane z jakością. W tych przypadkach o jakościowym charakterze form prawnych decydują przesłanki i cele podejmowanych działań ukierunkowane sprawność, skuteczność, efektywność, ekonomiczność, czy stopień zaspokojenia potrzeb³⁹⁰. Z kolei J. Jagielski definiuje jakość administracji publicznej jako „cenną właściwość, obejmującą zespół określonych (lecz także zmiennych) cech, których posiadanie jest oczekiwane i wymagane przez ogół adresatów działań administracji, a przez to niezbędne dla spełniania jej społecznej roli i celów oraz wykonywania przypisanych zadań”³⁹¹. Według M. Janika jakość działań administracji to celowe i powtarzalne działania, których celem jest osiągnięcie wysokiego poziomu usług³⁹².

³⁸⁵ Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 901 z późn. zm.).

³⁸⁶ Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2778).

³⁸⁷ Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 399).

³⁸⁸ S.K. Bentkowski, *Administracyjnoprawne standardy jakości ...*, op. cit., s. 57.

³⁸⁹ L. Zacharko, *Administracja publiczna zarządzana nowocześnie – kilka refleksji*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, 4001/2020, s. 315.

³⁹⁰ M. Kisała, *Prawna dopuszczalność stosowania instrumentarium zarządzania jakością przez jednostki samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego”, 1/2023, s. 236.

³⁹¹ J. Jagielski, *Kontrola jako czynnik jakości administracji publicznej* [w:] *Jakość administracji publicznej. The Quality of Public Administration*, (red.) J. Łukasiewicz, Rzeszów 2004, s. 160.

³⁹² M. Janik, *Jakość w działaniach administracji publicznej* [w:] *Urzędnik a menadżer ...*, op. cit., s. 132.

W literaturze zwraca się uwagę, że kryteria jakościowe wynikają z przepisów prawa powszechnie obowiązującego, bądź też formułowane są przez JST odpowiednio do potrzeb i zaplanowanych celów, tj. uzyskanie korzyści natury społecznej, ekonomicznej, organizacyjnej, a także rozwój gminy, powiatu i województwa³⁹³.

W prowadzonych rozważaniach należy przytoczyć stanowisko E. Chojny-Duch, której zdaniem podstawowym zadaniem funkcjonowania instytucji audytu wewnętrznego jest osiąganie wysokiej jakości działania jednostek sektora finansów publicznych poprzez usprawnianie procesów zarządzania, mobilizowania jednostek do stałego podnoszenia jakości ich funkcjonowania, poprzez wspieranie działań kierownictwa, w tym wzrostu efektywności kontroli wewnętrznej, sprawności administracji publicznej, oszczędnego, efektywnego zarządzania oraz obniżenia kosztów i czasu działania, eliminacji marnotrawstwa³⁹⁴.

Przy omawianiu zagadnienia jakości audytu wewnętrznego, kluczową kwestią są zasady zawodowe, które powinny być przestrzegane, aby zapewnić odpowiednią jakość rezultatów audytu wewnętrznego. Zasady te zostały określone w przepisach prawa, tj. Komunikat Ministra Finansów w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, czy r.a.w. Stosowanie tych standardów stanowi zapewnienie, że audytorzy wewnętrzni postępują w sposób odpowiedzialny, etyczny i według powszechnie akceptowalnych praktyk³⁹⁵. Warto jednak podkreślić, że istotnym warunkiem realizacji tak ustawowo określonego wpływu audytora wewnętrznego na funkcjonowanie jednostki jest posiadanie przez niego nie tylko wysokich kwalifikacji i umiejętności merytorycznych, ale także określonych predyspozycji psychologicznych i osobowościowych. Wymogi w zakresie ciągłego podnoszenia kwalifikacji zawodowych audytora wewnętrznego także zostały określone w Standardach IIA³⁹⁶. Szerzej na temat kompetencji i umiejętności audytora wewnętrznego będzie mowa w drugim rozdziale niniejszej dysertacji.

Zagadnienie efektywności i skuteczności w sektorze publicznym wiąże się z wdrażaniem różnych instrumentów zarządzania w administracji publicznej, m.in. audytu

³⁹³ M. Kisała, *Prawna dopuszczalność stosowania ...*, op. cit., s. 239.

³⁹⁴ E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe...*, op. cit., s. 61.

³⁹⁵ P. Bednarek, *Samoocena w audycie wewnętrznym jednostek sektora finansów publicznych*, Wrocław 2015, s. 26.

³⁹⁶ A. Walenia, *Międzynarodowe Standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego – uwagi o ich wdrażaniu w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Lodziensis”, 4(355)/2021, s. 86.

wykonania zadań (*performance audit*)³⁹⁷. Jednostka będzie działać skutecznie, jedynie w sytuacji, gdy funkcjonuje w niej skuteczny audyt wewnętrzny. Z kolei efektywność funkcjonowania audytu wewnętrznego jest uzależniona od stopnia wykonywania przez jednostkę zaleceń wskazanych przez audytora³⁹⁸. Im większe są konsekwencje wystąpienia ryzyka, tym większa jest wartość audytu. Audyty są też bardziej wartościowe, jeśli istnieje duża szansa, że określone przesłanki nie będą spełnione lub nie byłyby spełnione, gdyby audyt nie funkcjonował³⁹⁹.

Zgodnie z poglądami przedstawionymi w literaturze przedmiotu, skuteczność audytu wewnętrznego zależy jest od osiągnięcia wyznaczonych celów, czyli wykonania planowanych i nieplanowanych zadań zapewniających oraz czynności doradczych, które przyczynią się do tworzenia wartości dodanej w jednostce⁴⁰⁰. Z pojęcia audytu wewnętrznego wynika, że jego głównymi celami są przysparzanie wartości oraz usprawnienie działalności operacyjnej jednostki, a pośrednim celem jest zapewnienie wsparcia zarządzającym organizacją w realizacji celów⁴⁰¹. Warty podkreślenia jest fakt, że współcześnie celem zarówno audytów wewnętrznych, jak i zewnętrznych jest osiągnięcie efektów audytów, co sprzyja m.in. weryfikacji osiągniętych celów w jednostkach administracji publicznej⁴⁰². W konkluzji omawianych zagadnień można wskazać, że bardzo często skuteczność audytu wewnętrznego mierzona jest stopniem realizacji celu audytu wewnętrznego⁴⁰³.

³⁹⁷ J. Ciak, P. Bednarek, *Audyt efektywnościowy czy audyt wykonywania zadań w jednostkach sektora finansów publicznych – przegląd literatury krajowej i zagranicznej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2/2021, s. 16.

³⁹⁸ M. Ucieszyńska, *Skuteczność i efektywność audytu ...*, op. cit., s. 405.

³⁹⁹ K.A. Merchant, W.A. Van der Stede, *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall, Harlow 2012, s. 625 cyt. za P. Bednarek, *Samooocena w audycie ...*, op. cit., s. 39.

⁴⁰⁰ P. Bednarek, *Samooocena w audycie wewnętrznym...*, op. cit., s. 33.

⁴⁰¹ T. F. Ruud, L. Jenal, *Licht im Internal-Control-Dschungel. Begriffsdefinitionen sind unerlässlich*, „Der Schweizer Treuhänder”, vol. 79, 6–7/2005, s. 459.

⁴⁰² A. Bartoszewicz, *Performance audit as a tool oriented at the accountability of public finance spending in Poland against the background of UK practices*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 84 (140)/2015, s. 45.

⁴⁰³ M. Dittenhofer, *Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 16, 8/2001, s. 445.

Warto zaakcentować również, że obecnie nie zwraca się uwagi ani efekt ekonomiczny, ani koszt osiągnięcia danego celu, w tym zasoby wykorzystane do jego osiągnięcia, ale kładzie się nacisk na efekt końcowy działań⁴⁰⁴. Audyt wewnętrzny jest instrumentem, który może wspomóc kierownictwo administracji samorządowej w efektywnym prowadzeniu gospodarki finansowej oraz racjonalnym wydatkowaniem środków publicznych, a co więcej postrzegany jest on jako bezwzględnie potrzebny element mający na celu poprawę systemu zarządzania⁴⁰⁵.

Nie rzadziej niż raz w roku audytor wewnętrzny winien dokonać identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań. W przypadku działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego należy uwzględnić, że cele i zadania są realizowane także przez jednostki podległe lub nadzorowane. W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka⁴⁰⁶.

Zgodzić się należy z poglądem wyrażonym w literaturze, że wdrożenie zaleceń audytowych w jednostce przez jej kierownika również świadczy o skuteczności audytu wewnętrznego⁴⁰⁷, a pośrednio wpływa również na skuteczne i efektywne funkcjonowanie jednostki.

Rolą audytu wewnętrznego jest sformułowanie zaleceń, które będą stanowiły podstawę do przedstawienia wniosków powiązanych z celami zadania audytowego. W sytuacji, gdy w raporcie audytor wewnętrzny wskazał nieprawidłowości, sformułowane zalecenia pozwalają podjąć niezbędne działania naprawcze. W tej sytuacji, skuteczność i efektywność audytu wewnętrznego przejawia się w akceptowaniu przez kierownictwo zaleceń i wniosków, jak również w monitorowaniu działań naprawczych, których celem jest przysporzenie wartości dodanej jednostce administracji samorządowej⁴⁰⁸. Moim zdaniem, wartość dodana audytu wewnętrznego będzie występować w sytuacji, gdy audytor wewnętrzny będzie znał dokładnie cele jednostki, a co więcej będzie posiadał dostateczną wiedzę w obszarze funkcjonowania jednostek samorządowych. Dobrą praktyką byłoby powiększenie godzin z zakresu przedmiotu zawierającego zagadnienia związane z otoczeniem prawnym w administracji publicznej, w tym postępowania

⁴⁰⁴ L. Grzesiak, *Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego*, Łódź 2021, s. 45.

⁴⁰⁵ M. Krasucka, K. Ćwieląg, *Rola audytu wewnętrznego* ..., op. cit., s. 48.

⁴⁰⁶ M. Ucieszyńska, *Skuteczność i efektywność audytu* ..., op. cit., s. 405.

⁴⁰⁷ A. Słomczyńska, *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID-19* [w:] *Skuteczność w prawie administracyjnym*, (red.) C. Martysz, Warszawa 2022, s. 148.

⁴⁰⁸ M. Ucieszyńska, *Skuteczność i efektywność audytu*..., op. cit., s. 412.

administracyjnego w planie studiów podyplomowych z audytu wewnętrznego. Zdobyta wiedza w tym obszarze jest kluczem do skutecznego wykonywania zadań przez audytora wewnętrznego w JST.

W piśmiennictwie istnieją opinie, że słabością audytu prowadzonego w jednostkach sektora finansów publicznych jest jego skupianie się na analizie zgodności działań wykonywanych w jednostce z istniejącymi procedurami i przepisami, niż na efektywności⁴⁰⁹.

Wprowadzenie do definicji audytu wewnętrznego pojęcia kontroli zarządczej spowodowało, że audyt dotychczas kojarzony z aspektem finansowo-rachunkowym, objął swym zakresem wszelkie obszary działalności jednostki skupiając się na wypełnianiu celów organizacji. Tak rozumiany audyt wewnętrzny ma koncentrować się na celach jednostki i sprawności ich realizacji⁴¹⁰. Czynnikiem mającym wpływ na wartość dodaną audytu są: umiejętność dobrego poznania organizacji przez audytora wewnętrznego oraz obiektywnego spojrzenia na jej kulturę organizacyjną, system kontroli wewnętrznej i ryzyko⁴¹¹.

Jak wskazuje K. Winiarska, główną rolą audytu wewnętrznego jest przeanalizowanie z najwyższym kierownictwem jednostki celów, obowiązków oraz priorytetów. W dalszej kolejności warto m.in. omówić ryzyka występujące w organizacji oraz przeprowadzić niezależną ocenę bezpieczeństwa. Powyższe działania, a następnie omówienie wyników, zaleceń ma na celu ułatwienie kierownikom znalezienia sposobu rozwiązania bieżących problemów, wykonywania ich obowiązków i ustalenie podstaw przyszłych działań⁴¹². Natomiast rolą audytu wewnętrznego nie jest weryfikacja dokładności informacji, ocena jakości wyników lub potwierdzenie poziomu zgodności. Jest nią natomiast pozyskanie wystarczających i niezawodnych dowodów pozwalających na sformułowanie wniosków dotyczących adekwatności działań kierownictwa⁴¹³. Aby audyt był efektywny oprócz tego, że audytor musi znać misję, wizję i cele jednostki (jej cele strategiczne, priorytety), musi także właściwie układać się współpraca pomiędzy audytorem, a kierownikiem jednostki. W mojej ocenie efektywny i skuteczny audyt będzie miał swoje przełożenie na

⁴⁰⁹ A. Kaczmarczyk, J. Kaczmarczyk, *Audyt efektywności w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty naukowe WSOWL”, 3/2012, s. 358.

⁴¹⁰ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu ...*, op. cit., s. 11.

⁴¹¹ P. Bednarek, *Samoocena w audycie ...*, op. cit., s. 39.

⁴¹² K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 83.

⁴¹³ Ibidem, s. 83.

funkcjonowanie jednostki, gdy spotka się z odpowiednim podejściem kierownika jednostki, który rozumie jego rolę, zapewni mu odpowiednie usytuowanie i tym samym niezależność i obiektywizm, oraz zapewni realizację wskazanych przez audyt zaleceń i działań doradczych. W przeciwnym przypadku, nieodpowiednie podejście kierownika jednostki w tych obszarach wpłynie na brak realizacji misji i funkcji audytu wewnętrznego.

Niezbędnym elementem powyższej współpracy jest właściwa komunikacja. M. Małecka-Łyszczek podkreśla rolę mechanizmu komunikacji wewnętrznej w jednostce, jako element sprzyjający realizacji celów i zadań jednostki. Komunikacja ta odbywa się na dwóch płaszczyznach: kierownik jednostki – pracownicy, jak i pracownicy – kierownik. Ponadto Autorka podkreśla rolę komunikacji pomiędzy poszczególnymi pracownikami jednostki⁴¹⁴. W tym obszarze na obu stronach ciążyą określone obowiązki. Kierownik jednostki powinien darzyć audytora wewnętrznego zaufaniem, które przejawia się również w tym, iż będzie on przekazywał audytorowi wewnętrznemu obawy dotyczące prawidłowości funkcjonowania jednostki w określonym obszarze. Z kolei rolą audytora jest dostarczenie kierownikowi jednostki we właściwej formie i na czas użytecznych informacji⁴¹⁵. W Globalnych Standardach Audytu została sformułowana zasada 11 *Skuteczne komunikowanie*. Zarządzający audytem wewnętrznym zapewnia, że funkcja audytu wewnętrznego skutecznie komunikuje się ze swoimi interesariuszami. Skuteczne komunikowanie wymaga rozwijania relacji, budowania zaufania oraz dbania o to, aby interesariusze czerpali korzyści z wyników usług audytu wewnętrznego⁴¹⁶. Nowe Globalne Standardy Audytu podkreślają rolę tej komunikacji na każdym etapie zadania audytowego, a odniesienia do tej materii w wielu miejscach Standardów wskazują jak dużą wagę przykładają do efektywnej komunikacji. Komunikacja powinna się odbywać przed, w trakcie i po realizacji zadania zapewniającego. Przedstawiam stanowisko, że skuteczność audytu wewnętrznego zależy od współpracy audytora z kierownikiem jednostki, zarówno podczas realizacji zadań zapewniających, jak i doradczych.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem przedstawionym w literaturze przedmiotu, zgodnie z którym efektywność może być ujmowana zarówno jako zasada, jak i wartość.

⁴¹⁴ M. Małecka-Łyszczek, *Standardy kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 59.

⁴¹⁵ A. Mituś, *Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe...*, op. cit., s. 156.

⁴¹⁶ The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy Audytu...*, op. cit., s. 79.

Autorzy formułują tezę, że najbardziej adekwatnym określeniem jest efektywność jako standard (jako pojęcie najszersze), który znajduje swoje korzenie w prawie do dobrej administracji, a ponadto na efektywność w administracji publicznej należy patrzeć nie tylko w ramach wyznaczanych przez nauki ekonomiczne, ale również na komponent legalności, jak i działań etycznych⁴¹⁷. Ponadto, sprawność i legalność muszą być traktowane łącznie, bowiem w przeciwnym przypadku mogłoby dojść do wielu wynaturzeń w administracji publicznej. Nie należy przeciwstawiać sobie sprawności i legalności, ponieważ powinny one nawzajem się dopełniać i harmonijnie współdziałać⁴¹⁸.

W mojej ocenie skuteczność audytu wewnętrznego należy upatrywać we wdrożeniu w jednostce zaleceń audytowych, monitorowaniu działań naprawczych, ale również w skutecznej komunikacji audytora wewnętrznego z kierownikiem jednostki oraz pracownikami. Skuteczny audyt wewnętrzny, realizowany przez profesjonalnych audytorów może przyczynić się do zwiększenia efektywności i skuteczności funkcjonowania jednostki, a przez to wpłynie na sprawną i zgodną z przepisami prawa realizację zadań ustawowych JST.

1.5.Cele i zadania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

Główne cele prowadzenia audytu wewnętrznego w JST wynikają wprost z art. 272 ust. 1 i 2 u.o.f.p. Zgodnie ze wskazanym przepisem, celem audytu jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej (czynności zapewniające) oraz czynności doradcze. Treść wskazanego artykułu u.o.f.p. jest adekwatna do definicji przedstawionej w Międzynarodowych Standardach.

W literaturze i piśmiennictwie wskazane zostały różne role audytu wewnętrznego. Według jednych opinii, audyt wewnętrzny jest narzędziem zarządzania służącym kierownikowi jednostki do uzyskania racjonalnego zapewnienia, że cele postawione przez jednostkę są wykonywane, zasady i procedury wynikające z przepisów powszechnie obowiązującego prawa lub przyjęte przez kierownika jednostki są wdrażane i przestrzegane

⁴¹⁷ R. Mędrzycki, M. Małecka-Lyszczek, *Podsumowanie [w:] Kierunki rozwoju jurysdykcji administracyjnej*, (red.) M. Kruś, L. Staniszevska, M. Szewczyk, Warszawa 2022, s. 113.

⁴¹⁸ A. Gołębiowska, B. Zientarski, *Prawne uwarunkowania skuteczności działań administracji publicznej [w:] Kancelaria Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, Koncepcje i instrumenty ..., op. cit., s. 68.*

oraz mechanizmy i procedury stanowiące system kontroli wewnętrznej są adekwatne i skuteczne dla prawidłowego działania jednostki⁴¹⁹. Nieco inaczej podchodzi do zadań audytu wewnętrznego L. Lipiec-Warzecha, wskazując, że audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych opiera się na następujących zasadach:

- poprzez niezależną i obiektywną ocenę systemów zarządzania i kontroli funkcjonujących w jednostce dostarcza kierownikowi jednostki racjonalne zapewnienie, że systemy te działają prawidłowo (czynności zapewniające),
- poprzez czynności doradcze przyczynia się do uprawniania funkcjonowania jednostki,
- wykrywa i szacuje potencjalne ryzyko, mogące się pojawiać w ramach działalności jednostki oraz bada i ocenia adekwatność, skuteczność i efektywność systemów kontroli wewnętrznej, mających na celu eliminowanie lub ograniczanie takiego ryzyka,
- obejmuje czynności o charakterze zapewniającym i doradczym⁴²⁰.

A. Bartoszewicz również wyraża opinię, że podstawowym celem audytu wewnętrznego jest przede wszystkim wniesienie wartości dodanej do jednostki. Jego prawidłowe prowadzenie nie powinno być traktowane wyłącznie jako wypełnienie ustawowego obowiązku⁴²¹. Kierownicy JST powinni zdać sobie sprawę z korzyści jakie daje niezależne narzędzie, jakim jest audyt wewnętrzny.

Na wartość dodaną w organizacji składa się liczba wydanych zaleceń poaudytowych w wyniku przeprowadzonych zadań zapewniających⁴²² oraz liczba uwag i wniosków, które umożliwią osiągnięcie lepszych efektów działalności jednostki⁴²³. W mojej ocenie audyt wewnętrzny będzie spełniał swoją rolę jedynie w sytuacji, gdy zostaną zalecenia audytowe wskazane, a następnie kierownik jednostki na ich podstawie podejmie odpowiednie działania oraz środki mające na celu minimalizację ryzyka we wskazanych obszarach. Najgorszą rzeczą jest sytuacja, w której kierownik jednostki przyjmie raport, a następnie nie wprowadzi wskazanych zaleceń.

⁴¹⁹ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 27.

⁴²⁰ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych ...*, op. cit., art. 272, s. 1187.

⁴²¹ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu ...*, op. cit., s. 14.

⁴²² A. Walenia, *Międzynarodowe Standardy praktyki ...*, op. cit., s. 75 .

⁴²³ Z. Rola, *Kontrola wewnętrzna, kontrola finansowa i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ostrołęka 2003, s. 124.

W podsektorze samorządowym do celów audytu wewnętrznego P. Sołtyk zalicza:

- 1) usprawnienie funkcjonowania ocenianego obszaru działania JST;
- 2) wyrażenie racjonalnego zapewnienia, że ustanowione systemy zarządzania i kontroli działają właściwie;
- 3) świadczenie usług doradczych na rzecz kierownictwa JST przyczynia się do wzmocnienia skuteczności i efektywności mechanizmów kontroli;
- 4) bieżące identyfikowanie i analiza ryzyka oraz monitorowanie systemu zarządzania ryzykiem;
- 5) działania prewencyjne przyczyniające się do redukcji wystąpienia poważnego ryzyka;
- 6) przysporzenie wartości dodanej do obszaru działalności JST, będącego przedmiotem badania przez audytora wewnętrznego⁴²⁴.

Ważnym aspektem realizacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach administracji samorządowej jest ciągłe oraz systematyczne dokonywanie zarówno oceny, jak również świadczenie usług doradczych⁴²⁵. Celem audytu wewnętrznego jest systematyczna ocena kontroli zarządczej, według kryterium jej adekwatności, skuteczności i efektywności. Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego, słowo „systematyczny” oznacza „robiący coś regularnie i starannie”⁴²⁶. Powyższe stanowisko potwierdza Z. Ofiarski, który zwraca uwagę, że z treści art. 272 u.o.f.p. wynika, że cechą audytu wewnętrznego powinna być systematyczność w dokonywaniu oceny kontroli zarządczej oraz wykonywanie czynności doradczych⁴²⁷. Zgodnie z wyrokiem WSA w Rzeszowie, użycie przez ustawodawcę wyrażenia "oraz" oznacza, że w ramach audytu wewnętrznego osoba świadcząca te usługi będzie dokonywać zarówno oceny, jak i doradztwa. Jakikolwiek rozdzielenie tych czynności na gruncie innych przepisów, nie oznacza rozróżnienia form świadczenia usług w ramach audytu wewnętrznego, lecz ma charakter porządkowy, definiujący⁴²⁸.

⁴²⁴ P. Sołtyk, *Ocena działalności audytu wewnętrznego w JST*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 22.08.2022 r.

⁴²⁵ G. Michalczuk [w:] *Finanse publiczne. Komentarz*, op. cit., art. 272, s. 1149.

⁴²⁶ Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/sjp/systematyczny;2576911.html>, dostęp z dnia 10.04.2025 r.

⁴²⁷ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach ...*, art. 272, op. cit., s. 1454.

⁴²⁸ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27 września 2011 r., I SA/Rz 470/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CDD4B4D288> dostęp z dnia 05.11.2023 r.

Zgodnie z art. 272 ust. 1 i 2 u.o.f.p. audyt wewnętrzny realizuje swoją misję w postaci wykonywania czynności zapewniających oraz czynności doradczych. Również Międzynarodowe Standardy Audytu Wewnętrznego oraz r.a.w. w § 2 wskazują dwa rodzaje zadań wykonywanych przez audyt wewnętrzny: usługi zapewniające oraz usługi doradcze.

1.5.1. Zadanie zapewniające jako narzędzie oceny systemu kontroli zarządczej w jednostce.

Zgodnie z § 2 r.a.w. działania zapewniające to działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej.

W myśl definicji ze słowniczka zawartego w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z 12 grudnia 2016 r. w sprawie Standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, audyt wewnętrzny przysparza wartości organizacji, kiedy dostarcza obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach oraz przyczynia się do skuteczności i wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. W ww. Komunikacie zdefiniowano usługi zapewniające jako obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Przykładem takich usług są audyty finansowe, działalności, zgodności oraz bezpieczeństwa systemów.

Zadania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego są zróżnicowane. Mogą one zależeć między innymi od oczekiwań kierownictwa jednostki, umiejętności i doświadczenia audytorów wewnętrznych, charakteru jednostki, środowiska wewnętrznego oraz poziomu jej rozwoju, czynników zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych kształtujących audyt wewnętrzny oraz reakcji na ustalenia audytora wewnętrznego⁴²⁹.

W literaturze wskazane są trzy grupy zadań, które będzie realizował system audytu wewnętrznego: analiza stanu istniejącego, ocena stanu istniejącego oraz doskonalenie⁴³⁰.

⁴²⁹ E.I. Szczepankiewicz, *Funkcje oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] E. I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 49.

⁴³⁰ E. Bielińska-Dusza [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 81.

Co więcej, cele szczegółowe zadania audytowego mogą różnić się w zależności od specyfiki organizacji, której dotyczy⁴³¹. W mojej ocenie cele szczegółowe powinny być inne w każdej jednostce, dostosowane do wielkości jednostki, zasobów kadrowych, czy chociażby rodzajów wykonywanych zadań ustawowych.

Ponadto, ze względu na cele stawiane przed audytem wewnętrznym, inni członkowie organizacji nie powinni narzucać mu żadnych ograniczeń⁴³², podczas świadczenia usług doradczych audytor wewnętrzny zobowiązany jest zachować obiektywizm i nie przejmować obowiązków kierownictwa⁴³³ oraz powinien on swoim zasięgiem obejmować wszystkie obszary funkcjonowania jednostki. Zagadnienie zachowania obiektywizmu i niezależności audytu wewnętrznego zostanie omówione w rozdziale drugim niniejszej dysertacji.

Jedną z funkcji audytu wewnętrznego jest kierowanie zasobów do obszarów najbardziej priorytetowych, wykonywanie pracy zgodnie z profesjonalnymi normami postępowania, bezstronne badanie rzeczy, mających rzeczywiste znaczenie dla jednostki, dostarczanie wystarczających i rzetelnych dowodów na potwierdzenie wniosków z audytu, informowanie kierownictwa o sposobach doskonalenia kontroli wewnętrznej oraz współpraca z kierownictwem i personelem na rzecz zapewnienia, aby w całej organizacji funkcjonowała kontrola wewnętrzna⁴³⁴.

Audytor wewnętrzny w JST w sytuacji zmieniających się uwarunkowań powinien doradzać kierownikowi badanej jednostki w zakresie identyfikacji nowych czynników i potencjalnych obszarów ryzyka, rekomendować środki zabezpieczające przed nimi, a także analizować obowiązujące w jednostce procedury i rekomendować wprowadzenie stosownych zmian lub wdrażanie nowych mechanizmów kontroli⁴³⁵.

⁴³¹ I. Seol, J. Sarkis, *A multi-attribute model for internal auditor selection*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 20, 8/2005, s. 876.

⁴³² R. Möeller, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Warszawa 2018, s. 26.

⁴³³ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach ...*, art. 273, op. cit., s. 1458.

⁴³⁴ K. Hady-Głowiak, S. Hady-Głowiak, A. Walenia, M. Wilczyńska, *Funkcjonowanie i efektywność...*, op. cit., s. 111.

⁴³⁵ E.I. Szczepankiewicz, *Funkcje oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] E. I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 51.

Na jakość audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych można patrzeć z punktu widzenia zapewnienia zgodności działalności funkcji audytu wewnętrznego z obowiązującymi w tym zakresie przepisami oraz wytycznymi albo z punktu widzenia zdolności dostarczenia przez audyt wewnętrzny wyników prac zwiększających wartość i usprawniających działalność operacyjną jednostki⁴³⁶.

Zadania zapewniające stanowią zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oraz systematycznej oceny kontroli zarządczej⁴³⁷. Sposób i tryb wykonywania zadań zapewniających został opisany w r.a.w. Temat ten będzie przedmiotem rozważań w rozdziale trzecim niniejszej pracy.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na jeszcze jedno zagadnienie. Audytor wewnętrzny, opierając się na przeprowadzonej analizie ryzyka, postanawia który obszar wymaga dokonania oceny⁴³⁸. Powyższe potwierdza A. Bartoszewicz, który wskazuje, że zakres przedmiotowy audytu obejmuje obiekty audytu wyodrębnione w trakcie analizy ryzyka na poziomie zadania audytowego⁴³⁹. Zaznaczyć należy, że zadania realizowane w poszczególnych urzędach JST będą różne, gdyż dla każdej jednostki obiekty stanowiące przedmiot czynności zapewniających, które zostaną wskazane po analizie ryzyka nie będą tożsame. Ten fakt potwierdza tezę, że z uwagi na różnorodność jednostek w administracji samorządowej oraz ich odmienną strukturę organizacyjną będą one posiadać inne ryzyka, a dobór zadań zapewniających należy dopasować do konkretnej jednostki.

Wytyczne Ministerstwa Finansów w zakresie planowania, wymieniają trzy grupy zadań audytu wewnętrznego w systemie zarządzania ryzykiem:

- zadania kluczowe, tj. usługi zapewniające w zakresie procesu zarządzania ryzykiem, w tym zapewniające poprawność analizy ryzyk, przegląd zarządzania kluczowymi ryzykami, przegląd procesu raportowania o kluczowych ryzykach,
- zadania możliwe do wykonania, tj.: wspieranie identyfikacji i oceny ryzyk, szkolenia, wsparcie kierownictwa przy ustalaniu reakcji na ryzyko, skonsolidowane raportowanie na temat ryzyk, utrzymanie i rozwijanie koncepcji zarządzania

⁴³⁶ D. Potrzebowska, *Charakterystyka i rola audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle polskiego ustawodawstwa* [w:] *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, (red.) J. Przybylska, Warszawa 2023, s. 58.

⁴³⁷ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 272, s. 955.

⁴³⁸ M. Krawczyk, P. Sekuła, *Etyka w pracy audytora wewnętrznego*, „Annales: Etyka w Życiu Gospodarczym”, 11(2)/2008, s. 114.

⁴³⁹ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu ...*, op. cit., s. 15.

ryzkiem oraz rozwijanie procedur zarządzania ryzykiem, która zostanie zatwierdzona przez kierownictwo jednostki,

- zadania zabronione, tj.: określanie akceptowalnego poziomu ryzyka, zapewnienie zarządcze na temat ryzyk, podejmowanie decyzji odnośnie reakcji na ryzyko, wdrażanie reakcji na ryzyko, odpowiedzialność za proces zarządzania ryzykiem⁴⁴⁰.

W doktrynie został przedstawiony słuszny pogląd, że fundamentalną funkcją audytu wewnętrznego jest „kreatywne oddziaływanie na proces zmian w funkcjonowaniu danej jednostki organizacyjnej, m.in. w celu eliminowania błędów w obowiązujących przepisach i procedurach, eliminowania procedur i przepisów hamujących postęp organizacyjny oraz obniżających jakość wykonywanych czynności, wzrostu wydajności i jakości pracy, proponowanie zmian mających na celu eliminowanie luk sprzyjających podejmowaniu działań nielegalnych, wprowadzanie innowacji w funkcjonowaniu i realizacji zadań w celu zwiększenia efektywności i racjonalizacji wydatków publicznych”⁴⁴¹.

W konkluzji powyższych rozważań można stwierdzić, że w efektem skutecznej realizacji zadania zapewniającego jest wsparcie dla kierownika jednostki, które przejawia się również w zdobywaniu przez niego wiedzy o funkcjonowaniu kontroli zarządczej w jednostce wraz z propozycjami usprawnień we wskazanych obszarach.

1.5.2. Zasady świadczenia czynności doradczych przez audytora wewnętrznego.

Drugim rodzajem czynności świadczonych w ramach audytu wewnętrznego są usługi doradcze, które zgodnie z definicją ze słowniczka zawartego w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z 12 grudnia 2016 r. w sprawie Standardów audytu wewnętrznego zostały określone jako doradztwo i pokrewne usługi na rzecz klienta.

⁴⁴⁰ Komunikat nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 5, poz. 23), *Szczegółowe wytyczne dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem, stanowiące załącznik do ww. Komunikatu*, s. 21.

⁴⁴¹ B. Filipiak, *Kontrola a audyt w jednostkach samorządu terytorialnego - przesłanki i ograniczenia* [w:] L. Pawłowicz, R. Wierzbą (red.), *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, Gdańsk-Jurata 2003, s. 100.

Charakter i zakres tych usług są uzgodnione z klientem. Celem usług doradczych jest przysporzenie wartości i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje obowiązków kierownictwa. Przykładami taki usług są konsultacja, doradztwo, facylitacja oraz szkolenie. Wskazywane są jeszcze inne rodzaje czynności doradczych świadczonych przez audytora wewnętrznego w sektorze publicznym. Czynności te obejmują: sporządzanie analiz, doradztwo poprzez udział w spotkaniach, grupach roboczych, przeprowadzanie szkoleń, np. z kontroli zarządczej⁴⁴².

Zgodnie ze Słowniczkiem Globalnych Standardów usługi doradcze to usługi, za pośrednictwem których audytorzy wewnętrzni udzielają porad interesariuszom organizacji, nie dostarczając zapewnienia, ani nie przejmując obowiązków zarządczych. Charakter i zakres usług doradczych jest przedmiotem uzgodnienia z odpowiednimi interesariuszami. Przykładami są udzielanie przez audytorów wewnętrznych porad w zakresie opracowywania i wdrażania nowych polityk, procesów, systemów i produktów; dostarczanie usług śledczych, prowadzenie szkoleń czy facylitacja dyskusji na temat ryzyk i kontroli. „Usługi doradcze” znane są także jako “usługi konsultacyjne”⁴⁴³. Definicja usług zapewniających zawarta w Globalnych Standardach jest praktycznie tożsama, z tą obecnie zawartą w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 2016 r.

Zadania audytu wewnętrznego wskazane powyżej są ze sobą integralnie związane, nie tylko w aspekcie podmiotowym (przez osobę wykonującą działalność audytora), lecz także określoną sekwencją czynności audytorskich, ponieważ bez uprzednio przeprowadzonych ocen systemu kontroli zarządczej nie jest możliwe wykonanie czynności doradczych⁴⁴⁴.

Z kolei P. Sołtyk akcentuje postrzeganie współczesnego audytora wewnętrznego jako niezależnego diagnostę systemów zarządzania, który uprawniony jest do wykonywania usług doradczych na rzecz kierownika jednostki. Fundamentalnym celem czynności doradczych jest bieżące wspieranie decydentów w realizacji założonych celów i zadań. Świadczenie czynności doradczych następuje z własnej inicjatywy audytora lub na wniosek kierownika jednostki. Mając na uwadze znaczenie dostarczanej informacji przez audytora wewnętrznego, zasadne wydaje się, aby każdorazowo zakres i cel czynności doradczych

⁴⁴² K. Lenczyk-Woroniecka, *Jak zwiększyć efektywność zarządzania jednostką z wykorzystaniem audytu wewnętrznego?*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 22.08.2022 r.

⁴⁴³ The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy Audytu...*, op. cit.

⁴⁴⁴ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach ...*, art. 273, op. cit., s. 1456.

wcześniej uzgodniono z kierownikiem jednostki⁴⁴⁵. W orzecznictwie również podkreślone zostało, że w wyniku czynności doradczych audytor wewnętrzny może przedstawić z własnej inicjatywy opinie lub wnioski dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki⁴⁴⁶.

W mojej ocenie, realizacja czynności doradczych może odbywać się również na spotkaniach organizowanych przez kierownictwo jednostki, na które audytor będzie zapraszany i wdrażany w bieżące problemy funkcjonowania jednostki. Ponadto do czynności doradczych należą, inne niż zadania zapewniające, działania podejmowane przez audytora wewnętrznego, których charakter i zakres jest uzgodniony z kierownikiem jednostki, a których celem jest zwłaszcza usprawnienie funkcjonowania jednostki⁴⁴⁷.

Podobnie jak w przypadku zadania zapewniającego, rezultatem końcowym czynności doradczych jest przede wszystkim sformułowanie właściwych propozycji przyczyniających się do usprawnienia funkcjonowania w jednostce systemów zarządzania. W wyniku czynności doradczych powinna się powiększyć jakość i efektywność działania obszaru, który był przedmiotem konsultacji⁴⁴⁸. Wówczas rolą kierownika jednostki JST jest wdrożenie ww. propozycji lub podjęcie ryzyka ich niestosowania.

Zwrócić należy uwagę na jeszcze jedno zagadnienie. Wnioski i opinie nie mają charakteru wiążącego, stąd też forma wykonania i dokumentowania przebiegu oraz wyniku czynności doradczych powinien być dostosowane do rodzaju i charakteru działań podjętych przez audytora wewnętrznego⁴⁴⁹.

Z praktyki wykonywania zawodu audytora i po analizie planów audytu w JST należy zauważyć istotną tendencję do marginalizowania działań przeznaczonych na czynności doradcze, lub całkowity brak czasu na ich realizację już na etapie planowania, co jest na pewno zjawiskiem niepokojącym. Słusznym wydaje się być stanowisko, że kierownicy JST nie doceniają znaczenia tych czynności, które w zarządzaniu tymi jednostkami mogą być nieocenione. Zgodzić się należy z poglądem przedstawionym w literaturze przedmiotu, że niezbędne jest podnoszenie świadomości kierowników

⁴⁴⁵ P. Sołtyk, *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań ankietowych*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia” nr 3/2017 (87), cz. 1, s. 44.

⁴⁴⁶ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27 września 2011 r., I SA/Rz 470/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CDD4B4D288> dostęp z dnia 05.11.2023 r.

⁴⁴⁷ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach publicznych...*, op. cit., art. 272, s. 955.

⁴⁴⁸ P. Sołtyk, *Usługi doradcze audytu ...*, op. cit., s. 44.

⁴⁴⁹ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych...*, op. cit., art. 272, s. 1185.

jednostek na temat możliwości praktycznego wykorzystania audytu wewnętrznego, w tym poprzez wykorzystanie możliwości zlecania działań doradczych⁴⁵⁰.

1.6. Podsumowanie

Podsumowując rozważania zawarte w rozdziale pierwszym niniejszej dysertacji należy podkreślić, że audyt wewnętrzny może być narzędziem, które wspiera kierowników jednostek samorządu terytorialnego, w tym kierowników komórek organizacyjnych i jednostek podległych w ciągłym udoskonalaniu funkcjonowania urzędów administracji samorządowej. Może on wpływać również na sprawność i skuteczność wykonywania celów i zadań ustawowych przez organy administracji lokalnej oraz zaspokajanie potrzeb mieszkańców wspólnoty samorządowej zgodnie z przepisami prawa oraz w sposób efektywny, oszczędny i terminowy. Powyższe słowa podkreślają słowa M. Kuleszy i D. Sześciło, którzy podkreślają, że system zarządzania publicznego to: „konstrukcja wyposażona już w fundamenty i ruszt (ściany), które wymagają obecnie obudowania i wykończenia, a następnie permanentnego udoskonalania”⁴⁵¹.

Decyzja w kwestii wykorzystania narzędzia, jakim jest audyt wewnętrzny należy do kierownictwa JST. Audyt wewnętrzny udziela jedynie wsparcia w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.

Audyt wewnętrzny w JST ma na celu dostarczenie kierownikowi jednostki informacji o działalności jednostki, w tym istniejących ryzykach i sposobach ich wyeliminowania, usprawnieniach mających na celu ulepszenie systemów kontrolnych oraz usprawnieniach procesów wpływających na efektywniejsze i skuteczniejsze działanie jednostki. Ponadto zadaniem audytu wewnętrznego jest systematyczna ocena stanu kontroli zarządczej na podstawie kryteriów wskazanych w u.o.f.p. Audyt wewnętrzny jest częścią koncepcji nowego zarządzania publicznego w administracji samorządowej i może przyczynić się do jej usprawnienia.

Podkreślić również należy, że audyt wewnętrzny poprzez niezależną i obiektywną ocenę systemów zarządzania i kontroli działających w danej jednostce administracji samorządowej daje kierownikowi jednostki racjonalne zapewnienie, że systemy te działają prawidłowo, a ponadto odgrywa znaczącą rolę w zarządzaniu systemem analizy ryzyka

⁴⁵⁰ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt...*, op. cit., s. 263.

⁴⁵¹ M. Kulesza, D. Sześciło, *Polityka administracyjna ...*, op. cit., s. 146.

oraz bada i ocenia adekwatność, skuteczność i efektywność systemów kontroli wewnętrznej, których celem jest eliminowanie lub ograniczanie takiego ryzyka. W mojej ocenie ryzyko istnieje w każdej jednostce i nie da się go całkowicie wyeliminować, a jedynie możliwe jest jego zminimalizowanie.

Audyt wewnętrzny pełni w jednostce dwa rodzaje zadań: zapewniające oraz doradcze. To od kierowników jednostek JST zależy, czy wykorzystają potencjał audytorów wewnętrznych oraz czy zalecenia sformułowane w wyniku wykonania czynności audytowych zostaną wzięte pod uwagę w celu usprawnienia funkcjonowania instytucji. Ryzyko polegające na nie zastosowaniu się do zaleceń sformułowanych po przeprowadzonym zadaniu zapewniającym spoczywa na kierowniku jednostki. Zadania zapewniające, jak i czynności doradcze wykonywane przez audytora wewnętrznego powinny być wykonywane w podobnym wymiarze czasu pracy. W praktyce funkcjonuje to odmiennie, gdyż kierownicy JST nie dostrzegają korzyści wynikających ze świadczenia usług doradczych i traktują je marginalnie.

Omówiona w niniejszym rozdziale siatka pojęciowa odgrywa kluczową rolę w rozważaniach nad kolejnymi tezami niniejszej dysertacji.

Na rozwój audytu wewnętrznego oraz jego postrzeganie w praktyce miała wpływ jego geneza. W początkowej fazie funkcjonowania jego głównym celem było wykrywanie oszustw i kontrola finansów. W dalszych etapach audyt wewnętrzny zaczął wykrywać błędy i nieprawidłowości oraz kontrolować zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową, aby ewaluować do badania systemów zarządzania i kontroli w jednostce. Dlatego też pojęcie audytu wewnętrznego powoduje wiele niejasności interpretacyjnych i jest utożsamiane przez kierowników jednostek i pracowników z kontrolą, szczególnie finansową, co nie ma miejsca w rzeczywistości. Ponadto zaważyć można, że wielokrotne nowelizacje u.o.f.p. w tym zakresie świadczą o tym, że sam ustawodawca miał problem ze zdefiniowaniem pojęcia audytu wewnętrznego w polskim porządku prawnym.

Audyt wewnętrzny dokonuje bowiem również oceny w zakresie funkcjonowania strony kadrowo-organizacyjnej i funkcjonalnej działalności instytucji, w wybranych obszarach pod kątem legalności, gospodarności, skuteczności i efektywności. Powyższe wiąże się z występowaniem dwóch podstawowych ryzyk tj. nieprzestrzeganie lub brak obowiązujących zasad i procedur lub ich niezgodność z obowiązującymi przepisami prawa oraz błędy w komunikacji. W jednostce może być uregulowany każdy obszar działalności w formie regulaminów, strategii, polityk czy zarządzeń, jednakże są to zasady stworzone

jedynie w celu wypełnienia obowiązku ustawowego. Powstaje zatem pytanie: Po co jednostce procedury, jeśli nie są stosowane lub brak jest ich aktualizacji? Rolą audytora wewnętrznego jest również wskazanie ww. niezgodności i wydanie stosownych zaleceń i rekomendacji w tym zakresie.

W mojej ocenie, w JST, pomimo istnienia wielu narzędzi wpływających na sprawność ich funkcjonowania to audyt wewnętrzny może być najbardziej skutecznym instrumentem ustawowym. Świadomość roli audytu wewnętrznego przez kierowników JST oraz kierowników jednostek organizacyjnych i jednostek podległych może prowadzić do jego optymalnego wykorzystania, w celu usprawnienia ich funkcjonowania, a nie traktowania tego narzędzia jako jedynie wymogu spełnienia obowiązku ustawowego i uniknięcia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Skutecznie przeprowadzony audyt wewnętrzny udziela kierownikowi jednostki informacji na temat stopnia realizacji celów JST oraz sprawności zarządzania i funkcjonowania kontroli zarządczej w tych jednostkach. Bardzo ważną rolę odgrywa audyt wewnętrzny również w procesie analizy ryzyka, która w praktyce jest niedoceniana. Skoro kontrola zarządcza funkcjonuje w każdej jednostce, a audyt wewnętrzny dokonuje oceny jej funkcjonowania, to audyt wewnętrzny również powinien funkcjonować w każdej jednostce, niezależnie od wymogów stawianych przez ustawodawcę.

Stoję na stanowisku, że bardzo istotnym elementem usprawniającym funkcjonowanie audytu wewnętrznego byłoby stworzenie w polskim porządku prawnym niezależnego ustawowego samorządu zawodowego stojącego na straży, aby organy władzy publicznej działały na podstawie i w granicach prawa, zrzeszającego przedstawicieli zawodu regulowanego, jakim jest audytor wewnętrzny na wzór samorządu zawodowego adwokatów czy radców prawnych. Ponadto warto poddać pod rozagę, aby instytucja audytu wewnętrznego w Polsce była uregulowana w odrębnej ustawie. Pozwoli to na uporządkowanie siatki pojęciowej dotyczącej audytu wewnętrznego, a ponadto narzędzie to nie będzie kojarzone jedynie z obszarem finansowym funkcjonowania jednostki.

Rozdział II

Organizacja i funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

2.1. Prawne formy funkcjonowania oraz organizacja audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

Podmiotowość i samodzielność JST, zawarta w Konstytucji RP oraz ustawach samorządowych ma wpływ na ustrój państwa i określa pozycję tych jednostek w prawie. Tematyka poruszona w niniejszym podrozdziale będzie rozpatrywana z punktu widzenia przepisów prawa powszechnie obowiązującego, jak również przepisów wewnętrznych obowiązujących w jednostce. Wielopłaszczyznowa struktura organizacyjna JST wynika w pierwszym rzędzie z tworzących jej ramy regulacji ustaw ustrojowych (u.o.s.g., u.o.s.p., u.o.s.w.), a następnie z wewnętrznych uregulowań (unormowań) jednostki, które muszą być zgodne z przepisami prawa.

W polskim porządku prawnym organizacja audytu wewnętrznego w JST nie jest narzucona w u.o.f.p. Według J. Jagielskiego „regulacja prawna dotycząca audytu wewnętrznego nie tworzy systemu audytu w postaci wyodrębnionej struktury organizacyjnej, obejmującej określone ogniwa ustalone według założonego porządku i powiązane ze sobą więzami organizacyjnymi i funkcjonalnymi”⁴⁵². W związku z powyższym to od kierowników JST zależy struktura danej jednostki oraz usytuowanie komórki audytu wewnętrznego. Struktura organizacyjna JST wynika z wewnętrznych unormowań tych jednostek, a przepisy prawne nie narzucają wzoru organizacji gminy, powiatu czy województwa. Struktura ta zależna jest od charakteru zadań jednostki, współpracy z innymi jednostkami, majątku, wielkości oraz lokalizacji JST⁴⁵³. Determinantem tworzenia określonych komórek organizacyjnych, w tym komórki audytu wewnętrznego są ustawowe zadania JST.

⁴⁵² J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa”, nr 3/2003, s. 3.

⁴⁵³ M. Kaczmarek, M. Kaczurak-Kozak, T. Strąg, K. Winiarska, *Audyt i kontrola wewnętrzna instrumentami nadzorującymi racjonalność działań*, Szczecin 2019, s. 46.

W samorządzie terytorialnym jest większa swoboda tworzenia struktur audytu wewnętrznego, niż na szczeblu rządowym, z uwagi na mniej szczegółowe uregulowania prawne. Odbywa się to na podstawie ogólnej zasady, zgodnie z którą organy samorządu terytorialnego na podstawie i w granicach upoważnień ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze ich działania. W związku z powyższym, organy JST mogą zdecydować o umiejscowieniu komórki audytu wewnętrznego i ustaleniu zakresu jej działania, biorąc pod uwagę ogólne założenia funkcjonowania audytu, ze szczególnym uwzględnieniem ogólnie przyjętych standardów⁴⁵⁴. Z powyższym stanowiskiem zgadzają się również A. Skoczylas oraz W. Nowak, którzy podkreślają, że kierownikom JST pozostawiono pewną swobodę w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego. Autorzy podkreślają że, związane to jest z decentralizacją, a tym samym możliwością decydowania w wybranych obszarach, w sposób niezależny od administracji rządowej⁴⁵⁵. Ponadto zaznaczyć należy, że funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostce wymaga jego sformalizowania⁴⁵⁶.

2.1.1. Usytuowanie audytora wewnętrznego w strukturze organizacyjnej jednostki.

Jak już wspomniano wielokrotnie w niniejszej dysertacji, zgodnie z art. 276 u.o.f.p. w JST zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Przez przewodniczącego związku jednostki samorządu terytorialnego należy rozumieć starostę, marszałka województwa, przewodniczącego zarządu związku metropolitalnego oraz przewodniczącego zarządu danego związku gmin lub związku powiatów. Audyt jest prowadzony w tych jednostkach obligatoryjnie po spełnieniu wymogów ustawowych, jednakże zgodnie z art. 274 ust. 4 u.o.f.p. każdy kierownik jednostki sektora finansów publicznych, w tym każdej jednostki organizacyjnej samorządu terytorialnego może podjąć decyzję o jego prowadzeniu. Audyt wewnętrzny może być prowadzony nie tylko w urzędach gmin (urzędach miast),

⁴⁵⁴ R. Żukowski, A. Purgat, *Audyt wewnętrzny w jednostce ...*, op. cit., s. 8.

⁴⁵⁵ A. Skoczylas, W. A. Nowak, *Ewolucja audytu wewnętrznego ...*, op. cit., s. 168.

⁴⁵⁶ H. Szymańska, *Organizacja działu audytu wewnętrznego [w:] Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, (red.) T. Kiziukiewicz, Warszawa 2009, s. 239.

starostwach powiatowych oraz urzędach marszałkowskich, ale również w jednostkach organizacyjnych tych urzędów, jeżeli kierownik jednostki zdecyduje się na jego prowadzenie.

W tym miejscu należy wskazać, że na gruncie ustrojowych ustaw samorządowych (u.o.s.g., u.o.s.p., u.o.s.w.) podmioty wymienione w art. 276 u.o.f.p., odpowiedzialne za wykonywanie zadań związanych z audytem wewnętrznym w JST posiadają różny status prawny. Wójt, burmistrz czy prezydent miasta są organami monokratycznymi, natomiast starosta oraz marszałek województwa są przewodniczącymi odpowiednio zarządu powiatu oraz zarządu województwa. Z. Ofiarski wskazuje, że przepisy u.o.f.p. dotyczące JST stosuje się również do związków metropolitalnych oraz związków gmin i powiatów, zadania związane z audytem wewnętrznym wykonuje przewodniczący zarządu związku metropolitalnego oraz przewodniczący zarządu danego związku gmin lub związku powiatów⁴⁵⁷.

⁴⁵⁷ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach...*, art. 276, op. cit., s. 1469. W tym miejscu warto dodać, że pojęcie „metropolia” nie posiada legalnej definicji w polskim porządku prawnym. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że termin ten nie jest analogiczny do gminy, powiatu czy województwa. Samorząd metropolitalny definiowany jest jako „część systemu administracji publicznej funkcjonującą na obszarach metropolitalnych, przybierającą postać organizacji samorządowej opierającej się na konstrukcji terytorialnej lub celowej korporacji prawa publicznego, działającą w formie organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego lub, w zależności od przyjętej koncepcji prawnoustrojowej, zrzeszenia JST”. Czyt. szerzej: J.H. Szlachetko, *Normatywny model samorządu metropolitalnego*, Gdańsk 2020, s. 63-65; Czyt. szerzej: J. H. Szlachetko, *Tezy do ustawy o związkach metropolitalnych. Kilka propozycji dla Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej X kadencji*, „Samorząd Terytorialny”, 4/2024, s. 31-38; J. H. Szlachetko, *Zakres działania i zadania samorządu metropolitalnego w świetle koncepcji MEGapolis. Postulaty de lege ferenda*, „Samorząd Terytorialny” 7-8/2021, s. 38-47; J. H. Szlachetko, *Tezy do ustawy o samorządzie metropolitalnym. Kilka dodatkowych słów tytułem wyjaśnienia koncepcji*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2021, s. 234-237; J. H. Szlachetko, *Tezy do ustawy o samorządzie metropolitalnym. Przyczynek do dyskusji o brakującej reformie*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/ 2021, s. 16-34; M. Augustyniak, B. Dolnicki, R. Marchaj, 1.1.2. *Organizacja i funkcjonowanie metropolii prawa powszechnego* [w:] M. Augustyniak, B. Dolnicki, R. Marchaj, *Status prawny związku metropolitalnego w Polsce a metropolii we Francji. Studium prawno porównawcze*, Warszawa 2023; B. Dolnicki, *Koncepcja związków metropolitalnych w Polsce*, „Samorząd Terytorialny”, 3/2024, s. 7-17; B. Dolnicki, *Koncepcja powiatu metropolitalnego*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2014, s. 5-17; R. Marchaj, *Koncepcja nowelizacji ustawy o związku metropolitalnym w województwie śląskim*, „Samorząd Terytorialny”, 3/2024, s. 18-30; H. Izdebski, *Zadania metropolitalne i ich wykonywanie – obecne próby rozwiązania kwestii metropolizacji*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2021,

W przypadku JST komórkę audytu wewnętrznego tworzy się w urzędzie tej jednostki, zgodnie z art. 277 u.o.f.p.

Urząd jest aparatem pomocniczym organu administracji, powołanym do jego obsługi. P. Przybysz wskazuje, że urząd może podejmować takie działania, które mieszczą się w zakresie zadań i kompetencji obsługiwanego organu, a pracownicy urzędu nie są upoważnieni z mocy przepisów ustawowych do działania w imieniu obsługiwanego organu. Jak wskazuje Autor, legitymacja prawna pracowników urzędów wynika z posiadania upoważnienia organu do załatwienia określonej sprawy lub do załatwiania spraw określonego rodzaju. Upoważnienie do działania w imieniu organu może, ale nie musi być powiązane z pełnieniem funkcji lub zajmowaniem stanowiska w urzędzie⁴⁵⁸. Z kolei A. Matan podkreśla, że „struktura organizacyjna (liczba, status, nazwy i zakresy działania poszczególnych komórek organizacyjnych, ich obsada etatowa, liczba i nazwy stanowisk pracy itp.) oraz zasady działania urzędu (podział kompetencji, zasady współdziałania komórek, obieg i przechowywanie dokumentacji, godziny otwarcia urzędu dla stron itp.) jest określana przez organ administracji, wobec którego urząd pełni funkcję pomocniczą”⁴⁵⁹.

Gmina wykonuje wszystkie zadania samorządu terytorialnego, które nie są wyraźnie zastrzeżone dla innych jednostek samorządu terytorialnego (zasada domniemania kompetencji gminy), jednakże wskazać należy, że Konstytucja RP nie wymienia tych jednostek. Na mocy ustaw mogą być tworzone inne jednostki samorządu regionalnego lub lokalnego i regionalnego. Na podstawie ustaw powołany został samorząd terytorialny w powiecie i w województwie, jednakże nie mogą one w przeciwieństwie do gmin tworzyć jednostek pomocniczych⁴⁶⁰.

s. 7-24; R. Marchaj, *Zadania związku metropolitalnego w województwie śląskim - zagadnienia podstawowe*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 3/2019, s. 100-116; B. Dolnicki, R. Marchaj, *Związek metropolitalny w województwie śląskim*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2017, s. 5-18.

⁴⁵⁸ P. Przybysz, *Instytucje prawa administracyjnego*, Wolters Kluwer Polska 2020, LEX/el., dostęp z dnia 27.11.2023 r.

⁴⁵⁹ A. Matan, *Rażące naruszenie prawa jako przesłanka odpowiedzialności majątkowej funkcjonariusza publicznego*, Warszawa 2014, s. 101.

⁴⁶⁰ J. Matwiejuk, *Samorząd terytorialny w Polsce*,

https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/13411/1/J_Matwiejuk_Samorząd_terytorialny_w_Polsce.pdf, s. 315, dostęp z dnia 03.11.2024 r.

Art. 33 u.o.s.g. stanowi, że wójt jest kierownikiem urzędu i wykonuje zadania przy pomocy urzędu gminy. Organizację i zasady funkcjonowania urzędu gminy określa regulamin organizacyjny nadany przez wójta w drodze zarządzenia. Regulamin organizacyjny urzędu gminy ma charakter obligatoryjny, a żadne z obowiązujących przepisów prawa nie zawierają katalogu spraw, które muszą być unormowane w regulaminie. C. Martysz i A. Wierzbica przedstawiają, że „konsekwencją powyższego jest swoboda w tworzeniu jego treści, z zastrzeżeniem, że postanowienia regulaminu organizacyjnego nie mogą naruszać przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Opisując organizację urzędu gminy, ten wewnętrzny akt prawny określa w szczególności strukturę urzędu, tj. funkcjonujące w nim komórki organizacyjne (wydziały, biura, referaty, samodzielne stanowiska itp.), zadania i kompetencje tych komórek, a także strukturę oraz zasady ich wzajemnego podporządkowania”⁴⁶¹. Warto w tym miejscu odwołać się do rozważań B. Dolnickiego, który wskazuje, że fakt działania pracowników urzędu działających w imieniu i na podstawie upoważnienia udzielonego przez wójta, nie oznacza, że mają oni własne kompetencje. W regulaminie organizacyjnym określone są struktura organizacyjna i zasady funkcjonowania urzędu⁴⁶², a ponadto w regulaminie określa się wykaz komórek organizacyjnych oraz stanowisk pracy wraz z zakresem ich funkcjonowania.

Z kolei art. 33 u.o.s.p. stanowi, że zarząd wykonuje zadania powiatu przy pomocy starostwa powiatowego oraz jednostek organizacyjnych powiatu, w tym powiatowego urzędu pracy. Starosta jest kierownikiem starostwa powiatowego oraz zwierzchnikiem służbowym pracowników starostwa i kierowników jednostek organizacyjnych powiatu, jak również zwierzchnikiem powiatowych służb, inspekcji i straży. Strukturę starostwa oraz zasady jego funkcjonowania określa regulamin organizacyjny (art. 35 u.o.s.p.)⁴⁶³.

Jednostkami organizacyjnymi, które wykonują funkcje pomocnicze w stosunku do zarządu powiatu są m.in. powiatowe centra pomocy rodzinie, zarządy dróg powiatowych, instytucje kultury, biblioteki publiczne, powiatowe ośrodki dokumentacji geodezyjnej i kartograficznej. Zadania powiatu wykonywane są także przez inne organy, które działają

⁴⁶¹ C. Martysz, A. Wierzbica [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2021, art. 33, s. 596.

⁴⁶² B. Dolnicki [w:] *Organizacja prawna administracji...*, op. cit., s. 247.

⁴⁶³ C. Martysz [w:] *Ustawa o samorządzie powiatowym. Komentarz*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2020, art. 33, LEX/el., dostęp z dnia 5.11.2024 r.

przy pomocy swoich jednostek organizacyjnych. Szczególną rolę w tym zakresie spełniają urzędy kierowników powiatowych służb, inspekcji i straży i powiatowy urząd pracy, które wspólnie tworzą powiatową administrację zespoloną (zob. art. 33b u.o.s.p.)⁴⁶⁴. W ww. jednostkach audyt wewnętrzny jest prowadzony przez komórkę audytu usytuowaną w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego lub biurze (urzędzie) związku w odniesieniu również do innych samorządowych jednostek organizacyjnych, np. tworzonych do zarządzania zasobami komunalnymi, drogami, terenami sportowymi i rekreacyjnymi, jak też w samorządowych jednostkach i zakładach budżetowych, samorządowych instytucjach kultury⁴⁶⁵.

Art. 43 u.o.s.w. wskazuje, że marszałek województwa organizuje pracę zarządu województwa i urzędu marszałkowskiego, kieruje bieżącymi sprawami województwa oraz reprezentuje województwo na zewnątrz. Marszałek województwa jest kierownikiem urzędu marszałkowskiego, zwierzchnikiem służbowym pracowników tego urzędu i kierownikami wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych. Art. 45 u.o.s.w. stanowi, że zarząd województwa wykonuje zadania województwa przy pomocy urzędu marszałkowskiego i wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych lub wojewódzkich osób prawnych.

Zgodzić się należy z poglądem przedstawionym w doktrynie, że funkcjonowanie aparatu pomocniczego nie jest uzależnione wyłącznie od postanowień regulaminu organizacyjnego, gdyż marszałek województwa posiada kompetencje do dookreślania zasad funkcjonowania urzędu. Przewodniczący zarządu województwa, będący kierownikiem urzędu oraz zwierzchnikiem służbowym jego pracowników może sporządzać zarządzenia organizacyjne⁴⁶⁶.

W odniesieniu do związków JST komórkę audytu wewnętrznego tworzy się w biurze związku, natomiast organizację i zasady funkcjonowania związku metropolitalnego określa regulamin organizacyjny uchwalony przez zarząd związku, który jest aparatem pomocniczym zarządu⁴⁶⁷. Zgodnie z art. 35 ustawy o związku

⁴⁶⁴ Ibidem.

⁴⁶⁵ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach...*, art. 277, op. cit., s. 1473.

⁴⁶⁶ J. Bryła [w:] *Samorząd województwa. Komentarz*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2023, art. 45, LEX/el., dostęp z dnia 05.11.2024 r.

⁴⁶⁷ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach ...*, art. 276, op. cit., s. 1470.

metropolitalnym w województwie śląskim⁴⁶⁸ zarząd wykonuje zadania przy pomocy urzędu metropolitalnego, do którego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące urzędu marszałkowskiego. Ponadto zaznaczyć należy, że zgodnie z art. 4 u.o.f.p. przepisy dotyczące jednostek samorządu terytorialnego stosuje się odpowiednio do związków metropolitalnych oraz związków gmin i powiatów. Istotne jest przy tym, że owe odpowiednie stosowanie dotyczy unormowań ustawy o finansach publicznych dotyczących JST⁴⁶⁹.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na jeszcze jedno zagadnienie. W obecnej u.o.f.p. nie unormowano wprost możliwości przekazania zadań związanych z audytem wewnętrznym do zakresu działania dyrektorów generalnych urzędów JST⁴⁷⁰. Odpowiednikiem obecnego art. 276 u.o.f.p. był art. 50 ust. 2 u.f.p., zgodnie z którym w jednostkach podsektora samorządowego zadania związane z kontrolą finansową i audytem wewnętrznym wykonywał kierownik jednostki. Efektem przyjęcia takiej regulacji prawnej było szczególne przyporządkowanie zadań związanych z audytem wewnętrznym. Zadania takie wykonywano z poziomu podstawowego urzędu (gminy, starostwa, urzędu marszałkowskiego) kierowanego odpowiednio przez wójta, burmistrza, prezydenta (urząd gminy), starostę (starostwo powiatowe), marszałka województwa (urząd marszałkowski). Jeżeli jednak w urzędzie był powołany dyrektor generalny, wówczas to on przejmował zadania związane z audytem wewnętrznym.

W literaturze wskazane zostało, że regulaminy organizacyjne urzędów, oprócz struktury organizacyjnej urzędu, zawierają także m.in. opis zadań poszczególnych jednostek organizacyjnych urzędu (departamentów, wydziałów, referatów, samodzielnych stanowisk), a także obowiązków poszczególnych stanowisk kierowniczych istniejących w urzędzie⁴⁷¹. W regulaminie organizacyjnym powinno zostać wskazane miejsce komórki audytu wewnętrznego w urzędach JST. Z punktu widzenia prowadzonych postępowań administracyjnych dla audytora wewnętrznego kluczowa będzie weryfikacja, czy w regulaminie organizacyjnym zadania oraz odpowiedzialność za ich realizację będą równomiernie rozłożone na poszczególne komórki, a co więcej regulamin ten powinien

⁴⁶⁸ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2578).

⁴⁶⁹ J. M. Salachna [w:] *Finanse publiczne. Komentarz*, op. cit., art. 4, s. 104.

⁴⁷⁰ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach ...*, art. 276, op. cit., s. 1468.

⁴⁷¹ J. Czerw [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym*, (red.) P. Chmielnicki, Warszawa 2022, art. 33, LEX/el., dostęp z dnia 10.08.2024 r.

wskazywać w których wydziałach są rozstrzygane sprawy w formie decyzji administracyjnych. W tym miejscu należy nadmienić, że regulamin organizacyjny powinien być na bieżąco aktualizowany, jak również zakresy czynności poszczególnych pracowników powinny być dostosowywane do tych zmian.

Zasady organizacji audytu wewnętrznego w JST powinny być określone w regulaminie organizacyjnym jednostki, Karcie Audytu Wewnętrznego oraz w Księdze Procedur Audytu Wewnętrznego, tj. w dokumentach sporządzanych w jednostce i wprowadzanych zarządzeniem kierownika jednostki. Dokumenty te tworzone są, a następnie aktualizowane zgodnie z przepisami u.o.f.p., r.a.w. oraz zasadami wskazanymi w Standardach. Ponadto, jak wskazano w literaturze określone przez Ministra Finansów standardy audytu wewnętrznego, podobnie jak standardy kontroli zarządczej nie mają charakteru przepisów prawa powszechnego. Standardy stanowią ogólne i zwięzłe wskazówki Ministra Finansów dotyczące zasad budowania systemów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych⁴⁷². Powyższe stanowisko zostało potwierdzone w literaturze przedmiotu. Umieszczenie audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej jednostki musi następować zgodnie z przepisami prawa, Standardami oraz procedurami wewnętrznymi⁴⁷³.

Zgodnie ze Standardem 1110 „*Niezależność organizacyjna*”, zarządzający audytem wewnętrznym musi podlegać takiemu szczeblowi zarządzania w organizacji, który pozwoli audytowi wewnętrznemu wypełniać jego obowiązki. Na temat niezależności organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego rozważania zostaną przeprowadzone w podrozdziale 2.2. Z kolei w pkt 5.1 raporcie Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli nt. *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. INTOSAI GOV 9140*⁴⁷⁴ niezależność została zdefiniowana jako „wolność od zależności, wpływu lub kontroli innej osoby, organizacji lub państwa”.

Również w Globalnych Standardach Audytu wprowadzona została zasada 7 *Niezależne usytuowanie w organizacji*, z kolei Standard 7.1 nazwany został *Niezależność organizacyjna*. W standardzie tym zostało wskazane, że kluczowe jest zapewnienie

⁴⁷² L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych...*, art. 273, op. cit., s. 1189.

⁴⁷³ P. Sołtyk, *Ocena działalności ...*, op. cit.; H. Szymańska, *Organizacja działu audytu wewnętrznego [w:] Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 244.

⁴⁷⁴ Raport Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli nt. *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. INTOSAI GOV 9140*, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/standardy-intosai-gov-9140_n.pdf dostęp z dnia 29.05.2024 r.

i ochrona niezależności i kwalifikacji funkcji audytu wewnętrznego, jak również zapewnienie niezależności funkcji audytu wewnętrznego. Niezależność jest zdefiniowana jako brak okoliczności, które osłabiają zdolność wykonywania obowiązków przez audyt wewnętrzny w sposób wolny od uprzedzeń. Funkcja audytu wewnętrznego jest w stanie w pełni osiągnąć cel audytu wewnętrznego tylko wtedy, gdy zarządzający audytem wewnętrznym podlega bezpośrednio kierownictwu, jest wykwalifikowany oraz jest usytuowany w organizacji na takim poziomie struktury organizacyjnej, który pozwala funkcji audytu wewnętrznego świadczyć usługi i pełnić obowiązki bez ingerencji osób trzecich⁴⁷⁵.

Działalnością komórki audytu kieruje audytor wewnętrzny zwany „kierownikiem komórki audytu”, z zastrzeżeniem, że kierownikiem takiej komórki nie może być pracownik, który nie posiada uprawnień audytora. W sytuacji, gdy w urzędzie JST zatrudniony jest tylko jeden audytor, to stosuje się wobec niego odpowiednio przepisy dotyczące kierownika komórki audytu wewnętrznego⁴⁷⁶.

2.1.2. Zatrudnienie audytora wewnętrznego w jednostce.

Zgodnie z art. 275 u.o.f.p. audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca niezatrudniony w jednostce. W przypadku zatrudnienia audytora w jednostce tworzy się jednoosobowe stanowiska lub wieloosobowe komórki audytu. Wartym podkreślenia jest fakt, że zarówno usługodawca zewnętrzny, jak i audytor zatrudniony w jednostce sektora finansów publicznych traktowani są równorzędnie⁴⁷⁷. Do 2010 r. w JST audytorem wewnętrznym mógł być tylko pracownik tych jednostek, natomiast nowelizacja u.o.f.p. wprowadziła ww. formy prowadzenia audytu wewnętrznego.

Sytuacja wygląda odmiennie w jednostkach administracji rządowej, gdzie dla prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę oprócz kryterium wielkości budżetu, niezbędne jest aby jednostka zatrudniała nie więcej niż 200 osób oraz uzyskała zgodę właściwego ministra kierującego danym działem (art. 279 ust. 1 i 2 u.o.f.p.).

⁴⁷⁵ The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy Audytu* ..., op. cit., s. 47.

⁴⁷⁶ R. Trykozko, *Ustawa o finansach* ..., op. cit., art. 277, s. 532.

⁴⁷⁷ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu* ..., op. cit., s. 55.

Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w 2022 r. opublikował dokument pt. *Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*. Po przeprowadzonych badaniach wskazane zostało, że w mniej niż połowie ankietowanych JST – 40,4% (508 z 1258) – audyt wewnętrzny prowadzą audytorzy zatrudnieni w jednostce (pod pojęciem komórka audytu wewnętrznego, rozumie się również jednoosobowe stanowiska audytorów wewnętrznych zatrudnionych w JST)⁴⁷⁸. Przeprowadzone badania udowadniają, że audytor wewnętrzny jest częściej zatrudniany na umowę o pracę w dużych jednostkach. Ponadto, wyniki badań pokazują, że największe pod względem liczby etatów (audytorów wewnętrznych i osób na stanowiskach pomocniczych) komórki audytu wewnętrznego występują w miastach na prawach powiatu oraz w urzędach marszałkowskich, jednakże w blisko 25% jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych (125 JST) wymiar etatów jest niższy niż pół etatu⁴⁷⁹. Z kolei NIK, Delegatura w Kielcach przeprowadziła kontrolę w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego⁴⁸⁰. W okresie objętym kontrolą spośród skontrolowanych 27 jednostek, zadania audytowe w 13 urzędach wykonywali audytorzy wewnętrzni zatrudnieni na podstawie umów o pracę, natomiast w 10 – audytorzy zatrudnieni na podstawie umowy zlecenia (usługodawcy). W czterech jednostkach wykorzystywano obie formy prowadzenia audytu. W trzech jednostkach zlecono prowadzenie audytu wewnętrznego usługodawcy pomimo braku przesłanek określonych w art. 278 ust. 3 u.o.f.p, tj. ujęta w uchwale budżetowej jednostki kwota dochodów lub wydatków przekraczała 100 000 tys. zł⁴⁸¹.

2.1.3. Charakter prawny umowy o audyt wewnętrzny z usługodawcą.

Ustawodawca dopuszcza prowadzenie audytu wewnętrznego w JST, zgodnie z art. 278 ust. 3 u.o.f.p. w sytuacji, gdy ujęta w uchwale budżetowej JST kwota dochodów

⁴⁷⁸ Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2022 r., s. 7.

⁴⁷⁹ Ibidem, s. 7.

⁴⁸⁰ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, LKI.430.007.2019 nr ewid. 76/2019/P/19/074/LKI, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrole.20344.html> dostęp z dnia 07.12.2023 r.

⁴⁸¹ Ibidem, s. 9.

i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł. Jediną przesłanką prowadzenia audytu przez usługodawcę jest wielkość środków zawartych w uchwale budżetowej⁴⁸².

Potrzeba wprowadzenia rozwiązania polegającego na świadczeniu usług przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce wynikała m.in. „z umożliwienia niewielkim jednostkom wywiązania się z ustawowego obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego bez konieczności zatrudniania audytora na wyodrębnionym stanowisku oraz z potrzeby bardziej efektywnego wykorzystania istniejących zasobów kadrowych audytorów wewnętrznych”⁴⁸³. Zatrudnianie audytorów wewnętrznych jako usługodawców stało się popularne i ta forma spotykana jest w większości JST⁴⁸⁴.

W wynikach ankiety przeprowadzonej w JST przez Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości zostało wykazane, że we wszystkich JST niezobowiązanych, a prowadzących audyt wewnętrzny, jest on prowadzony przez usługodawcę. Audyt wewnętrzny prowadzony był przez usługodawców w 59,6% jednostek (750 z 1258). Ankieta wykazała, że największy odsetek usługodawców występuje w gminach wiejskich i miejsko-wiejskich. Udział usługodawców jest zdecydowanie niższy w pozostałych rodzajach JST⁴⁸⁵.

Zgodnie z art. 287 u.o.f.p. do przeprowadzania audytu wewnętrznego w JST, w tym w jej jednostkach organizacyjnych, audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie JST upoważnia odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Z powyższego przepisu wynika, że audytor może również prowadzić czynności w jednostkach organizacyjnych JST.

W przypadku usługodawcy zewnętrznego, nie ma konieczności nawiązania stosunku pracy z audytorem. Jak wskazuje P. Sołtyk ma to „wymierne korzyści finansowe, w szczególności w niewielkich organizacjach publicznych zobligowanych do prowadzenia audytu”⁴⁸⁶. W sytuacji zatrudnienia w urzędzie JST minimum jednego audytora, skutkiem

⁴⁸² L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych* ..., op. cit., art. 278, s. 1201.

⁴⁸³ K. Hady-Głowiak, S. Hady-Głowiak, A. Walenia, M. Wilczyńska, *Funkcjonowanie i efektywność* ..., op. cit., s. 108.

⁴⁸⁴ P. Sołtyk, *Ocena działalności* ..., op. cit.

⁴⁸⁵ Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie wyników ankiety* ..., op. cit., s. 5.

⁴⁸⁶ P. Sołtyk, *Usługodawca zewnętrzny audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne”, 4/2014, s. 47.

jest stworzenie komórki audytu wewnętrznego. Z kolei, komórki audytu nie tworzy się, jeżeli audyt został zlecony usługodawcy⁴⁸⁷.

Zgodnie z art. 279 u.o.f.p. usługodawcą może być:

1. osoba fizyczna, spełniająca warunki określone w art. 286 u.o.f.p.;
 2. osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spełniająca warunki określone w art. 286 u.o.f.p.;
 3. spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub osoba prawna, która zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce osoby spełniające warunki określone w art. 286 u.o.f.p.
- Na temat kwalifikacji audytora wewnętrznego będzie mowa w podrozdziale 2.3 niniejszej dysertacji.

Umowę z usługodawcą jednostka sektora finansów publicznych zawiera na okres co najmniej roku. Kierownik jednostki posiada wybór w jakiej formie zawrze umowę z usługodawcą tj. zlecenie czy umowa o dzieło⁴⁸⁸. Umowa zawarta przez jednostkę sektora finansów publicznych z usługodawcą powinna zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami u.o.f.p. W umowie należy także określić sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem.

Fundamentalną zasadę zawiera art. 280 u.o.f.p., zgodnie z którym kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki. Kierownik komórki audytu wewnętrznego nie powinien mieć ograniczonego dostępu do kierownika jednostki. W praktyce nie zostały ustalone żadne wymogi dotyczące struktury komórki audytu oraz liczby zatrudnienia audytorów w danej jednostce⁴⁸⁹.

Bezpośrednia podległość kierownikowi jednostki zapewnia, że audyt wewnętrzny jest wykonywany w sposób niezależny i obiektywny. Zagadnienie to będzie przedmiotem rozważań w podrozdziale 2.2.

⁴⁸⁷ R. Trykozko, *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 277, s. 532.

⁴⁸⁸ M. Janik, S. Hady-Głowiak, *Bezpieczeństwo informacji jako zadanie jednostek sektora finansów publicznych*, „Studia Prawnoustrojowe”, 62/2023, s. 295.

⁴⁸⁹ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu ...*, op. cit., s. 33.

W praktyce często pojawia się problem braku wiedzy, umiejętności i innych kompetencji, które są niezbędne do wykonania całości lub części zadania. W takiej sytuacji, kierownik jednostki musi pozyskać wsparcie merytoryczne. Zatem jeżeli kierownik komórki audytu wewnętrznego uzna, że zasoby, którymi dysponuje, nie pozwalają na przeprowadzenie określonego zadania audytowego z biegłością i należyłą starannością, powinien on zwrócić się do kierownika jednostki o zapewnienie merytorycznego wsparcia. Wówczas kierownik jednostki może zawrzeć umowę cywilnoprawną z osobą biegłą w danej dziedzinie, której przedmiotem będzie udział w czynnościach audytowych w roli eksperta⁴⁹⁰. Jednakże, w mojej ocenie oszczędność nie powinna być w tej sytuacji brana pod uwagę jako jedyne kryterium skorzystania z usług outsourcingu. W sytuacji gdy audytor wewnętrzny nie dysponuje wiedzą specjalistyczną, która byłaby wystarczająca do przeprowadzenia zadania zapewniającego, powinien mieć zapewnioną możliwość skorzystania z takiego wsparcia, gdyż może się to przełożyć na wartość dodaną dla jednostki, a zadanie będzie przeprowadzone w sposób efektywny i profesjonalny⁴⁹¹. W mojej ocenie, przyznanie przez audytora, że nie posiada wystarczającej wiedzy specjalistycznej o której mowa powyżej oraz potrzebuje wsparcia świadczy o jego profesjonalizmie, który wpływa na rzetelność wykonywanych obowiązków. Kierownik jednostki chcąc uniknąć zarzutów związanych z niegospodarnością, może zaproponować audytorowi wewnętrznemu wsparcie eksperta, który pozostaje zatrudniony w danej jednostce.

System audytu wewnętrznego nie podlega regulacjom prawa unijnego, a w poszczególnych krajach UE występują różne modele audytu i kontroli publicznej, rządzące się odmiennymi zasadami, procedurami, uprawnieniami i obowiązkami organów kontroli i audytu⁴⁹². Od 2010 r., gdzie została wprowadzona możliwość prowadzenia

⁴⁹⁰ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach publicznych...*, op. cit., art. 275, s. 961.

⁴⁹¹ E.I. Szczepankiewicz wskazuje, że „taka sytuacja dopuszczona jest standardami audytu wewnętrznego w przypadku, jeśli audytor wewnętrzny nie posiada wystarczającej wiedzy specjalistycznej w określonym obszarze badania. Takie rozwiązanie może jednak narazić kierownika jednostki na zarzut nieprzemyślanego wydatkowania środków publicznych, które powinny być dokonywane celowo i oszczędnie”. Zob. E.I. Szczepankiewicz, *Funkcje oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] E. I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 36.

⁴⁹² L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych...*, op. cit., art. 272, s. 1179.

audytu wewnętrznego przez usługodawcę zewnętrznego, zbliżyła w tym aspekcie prawo polskie do brytyjskiego⁴⁹³. W Wielkiej Brytanii audyt wykonywany jest przez firmy audytorskie, wybierane w drodze konkursu⁴⁹⁴. Jakkolwiek mam świadomość, że aktualnie Wielka Brytania jest krajem z poza UE, jednakże, jak już wspomniałam we wcześniejszych rozważaniach, z uwagi na kluczowy wpływ tego kraju na kształtowanie się audytu wewnętrznego nie można go pominąć przy omawianiu zagadnień szczegółowych.

Do zadań kierownika jednostki, o którym mowa w art. 276 u.o.f.p., w zakresie audytu wewnętrznego należy:

- zatrudnienie w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego audytora wewnętrznego spełniającego ustawowe wymagania w przypadku spełnienia warunków powodujących obowiązek wprowadzenia audytu lub zlecenie audytu usługodawcy spełniającemu warunki wskazane w art. 279 u.o.f.p. przy zaistnieniu przesłanek określonych w art. 278 u.o.f.p.,
- zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu,
- zapewnienie warunków umożliwiających audytorowi wewnętrznemu właściwie wykonywanie obowiązków określonych ustawą, zarówno technicznych jak i organizacyjnych, w tym właściwej współpracy pracowników z audytorem, oraz odrębności wykonywanych zadań,
- wystawianie upoważnień do przeprowadzania audytu,
- utworzenie komórki audytu wewnętrznego oraz wyznaczenie audytora koordynującego działalność tej komórki,
- współpracę z audytorem w zakresie przygotowania planów audytu,
- podejmowanie działań wynikających z oceny przedstawianej przez audytora⁴⁹⁵.

Zgodzić się należy z przedstawionym w literaturze postulatem, aby umowa z usługodawcą zawierana była na co najmniej 24 miesiące, biorąc pod uwagę, że audytor musi przygotowywać roczny plan pracy audytu na podstawie wyników analizy ryzyka. Autor wskazuje, że poprzez to rozwiązanie istniałaby bowiem większa szansa na faktyczną realizację celów, jakie ma spełniać instytucja audytu wewnętrznego w administracji

⁴⁹³ E. Szczepankiewicz, K. Simon, *Kierunki profesjonalizacji zawodu audytora wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce i Wielkiej Brytanii*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 42/2011, s. 378.

⁴⁹⁴ Ibidem, s. 383.

⁴⁹⁵ R. Trykozko, *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 276, s. 531.

publicznej. Realizacja zadań zapewniających oraz czynności doradcze wymagają poświęcenia znacznego nakładu czasu pracy i zachowania należytej staranności zawodowej⁴⁹⁶. W mojej ocenie audytor wewnętrzny przeprowadzi zadania zapewniające oraz doradcze w sposób rzetelny i skuteczny, a jego zalecenia spowodują przysporzenie wartości dodanej dla jednostki, jedynie w sytuacji szczegółowego poznania specyfiki jednostki. Aby postulat ten został zrealizowany, audytor wewnętrzny musi zapoznać się ze strukturą organizacyjną oraz zasadami panującymi w danym urzędzie, co z kolei wymaga dużego nakładu pracy. Jedynie w takiej sytuacji audytor wewnętrzny po zrealizowaniu zadania zapewniającego będzie mógł wydać zalecenia dopasowane do konkretnej jednostki.

Ustawodawca w art. 275 u.o.f.p. zastosował słowo „albo”, co powoduje, że zatrudnienie audytora w jednostce i świadczenie tych zadań przez usługodawcę nie jest możliwe w tym samym czasie⁴⁹⁷.

Z uwagi na małą liczbę audytorów wewnętrznych, w JST mogą się pojawiać ewentualne dysfunkcje podczas wykonywania zadań przez usługodawców. Warto przytoczyć stanowisko P. Sołtyk, który zaznacza, że kierownicy tych jednostek zlecając usługę audytu, powinni wziąć pod uwagę „powszechne zasady racjonalizacji publicznych środków finansowych”, poprzez stosowanie się do zasad określonych w przepisach o zamówieniach publicznych⁴⁹⁸. W tym miejscu warto zastanowić się, czy przy zatrudnieniu audytora wewnętrznego zlecniodawcy nie spowoduje ograniczenie kosztów dla kierownika jednostki, co za tym idzie spowoduje znaczne ograniczenie wydatkowania środków publicznych. Takie podejście teoretyczne i pozorne oszczędności nie mają jednakże wiele wspólnego w efekcie końcowym z jakością świadczonych usług, mając na uwadze wykonywanie usług przez usługodawcę dla kilkunastu, a czasem nawet dla kilkudziesięciu podmiotów jednocześnie, co niestety ma miejsce w rzeczywistości. Zatem w przypadku zamówienia publicznego należałoby nie tylko jako kryterium udziału w postępowaniu wskazywać na oszczędności i wymagania ustawowe, ale również na inne elementy, chociażby fizyczną obecność i dostępność audytora w placówce kierownika

⁴⁹⁶ P. Sołtyk, *Ocena działalności ...*, op. cit.

⁴⁹⁷ Por. W. Stachurski, *Audyty wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jsfp*, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, s. 870.

⁴⁹⁸ P. Sołtyk, *Usługodawca zewnętrzny ...*, op. cit., s. 51.

jednostki w określonym wymiarze. E. Chojna-Duch dodaje, że „mogą pojawić się wątpliwości dotyczące kwalifikacji zewnętrznego usługodawcy, który powinien znać dobrze różnorodną działalność badanej jednostki, jej specyfikę nie tylko w zakresie gospodarki finansowej, jak również dotyczące właściwego określenia wysokości kosztów zlecenia takiego audytu (w stosunku do kosztów wynagrodzenia audytora wewnętrznego), przy założeniu ciągłości jego usług, czy wreszcie – wystarczającej możliwości dostępu do dokumentów wewnętrznych badanej jednostki (na przykład spraw pracowniczych)”⁴⁹⁹.

Dopuszczalność prowadzenia audytu przez usługodawcę nasuwa pytanie, czy przeprowadzanie audytu wewnętrznego przez podmiot zewnętrzny to audyt wewnętrzny, czy zewnętrzny⁵⁰⁰. Przedstawiam stanowisko, że pomimo faktu, że audytor wewnętrzny nie jest w tym przypadku zatrudniony w jednostce na umowę o pracę, to nadal jest to audyt wewnętrzny. Oprócz funkcjonującego w jednostce audytu wewnętrznego, kierownik jednostki może podjąć decyzję o przeprowadzeniu dodatkowego zadania zapewniającego przez niezależny audyt zewnętrzny, gdy jest to uzasadnione potrzebami jednostki. Audyt zewnętrzny pozwala na ocenę procedur funkcjonujących w organizacji indyferentnie, z odległości, co może skutkować zidentyfikowaniem obszarów, które wymagają usprawnienia.

Kierownik jednostki, zawierając umowę z usługodawcą zatrudniającym więcej niż jednego audytora, nie ma wpływu na wybór osoby audytora wewnętrznego, który będzie prowadził audyt wewnętrzny w danej jednostce. Wskazane jest, aby w umowie kierownikowi jednostki zagwarantowane zostało np. prawo żądania przedstawienia przez usługodawcę przed przystąpieniem do prowadzenia audytu wewnętrznego dokumentów, że dany pracownik – audytor wewnętrzny spełnia wymagania przewidziane prawnie, a także prawo wglądu, w każdym czasie, w dokumenty potwierdzające spełnienie wymogów oraz posiadanie kwalifikacji przez audytora wewnętrznego⁵⁰¹. Powyższe stanowisko potwierdza L. Lipiec-Warzecha, która podkreśla, że powyższe niebezpieczeństwo pojawia się w przypadku usługodawcy, który zatrudnia więcej niż jednego audytora. Autorka podkreśla, że „imienne wskazanie audytora przeprowadzającego audyt w jednostce sektora finansów publicznych nie powinno się

⁴⁹⁹ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć ...*, op. cit., s. 56.

⁵⁰⁰ M. Anczakowski, *Audyt wewnętrzny-nowe regulacje*, „Kontrola Państwowa”, Rocznik LV, 1(330)/2010, s. 68.

⁵⁰¹ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach publicznych...*, art. 279, op. cit., s. 966.

znaleźć w treści umowy zawieranej przez jednostkę z usługodawcą, podważałoby to bowiem audyt jako działalność niezależną i obiektywną”⁵⁰².

Usługa audytu wewnętrznego przez usługodawcę realizowana jest na podstawie umowy, jednakże w u.o.f.p. nie został określony wzór umowy. Istnieje możliwość wyboru rodzaju umowy, jaka może zostać zawarta z usługodawcą. Powszechną formą jest umowa cywilnoprawna (zlecenie lub o dzieło)⁵⁰³.

Kluczowym punktem umowy jest wskazanie zasad postępowania z dokumentami zarówno papierowymi, jak i elektronicznymi, które zostały przekazane usługodawcy w trakcie czynności audytowych, a także dokumentami, które powstały podczas realizacji zadania zapewniającego. Uregulowanie tego zagadnienia w umowie może zagwarantować ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnieniem, uszkodzeniem lub zniszczeniem dokumentów. Wymóg uregulowania tej kwestii, przy zarządzaniu dokumentami finansowo-księgowymi jest wymogiem np. ustawy o rachunkowości⁵⁰⁴.

Warto również podkreślić, że kierownik jednostki zobowiązany jest do stosowania przepisów dotyczących zamówień publicznych dla umów dotyczących świadczenia usług audytu.

W nawiązaniu do powyższych rozważań, można postawić pytanie: która forma zatrudnienia audytora wewnętrznego gwarantuje z jednej strony bezstronność i obiektywizm audytora wewnętrznego, a przez to skuteczne wypełnianie przez niego obowiązków? Stoję na stanowisku, że to nie forma zatrudnienia gwarantuje bezstronność i obiektywizm audytora, tylko jego kwalifikacje i podejście do tego zagadnienia przez wójta, burmistrza czy marszałka województwa, którym powinno zależeć na bezstronnym i obiektywnym wypełnianiu zadań przez audyt wewnętrzny. W głównej mierze to od kierowników jednostek będzie zależeć jaki kształt będzie mieć struktura organizacyjna urzędu oraz jak zostanie zapewniona niezależność komórki audytu wewnętrznego w postanowieniach regulaminu organizacyjnego.

Obecnie w literaturze można odnaleźć poglądy, że od zatrudnionego na etat audytora wymaga się „naprawy systemu natychmiast”, co z założenia nie jest możliwe. Ponadto trudną rolą audytora jest zachowanie obiektywizmu, gdyż dokonuje oceny działań współpracowników i musi przedstawić kierownikowi jednostki słabości kontroli

⁵⁰² L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych ...*, op. cit., art. 275, s. 1194.

⁵⁰³ P. Sołtyk, *Usługodawca zewnętrzny ...*, op. cit., s. 50.

⁵⁰⁴ Ibidem, s. 50.

zarządczej. Jedynym rozwiązaniem tej sytuacji jest wnikliwe i rzetelne rozpoznawanie każdego badanego tematu⁵⁰⁵. Wskazać również należy poglądy, że audytor wewnętrzny będący pracownikiem jednostki może bać się wskazywać kierownikowi jednostki nieprawidłowości, ze względu na możliwość utraty pracy⁵⁰⁶.

Podkreślenia wymaga, iż audytora zatrudnionego w JST i usługodawcę obowiązują te same regulacje i standardy dotyczące audytu – nie wprowadza się zróżnicowania poziomu usług audytorskich ze względu na formę organizacji audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Tym bardziej niezrozumiałe jest pojawianie się tak dużych dysproporcji w jakości funkcjonowania audytu wewnętrznego w zależności od formy jego organizacji w JST. Sygnalizowana od wielu lat przez JST jedna z przyczyn tego stanu rzeczy, jaką jest niewystarczająca liczba wykwalifikowanych audytorów⁵⁰⁷.

Ocena prowadzenia audytu wewnętrznego może być dokonywana poprzez ustalenie formy zatrudnienia audytora wewnętrznego, ustalenie kwalifikacji zawodowych do przeprowadzenia audytu wewnętrznego, ustalenie usytuowania stanowiska bądź komórki audytu wewnętrznego w strukturze jednostki oraz ustalenie rodzaju podległości kierownikowi jednostki, czy badanie organizacyjnej odrębności wykonywanych zadań⁵⁰⁸.

Badania przeprowadzone w JST pokazały, że niemal na każdym poziomie tych jednostek występują przypadki, w których w 2021 r. nie zrealizowano żadnego zadania audytowego. Sytuacja taka nie była powiązana z wielkością budżetu, natomiast częściej występowała w przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca⁵⁰⁹. W praktyce występują przypadki, gdzie audytor usługodawca obsługuje po kilkadziesiąt jednostek, co powoduje, że jakość świadczonych usług jest dyskusyjna, o czym wspomniano powyżej.

⁵⁰⁵ Por. P. Szulin, *Kontrola zarządcza jednostek ...*, op. cit., s. 83.

⁵⁰⁶ G. W. Cosserrat, N. Rodda, *Modern Auditing*, Third Edition, John Wiley & Sons, Ltd., London, 2009, s. 25.

⁵⁰⁷ A. Łukaszuk, *Kondycja audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego z uwzględnieniem jakości audytu prowadzonego przez usługodawcę*, „Acta Iuridica Resoviensia”, 4(35)/2021, s. 243.

⁵⁰⁸ E. Kowalczyk-Hyży, *Rola audytu wewnętrznego w rozliczaniu dotacji celowych w JST*, Opublikowano: LEX/el. 2019, dostęp z dnia 20.11.2023 r.

⁵⁰⁹ Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie wyników ankiety ...*, op. cit., s. 37.

NIK postuluje o wprowadzenie do u.o.f.p. regulacji, aby minimalny stan zatrudnienia w urzędzie na stanowisku audytora (lub stanowiskach audytorów, w przypadku zatrudniania na część etatu) wynosił co najmniej jeden pełny etat⁵¹⁰.

Powstaje pytanie, czy słusznym było wprowadzenie przez ustawodawcę do jednostek sektora finansów publicznych, w tym JST możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego poprzez nawiązanie umowy z usługodawcą? Z jednej strony, spowodowało to prowadzenie audytu w jednostkach mniejszych, gdzie kierowników jednostek nie stać na zatrudnienie audytora na umowę o pracę, ale z drugiej strony jakość świadczonych usług przez firmy audytorskie może być gorsza. Audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce zna jej strukturę, problemy z którymi się jednostka zмага, ale z drugiej strony spojrzenie na jednostkę z boku, przez audytora usługodawcę pozwala uniknąć rutyny oraz pozwala dostrzec słabe punkty w jej funkcjonowaniu.

2.2. Niezależność i obiektywizm audytu jako instrumenty wspierające kierownika jednostki w skutecznym zarządzaniu jednostką.

Skuteczna i efektywna realizacja zadań przez audytorów wewnętrznych oraz formułowanie zaleceń przydatnych dla kierownika jednostki, wymaga stworzenia dla audytora wewnętrznego odpowiednich warunków w JST zapewniających im wykonywanie zadań w sposób niezależny i obiektywny. Istotą audytu wewnętrznego jest jego niezależność⁵¹¹.

W definicji audytu wewnętrznego wyrażonej w art. 272 u.o.f.p. wskazano, że audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną. Gwarancja ustawowa niezależności audytu wewnętrznego została wprowadzona do polskiego porządku prawnego w art. 280 u.o.f.p. oraz 282 u.o.f.p. Zgodnie z art. 280, kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki. Z kolei art. 282 ust. 1 stanowi, że kierownik jednostki zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. Jedynie podporządkowanie organizacyjne komórki audytu

⁵¹⁰ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 15.

⁵¹¹ C. Chun, *On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 12, 4/5/1997, s. 250.

wewnętrznego kierownictwu najwyższego szczebla gwarantuje zapewnienie niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego⁵¹². W przypadku wieloosobowej komórki audytu wewnętrznego, inni audytorzy oraz personel pomocniczy nie podlegają bezpośrednio kierownikowi jednostki⁵¹³. Jak już zostało wspomniane w rozdziale pierwszym niniejszej dysertacji, w JST audytor wewnętrzny podlega odpowiednio wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta, przewodniczącemu zarządu powiatu lub przewodniczącemu zarządu województwa. Zdaniem A. Bartoszewicz, rozwiązanie wskazane w art. 280 u.o.f.p. jest nie do końca trafne oraz wywołuje wątpliwości co do niezależności audytora oraz wskazuje, że „być może trafniejszym rozwiązaniem byłoby bezpośrednie podporządkowanie komórki audytu wewnętrznego Ministrowi Finansów”⁵¹⁴. W literaturze podnoszone jest również, że kierownik jednostki zatrudniający audytora wewnętrznego występuje tu w podwójnej roli. Z jednej strony wykonuje zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym, a z drugiej strony jest pracodawcą audytora⁵¹⁵. Stąd też, mogą istnieć obawy o zachowanie niezależności i obiektywizmu podczas wykonywania zadań zapewniających i doradczych.

Brak odrębności organizacyjnej może negatywnie wpływać na bezstronne wypełnianie obowiązków przez audytora wewnętrznego w trakcie samego etapu przygotowania audytora do procesu zadania zapewniającego, etapu realizacji zadania zapewniającego oraz raportowania wyników⁵¹⁶.

Analizę art. 280 u.o.f.p. należy dokonywać łącznie z art. 277 ust. 4 u.o.f.p., który stanowi, że do audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednoosobowej komórce audytu wewnętrznego stosuje się przepisy ustawy dotyczące kierownika komórki audytu wewnętrznego.

Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej, audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni obiektywni (Standard 1100). Standardy definiują niezależność jako „brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny”. Natomiast obiektywizm według Standardów to „bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym

⁵¹² P. Sołtyk, *Dualizm audytu wewnętrznego* ..., op. cit., s. 74; R. Żukowski, A. Purgat, *Audyt wewnętrzny w jednostce* ..., op. cit., s. 19.

⁵¹³ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach*..., art. 280, op. cit., s. 1482.

⁵¹⁴ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu* ..., op. cit., s. 127.

⁵¹⁵ R. Trykozko, *Ustawa o finansach* ..., op. cit., art. 272, s. 526.

⁵¹⁶ P. Sołtyk, *Ocena działalności* ..., op. cit.

na przeprowadzanie zadań z wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości”. Obiektywność definiowana jest również, jako zapewnienie kierownika jednostki, że ocena audytu będzie pozbawiona stronniczości. Aby czynności audytu zapewniały wartość dodaną dla organizacji, muszą być obiektywne, uczciwe oraz wykonane z należytą starannością przez kompetentnego audytora⁵¹⁷. Według opinii innych Autorów, niezależność to wolność od warunków, które zagrażają obiektywizmowi⁵¹⁸. Obiektywizm audytorów jest gwarancją, że ich nastawienie nie wpływało na rezultaty procesu samooceny lub wykonywania zadań audytowych⁵¹⁹.

Według Globalnych Standardów Audytu niezależność to „brak okoliczności, które osłabiają zdolność wykonywania obowiązków przez audyt wewnętrzny w sposób wolny od uprzedzeń”⁵²⁰.

Z kolei obiektywizm odnosi się do jakości ocen, osądów i decyzji, które są czynnościami każdej usługi zapewniającej wartość dodaną lub doradztwa, a niezależność dotyczy stanu środowiska, w którym odbywa się usługa zapewniająca wartość dodaną lub doradztwo. J.F. Mutchler definiuje obiektywizm jako stan umysłu, w którym uprzedzenia nie wpływają nieodpowiednio na oceny, osądy i decyzje, podczas gdy niezależność jest definiowana jako wolność od istotnych konfliktów interesów, które zagrażają obiektywności⁵²¹. Audytor, by móc dokonywać wyważonych ocen, w pracy musi zapomnieć o interesie własnym, o empatii i brać pod uwagę wszystkie okoliczności związane z przeprowadzonym zadaniem audytowym⁵²². W literaturze zagranicznej, również podkreślane jest, że audytorzy wewnętrzni nie mogą zrezygnować z niezależności i obiektywizmu w celu budowania relacji w jednostce⁵²³.

Mając na uwadze powyższe poglądy, proponuję wprowadzenie nowego pojęcia, które mogłoby objąć powyższe postulaty: „*zdystansowanie audytora*”. Pod pojęciem tym

⁵¹⁷ J. F. Mutchler, *Independence and Objectivity: Framework for Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation 2003, s.234.

⁵¹⁸ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu ...*, op. cit., s. 31.

⁵¹⁹ M. Małecka-Łyszczek, *Standardy kontroli zarządczej - monitorowanie i ocena*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 24.02.2024 r.

⁵²⁰ The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy Audytu ...*, op. cit.

⁵²¹ J. F. Mutchler, *Independence and Objectivity...*, op. cit., s.235.

⁵²² M. Krawczyk, P. Sekuła, *Etyka w pracy ...*, op. cit., s. 116.

⁵²³ Por. M.B. Greenawalt, *The internal auditor and the critical thinking process: a closer look*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 12, 2/ 1997, s. 82.

rozumiem odrębność i samodzielność audytora w wymiarze personalnym oraz pracowniczym. Jednym ze znaczeń pojęcia „zdystansowany”, zdefiniowanym w słowniku języka polskiego jest „pochodzący do ludzi i różnych spraw z dystansem; też świadczący o takiej postawie”⁵²⁴. W mojej ocenie to znaczenie słownikowe tego pojęcia również wpisuje się w charakter pracy audytora. W celu stwierdzenia słabych punktów w działalności jednostki, niezbędna jest odpowiednia perspektywa i zdystansowanie się, od zależności służbowych, czy relacji pracowniczych. Dzięki niezależności i obiektywizmowi postulat ten może zostać osiągnięty. Ponadto, patrząc z boku na strukturę organizacyjną jednostki oraz procedury w niej obowiązujące można dostrzec ułomności oraz obszary podlegające usprawnieniu. Ponadto zdystansowana postawa audytora pozwala na rozwiązywanie sytuacji wywierania wpływu na audytora wewnętrznego przez kierowników jednostek lub audytowanych. Postawa zdystansowania absolutnie nie wyklucza współpracy z kierownictwem oraz pracownikami jednostki, gdyż jak już podkreślałam w wielu miejscach niniejszej pracy w zawodzie tym niezbędne są umiejętności interpersonalne i skuteczna komunikacja.

Audytorzy wewnętrzni muszą zachować zawodowy obiektywizm podczas świadczenia wszystkich usług audytowych. Zawodowy obiektywizm wymaga od audytorów, aby stosowali bezstronny i wolny od uprzedzeń sposób myślenia i wydawali osądy w oparciu o wyważoną ocenę wszystkich istotnych okoliczności. Audytorzy wewnętrzni muszą być świadomi potencjalnych zagrożeń dla bezstronności i zarządzać nimi (Standard 2.1 *Indywidualny obiektywizm*)⁵²⁵.

Standard 2.2 *Ochrona obiektywizmu* Globalnych Standardów Audytu zawiera zasadę, że audytorzy wewnętrzni muszą rozpoznawać i unikać lub ograniczać rzeczywiste, potencjalne i postrzegane naruszenia obiektywizmu⁵²⁶. Standardy te zawierają wyliczenie sytuacji, których powinien unikać audytor wewnętrzny w celu ochrony obiektywizmu.

Kluczową kwestią dla zapewnienia niezależności audytu jest bezpośrednia współpraca audytora z kierownikiem jednostki przy wykonywaniu zadań. Zgodnie ze Standardem 1111, zarządzający audytem wewnętrznym musi komunikować się i współpracować bezpośrednio z kierownictwem. Standard ten może być realizowany

⁵²⁴ Słownik Języka Polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/>, dostęp z dnia 22.09.2024 r.

⁵²⁵ The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy Audytu ...*, op. cit.

⁵²⁶ Ibidem.

poprzez bezpośrednią i nieograniczoną współpracę audytora wewnętrznego z kierownictwem jednostki⁵²⁷.

Globalne Standardy audytu kładą duży nacisk na skuteczną komunikację audytora wewnętrznego z kierownictwem instytucji, o czym wspomniano w pierwszym rozdziale niniejszej dysertacji. Zasada 11 Globalnych Standardów to skuteczne komunikowanie. Zarządzający audytem wewnętrznym zapewnia, że funkcja audytu wewnętrznego skutecznie komunikuje się ze swoimi interesariuszami. Skuteczne komunikowanie wymaga rozwijania relacji, budowania zaufania oraz dbania o to, aby interesariusze czerpali korzyści z wyników usług audytu wewnętrznego. Zarządzający audytem wewnętrznym jest odpowiedzialny za zdolności funkcji audytu wewnętrznego do nawiązywania ciągłego komunikowania z interesariuszami w celu budowania zaufania i rozwijania relacji. Ponadto, zarządzający audytem wewnętrznym nadzoruje formalne komunikowanie się funkcji audytu wewnętrznego z radą i kierownictwem wyższego szczebla w celu zapewnienia jakości i dostarczania wiedzy opartej na wynikach usług audytu wewnętrznego⁵²⁸.

Niezależność audytora wewnętrznego może być organizacyjna oraz operacyjna. W literaturze przedmiotu bardzo często podkreślane jest, że aby zagwarantować niezależność operacyjną audytu wewnętrznego, nie należy angażować audytora w działalność operacyjną JST⁵²⁹. Nie wskazane jest również włączanie audytora w proces tworzenia nowych procedur, za pomocą których JST realizuje cele i zadania ustawowe⁵³⁰. Niezależność w znaczeniu operacyjnym przejawia się w swobodzie wyboru obszaru audytu oraz braku wpływu przez kierownika jednostki na sposób przeprowadzenia zadania audytowego. B.R. Kuc dodaje, że niezależność operacyjna rozumiana jest jako podległość jedynie przepisom prawa⁵³¹.

K. Czerwiński wskazuje, że fakty są podstawą wszelkich ustaleń i formułowania zaleceń w jednostce. Ponadto Autor twierdzi, że audytorzy wewnętrzni „nie powinni dostosowywać swoich ocen w sprawach dotyczących audytu do oczekiwań innych

⁵²⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych...*, op. cit., art. 272, s. 1184.

⁵²⁸ The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy* ..., op. cit., s. 79.

⁵²⁹ P. Sołtyk, *Dualizm audytu wewnętrznego...*, op. cit., s. 75; E. Chojna-Duch, *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe .Ubezpieczenia”, 53/2012, s. 346.

⁵³⁰ P. Sołtyk, *Dualizm audytu wewnętrznego...*, op. cit., s. 75.

⁵³¹ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt...*, op. cit., s. 373.

osób”⁵³². Dowody potwierdzające czynności audytora powinny być przechowywane w aktach bieżących, natomiast sprawozdanie z audytu powinno zawierać odsyłacze do akt bieżących⁵³³. Audytor przy wykonywaniu czynności powinien rozpoznać czynności operacyjne, zachowując dystans, w celu wydania wyważonej i racjonalnej oceny. Głównym i oczekiwanym wynikiem pracy audytora jest „profesjonalny osąd”⁵³⁴.

K. Hudzik stawia pytanie, czy nie zostaje naruszony obiektywizm audytora wewnętrznego w przypadku, gdy bierze on udział w przygotowaniach do wdrożenia w jednostce nowych przepisów⁵³⁵. Według Autora, czynności doradcze przed wdrożeniem nowych przepisów nie naruszają obiektywizmu, jednakże sytuacja w której kierownik jednostki nakłada na niego obowiązek wdrożenia nowych procedur skutkuje złamaniem tej zasady⁵³⁶. Należy w pełni zgodzić się z tym poglądem, gdyż z samej definicji audytu wewnętrznego i rodzaju zadań wynika, że audytor nie może przejmować roli kierownika jednostki i dokonywać czynności operacyjnych w jednostce.

Standardy wskazują zasady, którymi winni kierować się audytorzy wewnętrzni podczas wykonywania swoich obowiązków, aby nie doszło do naruszenia niezależności i obiektywizmu, tj.:

- „audytorzy wewnętrzni muszą powstrzymać się od oceny działalności operacyjnej, za którą byli uprzednio odpowiedzialni. Ograniczenie obiektywizmu ma miejsce wtedy, gdy audytor wewnętrzny świadczy usługi zapewniające dotyczące działań, za które był odpowiedzialny w ciągu roku poprzedzającego badanie” (Standard 1130.A1),
- „zadania zapewniające dotyczące obszarów, za które odpowiada zarządzający audytem wewnętrznym muszą być nadzorowane przez osobę spoza audytu wewnętrznego” (Standard 1130.A2),
- „audyt wewnętrzny może świadczyć usługi zapewniające w obszarach, w których świadczył usługi doradcze pod warunkiem, że charakter doradztwa nie naruszał obiektywizmu, a na etapie przydzielania audytorów do zadania zapewniono indywidualny obiektywizm” (Standard 1130.A3),

⁵³² K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, Warszawa 2005, s. 14.

⁵³³ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 170.

⁵³⁴ P. Szulin, *Kontrola zarządcza jednostek ...*, op. cit., s. 84.

⁵³⁵ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 282, s. 969.

⁵³⁶ Ibidem.

- „audytorzy wewnętrzni mogą świadczyć usługi doradcze także w zakresie działań operacyjnych, za które byli uprzednio odpowiedzialni”, jednakże informacja na temat ograniczeń niezależności i obiektywizmu winna być ujawniona przez zleceniobiorcę przed podjęciem zadania audytowego.

Z jednej strony audyt wewnętrzny musi mieć zapewnioną niezależność organizacyjną, przejawiającą się m.in. w podległości funkcjonalnej kierownictwu, tj.:

- zatwierdzaniu karty audytu wewnętrznego oraz planu audytu przez kierownika JST,
- zatwierdzaniu przez kierownictwo budżetu i planu zasobów audytu wewnętrznego,
- powoływaniu i odwoływaniu zarządzającego audytem w komórce organizacyjnej,
- zatwierdzaniu wynagrodzenia dla zarządzającego audytem,
- zadawaniu pytań kierownictwu i zarządzającemu audytem wewnętrznemu, w celu ustalenia występowania niepożądanych ograniczeń zakresu lub zasobów⁵³⁷.

Odrębność organizacyjna komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego jest gwarancją niezależności i obiektywizmu audytu wewnętrznego⁵³⁸. Z wyników kontroli przeprowadzonej przez NIK, spośród siedemnastu jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzony był przez audytorów zatrudnionych w urzędzie, w strukturze organizacyjnej siedmiu urzędów wyodrębniono samodzielną, podlegającą bezpośrednio kierownikowi jednostki, komórkę organizacyjną ds. audytu lub samodzielne stanowisko ds. audytu. Takie rozwiązanie w pełni sprzyjało zapewnieniu niezależności organizacyjnej. W dziesięciu urzędach audyt wewnętrzny funkcjonował wspólnie ze służbami kontrolnymi w ramach jednej komórki organizacyjnej, przy czym w przypadku połowy z nich nie zostały określone mechanizmy zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego, w szczególności bezpośredniej podległości audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki, czego wymaga art. 280 u.o.f.p. Jednocześnie w trzech spośród takich jednostek audytorom przypisano zadania wykraczające poza zadania audytu wewnętrznego. Działaniem takim naruszony został art. 272 ust. 1 u.o.f.p., według którego

⁵³⁷ Ministerstwo Finansów, *Niezależność funkcji audytu wewnętrznego i obiektywizm osób prowadzących audyt wewnętrzny oraz realizacja czynności doradczych*, Prezentacja, Warszawa 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/relacja-ze-spotkania-niezaleznosc-funkcji-audyty-wewnetrznego-i-obiektywizm-osob-prowadzacych-audit-wewnetrny-oraz-realizacja-czynnosci-doradczych-webinarium-zamkniete-26-pazdziernika-2022-r>, dostęp z dnia 28.09.2024 r.

⁵³⁸ M. Wolski, *Kontrola zarządcza w obszarze zamówień publicznych*, Wolters Kluwer Polska 2020, LEX/el. dostęp z dnia 23.11.2023 r.

audyt wewnętrzny stanowi działalność niezależną i obiektywną służącą wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze⁵³⁹.

Nieco inne spojrzenie na omawiane zagadnienie przedstawia P. Sołtyk, który wymienia przypadki naruszenia zasady niezależności organizacyjnej, tj.: brak pełnej podległości organizacyjnej, niewłaściwy sposób wydzielenia komórki audytu wewnętrznego w strukturze jednostki, przypadki ograniczania dostępu przez audytora do dokumentacji w jednostce oraz brak informowania audytora o istotnych aspektach działalności jednostki samorządu terytorialnego⁵⁴⁰. Jak podaje Ministerstwo Finansów, problem ten można interpretować również z innej perspektywy: naruszenie niezależności organizacyjnej może nastąpić również w przypadku konfliktu interesów o charakterze osobistym, ograniczenia zakresu badania audytowego, ograniczeniu w dostępie do danych oraz ograniczeniu zasobów⁵⁴¹.

Audyt wewnętrzny ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, a pracownicy jednostki są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień. Szczegółowe zasady realizacji zadań przez audytora wewnętrznego uregulowane są w r.a.w. i również one dają podstawę do zapewnienia działalności audytu w sposób niezależny i obiektywny.

Audyt wewnętrzny nie może być narażony na jakiegokolwiek próby narzucenia zakresu zadań zapewniających, czy wpływania na sposób wykonywania pracy przez audytora i informowania o jego wynikach. Zarządzający audytem wewnętrznym musi ujawnić kierownikowi jednostki takie przypadki oraz omówić implikacje i działania zapobiegawcze w tym zakresie.

W mojej ocenie kluczową kwestią dla zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego jest zapewnienie organizacyjnej odrębności audytu wewnętrznego, jak również brak udziału audytora w działalności operacyjnej. Jak już zostało wspomniane w rozdziale pierwszym niniejszej dysertacji, bardzo często w jednostce łączone są komórki audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej. K. Winiarska podaje znaczenie odrębności organizacyjnej, która oznacza, że audytor lub komórka audytu muszą tworzyć samodzielne

⁵³⁹ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 9.

⁵⁴⁰ P. Sołtyk, *Dualizm audytu wewnętrznego ...*, op. cit., s. 74.

⁵⁴¹ Ministerstwo Finansów, *Niezależność funkcji audytu ...*, op. cit.

stanowisko, biuro, zespół, departament audytu oraz nie mogą być częścią innych komórek organizacyjnych⁵⁴². Przyjęcie takiego rozwiązania daje zapewnienie niezależności audytu wewnętrznego.

W wyniku badań przeprowadzonych przez Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości zwrócono uwagę, że w przypadku dziesięciu JST, w których potwierdzono, że warunki do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego zostały zapewnione, udzielono negatywnej odpowiedzi na pytanie dotyczące zapewnienia organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego. Ponadto, w pięciu JST, w których udzielono pozytywnej odpowiedzi, kierownik komórki nie podlega bezpośrednio organowi wykonawczemu JST. Według Departamentu, odpowiedzi takie sugerują, że warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego nie zostały w danych JST zapewnione⁵⁴³.

Częstą praktyką jest przydzielanie audytorowi wewnętrznemu dodatkowych obowiązków. Ma to miejsce w sytuacji, gdy np. audytor wewnętrzny wykonuje swoje obowiązki w wymiarze ½ etatu, a w pozostałym zakresie wykonuje również inne obowiązki (czynności merytoryczne). W literaturze przedmiotu przedstawiono tezę, że nałożenie dodatkowych obowiązków na audytora wewnętrznego przez kierownika jednostki, wykraczających poza zadania audytu wewnętrznego może spowodować naruszenie niezależności organizacyjnej⁵⁴⁴. W takim przypadku w jednostce muszą zostać wprowadzone odpowiednie zabezpieczenia (Standard 1112). Standardy wskazują, że zabezpieczeniem takim są działania nadzorcze. Mogą one polegać na okresowej ocenie podległości i obowiązków sprawozdawczych, a także na stworzeniu alternatywnych procesów pozwalających uzyskać zapewnienie co do obszarów objętych dodatkowymi obowiązkami.

Podczas wykonywania zadań zapewniających i doradczych, jak wskazuje L. Lipiec-Warzecha, zakres audytu wewnętrznego nie może być ograniczany, a wszelkie próby ograniczania go powinny być zgłaszane niezwłocznie kierownikowi jednostki⁵⁴⁵. Ponadto

⁵⁴² K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 170.

⁵⁴³ Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie wyników ankiety...*, op. cit., s. 12.

⁵⁴⁴ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 167.

⁵⁴⁵ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych...*, op. cit., art. 272, s. 1184.

realizacja postulatu niezależności audytora wewnętrznego podczas wykonywania zadań w jednostce wiąże się z wykonywaniem przez niego pracy w sposób swobodny i obiektywny⁵⁴⁶. Celem prowadzonego audytu wewnętrznego w JST jest przysporzenie wartości dodanej i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli, a w związku z tym audytor powinien się powstrzymać się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką⁵⁴⁷. Audyt wewnętrzny nie powinien być narażony na próby narzucenia mu obszarów zadań zapewniających, wpływania na sposób wykonywania pracy i przekazywania wyników⁵⁴⁸. E. Chojna-Duch wskazuje, że niezależność audytu jest ograniczana już na etapie sporządzania planu audytu, w którym uczestniczy kierownik jednostki, który ma wpływ na wybór zadań audytowych oraz terminów ich realizacji. Autorka podkreśla, że może dojść do sytuacji, w której kierownik jednostki wyeliminuje z planu audytu zadania obarczone dużym ryzykiem, lub tych, których wyniki byłyby dla niego niekorzystne⁵⁴⁹. W tym miejscu podkreślić należy dużą rolę audytora, który winien przedstawić kierownictwu jednostki cel i zasady działania audytu wewnętrznego, co spowoduje, że kierownictwo podejmie decyzję właśnie o realizacji zadań obarczonych dużym ryzykiem, gdyż spowoduje to, że ryzyko to da się zminimalizować.

Według R. Żukowskiego oraz A. Purgat istotne jest, aby przed każdym zadaniem audytowym audytor wewnętrzny składał oświadczenie o braku przeciwwskazań do przeprowadzenia audytu wewnętrznego⁵⁵⁰. W moim przekonaniu, rozwiązanie zaproponowane przez Autorów jest obciążone zbyt dużym formalizmem. Takie oświadczenie nie będzie skuteczne, bowiem podjęcie czynności przez audytora w zakresie narzuconym przez kierownika jednostki zaprzecza powyższemu. Ponadto nie znajduje to odzwierciedlenia w pragmatyce służbowej. Odpowiedzi należałoby szukać w karcie audytu, a reakcją na narzucone stanowisko kierownika jednostki powinien być plan audytu, który uwzględnia lub nie propozycję kierownika jednostki, mając na uwadze niezależność i obiektywizm audytora wewnętrznego, który również poza rozwiązaniami

⁵⁴⁶ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 282, s. 968.

⁵⁴⁷ M. Kujawa, *Kontrola zarządcza i rola audytu wewnętrznego w ocenie systemu kontroli zarządczej* [w:] *Audyt wewnętrzny w sektorze ...*, op. cit., s. 85.

⁵⁴⁸ E. Chojna-Duch, *Audyt wewnętrzny w sektorze ...*, op. cit., s. 345.

⁵⁴⁹ Ibidem, s. 346.

⁵⁵⁰ R. Żukowski, A. Purgat, *Audyt wewnętrzny w jednostce ...*, op. cit., s. 20.

organizacyjnymi (mającymi czasem tylko charakter formalny) powinien swoim zachowaniem oraz sposobem realizacji swoich zadań wykazać ww. cechy.

Komisja INTOSAI ds. standardów zawodowych, w opracowaniu na temat niezależności audytu w sektorze publicznym wymienia kryteria oceny niezależności funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym tj.: przejrzyste określenie obowiązków i uprawnień audytu wewnętrznego w karcie audytu, oddzielenie audytora wewnętrznego od zadań i decyzji o charakterze zarządczym, swoboda dyrektora komórki audytu w sporządzaniu planów audytów, zasady odpowiedniego wynagradzania oraz zaangażowanie i udział dyrektora komórki audytu w naborze personelu audytorskiego⁵⁵¹.

W literaturze podkreślone zostało, że jedną z przyczyn braku zachowania bezstronności jest wskazanie do pełnienia funkcji audytora osoby, która uprzednio pracowała w jednostce audytowanej⁵⁵². Moim zdaniem, w tym przypadku audytor wewnętrzny powinien wstrzymać się z oceną funkcjonowania obszaru, gdzie sam realizował czynności zawodowe, przynajmniej na okres wskazany w Standardzie, tj. 1 rok. Poza tym, przy ocenie działań współpracowników i przedstawianiu kierownikowi jednostki słabości kontroli zarządczej zachowanie obiektywizmu powoduje trudności⁵⁵³.

K. Hudzik przedstawia pogląd, że „trudno wskazać czynności, jakie może podjąć kierownik jednostki, w celu zapewnienia, aby audyt wewnętrzny prowadzony był w sposób obiektywny”⁵⁵⁴. Tutaj podkreślenia wymaga postawa samego audytora wewnętrznego, a nie tylko same rozwiązania na poziomie organizacyjnym.

W celu zagwarantowania przestrzegania niezależności i obiektywizmu przy wykonywaniu zadań przez audytora wewnętrznego oraz zagwarantowania mu swobodnego formułowania ocen i opinii, fundamentalną kwestią jest wprowadzenie stosownych procedur i regulacji wewnętrznych w jednostce, z uwzględnieniem niezależności organizacyjnej oraz rzeczywiste ich przestrzeganie. Kwestie te mogą zostać uregulowane

⁵⁵¹ Por. *Niezależność audytu w sektorze publicznym*, INTOSAI, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/standardy-intosai-gov-9140_n.pdf, dostęp z dnia 21.11.2023 r.

⁵⁵² K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, op. cit., s. 16.

⁵⁵³ P. Szulin, *Kontrola zarządcza jednostek ...*, op. cit., s. 83.

⁵⁵⁴ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 282, s. 969.

w regulaminie organizacyjnym. Odpowiednie dokumenty wewnętrzne powinny określać niezależność audytora wewnętrznego⁵⁵⁵.

Rolą audytora wewnętrznego jest identyfikacja i ocena okoliczności, które powodują, że audyt wewnętrzny jest niezależny i podjąć czynności w celu wyeliminowania lub zredukowania tych zagrożeń⁵⁵⁶.

W administracji rządowej niezależność audytora wewnętrznego chroniona jest również na podstawie art. 281 u.o.f.p., gdzie rozwiązanie stosunku pracy oraz zmiana warunków płacy i pracy kierownika komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale nie może nastąpić bez zgody właściwego komitetu audytu. Przepis ten nie ma zastosowania w administracji samorządowej. Ten szczególny status prawny przysługiwał wszystkim audytorom wewnętrznym, do czasu wejścia w życie u.o.f.p., zgodnie z którą ochrona stosunku pracy odnosi się tylko do kierownika komórki audytu wewnętrznego⁵⁵⁷. H. Dzwonkowski oraz G. Gołębiowski zwracają uwagę, że powyższa nowelizacja u.o.f.p. spowodowała, że wszystkich, poza kierownikiem komórki audytu wewnętrznego można będzie łatwo zwolnić, a ich stosunek pracy nie jest chroniony. Autorzy zwracają uwagę, że pozostawienie tych regulacji prawnych może doprowadzić do osłabienia skuteczności oraz efektywności działań audytorów wewnętrzných⁵⁵⁸. Powyższe stanowisko potwierdza również M. Anczakowski, który podkreśla, że zmiana dokonana nowelizacją u.o.f.p. może wiązać się z częstą wymianą kadr w komórkach audytu lub spowoduje, że audytor bezwzględnie będzie podporządkowany kierownikowi jednostki. Autor Zwraca uwagę, że „szczególnego znaczenie nabiera to w sytuacji, gdy ustalenia audytu wewnętrznego będą niekorzystne dla tego ostatniego”⁵⁵⁹.

Rozszerzenie gwarancji zatrudnienia dla audytorów pracujących w JST sprzyjałoby zachowaniu ich niezależności⁵⁶⁰. Powyższe dałoby również zapewnienie gwarancji

⁵⁵⁵ M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska [w:] M. Janowicz-Lomott, M. Jastrzębska, K. Łyskawa, *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego*, Warszawa 2014, s. 199.

⁵⁵⁶ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, op. cit., s. 22.

⁵⁵⁷ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach ...*, art. 281, op. cit., s. 1485.

⁵⁵⁸ G. Gołębiowski [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, (red.) H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, LEX 2014, art. 281, dostęp z dnia 19.04.2025 r.

⁵⁵⁹ M. Anczakowski, *Audyt wewnętrzny...*, op. cit., s. 67.

⁵⁶⁰ B. Zalewska, *Niezależność audytora wewnętrznego według badań ankietowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 6/2016 (84), s.158.

ciągłości pracy audytora, podczas gdy kierownik jednostki planuje zwolnić go po ukończeniu dwuletniej praktyki przez tzw. lojalnego pracownika pod jego nadzorem, ponieważ ten stał się już niepotrzebny. W mojej ocenie, zasadnym wydaje się być ujednolicenie przepisów i zapewnienie ustawowej ochrony stosunku pracy dla audytorów wewnętrznych zarówno sektora rządowego, jak i samorządowego, bez względu na zajmowane stanowisko.

W celu zapewnienia niezależności audytowi wewnętrznemu, ustawodawca zastosował wiele rozwiązań prawnych w u.o.f.p. Jednakże, to od kierowników urzędów JST zależy, w jaki sposób będzie funkcjonowała komórka audytu wewnętrznego. W mojej ocenie, niezależność i obiektywizm audytorów wewnętrznych w JST przejawia się głównie w bezpośredniej podległości audytu kierownikowi jednostki, który nie będzie wpływał na sposób prowadzenia czynności oraz sporządzanie wyników, przejrzyste określenie praw i obowiązków audytorów oraz brak przydzielania komórce audytu dodatkowych obowiązków, w tym o charakterze operacyjnym.

2.3. Wymogi i kryteria kwalifikacyjne wobec audytora wewnętrznego w świetle przepisów prawa i Standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego.

Rozwój administracji samorządowej oraz sprawne wykonywanie zadań zależne jest od jakości i wyników pracy audytora wewnętrznego. Zatem od audytorów wymaga się specjalistycznej wiedzy, kwalifikacji oraz etycznej postawy. W literaturze przedstawiony został podział wymagań stawianych audytorom wewnętrznym, tj. wymagania formalne, kwalifikacyjne oraz etyczne⁵⁶¹.

Wymogi formalne, które musi posiadać audytor wewnętrzny są określone w u.o.f.p. Poniższa tabela przedstawia te wymagania, w porównaniu do wymagań stawianych audytorom wewnętrznym w uprzednio obowiązujących ustawach o finansach publicznych.

Tabela nr 1. **Analiza porównawcza kwalifikacji audytora wewnętrznego na przestrzeni lat.**

Ustawa o finansach publicznych z 26 listopada 1998 r.
Art. 35 k

⁵⁶¹ H. Szymańska, *Organizacja działu audytu wewnętrznego* [w:] *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 248.

Audytorem wewnętrznym może być osoba, która: 1) ma obywatelstwo polskie; 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych; 3) nie była karana za przestępstwo popełnione z winy umyślnej; 4) posiada wyższe wykształcenie; 5) złożyła z pozytywnym wynikiem egzamin przed Komisją Egzaminacyjną.
Ustawa o finansach publicznych z 30 czerwca 2005 r.
Art. 58
Audytorem wewnętrznym może być osoba, która: 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego; 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych; 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe; 4) posiada wyższe wykształcenie; 5) 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 SelfAssessment (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) uprawnienia biegłego rewidenta.
Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r.
Art. 286
Audytorem wewnętrznym może być osoba, która: 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych; 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe; 4) posiada wyższe wykształcenie; 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego: a) jeden z certyfikatów: 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) złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub
- c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub
- d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustaw o finansach publicznych: z 26 listopada 1998 r. (Dz. U. nr 155, poz. 1014 z późn. zm.), 30 czerwca 2005 r. (Dz.U. nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) oraz z 27 sierpnia 2009 r. (t. j. Dz. U. z 2024, poz. 1530 z późn. zm.)

Zauważyć można, że w polskim porządku prawnym po wprowadzeniu audytu wewnętrznego obowiązywał egzamin przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów. Z kolei w aktualnie obowiązującej u.o.f.p., audytorem wewnętrznym może być osoba, która posiada dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych. Ponadto warto zwrócić uwagę, że w obecnej u.o.f.p. brak jest możliwości uzyskania uprawnień audytora wewnętrznego poprzez ukończenie aplikacji kontrolerskiej i złożenie egzaminu kontrolerskiego, ani poprzez zdanie egzaminu kwalifikacyjnego na stanowisko inspektora kontroli skarbowej, jak to miało miejsce na mocy ustawy z 2005 r. W zapowiadanej na 2026 r. nowelizacji u.o.f.p. ma powrócić egzamin przez komisją egzaminacyjną.

Z. Ofiarski wskazuje, że katalog warunków formalnych sformułowany w art. 286 u.o.f.p. można podzielić na dwie części. Pierwszą stanowią warunki mające charakter ogólny (odpowiednie obywatelstwo, pełna zdolność do czynności prawnych, pełnia praw publicznych, niekaralność za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe), natomiast druga grupa warunków wprost odwołuje się do wiedzy i umiejętności audytora wewnętrznego (odpowiednie wykształcenie, posiadanie określonych dyplomów lub certyfikatów albo uprawnień lub praktyki). Spełnianie wymogów wymienionych w pierwszej grupie jest konieczne, ponieważ audytor wewnętrzny, wykonując swoje funkcje i zadania, ma dostęp do informacji objętych tajemnicą zawodową, służbową lub

inną. Powinien zatem być osobą o nieposzlakowanej opinii i odznaczać się odpowiednimi walorami etyczno-moralnymi⁵⁶².

W nawiązaniu do ww. warunków formalnych mających charakter ogólny należy zwrócić również uwagę na wymogi stawiane wobec pracowników samorządowych określone w ustawie o pracownikach samorządowych. Wskazane wymogi w stosunku do audytora są generalnie powielone, poza jednym przypadkiem, a mianowicie dotyczącym nieskazania. Tutaj fakt niekaralności nie będzie miał większego znaczenia w przypadku spełnienia wymogu formalnego przy zatrudnieniu, jakim jest oświadczenie o nieskazaniu kandydata do pracy. Analogiczna sytuacja ma miejsce w przypadku kandydatów na stanowiska oferowane w służbie cywilnej.

Zgodnie z art. 286 ust. 1 pkt 4 u.o.f.p. audytorem wewnętrznym może być osoba która posiada wyższe wykształcenie. Użycie przez ustawodawcę zwrotu „wyższe wykształcenie” nie określa rodzajów studiów jakie musi skończyć audytor. Może to być wykształcenie na poziomie studiów pierwszego, jak i drugiego stopnia, bądź też audytor może legitymować się dyplomem wydanym przez uczelnię krajową (publiczną lub niepubliczną) lub przez uczelnię zagraniczną. W ustawie nie został wskazany konkretny kierunek studiów lub określony tryb studiów (stacjonarne lub niestacjonarne)⁵⁶³. C. Kosikowski stoi na stanowisku, że liczy się każde wykształcenie wyższe, niezależnie od jego przedmiotu, a więc także wykształcenie teologiczne, artystyczne, sportowe, medyczne itd. Nie ma też obowiązku, aby audytor wewnętrzny posiadał wykształcenie magistra, co powoduje, że wystarczającym będzie wykształcenie na poziomie licencjatu⁵⁶⁴. Jak wynika z art. 160 § 3 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce⁵⁶⁵, uczestnikiem studiów podyplomowych może być osoba, która posiada kwalifikacje pełną co najmniej na poziomie 6 uzyskaną w systemie szkolnictwa wyższego i nauki. W piśmiennictwie występuje pogląd, że regulacje u.o.f.p. nie zawierają uregulowań odnoszących się do wymogów treści programowej przedmiotowych studiów, jednakże słusznym jest, aby w katalogu przedmiotów realizowanych w ramach takich studiów odbywały się zajęcia obligatoryjnie z metodyki audytu, szacowania ryzyka, standardów zawodowych audytu,

⁵⁶² Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach...*, art. 286, op. cit., s. 1500.

⁵⁶³ Ibidem, s. 1502.

⁵⁶⁴ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, LEX/el., dostęp z dnia 11.11.2023 r.

⁵⁶⁵ Ustawa z 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2024 r., poz. 1571).

a także finansów publicznych i problematyki rachunkowości⁵⁶⁶. Wskazany model w mojej ocenie jest zawężony do obszarów finansów i rachunkowości oraz metodyki pracy zawodowej, co jest zupełnie podstawowym katalogiem wymaganych kwalifikacji, a więc zarówno wiedzy specjalistycznej, jak również umiejętności. Zdecydowanie wskazany katalog powinien zostać rozszerzony o zagadnienia w zakresie otoczenia prawnego funkcjonowania organizacji, jak również wiedzę specjalistyczną dotyczącą zasad prowadzenia audytu w takich obszarach, jak audyt zamówień publicznych, audyt bezpieczeństwa informacji, audyt informatyczny, czy audyt projektów finansowanych ze środków UE. Warto również zaznaczyć jako obligatoryjne zagadnienia w obszarze etyki i umiejętności interpersonalnych dotyczących profesjonalnej praktyki wykonywania zawodu audytora wewnętrznego. Przedstawiam stanowisko, że powinien być również szerszy zakres przedmiotów dotyczących funkcjonowania administracji publicznej oraz postępowania administracyjnego, z uwagi na fakt, że bez znajomości tych zagadnień realizacja czynności zapewniających oraz czynności doradczych przez audytora wewnętrznego może być utrudniona.

W art. 286 ust. 2 u.o.f.p. zdefiniowano pojęcie praktyki w zakresie audytu wewnętrznego jako jednego z warunków, których spełnienie uprawnia do wykonywania audytu wewnętrznego. W ten sposób poszerzono dostęp do zawodu audytora poprzez umożliwienie prowadzenia audytu wewnętrznego osobom legitymującym się ukończonymi studiami podyplomowymi oraz dwuletnią praktyką w prowadzeniu audytu. Przy czym za praktykę w zakresie audytu wewnętrznego w rozumieniu ustawy uważa się udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż ½ etatu związanych z:

1. przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego;
2. realizacją czynności w zakresie audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), o którym mowa w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.);
3. nadzorowaniem lub wykonywaniem czynności kontrolnych, o których mowa w ustawie z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623).

⁵⁶⁶ P. Sołtyk, *Usługodawca zewnętrzny* ..., op. cit., s. 48.

Praktyka o której mowa w powyżej, nie może być krótsza niż dwa lata, przy czym jak wskazuje Z. Ofiarski, nie jest wymagane jej odbywanie w jednym i nieprzerwanym okresie. Praktyka ta może być odbywana w kilku okresach, które łącznie wynoszą co najmniej 2 lata. Spełnienie tego warunku zwalnia taką osobę z wymogu przedstawienia jednego z certyfikatów wymienionych w komentowanym przepisie ustawy, jak też z przedstawienia pozytywnego wyniku egzaminu na audytora wewnętrznego lub uprawnień biegłego rewidenta⁵⁶⁷. Bardzo duże wątpliwości interpretacyjne stanowi art. 286 ust. 2 u.o.f.p. dotyczący odbywania praktyki. Jak wskazano w piśmiennictwie, w JST nie zostały stworzone żadne mechanizmy odbywania tej praktyki, nawet w formie nieodpłatnych staży⁵⁶⁸. Sama praktyka nie jest wystarczająca do uzyskania uprawnień audytora i musi być połączona z ukończeniem studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów⁵⁶⁹ przez praktykę należy rozumieć faktyczny, aktywny udział w wykonywaniu czynności związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego. Jednakże za niejednoznaczne należy uznać wyjaśnienia dotyczące kwestii przeprowadzania czynności pod nadzorem audytora wewnętrznego, z których wynika, że określony w ww. przepisie wymóg w zakresie minimalnego wymiaru czasu pracy dotyczy realizowania określonych czynności przez osobę odbywającą praktykę, a nie odnosi się do czasu pracy audytora wewnętrznego nadzorującego praktykanta. Zdaniem Ministerstwa ustawa nie określa bowiem sposobu realizowania nadzoru nad praktykantem przez audytora wewnętrznego, w tym nie stawia żadnych wymagań odnośnie wymiaru czasu pracy audytora wewnętrznego nadzorującego odbywaną praktykę. W związku z tym, wymiar czasu pracy tego audytora wewnętrznego nie ma wpływu na czas trwania praktyki.

Mając powyższe wyjaśnienia na uwadze należy podkreślić, że w przepisie określony został okres trwania praktyki i jej wymiar jako nie mniejszy niż ½ etatu. Nie

⁵⁶⁷ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach...*, art. 286, op. cit., s. 1502.

⁵⁶⁸ E. Szczepankiewicz, K. Simon, *Kierunki profesjonalizacji zawodu audytora wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce i Wielkiej Brytanii*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 42/2011, s. 378.

⁵⁶⁹ Ministerstwo Finansów, Wyjaśnienia w zakresie przepisów o audycie wewnętrznym, <https://www.gov.pl/web/finanse/interpretacje-audyt-wewnetrzny> dostęp z dnia 25.12.2023 r.

sprecyzowano tym samym w ustawie, jaką formę ma mieć praktyka, a jedynie jej wymiar i czas trwania. Ponadto w ustawie brak jest odniesienia do formy realizacji czynności audytora nadzorującego praktykę.

Na uwagę zasługuje również fakt, że z informacji uzyskanych podczas kontroli NIK⁵⁷⁰ dotyczącej organizacji oraz prowadzenia audytu wewnętrznego w JST wynika między innymi dość powszechne podejmowanie przez jednego audytora działalności audytowej w kilku, a w skrajnych przypadkach – nawet w kilkunastu jednostkach równocześnie, co może mieć wpływ na efektywność wykonywania audytu. Mając powyższe na uwadze zdobycie uprawnień pod nadzorem audytora zatrudnionego w JST byłoby znacznie utrudnione lub w skrajnych przypadkach niemożliwe. Na koniec należy podkreślić, że Ministerstwo Finansów w swych wyjaśnieniach zaznaczyło, że Minister Finansów nie posiada uprawnień do potwierdzania, w indywidualnych przypadkach, spełniania warunków, o których mowa w art. 286 u.o.f.p., a weryfikacja spełnienia powyższych warunków jest dokonywana każdorazowo przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych w procesie naboru na stanowisko audytora wewnętrznego lub podczas procedury wyboru usługodawcy. Zatem należy przez to rozumieć, że odpowiedzialność za weryfikację kwalifikacji audytorów wewnętrznych została przeniesiona na kierowników jednostek samorządowych, z uwagi na niedoprecyzowane wymogi ustawowe w tym zakresie. Ten zakres wymaga w mojej ocenie doprecyzowania w u.o.f.p., gdzie należy wprowadzić jasne i czytelne wymogi kwalifikacyjne wobec audytorów wewnętrznych.

Z uwagi na fakt, że ustawodawca wskazał wymogi na audytora wewnętrznego w stosunku do osób fizycznych, to wywnioskować można, że warunkiem prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę jest zatrudnianie przez niego co najmniej jednej osoby fizycznej spełniającej warunki określone w art. 286 u.o.f.p. Wymienione w tym przepisie warunki powinny być spełnione nie tylko w momencie uzyskiwania statusu audytora wewnętrznego. Z. Ofiarski podkreśla, że dotrzymanie warunków wskazanych w ustawie przez daną osobę jest niezbędnym wymogiem prowadzenia działalności

⁵⁷⁰ Informacja o wynikach kontroli NIK *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa,

https://www.google.pl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjNzq79hdr0AhWkIYsKHXOIASgQFnoECA0QAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.nik.gov.pl%2Fkontrola%2Fwyniki-kontroli-nik%2Fpobierz%2Ciki~p_19_074_201912091442041575898924~02%2Ctyp%2Ckk.pdf&usg=AOvVaw32XLUbDCEbV1ID-6P-UfiU, dostęp z dnia 10.12.2021 r.

w zakresie audytu wewnętrznego. Utrata któregokolwiek z nich jest równoznaczna z brakiem możliwości dalszego wykonywania takiej działalności⁵⁷¹.

Wprowadzenie do u.o.f.p. możliwości uzyskania kwalifikacji audytora wewnętrznego praktyki połączonej z ukończeniem studiów podyplomowych stanowi istotną perspektywę awansu dla obecnych pracowników pomocniczych komórek audytu wewnętrznego – tzw. asystentów audytu, czyli osób niezatrudnionych na stanowiskach audytora wewnętrznego, lecz wspomagających audytorów przy wykonywaniu zadań audytowych. Ponadto w literaturze zostało podkreślone, że wprowadzenie w u.o.f.p. kryterium w zakresie posiadania dwuletniego doświadczenia w audycie wewnętrznym stanowi element, w którym w istocie stawia się na jakość i rzetelności prowadzonego audytu⁵⁷². Powyższe stanowisko potwierdza K. Hudzik, który wskazuje, że wprowadzone zmiany w u.o.f.p., na podstawie których audytorem wewnętrznym może być osoba legitymująca się ukończonymi studiami podyplomowymi oraz dwuletnią praktyką, stanowi możliwość awansu dla osób niezatrudnionych na stanowisku audytora w jednostce, ale wykonujących czynności pomocnicze i zdobywających tym samym niezbędne doświadczenie zawodowe⁵⁷³.

Obywatelom państw członkowskich EFTA przysługuje również prawo zatrudnienia na terytorium Polski. Natomiast dla obywateli innych państw ubiegających się o zatrudnienie na terytorium Polski niezbędne jest uzyskanie stosownego zezwolenia od wojewody właściwego miejscowo dla miejsca zatrudnienia⁵⁷⁴.

Audytorzy wewnętrzni posiadający certyfikaty wskazane w u.o.f.p. muszą kontynuować swoją edukację, dokształcać się poprzez udział w szkoleniach i kursach, za co otrzymują punkty CPE. Punkty te są niezbędne w celu utrzymania aktywności certyfikatu, jako warunku niezbędnego do wykonywania zawodu⁵⁷⁵.

W trakcie badania ankietowego przeprowadzonego przez Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości nt. *Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* zostały zebrane informacje na temat rodzaju uprawnień osób prowadzących

⁵⁷¹ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach...*, art. 286, op. cit., s. 1503.

⁵⁷² R. Trykozko, *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 286, s. 540.

⁵⁷³ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 286, s. 979.

⁵⁷⁴ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach ...*, op. cit.

⁵⁷⁵ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 286, s. 978.

audyt wewnętrzny w JST. Najczęściej występującym sposobem nabycia uprawnień w badanych JST jest złożenie z pozytywnym wynikiem egzaminu na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów w latach 2003-2006. Uprawnienia takie stanowią niemal połowę wszystkich uprawnień, występujących w JST. Drugim najczęściej występującym sposobem nabycia uprawnień jest odbycie dwuletniej praktyki i ukończenie studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego (26,2% przypadków)⁵⁷⁶. Wyniki te wskazują, że osoby chcące uzyskać kwalifikacje audytora wewnętrznego częściej kończą studia podyplomowe oraz odbywają praktykę, niż zdają egzamin w celu uzyskania międzynarodowego certyfikatu. A. Bartoszewicz wnioskuje, że możliwość nabycia uprawnień audytora w oparciu o dyplom oraz praktykę zawodową pozwala ominąć konieczność uzyskania międzynarodowego certyfikatu, którego zdawanie z uwagi na poziom trudności zawężało krąg osób posiadających uprawnienia audytorskie⁵⁷⁷. Tutaj warto podkreślić, że certyfikaty, o których mowa powyżej wydają spółki prawa handlowego mające siedzibę w USA. Ponadto w obecnym stanie faktycznym w Polsce ograniczone są możliwości uzyskania certyfikacji. Jedną z możliwości jest skorzystanie z certyfikacji prowadzonej przez IIA, co nie ma swojego odzwierciedlenia w obecnej u.o.f.p. Brak w u.o.f.p. możliwości prowadzenia certyfikacji przez polski podmiot lub ośrodek jest również mocno zastanawiający.

Do wymogów kwalifikacyjnych audytorów wewnętrznych zalicza się, zgodnie ze Standardami: niezależność, obiektywizm, bezstronność oraz rzetelność, o których była już mowa w podrozdziale 2.2.

Zgodnie ze Standardem 1230, audytorzy wewnętrzni muszą poszerzać swoją wiedzę, umiejętności i inne kompetencje poprzez ciągły rozwój zawodowy. Ponadto audytorzy wewnętrzni muszą posiadać wiedzę, umiejętności i inne kompetencje potrzebne do wykonywania ich indywidualnych obowiązków. Audyt wewnętrzny jako zespół musi posiadać lub zdobyć wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do wykonywania jego obowiązków, zgodnie ze Standardem 1210. Standardy definiują biegłość jako ogólne określenie odnoszące się do wiedzy, umiejętności i innych kompetencji wymaganych od audytorów wewnętrznych, aby mogli skutecznie wykonywać swoje obowiązki. T. Czapla

⁵⁷⁶ Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie wyników ankiety...*, op. cit., s. 25.

⁵⁷⁷ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu ...*, op. cit., s. 30.

wskazuje definicję umiejętności jako praktyczne zdolności do wykonywania określonych zadań⁵⁷⁸. Posiadanie kwalifikacji (certyfikatów) zawodowych przez audytora wewnętrznego może być mylnie interpretowane jako oznaka jego kompetencji⁵⁷⁹. Słuszny pogląd przedstawia H. Szymańska, wskazując jako cechę audytora wewnętrznego rzetelną i krytyczną ocenę własnych kwalifikacji i kompetencji. Jeżeli audytor ma wątpliwości, czy będzie mógł rzetelnie zrealizować działanie zapewniające, to zawsze może to zasygnalizować kierownikowi jednostki, a wtedy otrzyma wsparcie pracownika merytorycznego, bądź będzie możliwość skorzystania z usług specjalisty⁵⁸⁰. Profesjonalizm nakazuje podejmowanie się takich zadań audytowych do wykonania których audytor posiada wystarczającą wiedzę, umiejętności i doświadczenie⁵⁸¹. W praktyce można zauważyć, że audytorzy wewnętrzni podejmują się często tylko wybranych obszarów tj. kadrowy, bezpieczeństwa informacji, czy finansowy. Audytorzy nie chcą oceniać funkcjonowania bardziej szczegółowych procesów w jednostce tj. proces wydawania decyzji administracyjnych, który jest prowadzony w wielu wydziałach jednostki i jest kluczowy dla jej funkcjonowania. Audytor musi posiadać wszechstronne kwalifikacje, ale też wiadomą rzeczą jest, że nie zna się na wszystkim.

Oprócz wymogów prawnych, jakie musi spełniać audytor wewnętrzny, wskazanych w u.o.f.p., musi również posiadać cechy wskazane w Kodeksie Etyki⁵⁸². Celem Kodeksu Etyki Instytutu jest promowanie zasad etycznych wykonywania zawodu audytora wewnętrznego, przy uwzględnieniu zasad ogólnych, które odnoszą się do zawodu audytora i praktyki audytu wewnętrznego oraz reguł postępowania, które opisują normy zachowań, jakich oczekuje się od audytorów wewnętrznych. Kodeks etyki stosuje się zarówno do osób fizycznych, jak i organizacji, które świadczą usługi audytu wewnętrznego.

⁵⁷⁸ T. Czapla, *Modelowanie kompetencji pracowniczych w organizacji*, Łódź 2011, s. 7.

⁵⁷⁹ R. Lenz, F. Hoos, *Internal Audit Effectiveness: Multiple Case Study Research Involving Chief Audit Executives and Senior Management*, Manuscript_IAeffectiveness_Multiple_Case_Studies_030217.pdf, dostęp z dnia 10.12.2023 r.

⁵⁸⁰ H. Szymańska, *Organizacja działu audytu wewnętrznego* [w:] *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 250.

⁵⁸¹ M. Krawczyk, P. Sekuła, *Etyka w pracy ...*, op. cit., s. 116.

⁵⁸² The Institute of Internal Auditors, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, Tłumaczenie na język Florida USA, data tłumaczenia na język polski: wrzesień 2016,

https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2017_ze_zmianami.pdf

dostęp z dnia 8.12.2023 r.

Do cech charakteru audytora wewnętrznego, które wpływają na wykonywaną przez niego pracę to uczciwość, obiektywizm, poufność oraz profesjonalizm⁵⁸³. Kodeks etyki wskazuje ogólne wymogi, do których zalicza się: prawość, obiektywizm, poufność oraz kompetencje.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że na szczeblach administracji samorządowej powinni pracować ludzie nie tylko kompetentni, ale cechujący się uczciwością, zdolni do samodzielnej refleksji etycznej oraz świadomi tego, iż ich nadrzędnym obowiązkiem jest ochrona interesu publicznego i dobra wspólnoty mieszkańców⁵⁸⁴. W literaturze przedmiotu zostało wskazane, że w obszarze „etycznego urzędowania” w administracji samorządowej jest jeszcze wiele wyzwań, a infrastruktura etyczna instytucji samorządowych może się opierać na kodeksach etycznych⁵⁸⁵. Nie sposób się nie zgodzić z powyższym stanowiskiem, jednocześnie ich urzeczywistnienie jest stałym wyzwaniem i prognozować należy za wymiarem aktualnym.

Audytora wewnętrznego oprócz posiadanych kwalifikacji, powinien odznaczać się wzorową postawą etyczną, zgodną z zasadami określonymi w Kodeksie etyki, jak również spełniać wymogi stawiane mu w ustawie o pracownikach samorządowych, tj. wymóg nieposzlakowanej opinii oraz brak skazania prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo ścigane z oskarżenia publicznego lub umyślne przestępstwo skarbowe, wymienione w art. 6 ustawy o pracownikach samorządowych. Ponadto audytor musi przestrzegać regulacji zawartych w dokumentach wewnętrznych obowiązujących w jednostce, m.in. statutów oraz regulaminów. Swoim etycznym zachowaniem audytor wewnętrzny wpisuje się w ogólną zasadę etycznego działania pracowników samorządu terytorialnego, podkreślając w ten sposób profesjonalizm i odpowiedzialność wobec powierzonych mu zadań.

Zgodnie ze Standardami prawość audytorów wewnętrznych jest „źródłem zaufania, a zatem stanowi podstawę polegania na ich osądzie”. Zgodnie z Kodeksem Etyki, audytorzy zachowując prawość: będą wykonywać swoją pracę uczciwie, starannie i odpowiedzialnie, będą przestrzegać prawa i ujawniać informacje wymagane przez prawo i regulacje zawodowe, nie będą świadomie angażować się w nielegalną działalność ani

⁵⁸³ M. Krawczyk, P. Sekuła, *Etyka w pracy* ..., op. cit., s. 114.

⁵⁸⁴ I. Seredocha, *Postawy etyczne pracowników samorządowych w ocenie pracowników i klientów urzędów – raport z badań*, „Współczesne Zarządzanie” 2/2013, s. 108.

⁵⁸⁵ Ibidem, s. 119.

czyny, które dyskredytują zawód audytora wewnętrznego lub organizację, będą uznawać i wspierać cele organizacji, które są zgodne z prawem i zasadami etyki.

Ponadto, audytorzy powinni zachować obiektywizm. Standardy wskazują, że zbierając, oceniając i przekazując informacje na temat badanej działalności lub badanego procesu audytorzy wewnętrznymi demonstrują najwyższy poziom obiektywizmu zawodowego. Audytorzy dokonują wyważonej oceny, biorąc pod uwagę wszystkie związane ze sprawą okoliczności. Przy formułowaniu osądu nie kierują się własnym interesem ani nie ulegają wpływom innych.

Audytorzy wewnętrznymi powinni również w swoich działaniach zachować poufność, czyli powinni szanować wartość i własność otrzymywanych informacji i nie ujawniać ich bez stosownych upoważnień, o ile nie są do tego prawnie lub zawodowo zobligowani.

Świadcząc usługi audytu wewnętrznego audytorzy wewnętrznymi wykorzystują niezbędną wiedzę, umiejętności i doświadczenie. Audytorzy wewnętrznymi będą podejmować się świadczenia tylko takich usług, do wykonania których posiadają niezbędną wiedzę, umiejętności i doświadczenie, będą świadczyć usługi audytu wewnętrznego zgodnie ze Standardami oraz będą ciągle doskonalić biegłość zawodową oraz skuteczność i jakość swoich usług. Jedną z najważniejszych kompetencji audytora jest umiejętność komunikowania się⁵⁸⁶. O sukcesie audytu wewnętrznego świadczą umiejętności interpersonalne⁵⁸⁷. Jak wskazuje R. Trykozko, wprowadzenie dodatkowych możliwości zdobycia kwalifikacji uprawniających do prowadzenia audytu wewnętrznego ma fundamentalne znaczenie, gdyż ok. 20% jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego boryka się z problemami dotyczącymi zatrudnienia audytorów wewnętrznych⁵⁸⁸.

Profesjonalizm audytora wymaga od niego nie tylko wiedzy z zakresu kilku dziedzin, ale również duże znaczenie mają umiejętności interpersonalne tj. umiejętność pracy w zespole, czy właśnie dobra komunikacja⁵⁸⁹. Według mojej opinii, jedną z kluczowych umiejętności interpersonalnych jest asertywność, która przydatna jest m.in.

⁵⁸⁶ Uche Joe Uwaleke, Ubaka Ifeanyi Emmanuel, *Effective communication in internal auditing: a factor in internal audit functions effectiveness in Nigeria universities*, International Journal For Innovative Research In Multidisciplinary Field, vol. 2, 12/2016, s. 111.

⁵⁸⁷ Luciano Oreste Dal Mas, Barac K., *The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness*, Managerial Auditing Journal, vol. 33, 8/9/2018, s. 813.

⁵⁸⁸ R. Trykozko, *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 286, s. 540.

⁵⁸⁹ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt...*, op. cit., s. 366.

w sytuacji wywierania wpływu na audytora wewnętrznego przez kierowników jednostek lub audytowanych. To właśnie asertywność pozwala na zachowanie dystansu przez audytora wewnętrznego.

To jakich kompetencji oczekuje się od audytora, zależy od modelu jego funkcjonowania. W „modelu romańskim” funkcjonowania audytu wewnętrznego, który obowiązuje we Francji, Włoszech, Hiszpani audytorzy zwracają uwagę na prawidłowości i zasady działania, natomiast w modelu anglosaskim wynikiem audytu jest jego skuteczność i niski koszt funkcjonowania⁵⁹⁰. W literaturze dostrzec można opinie, że audytorzy wewnętrzni mają wysoką pozycję szeregowania stanowiska w taryfikatorach płac jednostek gospodarczych, klasyfikowani są zaraz za kierownictwem jednostki, dzięki czemu „zostają stworzone materialne podstawy wykonywania tego zawodu i stawianych wobec niego wymagań”⁵⁹¹. Według mojej opinii, sytuacja kształtuje się odmiennie w administracji samorządowej. Na potrzeby niniejszej dysertacji przeanalizowałam kilkanaście ogłoszeń o konkursach na stanowisko audytora wewnętrznego w administracji samorządowej. W pierwszej kolejności należy wskazać, że bardzo często do naborów nie zgłasza się żaden kandydat, przez co kierownicy jednostek mają problem z zatrudnieniem audytora, a po drugie wynagrodzenia dla tej grupy pracowników są rażąco niskie z uwagi na bardzo szerokie widełki płacowe, tzw. mnożniki.

Analizując rozważany problem należy stwierdzić, że pomimo tego, że audyt wewnętrzny nie jest zawodem zaufania publicznego, to wykonywana przez niego praca zobowiązuje go do przestrzegania zasad etycznych i zawodowych⁵⁹². Ponadto zgodzić się należy z wątpliwościami przedstawionymi w literaturze przedmiotu, że niezrozumiałe jest podleganie przez biegłych rewidentów ochronie prawnej, a audytorów wewnętrznych nie, skoro wymagania stawiane obu tym profesjom są podobne. Biegli rewidenci pozostają pod nadzorem Komisji Nadzoru Audytowego, a audytorzy wewnętrzni podlegają jedynie kierownikom jednostek⁵⁹³.

Audytorzy spełniający zarówno wymagania formalne, jak i kwalifikacyjne gwarantują wysoką jakość realizacji działań zapewniających oraz doradczych

⁵⁹⁰ J. Stępniewski, *Audyt i diagnostyka firmy*, Wyd. AE, Wrocław 2001 cyt. za B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt...*, op. cit., s. 366.

⁵⁹¹ H. Szymańska, *Organizacja działu audytu wewnętrznego* [w:] *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 253.

⁵⁹² D. Kranc, *Etyczne aspekty pracy audytora w świetle badań pilotażowych* [w:] *Audyt wewnętrzny narzędziem ...*, op. cit., s. 59.

⁵⁹³ Ibidem, s. 60.

wykonywanych w JST, przez co przyczyniają się do usprawnienia realizacji zadań nałożonych ustawowo na te jednostki. Zaszeregowanie pracownice audytora wewnętrznego świadczy o jego wysokiej pozycji na tle wszystkich pracowników samorządowych⁵⁹⁴.

Ponadto etyczna postawa oraz kwalifikacje audytorów wpisują się w obraz profesjonalnego pracownika administracji samorządowej, która w celu skutecznego wykonywania obowiązków, w tym prowadzonych postępowań administracyjnych w dobie zwiększającej się ilości zadań winna wykonywać te zadania przez profesjonalny i wykwalifikowany personel, do którego bez wątpienia należy audytor wewnętrzny.

2.4. Zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w wyniku zaniechania prowadzenia audytu wewnętrznego.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w JST do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawarcia umowy z usługodawcą. W literaturze zostało wskazane, że budżet JST jest dynamiczny, a planowane kwoty zawarte w uchwale budżetowej ulegają zmianom w trakcie trwania roku. Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego następuje w dniu wejścia w życie uchwały, w której kwota dochodów powiększonych o przychody lub kwota wydatków powiększonych o rozchody przekroczyła wysokość 40 mln zł. Przekroczenie ww. kwoty może nastąpić zarówno w momencie uchwalania uchwały budżetowej, jak i zmiany uchwały w trakcie trwania roku⁵⁹⁵. W praktyce występują liczne interpretacje powyższego zagadnienia, gdyż określenie terminu początkowego prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce ma fundamentalne znaczenie dla odpowiedzialności kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ponadto podkreśla się, że kierownik jednostki powinien podjąć przynajmniej wstępne działania, aby móc zrealizować obowiązek prowadzenia audytu. A. Kamedulska wskazuje, że działania te mogą polegać na „określeniu formy, w jakiej ewentualny obowiązek byłby realizowany, rozeznaniu rynku usług audytorskich, zwłaszcza lokalnego, oszacowaniu kosztów świadczenia przedmiotowych usług, aby zapewnić środki finansowe na realizację

⁵⁹⁴ A. Mituś, *Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 153.

⁵⁹⁵ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 274, s. 959.

tego zadania itp. Kierownik jednostki powinien zatem doprowadzić do stanu, w którym – jeśli tylko uzyska pewność, że potencjalny obowiązek nabierze ram realności – będzie przygotowany do zatrudnienia audytora wewnętrznego lub zawarcia umowy z usługodawcą”⁵⁹⁶. Zagadnienie powyższe było również przedmiotem wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który orzekł, że ze swej istoty audyt wewnętrzny nie jest prowadzony w jakimś określonym terminie ex-post wobec danego roku budżetowego, ale w trakcie każdego roku i odnosi się tak do okresów przeszłych, jak i aktualnego roku. Sąd wskazał również, że jeżeli w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekracza określoną w przepisach u.o.f.p. kwotę obligującą do prowadzenia audytu, prowadzić go należy od początku roku budżetowego⁵⁹⁷.

W tym miejscu podkreślić należy, że w przypadku audytu wewnętrznego prowadzonego w jednostce fakultatywnie, czyli w sytuacji gdy kierownik podejmie decyzję o jego prowadzeniu, mimo braku obowiązku ustawowego, nie będzie miało miejsce naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jak słusznie zauważa A. Kamedulska, powyższe wynika z „braku bezprawności działania kierownika jednostki w tym obszarze, ponieważ przepisy prawa nie nakładają w tym zakresie obowiązku na kierownika jednostki”⁵⁹⁸. Stanowisko to potwierdza T. Bojkowski, zgodnie z którym naruszenie rozpoznaje się wyłącznie w takich jednostkach, w których prowadzenie audytu wewnętrznego jest obligatoryjne⁵⁹⁹.

Zgodnie z art. 18a u.o.d.f.p.⁶⁰⁰ naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawarcia umowy z usługodawcą. Do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonej w powyższym artykule u.o.d.f.p., konieczne jest łączne spełnienie trzech przesłanek:

⁵⁹⁶ A. Kamedulska, *Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w świetle naruszenia dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne”, 3/2020, s. 61.

⁵⁹⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2018 r., V SA/Wa 455/17, LEX nr 2508312.

⁵⁹⁸ A. Kamedulska, *Zaniechanie prowadzenia ...*, op. cit., s. 62.

⁵⁹⁹ T. Bojkowski, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 173/2011 s. 23.

⁶⁰⁰ Ustawa z 15.02.2021 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2021r., poz. 289).

- 1) zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych,
- 2) niezatrudnianie audytora wewnętrznego albo niezawarcie umowy z usługodawcą,
- 3) związek przyczynowy pomiędzy okolicznościami wyliczonymi w pkt 1 i 2⁶⁰¹.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych opiera się na zasadzie winy, zgodnie z art. 19 ust. 2 u.n.d.f.p.⁶⁰². Pociąganie do odpowiedzialności podmiotów za naruszanie dyscypliny, jak i jej egzekwowanie pozostają w gestii kompetencji organów administracji publicznej, a postać prawną orzeczenia kwalifikowana jest jako akt administracyjny, o walorze decyzji administracyjnych⁶⁰³. Warunkiem pociągnięcia do odpowiedzialności obwinionego jest udowodnienie, że czyn został popełniony w sposób zawiniony⁶⁰⁴. Ponadto, L. Lipiec-Warzecha wskazuje, że zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego jest czynnością sprawczą, której przyczynę stanowi niezatrudnianie audytora albo niezawieranie umowy z usługodawcą. Autorka podkreśla również, że pomiędzy przyczyną i samą czynnością sprawczą musi istnieć związek przyczynowo - skutkowy⁶⁰⁵. Powyższe potwierdza T. Bojkowski, wskazując, że naruszenie z art. 18a jest czynem skutkowym. W przypadku braku zorganizowania audytu wewnętrznego w jednostce do tego zobowiązanej, dochodzi do zaniechania przez kierownika jednostki. Nie chodzi natomiast o merytoryczne zaniedbania lub zaniechania w ramach zorganizowanego przez kierownika jednostki audytu wewnętrznego⁶⁰⁶.

Z kolei w orzeczeniu Regionalnej Komisji Orzekającej zostało wskazane, że czynem bezprawnym, w rozumieniu art. 18a u.o.d.f.p. jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego, niezależnie od czasu, w jakim jednostka sektora finansów publicznych pozbawiona była audytu. Do naruszenia dyscypliny dochodzi zatem wówczas, gdy audyt nie jest prowadzony, w związku z niezatrudnieniem audytora (na podstawie umowy o pracę

⁶⁰¹ Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 24 maja 2018 r. BDF1.4800.32.2018, LEX nr 2592210, dostęp z dnia 04.12.2023 r.; Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 10 listopada 2016 r. BDF1.4800.49.2016, LEX nr 2198391, dostęp z dnia 04.12.2023 r.;

⁶⁰² K. Horubski, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jako szczególna postać odpowiedzialności administracyjnoprawnej*, „Studia Iuridica Toruniensia”, Tom XXX, 1/2022, s. 155.

⁶⁰³ Por. Ibidem, s. 162-167.

⁶⁰⁴ A. Kamedulska, *Zaniechanie prowadzenia ...*, op. cit., s. 64.

⁶⁰⁵ L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, art. 273, s. 1188.

⁶⁰⁶ T. Bojkowski, *Odpowiedzialność za naruszenie ...*, op. cit., s. 22.

albo umowy o świadczenie usług)⁶⁰⁷. Powyższe potwierdza wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym do naruszenia art. 18a u.o.d.f.p. w związku z art. 274 ust. 3 u.o.f.p. dochodzi w sytuacji, że pomimo obowiązku prowadzenia audytu, o którym mowa w art. 274 ust. 3 u.o.f.p., audyt nie został przeprowadzony (nie zawarto umowy z usługodawcą), co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18a u.o.d.f.p.⁶⁰⁸. Przepis art. 274 ust. 3 u.o.f.p. nie wskazuje terminu przeprowadzenia audytu, ale sposób (w tym termin) przeprowadzania audytu wynika z art. 272 ust. 1 i 2 u.o.f.p. Przepis art. 272 ust. 1 u.o.f.p. wprost wskazuje na "systematyczność" dokonywanej przez audyt wewnętrzny oceny wykonywania kontroli zarządczej⁶⁰⁹.

Identyfikując krąg podmiotów ponoszących odpowiedzialność za delikt określony w art. 18a u.o.d.f.p. Regionalna Komisja Orzekająca wyjaśniła, że odpowiedzialność w tym zakresie ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych jako odpowiedzialny za całość jej gospodarki finansowej, gdyż to na nim ciąży odpowiedzialność za zatrudnienie audytora wewnętrznego, a także za zawarcie umowy z usługodawcą, gdy przepisy na to pozwalają⁶¹⁰. W świetle przepisów u.o.f.p. kierownik jednostki nie może powierzyć obowiązków w sprawach dotyczących zatrudnienia audytora lub usługodawcy pracownikowi w tej jednostce⁶¹¹. W praktyce zawsze decyzja o podpisaniu umowy z audytorem musi być podejmowana przez kierownika jednostki.

W orzeczeniu z 2018 r. Główna Komisja Orzekająca wskazała, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18a u.o.d.f.p. jest deliktem finansowym o charakterze formalnym (bezsukutowym), a dla karalności określonego w nim zaniechania bez znaczenia jest, czy w wyniku nieprzewodzenia audytu jednostka sektora finansów publicznych, a w konsekwencji finanse publiczne, poniosły jakieś straty. Stan, w którym audyt wewnętrzny nie jest prowadzony, niesie za sobą zagrożenie dla gospodarki

⁶⁰⁷ Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 24 maja 2018 r. BDF1.4800.32.2018, LEX nr 2592210, dostęp z dnia 04.12.2023 r.; Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 10 listopada 2016 r. BDF1.4800.49.2016, LEX nr 2198391, dostęp z dnia 04.12.2023 r.; L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie ...*, op. cit., art. 18 a, s. 287.

⁶⁰⁸ Wyrok NSA z dnia 4 września 2015 r., II GSK 1602/14, LEX nr 1986598.

⁶⁰⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2018 r., V SA/Wa 455/17, LEX nr 2508312.

⁶¹⁰ Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 24 maja 2018 r. BDF1.4800.32.2018, LEX nr 2592210, dostęp z dnia 04.12.2023 r.; Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 10 listopada 2016 r. BDF1.4800.49.2016, LEX nr 2198391, dostęp z dnia 04.12.2023 r.;

⁶¹¹ L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie ...*, op. cit., art. 18 a, s. 284.

środkami publicznymi, wykazywanie szkody poniesionej w finansach publicznych jest w związku z tym zbędne⁶¹². Z kolei, w orzeczeniu Głównej Komisji Orzekającej z dnia 28 maja 2018 r. zostało postawione pytanie, czy obwiniona podejmując działanie w postaci występowania o zatrudnienie audytora była świadoma lub przy dołożeniu należytej staranności mogła przewidywać, iż działanie to skutku nie odniesie⁶¹³. Bardzo dużo kierowników jednostek powołuje się, że nie wypełnili obowiązku prowadzenia audytu, będąc do tego zobowiązanymi, gdyż mają problem ze znalezieniem chętnego na to stanowisko. Z uwagi na wysokie wymagania formalne stawiane audytorom wewnętrznym, może dojść do sytuacji, w której pomimo przeprowadzenia naboru nie da się zatrudnić audytora wewnętrznego. Przeprowadzenie naboru zakończonych wynikiem negatywnym nie uwalnia wójta (burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu JST) od konsekwencji związanych z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, bez względu na przyczynę braku prowadzenia audytu w jednostce⁶¹⁴. W tym miejscu zauważyć należy, że najwyższe kierownictwo jednostki stawiane jest w niezwykle trudnej sytuacji, gdzie strefa powinności konfrontowana jest ze sferą rzeczywistości. Kierownicy jednostek nie mogą wypełnić ciążącego na nich obowiązku prawnego, z przyczyn od nich nie zależnych, a ponadto z tego tytułu poniosą konsekwencje związane z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

Przyczyna zaniechania prowadzenia audytu wskutek niezatrudnienia audytora lub niezawarcia umowy z firmą, która świadczy takie usługi, nie ma znaczenia. Nie stanowi natomiast naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewykonywanie w jednostce zadań audytu wewnętrznego, czy nierzetelne wykonywanie tych zadań. Wydaje się, że przepisy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jako ściśle powiązane z ustawą o finansach publicznych z 2009 r., powinny pełnić także funkcję stymulującą - wpływać na pożądane zachowania kierowników jednostek sektora finansów publicznych. Nie wydaje się, aby samo wprowadzenie do katalogu naruszenia dyscypliny finansów publicznych czynu polegającego na niezatrudnieniu audytora poprawiło funkcjonowanie audytu w jednostkach. Postulatem *de lege ferenda* jest sankcjonowanie

⁶¹² Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 24.05.2018 r., BDF1.4800.32.2018, LEX nr 2592210, dostęp z dnia 01.12.2023 r.;

⁶¹³ Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 28 maja 2018, BDF1.4800.37.2018, LEX nr 2607860, dostęp z dnia 04.12.2023 r.

⁶¹⁴ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 274, s. 959.

niewykonywania zadań przypisanych audytorowi lub niewykonywanie zaleceń audytora wewnętrznego przez kierownika jednostki (odnoszących się do gospodarki finansowej jednostki)⁶¹⁵. A. Kościńska-Paszkowska dostrzega, że w polskim porządku prawnym przyjęto fikcję prawną, że jeśli kierownik jednostki podpisał umowę o pracę z audytorem lub umowę z audytorem usługodawcą, to audyt jest prowadzony⁶¹⁶.

Cechą audytu wewnętrznego jest ciągłość jego prowadzenia. Według L. Lipiec-Warzechy elementy definicji audytu wewnętrznego „podkreślają istotę audytu jako procesu, rozłożonego w czasie, prowadzonego - co do zasady - na podstawie planu audytu (art. 283 u.o.f.p.), w sposób ciągły. Przerwanie prowadzenia audytu oznacza jego nieprowadzenie”⁶¹⁷. NIK we wnioskach pokontrolnych dostrzegła, że w okresie objętym kontrolą kierownicy 30% skontrolowanych jednostek, poprzez niezatrudnienie audytora wewnętrznego albo niezawarcie umowy z usługodawcą, nie zapewnili ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego, wymaganej art. 282 ust. 1 u.o.f.p, a niezachowanie ciągłości wykonywania zadań audytowych wynikało, według kierowników jednostek kontrolowanych, z niemożności „znalezienia” audytorów na rynku oraz z ich wysokich wymagań finansowych⁶¹⁸.

Kluczową kwestią przy ustalaniu odpowiedzialności za zaniechanie prowadzenia audytu jest stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny dla finansów publicznych, zgodnie z kryteriami przyjętymi w art. 28 ustawy. W literaturze podkreśla się, że „innej ocenie podlega krótkotrwałe zaniechanie prowadzenia audytu (np. kilkudniowe), a innej uporczywe uchylanie się przez kierownika jednostki od wypełnienia obowiązków związanych z zatrudnieniem audytora albo zawarciem umowy z usługodawcą (np. kilkumiesięczne albo obejmujące cały rok budżetowy). Przyczyny niezatrudnienia audytora albo niezawarcia umowy z usługodawcą są dla bezprawności naruszenia dyscypliny finansów publicznych bez znaczenia. Mogą, a nawet powinny, zostać uwzględnione w toku postępowania na etapie oceny stopnia zawinienia kierownika jednostki sektora finansów publicznych i oceny umyślności albo nieumyślności jego zaniechania. Może się bowiem okazać, że pomimo formalnego wypełnienia znamion

⁶¹⁵ A. Kościńska-Paszkowska [w:] T. Bolek, K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Opublikowano: LexisNexis 2012, LEX/el., dostęp z dnia 08.12.2023 r.

⁶¹⁶ Ibidem.

⁶¹⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie ...*, op. cit., art. 18 a, s. 285.

⁶¹⁸ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 9.

deliktu finansowego kierownik jednostki nie poniesie odpowiedzialności na skutek braku winy (np. brak osób chętnych do zatrudnienia się na stanowisku audytora wewnętrznego, spełniających wymogi określone w art. 286 u.o.f.p., przy niemożności zawarcia umowy z usługodawcą)”⁶¹⁹.

Za funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostce odpowiada kierownik jednostki, który wykonuje zadania z pomocą personelu. W literaturze podkreślane jest, że odpowiedzialności nie ponoszą pracownicy jednostki, którzy zostali upoważnieni do przygotowania struktur organizacyjnych, w tym warunków do prawidłowego funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostce, z czego wynika, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych może nastąpić w sytuacji, gdy kierownik jednostki darzy dużym zaufaniem podległych mu pracowników⁶²⁰. W. Bożek zadaje pytanie, czy przyjęte w u.o.n.d.f.p. rozwiązania stanowią gwarancję ochrony przed ryzykiem niewykonywania i niewłaściwego wykonywania czynności związanych z audytem wewnętrznym przez podmioty do tego zobowiązane i uprawnione⁶²¹. W mojej ocenie w zakresie obowiązujących uregulowań prawnych przyjęte rozwiązania są niewystarczające i niekompletne. Zgodzić się należy z postulatami przedstawionymi w literaturze, że przepisy u.n.d.f.p. są niekompleksowe, gdyż powinny zawierać regulacje dotyczące ponoszenia odpowiedzialności przez audytora wewnętrznego lub kierownika komórki audytu wewnętrznego za nie wypełnienie oraz nienależyte wypełnianie obowiązków w tym zakresie⁶²².

W polskim ustawodawstwie nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewykonywanie lub nierzetelne wykonywanie audytu w JST przez zatrudnionego w niej audytora czy audytora usługodawcę⁶²³. Powyższe stanowisko potwierdza W. Bożek, który postuluje „podjęcie inicjatywy ustawodawczej w powyższym

⁶¹⁹ L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie ...*, op. cit., art. 18 a, s. 287.

⁶²⁰ W. Bożek, *Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego. Przesłanka naruszenia dyscypliny finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa”, 3/2018, s. 11.

⁶²¹ W. Bożek, *Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych a zakres odpowiedzialności za delikt z art. 18a ustawy z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne”, 10/2013, s. 69.

⁶²² Por. W. Bożek, *Zaniechanie prowadzenia ...*, op. cit., s. 18.

⁶²³ A. Kościńska-Paszkowska [w:] A. Kościńska-Paszkowska (red.), *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Opublikowano: WKP 2021, LEX/el., dostęp z dnia 08.12.2023 r.

kierunku, tak aby można było wpływać na pożądane zachowania kierowników jednostek sektora finansów publicznych, podlegających reżimowi art. 18a u.o.n.d.f.p., w celu poprawienia funkcjonowania audytu w tych jednostkach. Obecnie sankcją odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych objęte jest bowiem zaniechanie zatrudnienia audytora wewnętrznego, a także niezawieranie umowy z usługodawcą, gdy przepisy na to zezwalają⁶²⁴.

W literaturze dominują poglądy, że „art. 18a ustawy 2004 nie pełni funkcji zachęcającej o dbałość o audyt wewnętrzny. Wręcz przeciwnie, art. 18a „wymusza” jedynie zatroszczenie się kierownika jednostki zobowiązanej do prowadzenia audytu wewnętrznego o zawarcie stosownych umów w tej materii”⁶²⁵. Powyższe poglądy podziela L. Lipiec-Warzecha, która zwraca uwagę na „brak korelacji pomiędzy przepisami regulującymi status prawny audytora wewnętrznego, a przepisami u.n.d.f.p., gdyż brakuje w tej ustawie deliktu polegającego na niewykonaniu lub niewłaściwym wykonaniu obowiązków w zakresie audytu wewnętrznego”⁶²⁶.

Należy dodać, że w praktyce niezwykle trudna jest ocena, że audytor wewnętrzny niewłaściwie wykonuje obowiązki w zakresie audytu wewnętrznego. Powyższe wiąże się z faktem, że audytor wewnętrzny ma trudności dotarcia do dokumentów funkcjonujących w jednostce, gdyż pracownicy niechętnie z nim współpracują. W takiej sytuacji, w sprawozdaniu z audytu powinno zostać wskazane, że audytor żądał przedstawienia dokumentów czy procedur obowiązujących w jednostce, natomiast pracownicy odmówili ich udostępnienia, a co za tym idzie nie możliwa była ocena przedmiotowego obszaru działalności instytucji.

Organy prowadzące postępowanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych mają również obowiązek „z urzędu” dokonać oceny stopnia szkodliwości czynu z art. 18a u.o.n.d.f.p., z uwagi na kwestię możliwości dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jak również ewentualnego umorzenia prowadzonego postępowania⁶²⁷.

Z kolei WSA w Warszawie stwierdził, że fakt, że audyt nie był przeprowadzany przez cały rok, wyklucza możliwość przyjęcia «niskiego stopnia» szkodliwości naruszenia.

⁶²⁴ W. Bożek, *Obowiązek prowadzenia ...*, op. cit., s. 66.

⁶²⁵ T. Bojkowski, *Odpowiedzialność za naruszenie ...*, op. cit., s. 24.

⁶²⁶ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych...*, op. cit., art. 287, s. 1220.

⁶²⁷ A. Kamedulska, *Zaniechanie prowadzenia ...*, op. cit., s. 67.

Audyt wewnętrzny jest jednym z ustawowych, obligatoryjnych elementów zarządzania finansami publicznymi i jego nieprzeprowadzenie przez tak długi okres godzi w ład finansów poprzez naruszenie istotnej zasady funkcjonowania systemu kontroli przewidzianego ustawą o finansach publicznych⁶²⁸.

2.5. Podsumowanie.

Podsumowując rozważania zawarte w rozdziale drugim niniejszej dysertacji należy wskazać, że zadania przypisane kierownikom JST związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu JST. Przez przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego należy rozumieć starostę, marszałka województwa, przewodniczącego zarządu związku metropolitalnego oraz przewodniczącego zarządu danego związku gmin lub związku powiatów. Audyt jest prowadzony w tych jednostkach obligatoryjnie po spełnieniu wymogów ustawowych, jednakże zgodnie z art. 274 ust. 4 u.o.f.p. każdy kierownik jednostki sektora finansów publicznych, w tym każdej jednostki organizacyjnej samorządu terytorialnego może podjąć decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny może być prowadzony nie tylko w urzędach gmin (urzędach miast), starostwach powiatowych oraz urzędach marszałkowskich, ale również w jednostkach organizacyjnych tych urzędów, jeżeli kierownik jednostki zdecyduje się na jego prowadzenie. Ponadto zauważyć można, że kierownikom JST pozostawiono pewną swobodę w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Zasady organizacji audytu wewnętrznego w JST powinny być określone w regulaminie organizacyjnym jednostki, karcie audytu wewnętrznego oraz w księdze procedur audytu wewnętrznego.

Nowelizacja u.o.f.p. wprowadziła dwie formy prowadzenia audytu wewnętrznego. Zgodnie z art. 275 u.o.f.p. audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca niezatrudniony w jednostce. Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę, stworzyło szansę na prowadzenie audytu w jednostkach mniejszych, gdzie kierowników jednostek nie stać na zatrudnienie audytora na umowę o pracę, ale z drugiej strony jakość świadczonych usług przez firmy audytorskie może być gorsza. Audytor wewnętrzny

⁶²⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2018 r., V SA/Wa 455/17, LEX nr 2508312.

zatrudniony w jednostce zna jej strukturę, problemy z którymi się jednostka zмага, ale z drugiej strony spojrzenie na jednostkę z boku, przez audytora usługodawcę pozwala uniknąć rutyny oraz pozwala dostrzec słabe punkty w jej funkcjonowaniu. Ponadto ustalenia kontroli NIK wskazują, że zatrudnianie w urzędach JST audytora wewnętrznego w niskim wymiarze czasu (np. na 1/8 etatu), w sytuacji gdy audyt nie może być wykonywany przez usługodawcę, stanowiło w istocie obejście przepisów u.o.f.p. dotyczących obowiązku zatrudnienia audytora w jednostce⁶²⁹.

Mając powyższe na uwadze oraz wnioski zawarte w punkcie 2.4 niniejszego rozdziału należy zauważyć, że z punktu widzenia kierownika jednostki nie ma w istocie znaczenia forma zatrudnienia oraz moment zawarcia umowy z audytorem, a przede wszystkim jakość świadczonych usług i zapewnienie ciągłości jego funkcjonowania w adekwatnym do wielkości jednostki i jej potrzeb wymiarze. W tym zakresie jednoznacznie znaczenie ma świadomość kierownika jednostki, który ponosi również odpowiedzialność za podejmowane decyzje w tym zakresie.

Gwarancja ustawowa niezależności audytu wewnętrznego została wprowadzona do polskiego porządku prawnego w art. 280 u.o.f.p. oraz 282 u.o.f.p. W mojej ocenie, niezależność i obiektywizm audytorów wewnętrznych w JST przejawia się głównie w bezpośredniej podległości audytu kierownikowi jednostki, który nie będzie wpływał na sposób prowadzenia czynności oraz sporządzanie jej wyników, jak również przejrzyste określenie praw i obowiązków audytorów oraz brak przydzielania komórce audytu dodatkowych obowiązków, w tym o charakterze operacyjnym. Warunkiem prawidłowego funkcjonowania audytu wewnętrznego są odpowiednio sformułowane postanowienia regulaminów organizacyjnych⁶³⁰. Zgodzić się należy ze stanowiskiem przedstawionym w literaturze, że w celu realizacji zasady obiektywizmu i bezstronności audytu wewnętrznego, słusznym rozwiązaniem wydaje się zamieszczenie w regulaminie organizacyjnym danej jednostki postanowienia, że to wójt, burmistrz lub prezydent miasta (a nie wydział) zapewnia warunki funkcjonowania audytu wewnętrznego⁶³¹. Zapewnienie obiektywizmu oraz niezależności audytu wewnętrznego będzie również sprzyjało zdystansowanie audytora wewnętrznego.

⁶²⁹ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 10.

⁶³⁰ Por. B. M. Wołoszczuk, *Organizacja audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] *Audyt wewnętrzny narzędziem ...*, op. cit., s. 52.

⁶³¹ Ibidem, s. 54.

Kompetencje oraz cechy osobowościowe audytora wewnętrznego świadczą o wiarygodności i jakości audytu wewnętrznego oraz przedkładają się na sprawność realizacji zadań zapewniających i czynności doradczych. Stosowanie zasad etyki przez audytora powinno powodować, że zarówno kierownik jednostki, jak i pracownicy będą darzyć go zaufaniem. Postępowanie wbrew zasadom etycznym dyskwalifikuje audytora w środowisku⁶³². Cechy osobowościowe audytora wewnętrznego oraz jego kwalifikacje, które powinien posiadać zgodnie z u.o.f.p., wpisują się w ideę profesjonalizmu pracowników samorządowych wykonujących zadania realizowane przez organy samorządu terytorialnego.

Zauważyć należy, że audytorzy wewnętrzni powinni cechować się odpowiednimi kwalifikacjami oraz postawą etyczną. Zwrócić należy uwagę, na brak w Polsce ośrodka certyfikującego, co pozwoliłoby na lepsze przygotowanie się do możliwości wykonywania pracy przez audytora wewnętrznego adekwatnie do specyfiki jednostek sektora finansów publicznych funkcjonujących w Polsce, w tym JST. Ponadto zakres zagadnień będących przedmiotem studiów podyplomowych uprawniających do nabycia wymaganych kwalifikacji audytora wymaga ujednolicenia oraz uszczegółowienia, z omawianiem wybranych obszarów audytu będących przedmiotem studiów pod kątem praktycznym, a nie tylko zagadnień finansowych czy z zakresu analizy ryzyka. Należy również postulować wprowadzenie do u.o.f.p. jednolitych i czytelnych zasad praktyki będącej podstawą nabycia uprawnień audytora wewnętrznego, w szczególności nabycia realnych umiejętności praktycznych, a nie tylko stosownego zaświadczenia, mającego jedynie wymiar formalny. Postulatem *de lege ferenda* jest stworzenie w Polsce ośrodka certyfikującego.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w JST do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. W ustawie tej ustawodawca wprowadził jedynie odpowiedzialność za nieprzewodzenie audytu wewnętrznego, natomiast brak jest regulacji prawnych w sytuacji, gdy audyt jest wykonywany nierzetelnie. Regulacje prawne w tym obszarze są niekompletne, gdyż nie zawierają regulacji dotyczących ponoszenia odpowiedzialności przez audytora wewnętrznego lub kierownika komórki audytu wewnętrznego za nie wypełnienie oraz nienależyte wypełnianie

⁶³² M. Krawczyk, P. Sekuła, *Etyka w pracy ...*, op. cit., s. 120.

obowiązków w tym zakresie lub brakiem zapewnienia ciągłości realizacji zadań w tym zakresie.

W wyniku przeprowadzonej kontroli w 2019 roku, NIK wniósł o przygotowanie przez Ministra Finansów nowelizacji u.o.f.p. polegającej na wprowadzeniu rozwiązań uprawniających Ministra Finansów, w ramach koordynacji wykonywania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym m.in. do uzyskiwania informacji o organizacji i prowadzeniu audytu w JST oraz do upowszechniania w oparciu o te informacje dobrych praktyk w działalności tych jednostek⁶³³.

W związku z powyższym, należy rozważyć, aby w regulaminach organizacyjnych poszczególnych jednostek zostało wskazane miejsce komórki audytu wewnętrznego, gdyż tylko wtedy zostanie zagwarantowana niezależność audytu wewnętrznego.

Dobrym rozwiązaniem jest aby umowa z usługodawcą zawierana była na co najmniej 24 miesiące, biorąc pod uwagę, że audytor musi przygotowywać roczny plan pracy audytu na podstawie wyników analizy ryzyka.

W mojej ocenie słusznym rozwiązaniem jest wprowadzenie do u.o.f.p. regulacji, aby minimalny stan zatrudnienia w urzędzie na stanowisku audytora (lub stanowiskach audytorów, w przypadku zatrudniania na część etatu) wynosił co najmniej jeden pełny etat (zgodnie z rekomendacjami NIK).

Kolejną fundamentalną kwestią którą warto rozważyć to sprecyzowanie w ustawie, jaką formę ma mieć praktyka, a nie tylko jedynie jej wymiar i czas trwania, a ponadto w ustawie powinno być wskazana forma realizacji czynności audytora nadzorującego praktykę.

Postuluję rozważanie możliwości nowelizacji ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych poprzez wprowadzenie deliktu polegającego na niewykonywaniu lub niewłaściwym wykonywaniu obowiązków w zakresie audytu wewnętrznego, a ponadto wprowadzenie sankcji za niewykonywanie zaleceń przez osoby odpowiedzialne w jednostce. Nowelizacja ww. ustawy w tym zakresie mogłaby przyczynić się do rzeczywistego wpływu audytu wewnętrznego na usprawnienie JST, z uwagi na obligatoryjność wprowadzenia zaleceń wskazanych przez audytora wewnętrznego w jednostkach administracji lokalnej w wyniku przeprowadzenia zadania zapewniającego oraz świadczenia usług doradczych.

⁶³³ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 15.

Rozdział III

Zasady dotyczące realizacji audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

3.1. Etapy i obszary zadań zapewniających.

Elementami procedury badania audytowego są: 1) planowanie audytu wewnętrznego, 2) fazy i tryb przeprowadzania zadania audytowego, 3) sposób dokumentowania wyników, 4) sporządzenie sprawozdania oraz 5) monitorowanie wykonania zaleceń. W literaturze przedmiotu dokonano podziału procedury zadania audytowego na fazę wstępną, fazę główną oraz fazę końcową⁶³⁴. Podział ten ma charakter porządkujący⁶³⁵. Faza wstępna jest kluczową w całym procesie realizacji zadania zapewniającego, gdyż od jakości planowania zależy użyteczność sprawozdania sporządzonego w końcowej fazie tego zadania.

Przed przystąpieniem do omawiania etapów zadania audytowego zwrócić należy uwagę, że zarówno w literaturze polskiej, jak i zagranicznej klasyfikacja audytu wewnętrznego powoduje wiele trudności i jest przedmiotem dyskusji. Audytorzy wewnętrznymi wykonują bardzo wiele zadań z różnorodnych obszarów działalności jednostki. Powołane zostaną te, które w mojej ocenie mają kluczowe znaczenie dla czynionych rozważań.

A. Fight wyróżnia sześć kategorii audytu wewnętrznego: przegląd kontroli wewnętrznej (*internal control reviews*), audyt finansowy (*financial audit*), audyt zgodności (*compliance audit*), audyt operacyjny (*operational audit*), audyt śledczy (*investigative audit*) oraz audyt informatyczny (*information system audit - IT*)⁶³⁶. Z kolei J.G. Siegel, J.K. Shim wyróżniają audyt finansowy (*financial audit*), audyt wewnętrzny (*internal audit*),

⁶³⁴ B. Nadolna, *Zadanie audytowe i jego realizacja* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach...*, op. cit., s. 184.

⁶³⁵ A. Wszelaki, *Zasady i efekty audytu wewnętrznego w administracji publicznej na przykładzie Starostwa Powiatowego w A*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Nr 864. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 76/2015, s. 156.

⁶³⁶ A. Fight, *Measurement and Internal Audit*, Capstone Publishing, Oxford 2002, s. 51-52 cyt. za K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria ...*, op. cit., s. 29.

audyt zarządzania (*management audit*) oraz audyt zgodności (*compliance audit*)⁶³⁷. K. Czerwiński wymienia najczęściej spotykane rodzaje audytów: informatyczny, finansowy oraz operacyjny⁶³⁸, natomiast D.A. Żytniec dzieli audyt wewnętrzny na finansowy oraz niefinansowy, który z kolei ulega podziałowi na operacyjny, zgodności, informatyczny, działalności oraz programów⁶³⁹. Inny podział audytu wewnętrznego proponuje A. Piaszczyk, która dzieli audyt wewnętrzny na finansowy i operacyjny⁶⁴⁰. K. Winiarska wskazuje, że w literaturze spotykane są następujące rodzaje audytu wewnętrznego: finansowy (*financial audit*), działalności (*performance audit*), systemów (*system audit*), zgodności (*compliance audit*) oraz operacyjny (*operational audit*)⁶⁴¹.

Z uwagi na zakres przedmiotowy audytu, w literaturze przedmiotu wyodrębnia się audyt systemu, audyt procesu, audyt wyrobu, audyt gospodarności⁶⁴².

J. Glumińska – Pawlic wskazuje, że audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności „badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych (audyt finansowy), ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem (audyt systemu) oraz ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego (audyt działalności)”⁶⁴³.

Jeszcze inny zakres audytu wewnętrznego wskazuje B.R. Kuc, który wylicza, że audyt wewnętrzny obejmuje nie tylko ocenę adekwatności i skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem, ale również jakości realizowanych zadań, obejmując zakresem swojego badania wszystkie obszary działalności jednostki⁶⁴⁴.

W literaturze zwrócono również uwagę, że ocena funkcjonowania kontroli zarządczej przez audytorów dokonywana jest w audytach finansowych, operacyjnych,

⁶³⁷ J. G. Siegel, J.K. Shim, *Accounting Handbook*, wyd. III. Barron's Educational Series, New York 2000, s. 318.

⁶³⁸ Czyt. szerzej, K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, op. cit., s. 215 – 286.

⁶³⁹ D. A. Żytniec, *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny* [w:] *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, (red.) B.R. Kuc, L. Smolak, Warszawa 2004, s. 359.

⁶⁴⁰ A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, op. cit., s. 48.

⁶⁴¹ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria...*, op. cit., s. 37.

⁶⁴² Czyt. szerzej L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych...*, op. cit., art. 272, s. 1182.

⁶⁴³ J. Glumińska-Pawlic, *Kontrola i nadzór nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego* [w:] *Organizacja prawna administracji...*, op. cit., s. 292.

⁶⁴⁴ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt...*, op. cit., s. 253.

informacyjnych, efektywności⁶⁴⁵. W administracji samorządowej w Wielkiej Brytanii używane jest pojęcie audytu wykonania (*best value audit*)⁶⁴⁶.

We współczesnej administracji samorządowej funkcjonowanie audytu wewnętrznego jest kluczowe również w kontekście dotacji celowych. Jak słusznie wskazano w literaturze, prawidłowo przeprowadzona analiza dokumentów dotyczących przyznanych i udzielonych transferów z budżetu państwa na realizację zadań zleconych z zakresu administracji rządowej oraz wydatkowanych przez JST pozwoli uniknąć uchybień w tym zakresie ze skutkiem pociągnięcia do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁴⁷. Podkreślić należy, że celem audytu finansowego jest sprawdzenie formalnej ścieżki procedur kontrolnych występujących w jednostce⁶⁴⁸. Obszarem będącym często przedmiotem zainteresowania audytu wewnętrznego jest „niezależna ewaluacja prawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych”, która jest obciążona wysokim stopniem ryzyka niezgodności. W celu skutecznego zarządzania JST niezbędne jest permanentne dokonywanie identyfikacji ryzyka⁶⁴⁹.

W literaturze podkreśla się kluczowe znaczenie audytu operacyjnego, który kładzie nacisk na badanie skuteczności, oszczędności i efektywności działań podejmowanych w organizacji. Celem audytu operacyjnego jest ocena kontroli zarządczej oraz badanie wiarygodności i skuteczności systemów funkcjonujących w jednostce, w tym systemu kontroli zarządczej. Osiągnięcie zamierzonych rezultatów oceniane jest również w odniesieniu do poniesionych kosztów, a także efektywności zarządzania. Istotna jest ocena planowania zadań przez kierownictwo jednostki, kontroli realizacji planów oraz zarządzania ryzykiem⁶⁵⁰.

⁶⁴⁵ T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny wspomagający zarządzanie sektorem publicznym – główne problemy i propozycje usprawnień*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach. Administracja i Zarządzanie”, 97/2013, s. 61.

⁶⁴⁶ *The New Audit of Best Value Consultation Paper*, Accounts Commission, <http://www.audit-scotland.gov.uk/publications/pdf/2003/03bv04ac.pdf>, cyt za K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria* ..., op. cit., s. 35.

⁶⁴⁷ E. Kowalczyk-Hyży, *Rola audytu wewnętrznego w rozliczaniu dotacji celowych w JST*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 10.01.2024 r.

⁶⁴⁸ K. Knedler, M. Stasik, *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Warszawa 2007, s. 21.

⁶⁴⁹ P. Sołtyk, *Założenia organizacyjne audytu wewnętrznego ksiąg rachunkowych jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne”, 6/2015, s. 63.

⁶⁵⁰ T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny wspomagający*..., op. cit, s. 62.

Bezpośrednio z przepisów prawa wynika obowiązek przeprowadzenia okresowego audytu wewnętrznego w zakresie zarządzania bezpieczeństwem informacji w JST. W dobie zagrożeń i postępującej elektronizacji administracji samorządowej, audyt wewnętrzny jest narzędziem potwierdzenia zgodności i skuteczności działania systemu zarządzania bezpieczeństwem informacji w tych jednostkach⁶⁵¹.

Mając na uwadze tematykę zadań audytowych, w literaturze przedmiotu wskazano następujący podział, tj. zadania horyzontalne – związane z działaniami usługowymi obejmującymi wszystkie komórki oraz merytoryczne – przypisane do realizacji przez jedną komórkę merytoryczną, przeważnie związane ze świadczeniem usług publicznych. Do zadań horyzontalnych zalicza się obsługę księgową, kadrową, zamówienia publiczne, archiwizację, informację publiczną itd., natomiast do drugiej grupy zadań należą np. wydawanie decyzji, rejestracja samochodu, wydanie dowodu osobistego. K. Lenczyk-Woroniecka wskazuje na zalety takiego podziału. Podejście to powoduje prostotę typowania i dosyć łatwe powiązanie z ryzykami oraz weryfikację, czy dany obszar podlegał bądź nie kontroli⁶⁵².

Kluczowym obszarem w którym audyt wewnętrzny powinien wspierać kierowników jednostek są zamówienia publiczne. Celem tego audytu jest dostarczenie kierownikowi jednostki informacji na temat przestrzegania przepisów ustawy z 11.09.2019 r. Prawo zamówień publicznych⁶⁵³ oraz funkcjonowania procedur w tym obszarze. W wyniku przeprowadzonych czynności audytor wewnętrzny może również przedstawić kierownikowi jednostki propozycje usprawnień funkcjonowania organizacji w tym zakresie⁶⁵⁴.

W sytuacji, gdy audyt wewnętrzny stwierdzi brak jakiegoś elementu infrastruktury etycznej w jednostce, może zrealizować zadanie doradcze, które spowoduje uzupełnienie procedur o ten element⁶⁵⁵. Wyrażam stanowisko, że realizowanie zadań zapewniających

⁶⁵¹ M. Janik, S. Hady-Głowiak, *Bezpieczeństwo informacji...*, op. cit., s. 300.

⁶⁵² K. Lenczyk-Woroniecka, *Jak wybierać obszary do planu audytu?*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 10.11.2023 r.

⁶⁵³ Ustawa z 11.09.2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. 2024 r. poz. 1329 z późn. zm.).

⁶⁵⁴ Czyt. szerzej: Ministerstwo Finansów, *Założenia audytu wewnętrznego zleconego w zakresie realizacji Zaleceń Rady Ministrów w sprawie uwzględniania aspektów społecznych w zamówieniach publicznych*, Warszawa 2018.

⁶⁵⁵ Ł. Małecki-Tepicht, *Audyt wewnętrzny wobec programów etycznych*, „Rocznik Audytu i Rachunkowości”, 2023, s. 148.

w tym obszarze jest niezwykle ważne, gdyż podstawą działalności administracji samorządowej winna być etyka. W praktyce tego rodzaju audyty wykonuje się rzadko, gdyż obszary te nie są przedmiotem zainteresowania kierownika jednostki. Audytor wewnętrzny wykonując czynności audytowe w tym obszarze powinien dokonać oceny procedur obowiązujących w jednostce, tj. Kodeks Etyki, procedura antykorupcyjna, procedury antymobbingowe, antydyskryminacyjne, czy procedury związane z sygnalistami itp. Kodeks etyki audytora zawarty jest w Międzynarodowych Standardach, jako fundament jego pracy. Również w Globalnych Standardach Domena II została zatytułowana *Etyka i profesjonalizm* oraz obejmuje Kodeks Etyki i standardy odnoszące się do postępowania audytora wewnętrznego. W literaturze zostało podkreślone, że w Globalnych Standardach Audytu etyka pojawia się trzydzieści siedem razy, co świadczy jaką wartością dla audytu wewnętrznego jest etyka⁶⁵⁶.

Przedstawienie powyższych kwalifikacji rodzajów audytów prowadzonych w JST pozwala jednoznacznie stwierdzić, że obszary badań audytowych są różnorakie i zależne od specyfiki jednostek. Zwrócić uwagę należy na fakt, że żaden z autorów w literaturze i piśmiennictwie przedmiotu nie zwraca uwagi, że w przypadku JST kluczowym zadaniem powinno być zadanie zapewniające w obszarze wydawania decyzji administracyjnych, co będzie przedmiotem rozważań w rozdziale czwartym niniejszej dysertacji. Skuteczne i efektywne realizowanie zadań przez JST jest gwarancją ciągłości działania tych jednostek i wykonywania misji administracji publicznej.

Mając na uwadze powyższe podziały, nie budzi wątpliwości fakt, że bez względu na przyjęte kryteria szczegółowe, cała procedura audytowa musi być przemyślana, zaplanowana oraz uporządkowana. Tylko bowiem odpowiednio przeprowadzony audyt, w oparciu o rzetelnie zebrane informacje pozwoli na jak najszersze wykorzystanie możliwości, które potencjalnie stwarza.

3.2. Planowanie i wstępne czynności audytu.

Planowanie oraz wstępne czynności audytu są kluczowym etapem zadania zapewniającego. Decyzje i podejmowane czynności na tym etapie mają wpływ na skuteczne i efektywne wykonanie zadania audytowego.

⁶⁵⁶ Ł. Małecki-Tepicht, *Audyt wewnętrzny* ..., op. cit., s. 150.

Na podstawie delegacji zawartej w art. 285 u.o.f.p. Minister Finansów określił, w drodze rozporządzenia z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego, w szczególności sposób sporządzania oraz elementy planu audytu, sposób dokumentowania przebiegu oraz wyników audytu wewnętrznego, sposób sporządzania oraz elementy wyników audytu wewnętrznego, sposób sporządzania oraz elementy sprawozdania z wykonania planu audytu, tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego zleconego, o którym mowa w art. 292 ust. 1 pkt 1 oraz art. 293 u.o.f.p. oraz tryb przeprowadzania oceny prowadzenia audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 292 ust. 1 pkt 2 oraz art. 294 u.o.f.p. z uwzględnieniem powszechnie uznawanych standardów audytu wewnętrznego.

W tym miejscu podkreślić należy, że zgodnie z § 3 r.a.w., przepisy rozporządzenia dotyczące audytora wewnętrznego stosuje się odpowiednio do osoby zatrudnionej przez usługodawcę.

W niniejszym podrozdziale zostanie omówiona faza wstępna audytu, na którą składa się m.in. wstępne zapoznanie z audytowaną jednostką oraz planowanie audytu⁶⁵⁷. Rozpoczynając realizację zadania zapewniającego, audytor wewnętrzny przeprowadza przegląd wstępny, o którym mowa w § 14 r.a.w., który polega w szczególności na:

1. zapoznaniu się z celami i obszarem działalności jednostki, w którym zostanie zrealizowane zadanie,
2. dokonaniu identyfikacji i oceny ryzyka, po uwzględnieniu istniejących mechanizmów kontrolnych,
3. uzgodnieniu z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem; w przypadku braku uzgodnienia kryteriów z audytowanym, audytor wewnętrzny uzgadnia je z kierownikiem jednostki.

Podczas przeglądu oceniany jest obszar działalności zadania będącego przedmiotem audytu oraz gromadzone są informacje szczegółowe na temat zakresu audytu, kosztów, harmonogramu, kompetencji oraz formułowane są cele zadania⁶⁵⁸.

⁶⁵⁷ Por. B. Nadolna, *Zadanie audytowe i jego realizacja* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach ...*, op. cit., s. 184-185.

⁶⁵⁸ Ministerstwo Finansów, *Audyt efektywnościowy. Metodyka*, 2008,

W fazie wstępnej stosowane są następujące techniki audytu: 1) wywiady z kierownictwem i pracownikami, 2) analiza przepisów oraz regulacji wewnętrznych, 3) analiza sprawozdań z działalności, 4) obserwacja obiektów i pomieszczeń oraz 5) analiza systemów i procedur kontrolnych⁶⁵⁹. Powyższy katalog zaproponowany przez MF nie został w pełni wyczerpany. Tutaj warto wspomnieć o analizie poprzednich audytów i kontroli (zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych) oraz innych wytycznych i procedur (np. zgłaszania nieprawidłowości przez sygnalistów), itp.

Zgodnie z § 15 r.a.w., po przeprowadzeniu przeglądu wstępnego audytor wewnętrzny przygotowuje program zadania zapewniającego, uwzględniając w szczególności wynik przeglądu wstępnego, uwagi kierownika jednostki i audytowanego, zasoby niezbędne do przeprowadzenia zadania, w tym ewentualną potrzebę uzyskania pomocy eksperta oraz przewidywany czas trwania zadania.

W programie zadania zapewniającego audytor wewnętrzny określa w szczególności temat zadania, cel zadania, zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania, istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, sposób zrealizowania zadania, w szczególności opis doboru próby do badania oraz technik badania, uzgodnione kryteria oceny, o których mowa w § 14 ust. 1 pkt 3 r.a.w. oraz datę rozpoczęcia i zakończenia zadania, zgodnie z § 16 r.a.w.

W mojej ocenie bardzo ważne jest określenie tematu i celu zadania zapewniającego. Zadanie i cel określony na wstępnym etapie wpływa na realizację zadania oraz jego wyniki. Cel zadania musi być sformułowany w taki sposób, aby mógł być możliwy do osiągnięcia, a w końcowym etapie przyniósł wartość dodaną i korzyści dla audytowanego.

W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny może w trakcie realizacji zadania zapewniającego dokonać zmian w jego programie. Zmiany programu powinny być udokumentowane. Program zadania zapewniającego oraz jego zmiany zatwierdza kierownik komórki audytu wewnętrznego.

Słusznym jest planowanie zadań zapewniających na podstawie regulaminu jednostki, co z kolei, jak wskazano w literaturze „wymaga przyjęcia jakiegoś stopnia szczegółowości, tak aby plan nie rozbudowywał się do wszystkich zadań wpisanych w poszczególne akty prawne, bo wtedy praktycznie mogłyby zawierać nawet kilka tysięcy pozycji, co praktycznie

https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d2d410f2-cf22-47e4-96d1-c70ad8d719b9&groupId=764034, dostęp z dnia 09.02.2024 r., s. 19.

⁶⁵⁹ Ibidem, s. 19.

powoduje trudności w określeniu zadań do planu. Dobrą praktyką byłoby tutaj przyjęcie poziomu aktów prawnych lub głównych zadań poszczególnych komórek organizacyjnych”⁶⁶⁰.

Przy wyznaczaniu obszarów do planu audytu niezwykle pomocne są również inne źródła informacji, tj. strategię samorządów⁶⁶¹.

Zgodnie z art. 283 u.o.f.p. audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu. Ponadto, zgodnie z powołanym artykułem, w uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny przeprowadza się poza planem audytu.

Zgodnie z § 9 r.a.w. plan audytu zawiera w szczególności:

1. obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w danym roku;
2. informację na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach, w szczególności na temat czasu planowanego na:
 - a) realizację poszczególnych zadań zapewniających,
 - b) realizację czynności doradczych,
 - c) monitorowanie realizacji zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających,
 - d) kontynuowanie zadań audytowych z roku poprzedniego.

Plan audytu podpisuje kierownik komórki audytu wewnętrznego oraz kierownik jednostki. Dokument ten powinien być udostępniony w jednostce w sposób i w formie uzgodnionych z kierownikiem jednostki. Tutaj ważną rolę odgrywać powinny czynności doradcze, które powinny być traktowane równie poważnie, jak zadania zapewniające.

Zgodnie z § 11 r.a.w., w przypadku braku planu audytu na dany rok kierownik komórki audytu wewnętrznego niezwłocznie sporządza plan audytu na ten rok kalendarzowy albo, w uzasadnionych przypadkach, uzgadnia z kierownikiem jednostki zadania audytowe do przeprowadzenia do końca roku kalendarzowego.

Na podstawie § 12 r.a.w. kierownik komórki audytu wewnętrznego do końca stycznia następnego roku składa kierownikowi jednostki sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego.

Do końca roku kierownik komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na

⁶⁶⁰ K. Lenczyk-Woroniecka, *Jak wybierać ...*, op. cit.

⁶⁶¹ Ibidem.

następny rok, jak również do końca stycznia każdego roku kierownik komórki audytu wewnętrznego sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni.

Kierownik komórki audytu wewnętrznego, opracowując plan audytu, przeprowadza analizę ryzyka uwzględniającą sposób zarządzania ryzykiem w jednostce (§ 7 r.a.w.). W teorii i praktyce zarządzania na uwagę zasługują dwa rozumienia terminu „ryzyko”. Pierwsze jest właściwe (klasycznej) teorii decyzji. Dla jej przedstawicieli ryzyko wiąże się z wielością możliwych następstw kierunku działania (które mogą być zarówno korzystne, jak i niekorzystne) i prawdopodobieństwami ich wystąpienia⁶⁶².

Drugie rozumienie ryzyka jest charakterystyczne dla praktyki kierowania. Otóż kierownicy nie odnoszą ryzyka do wszystkich możliwych następstw kierunku działania i ich prawdopodobieństw, a jedynie do następstw niekorzystnych i do ich wielkości. J. Supernat podkreśla, że dla kierowników ryzyko oznacza możliwość poniesienia straty i obawę przed nią⁶⁶³.

Przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego bierze pod uwagę w szczególności cele i zadania jednostki, ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki oraz wyniki audytów i kontroli. Wynik analizy ryzyka, stanowi listę wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uwzględniającą ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka.

Zgodnie ze Standardem 2010 zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować plan oparty na analizie ryzyka, określający priorytety działań audytu wewnętrznego zgodne z celami organizacji. Zgodnie z interpretacją zawartą w Standardach, żeby przygotować plan oparty na analizie ryzyka, zarządzający audytem wewnętrznym konsultuje się z kierownictwem wyższego szczebla. Ponadto zarządzający audytem wewnętrznym musi w razie potrzeby przejrzeć i dostosować plan do zmian zachodzących w organizacji, ryzykach, operacjach, programach, systemach i kontrolach.

Plan zadań audytu wewnętrznego musi opierać się na udokumentowanej ocenie ryzyka, przeprowadzanej co najmniej raz w roku. W procesie planowania musi być uwzględniony wkład kierownika jednostki (2010.A1). Rolę kierownika jednostki w tworzeniu planu określa również Standard 2010.A2 który wskazuje, że przed sformułowaniem przez audyt wewnętrzny opinii i innych wniosków, zarządzający audytem wewnętrznym musi poznać i rozważyć oczekiwania kierownictwa jednostki.

⁶⁶² J. Supernat, *Zarządzanie*, Wrocław 2005, s. 487.

⁶⁶³ Ibidem, s. 487.

W mojej ocenie w całym procesie realizacji zadań przez audyt wewnętrzny zwraca się uwagę na jedną z najbardziej istotnych zasad, tj. współpracę audytora wewnętrznego z kierownikiem jednostki. Nie należy tutaj jednak zapominać o niezależności audytora wewnętrznego.

Zgodnie ze Standardem 2010.C1, rozważając przyjęcie proponowanych zadań doradczych, zarządzający audytem wewnętrznym powinien wziąć pod uwagę, w jakim stopniu możliwe będzie usprawnienie zarządzania ryzykiem, przysporzenie wartości oraz usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Przyjęte zadania muszą być uwzględnione w planie zadań. Standard 2200 zawiera zasadę, że audytorzy wewnętrzni muszą opracować i udokumentować plan (program) każdego zadania, obejmujący cele i zakres zadania, czas potrzebny do jego realizacji oraz niezbędne zasoby. Program musi brać pod uwagę strategię, cele i ryzyka organizacji, odnoszące się do danego zadania. Planując zadanie audytorzy wewnętrzni muszą rozważyć strategię i cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności, istotne ryzyka dotyczące celów, zasobów i operacji badanej działalności, jak również środki, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka jest utrzymywany na akceptowalnym poziomie, adekwatność i skuteczność procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności w porównaniu z odpowiednimi koncepcjami ramowymi lub modelami oraz możliwości wprowadzenia istotnych usprawnień procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności (Standard 2201).

Najistotniejszą kwestią przy realizacji zadania audytowego jest wskazanie obszarów działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w danym roku. K. Lenczyk-Woroniecka zadaje pytanie, jak w ogóle zdefiniować te obszary⁶⁶⁴. Cele muszą zostać ustalone dla każdego zadania. Standard 2210.A1 precyzuje zasadę celów, zgodnie z którą audytorzy wewnętrzni muszą przeprowadzić wstępną ocenę ryzyk związanych z badaną działalnością. Wyniki tej oceny muszą być odzwierciedlone w celach zadania. Ponadto ustalając cele zadania audytorzy wewnętrzni muszą rozważyć prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw, niezgodności i innych zagrożeń.

Kluczowym zagadnieniem dla skuteczności audytu wewnętrznego w JST jest wskazanie tematów zadań dopasowanych do konkretnej jednostki. Jak wskazano w literaturze przedmiotu „im lepiej zostaną wskazane tematy zadań, im większe będzie

⁶⁶⁴ K. Lenczyk-Woroniecka, *Jak wybierać ...*, op. cit.

zaangażowanie kierownictwa w tworzenie planu audytu na kolejny okres, tym większa będzie użyteczność informacji zebranych w trakcie audytu wewnętrznego, a efektywność wykorzystania wyników pracy audytu będzie miała przełożenie na sam proces zarządzania”⁶⁶⁵. Obszar audytowy wyznaczany jest w wyniku przeprowadzanej analizy ryzyka, jak również zależy od kompetencji audytorów wewnętrznych⁶⁶⁶.

Zgodnie z interpretacją do Standardu 2210.A3, do oceny ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych niezbędne są odpowiednie kryteria. Audytorzy wewnętrzni muszą ustalić, w jakim stopniu przyjęte przez kierownictwo kryteria oceny realizacji celów i zadań są właściwe (odpowiednie). Jeżeli kryteria są właściwe, audytorzy wewnętrzni muszą wykorzystywać je w swoich ocenach. Jeżeli kryteria są nieodpowiednie, audytorzy wewnętrzni muszą ustalić odpowiednie kryteria oceny w drodze dyskusji z kierownikiem jednostki. Kryteria można podzielić na wewnętrzne (np. zasady i procedury organizacji), zewnętrzne (np. prawo i przepisy nałożone przez organy statutowe) oraz wiodące praktyki (np. wytyczne branżowe i zawodowe). Ponadto, zgodnie ze Standardami cele zadań doradczych muszą odnosić się do procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli w zakresie uzgodnionym ze zleceniodawcą oraz muszą być zgodne z wartościami, strategiami i celami organizacji.

Ważną rolę w realizacji zadań przez audytorów wewnętrznych pełni czynnik ludzki, a w jednostce stroną w realizacji tego zadania jest z jednej strony audytor wewnętrzny, który powinien cechować się profesjonalizmem, rzetelnością oraz posiadać odpowiednią wiedzę, a z drugiej strony są audytowani oraz zarządzający organizacją. W Standardzie 2230 zatytułowanym jako „Przydział zasobów” zostało wskazane, że audytorzy wewnętrzni muszą określić zasoby, które będą odpowiednie i wystarczające do osiągnięcia celów zadania. Określenie to opiera się na ocenie charakteru i złożoności każdego zadania, ograniczeniach czasowych oraz dostępnych zasobach.

Zgodnie ze Standardem 2020, zarządzający audytem wewnętrznym musi informować kierownictwo jednostki o zasobach niezbędnych do ich realizacji oraz o pojawiających się znaczących zmianach w tym zakresie, które przegląda i zatwierdza te

⁶⁶⁵ K. Lenczyk-Woroniecka, *Jak zwiększyć efektywność zarządzania jednostką z wykorzystaniem audytu wewnętrznego?*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 8.01.2024 r.

⁶⁶⁶ Ł. Małecki-Tepicht, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 145.

plany, zasoby i zmiany. Zarządzający audytem wewnętrznym musi także informować o skutkach ograniczeń w zasobach. Zarządzający audytem wewnętrznym musi zapewnić zasoby odpowiednie i wystarczające do realizacji zatwierdzonego planu, jak również zadbać o ich efektywne wykorzystanie (Standard 2030). Zgodnie z interpretacją zawartą w Standardach, „odpowiednie” odnosi się do wiedzy, umiejętności i innych kompetencji niezbędnych do realizacji planu, „wystarczające” odnosi się do ilości zasobów niezbędnych do wykonania planu, z kolei „efektywnie wykorzystane” oznacza, że zasoby są używane w sposób optymalizujący realizację zatwierdzonego planu.

Audytorzy wewnętrzni muszą opracować i udokumentować program zadania pozwalający na osiągnięcie celów zadania (Standard 2240). Programy zadań muszą zawierać procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania informacji w toku realizacji zadania. Program musi zostać zatwierdzony przed jego zastosowaniem (rozpoczęciem prac), a wszelkie zmiany muszą być niezwłocznie akceptowane.

Kierownik komórki audytu wewnętrznego wyznacza obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym, biorąc pod uwagę wynik analizy ryzyka, priorytety kierownika jednostki i komitetu audytu oraz dostępne zasoby osobowe (§ 8 r.a.w.). Dodać należy, że aby można było wdrożyć mechanizmy kontroli zarządczej w jednostce, muszą być wdrożone w jednostce przejrzyste procedury zarządzania ryzykiem⁶⁶⁷.

W literaturze ryzyko jest definiowane jako „prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub braku działania, którego skutkiem może być szkoda w majątku lub wizerunku danej jednostki albo które przeszkodzi w osiągnięciu wyznaczonych celów i zadań”⁶⁶⁸.

Audytor wewnętrzny winien dokonywać selekcji danych w taki sposób, aby zadania przynosiły korzyść dla jednostki. Znajomość ryzyk w organizacji ma istotny wpływ na wybór zadań audytowych⁶⁶⁹. Posiadane przez audytora umiejętności i kwalifikacje powinny pozwolić na określenie istoty, rodzajów ryzyka i prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz na przewidzenia skutków dla jednostki, co z kolei prowadzi do trafnego

⁶⁶⁷ M. Golanko, *Zarządzanie ryzykiem* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 110.

⁶⁶⁸ T. Kufel, *Ryzyko i jego analiza na potrzeby audytu wewnętrznego* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach ...*, op. cit., s. 67.

⁶⁶⁹ K. Lenczyk-Woroniecka, *Analiza ryzyka na potrzeby audytu*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 8.01.2024 r.

wyboru audytowanego obszaru⁶⁷⁰. Pod lupą audytora wewnętrznego są wszelkie ryzyka, które zawsze są obecne w działalności każdej organizacji⁶⁷¹. W mojej ocenie nie ma możliwości, aby ryzyka występujące w JST zostały całkowicie wyeliminowane, ale zadaniem kierownika jednostki jest podjęcie działań mających ograniczenie ich do minimum.

Zadaniem audytora jest również doradzanie kierownikowi jednostki w obszarach w których zostało zdiagnozowane ryzyko oraz prowadzenie szkoleń. Jak wskazuje K. Lenczyk-Woroniecka „dobrą praktyką jest również weryfikacja i zebranie zbiorczych informacji o zidentyfikowanych ryzykach przez komórki organizacyjne, przy czym należy pamiętać, że na tym etapie audytor dokonuje czynności koordynujących proces, a nie weryfikujących prawidłowość dokonania oceny”⁶⁷².

W piśmiennictwie zostało podkreślone, że na proces oceny ryzyka składają się dwa etapy. W pierwszej kolejności audytor wewnętrzny identyfikuje obszary ryzyka, a w drugim etapie przeprowadza ich analizę. Efektem tych działań jest uszeregowanie obszarów ryzyk pod względem ich ważności dla działania jednostki. Dopiero wtedy audytor wewnętrzny, przy tworzeniu planu audytu podejmuje decyzję, które zadania audytowe są priorytetowe, a które mogą zostać odłożone w czasie⁶⁷³.

K. Hudzik wskazuje, że „rezultatem analizy ryzyka jest lista wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uwzględniająca ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka”⁶⁷⁴. Zasada istotności w audycie wewnętrznym wiąże się z hierarchizacją obszarów będących przedmiotem oceny oraz wykonania zadań audytowych zgodnie z ich ważnością⁶⁷⁵. W tym miejscu zaznaczyć należy, że nie wystarczy, że audytorzy wewnętrzni jedynie identyfikują potencjalne nieprawidłowości. Niezbędne oraz kluczowe wydaje się dostarczanie przez audytora kierownictwu informacji zapobiegających materializacji istotnych ryzyk w działalności organizacji oraz

⁶⁷⁰ T. Kufel, *Ryzyko i jego analiza na potrzeby audytu wewnętrznego* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach* ..., op. cit., s. 73.

⁶⁷¹ P. Romaniuk, *Prawno-finansowe wymagania dotyczące rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego w gminie*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 3/2021, s. 24-30.

⁶⁷² K. Lenczyk-Woroniecka, *Jak zwiększyć efektywność zarządzania jednostką z wykorzystaniem audytu wewnętrznego?*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 8.01.2024 r.

⁶⁷³ I. Kusio-Szalak, *Procedury i techniki audytu wewnętrznego*, LEX/el., dostęp z dnia 8.01.2024 r.

⁶⁷⁴ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach* ..., op. cit., art. 283, s. 972.

⁶⁷⁵ E. Bielińska-Dusza [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu* ..., op. cit., s. 189.

wprowadzanie usprawnień systemowych w celu poprawy efektywności działania. Audyt wewnętrzny może być zatem nowoczesnym narzędziem zarządzania w sektorze publicznym, którego nadrzędnym celem jest wniesienie wartości dodanej do organizacji poprzez jej ocenę oraz świadczenie czynności doradczych⁶⁷⁶.

Audytor wewnętrzny ustalając kolejność zadań zapewniających bierze również pod uwagę nie tylko analizę ryzyka, ale też czas niezbędny do przeprowadzenia zadań, czas przeznaczony na szkolenie osób zatrudnionych na stanowiskach związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego, dostępne zasoby ludzkie i rzeczowe, rezerwę czasową na nieprzewidziane działania oraz koszty przeprowadzenia audytu wewnętrznego⁶⁷⁷. Szczególną uwagę audytorzy wewnętrzni powinni skupić na obszarach newralgicznych, narażonych na wysokie ryzyko związane z działalnością urzędów. Dyrektor komórki audytu wewnętrznego, po dokonaniu analizy ryzyka, powinien przygotować listę wszystkich obszarów ryzyka, aby móc w dalszej kolejności podjąć decyzję, które z nich są najniebezpieczniejsze dla jednostki i wymagają w pierwszej kolejności audytowania. Sam proces analizy ryzyka w celu sporządzenia planu audytu jest udokumentowany w aktach stałych audytu⁶⁷⁸. Na potrzeby planowania obszary ryzyka powinny zostać uszeregowane pod względem priorytetu⁶⁷⁹. Co więcej, przed podjęciem decyzji o przeprowadzeniu zadania audytowego, niezbędne jest przeprowadzenie analizy ryzyka w celu odpowiedzi na pytanie co do wagi jego realizacji z punktu widzenia interesów jednostki⁶⁸⁰. W wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka audytor wewnętrzny ustala ranking obiektów audytu, wybierając te które są objęte najwyższym poziomem ryzyka⁶⁸¹.

⁶⁷⁶ T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny wspomagający* ..., op. cit, s. 58.

⁶⁷⁷ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach* ..., op. cit.

⁶⁷⁸ A. Szyba, *Organizacja audytu wewnętrznego w urzędzie marszałkowskim* [w:] E.I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 165.

⁶⁷⁹ T. Kufel, *Ryzyko i jego analiza na potrzeby audytu wewnętrznego* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach* ..., op. cit., s. 78.

⁶⁸⁰ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, op. cit., s. 46.

⁶⁸¹ A. Szyba, *Organizacja audytu wewnętrznego w urzędzie marszałkowskim* [w:] E.I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola zarządcza*..., op. cit., s. 172.

W literaturze przedmiotu podkreślone zostało, że audyt wewnętrzny prowadzony jest cyklicznie, nie rzadziej niż raz w roku w każdym z zidentyfikowanych procesów (np. komórek organizacyjnych). Audyt jest planowany w danej jednostce, ze szczególnym zwróceniem uwagi na statut jednostki organizacyjnej i ważność procesów oraz audytowanych obszarów, jak też wyniki wcześniejszych audytów⁶⁸². W mojej ocenie to od decyzji audytora wewnętrznego oraz kierownika jednostki zależy, które komórki organizacyjne będą częściej audytowane, a które rzadziej. Zawsze decyzja powinna być podjęta przy uwzględnieniu analizy ryzyka, która wskaże obszary narażone na ryzyko. W tym miejscu warto wskazać stanowisko A. Mitusia, zgodnie z którym zarządzanie ryzykiem w jednostce należy do kompetencji kierownika jednostki. Audyt wewnętrzny nie może wyręczać kierownika jednostki w tym procesie, a rolą audytora jest jedynie ocena prawidłowości funkcjonowania zarządzania ryzykiem w jednostce⁶⁸³.

Przykładami niepożądanych zdarzeń w JST są: podjęcie błędnej decyzji, wynikające z wykorzystania nieprawdziwych, nieaktualnych, czy niepełnych informacji, błędne zaksięgowanie środków, czy przekazanie nienależnej dotacji. Zdarzenia te mogą mieć negatywne skutki dla jednostki i jej kierownika, tj. zwrot środków finansowych do budżetu państwa lub budżetu JST, niekorzystny raport NIK, czy też utrata zaufania obywateli do administracji publicznej⁶⁸⁴. Jest to związane z tym, że w praktyce ryzyka występujące w JST przybierają postać np. ryzyk finansowych (np. ryzyko niewłaściwego planowania dochodów i wydatków, ryzyko błędnego wykorzystania dotacji unijnych, ryzyko naruszenia u.p.z.p.), dotyczących zasobów ludzkich (np. kompetencje pracowników, wypadki przy pracy), ryzyka operacyjne (np. brak odpowiedniej struktury organizacyjnej, niewłaściwy podział obowiązków wśród pracowników, ryzyko braku komunikacji wewnętrznej oraz zewnętrznej, ryzyko nieskutecznych mechanizmów kontrolnych), czy też ryzyka zewnętrzne (np. zmienność i złożoność prawa, wystąpienie zdarzeń losowych)⁶⁸⁵.

⁶⁸² R. Goryszewski, E. Kotowska, *Kontrola zarządcza i audyt ...*, op. cit., s. 171.

⁶⁸³ A. Mituś, *Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe...*, op. cit., s. 155.

⁶⁸⁴ I. Kusio-Szalak, *Procedury i techniki audytu wewnętrznego*, LEX/el., dostęp z dnia 9.01.2024 r.

⁶⁸⁵ Por.

<https://assets.contenthub.wolterskluwer.com/api/public/content/46aefd8e843e43e7a71a9a15264155a1>

dostęp z dnia 14.09.2024 r.

W planie audytu zostaje również wskazany czas, jaki zostaje przeznaczony na czynności doradcze, co jak słusznie zauważa K. Hudzik powoduje, że audyt wewnętrzny może sprostać bieżącym potrzebom kierownictwa jednostki⁶⁸⁶.

Zgodnie z § 10 r.a.w. zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki.

Zasadą jest, że prowadzenie audytu wewnętrznego odbywa się na podstawie planu, a działania prowadzone przez audytora wewnętrznego poza planem audytu powinny występować sporadycznie⁶⁸⁷.

Zmiana planu audytu wewnętrznego musi być ustalona między audytorem, a kierownikiem JST na piśmie. Nie zastosowanie się do tej regulacji jest poważnym naruszeniem przepisu § 10 r.a.w. W literaturze przedmiotu zwrócono wagę, że w przypadku tej normy prawnej ustawodawca bardzo wyraźnie wyartykułował potrzebę stosowania formy pisemnej, co sprzyja dążeniu JST do pełnej transparentności procesów decyzyjnych, zapewnieniu zgodności z prawem działania danego organu, a co więcej jednostki te kształtują pozytywny wizerunek w oczach społeczności lokalnej⁶⁸⁸.

W literaturze przedstawiane zostały poglądy, że plan audytu może być zmieniany w trakcie roku, ale tylko i wyłącznie w porozumieniu z kierownikiem jednostki, gdyż jak podkreśla R. Trykozko „nie ma żadnych racjonalnych przesłanek „usztyniania” tego planu”⁶⁸⁹. W trakcie roku może się okazać, że zmieni się kolejność przeprowadzania zadań audytowych z uwagi na zmianę czynników na podstawie których wybrano dane zadanie audytowe, co spowoduje konieczność zmian w planie audytu⁶⁹⁰.

Potwierdzeniem, że przygotowany plan powstał w wyniku wspólnych ustaleń z kierownikiem jednostki, jest obligatoryjność jego podpisania zarówno przez audytora wewnętrznego, jak również kierownika jednostki. Obowiązek współpracy obowiązuje również w trakcie dokonywania zmian w planie audytu, który wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki⁶⁹¹.

⁶⁸⁶ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 283, s. 972.

⁶⁸⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych...*, op. cit., art. 283, s. 1209.

⁶⁸⁸ M. Nagórek, T. Kosicki, *Zmiana planu audytu wewnętrznego bez pisemnego ustalenia pomiędzy audytorem a kierownikiem JST*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 28.12.2023 r.

⁶⁸⁹ R. Trykozko, *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 283, s. 537.

⁶⁹⁰ B. Nadolna, *Zadanie audytowe i jego realizacja* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach ...*, op. cit., s. 183.

⁶⁹¹ K. Lenczyk-Woroniczka, *Jak wybierać ...*, op. cit.

Na tym etapie zadania, audytor wewnętrzny powinien mieć zapewnioną niezależność funkcjonalną, która wpłynie na pozytywną relację z kierownictwem, co pozwoli mu komunikować się otwarcie i pewnie bez obawy o reperkusje⁶⁹².

W literaturze jako jedna z zasad budowy i funkcjonowania systemu audytu wewnętrznego została wskazana zasada kontrydiktoryjności i współpracy, która oznacza współdziałanie wszystkich uczestników tego procesu, co z kolei przyczynia się do zapewnienia kompletności dokumentów i zgodności faktów zawartych w raporcie ze stanem rzeczywistym⁶⁹³.

W praktyce bardzo często dochodzi do sytuacji, gdzie kierownicy jednostek narzucają audytorom wewnętrznym obszar, który ma być audytowany. W rozdziale drugim niniejszej pracy zostało wskazane, że swoboda audytora w wyborze obszaru audytu jest gwarancją niezależności audytu wewnętrznego. Jak słusznie zauważa R. Trykozko, przy opracowywaniu planu audytu może zapoznać się z propozycjami kierownika co do obszarów, które w danym roku powinny być przedmiotem audytu, ale nie oznacza to wiążącego oddziaływania kierownika na kształt tego planu⁶⁹⁴. Planowanie audytu jest poprzedzone „analizą jego potrzeb”, a na tym etapie audytor wewnętrzny winien zebrać kompletne i wiarygodne informacje o jednostce⁶⁹⁵. Analizę tą przeprowadza się nie tylko w oparciu o statut, czy procedury wewnętrzne jednostki, ale również uwzględnia się przepisy prawne wyższego rzędu oraz poprzednie kontrole, czy audyty. W przypadku JST kluczowe znaczenie mają ustawy o samorządzie gminnym, powiatowym, czy wojewódzkim⁶⁹⁶. One wyznaczają pożądany wzorzec działań. W literaturze pojawiają się również poglądy, że obowiązek uzgadniania z kierownictwem jednostki kryteriów oceny przed przeprowadzaniem zadania zapewniającego, wpływ kierownictwa na wybór obszarów audytu powodują zmniejszenie skuteczności audytu⁶⁹⁷.

⁶⁹² R. Chambers, *Internal audit's relationship with management can say a lot about organizational culture*, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2016/Pages/Internal-Audits-Relationship-With-Management-Can-Say-a-LotAbout-Organizational-Culture-.aspx>, dostęp z dnia 25.02.2025 r.

⁶⁹³ E. Bielińska-Dusza [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 190.

⁶⁹⁴ R. Trykozko, *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 286, s. 536.

⁶⁹⁵ H. Szymańska, *Planowanie audytu wewnętrznego* [w:] *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 99.

⁶⁹⁶ Ibidem, s. 100.

⁶⁹⁷ A. Ćwiąkała-Małys, M. Durbajło-Mrowiec, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny a zasada efektywnego wydatkowania środków publicznych na przykładzie gmin dolnośląskich*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, 9/2020, s.9.

W mojej ocenie, szanowany i wykwalifikowany audytor i kierownik jednostki, który chce docenić audyt powinni współpracować przy opracowaniu planu audytu, który nie będzie przypadkowy, tylko będzie ściśle dopasowany do specyfiki konkretnej jednostki, z uwzględnieniem obszarów krytycznych.

Najwyższa Izba Kontroli w przeprowadzonym badaniu nt. *Audyty wewnętrzne w jednostkach samorządu terytorialnego* wskazała, że w 44% skontrolowanych urzędów przygotowywano roczne plany audytu wewnętrznego zgodnie z art. 283 ust. 3 u.o.f.p., tj. do końca roku na rok następny, w oparciu o rzetelnie sporządzoną analizę ryzyka. W jednej jednostce nie opracowano planu audytu w ogóle, w sześciu jednostkach plan został sporządzony po terminie wynikającym z ww. przepisu, natomiast w dwunastu jednostkach plan przygotowano na podstawie nieprawidłowo sporządzonej, bądź udokumentowanej analizy ryzyka. W dwóch urzędach JST plan audytu nie został podpisany przez kierownika komórki audytu wewnętrznego oraz kierownika jednostki (zgodnie z § 9 ust. 2 r.a.w.), w ośmiu – plany audytu nie zawierały informacji na temat budżetu czasu pracy komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach (zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 2 r.a.w.), a w trzech – nie dokonywano pisemnych uzgodnień zmian w planie audytu pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki (zgodnie z § 10 r.a.w.)⁶⁹⁸.

Zgodnie z § 13 r.a.w. kierownik komórki audytu wewnętrznego informuje audytowanego o planowanej realizacji zadania.

Powyższe wyniki kontroli pokazują, że istnieje wiele nieprawidłowości w przygotowywaniu rocznych planów audytu wewnętrznego, począwszy od opracowywania tego planu, po dokonywanie w nim zmian. Prawidłowość jego sporządzenia i dopasowania do potrzeb konkretnej jednostki ma wpływ na późniejszą realizację zadań zapewniających oraz sformułowanie zaleceń adekwatnych do aktualnych wymagań jednostki.

3.3. Realizacja poszczególnych etapów zadania zapewniającego.

Realizacja zadania audytowego, po zakończeniu etapu planowania polega na zastosowaniu procedur w wybranym obszarze badania przy użyciu odpowiednich metod

⁶⁹⁸ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyty wewnętrzne ...*, op. cit., s. 12.

i technik. Ogólne zasady przeprowadzania zadania zapewniającego reguluje u.o.f.p. oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Powyższe działania mają na celu zagwarantowanie jednostce bezpieczeństwa ekonomicznego i prawnego, poprzez zwrócenie uwagi kierownictwa jednostki na potencjalne zagrożenia w jej funkcjonowaniu, a następnie wskazanie sposobów usprawnienia jednostki.

Audytor wewnętrzny wskazuje obiekty będące przedmiotem oceny, na podstawie corocznie sporządzanego planu audytu. Proces opracowania tego planu oraz faza wstępna czynności zostały szczegółowo opisane w podrozdziale 3.1.

Do przeprowadzania audytu wewnętrznego w JST, w tym w jej jednostkach organizacyjnych, audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego upoważnia odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 287 u.o.f.p. W przypadku, gdy do przeprowadzenia audytu wewnętrznego konieczne jest dokonanie czynności w jednostce podległej lub nadzorowanej, kierownik jednostki nadrzędnej lub nadzorującej może upoważnić audytora wewnętrznego zatrudnionego w tej jednostce do ich dokonania.

W art. 287 u.o.f.p. ustawodawca przewidział możliwość upoważniania audytorów wewnętrznych do wykonywania zadań audytowych poza jednostką ich zatrudniającą. Jak zostało wskazane w literaturze przedmiotu, rozwiązanie to jest ekonomiczne i daje szansę niewielkim jednostkom na prowadzenie audytu wewnętrznego. W sytuacji braku powyższego rozwiązania, konieczne by było zatrudnianie audytorów we wszystkich jednostkach organizacyjnych, które są zobowiązane do jego prowadzenia⁶⁹⁹.

Zasada upoważnienia audytora wewnętrznego wskazaną w u.o.f.p. została powtórzona w § 4 r.a.w., gdzie zostało wskazane, że audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie pisemnego upoważnienia kierownika jednostki, po okazaniu legitymacji służbowej lub dowodu tożsamości. Upoważnienie to zawiera imię i nazwisko audytora wewnętrznego, nazwę audytowanego lub nazwę jednostki, termin ważności oraz podpis kierownika jednostki.

Upoważnienie to ma zadanie zapewnić właściwe warunki pracy audytora, jako jednego z elementów, który będzie wpływał na współpracę pracowników jednostki

⁶⁹⁹ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach...*, art. 287, op. cit., s. 1505.

z audytorem⁷⁰⁰. Udzielenie upoważnienia jest niezwykle istotne przy wykonywaniu zadań audytowych przez zleceniodawcę, który jest osobą z poza jednostki.

Przed przystąpieniem do zadania audytowego audytor wewnętrzny przeprowadza naradę otwierającą. Celem tej narady jest ustalenie m.in. podmiotowego zakresu audytu, czasu trwania prac audytowych, wskazanie metodyki audytu, przedstawienie składu zespołów prowadzących audyt, zasad dostępu do dokumentów oraz danych zawartych w systemach informatycznych⁷⁰¹. Ustawodawca wskazuje, że przeprowadzenie narady otwierającej jest decyzją audytora, a nie czynnością obligatoryjną. Narada otwierająca jest okazją do rozpoczęcia budowania dobrych stosunków pomiędzy audytorem, czy też zespołem audytowym, a kierownictwem i pracownikami w jednostce. Audytor wewnętrzny winien uzgodnić z kierownikiem jednostki audytowanej zasady udostępniania akt oraz uzyskiwania innych informacji. Dzięki temu, harmonogram działań audytu będzie zaplanowany w sposób jak najmniej dezorganizujący pracę w danej komórce organizacyjnej (np. wydziale, referacie). Jak słusznie wskazano w literaturze przedmiotu, dobrą praktyką jest organizacja spotkania z pozostałym personelem, a nie tylko kierownikiem jednostki, gdyż takie postępowanie przyczyni się do zbudowania zaufania do audytu i jego właściwe rozumienie, że audytor wewnętrzny to nie kontroler, który szuka winnych za powstałe nieprawidłowości⁷⁰². Współpraca audytora wewnętrznego i kierownika jednostki polega na zaufaniu, które skutkuje dostarczeniem kierownikowi jednostki użytecznych informacji, w określonej formie i we właściwym czasie⁷⁰³. W mojej ocenie, przeprowadzenie narady otwierającej jest niezwykle istotnym elementem współpracy podczas realizacji zadania zapewniającego i tutaj warto zaznaczyć jej istotę podczas realizacji zadania przez audytora usługodawcę. Bardzo często w praktyce, osoby te nie znają specyfiki jednostki, pracowników, ani zasad w niej panujących. Narada otwierająca jest dobrym miejscem uzgodnienia zasad współpracy i zdobycia zaufania pracowników do audytora i poznania celu jego działań, które końcowo mają się przyczynić do usprawnienia działalności organizacji. Z przebiegu narady otwierającej sporządzany jest protokół, zgodnie § 18 ust.

⁷⁰⁰ R. Trykozko, *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 287, s. 541.

⁷⁰¹ Por. K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, op. cit., s. 317.

⁷⁰² I. Kusio-Szalak, *Procedury i techniki ...*, op. cit.

⁷⁰³ A. Mituś, *Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej [w:] Kontrola zarządcza...*, op. cit., s. 156.

2 r.a.w. Po przeprowadzeniu narady otwierającej rozpoczyna się właściwa część zadania zapewniającego.

Przy wykonywaniu zadania, audytorzy wewnętrzni muszą zbierać, analizować, oceniać i dokumentować informacje wystarczające do osiągnięcia celów zadania. Zgodnie ze Standardem 2310 audytorzy wewnętrzni muszą zebrać informacje, które dotyczą zadania, są wystarczające, wiarygodne i przydatne do osiągnięcia jego celów.

Zgodnie z art. 282 ust. 2 u.o.f.p. audytor wewnętrzny ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej. Ponadto, pracownicy jednostki są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia, o których mowa w ust. 2 ww. artykułu. W mojej ocenie, nieograniczony dostęp do ww. materiałów, osób i pomieszczeń może przełożyć się na to, że audyt wewnętrzny będzie skuteczny i efektywny, czyli osiągnięte zostaną jego cele.

Uprawnienia audytora określone w art. 282 ust. 2 i 3 u.o.f.p. powinny być zawarte w karcie audytu wewnętrznego. W karcie tej ustalona zostaje pozycja audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej, uprawnienia dostępu do danych, pracowników i zasobów, a także zakres działalności audytu oraz wzorcowa dokumentacja w tym zakresie. Obowiązek posiadania przez jednostkę karty audytu wewnętrznego wynika ze Standardów⁷⁰⁴.

Zarówno w literaturze, jak i praktyce można zaobserwować, że audytor wewnętrzny spotyka się z niechęcią pracowników jednostki do współpracy. Pracownicy obawiają się, że audytor wewnętrzny ma na celu wykrycie nieprawidłowości przy wykonywaniu obowiązków służbowych, co może być przedmiotem konsekwencji wobec nich, czy też utraty pracy. Zgodzić się należy z rozwiązaniem zaproponowanym przez P. Magdziasz, że przy realizacji zadania zapewniającego należy zwrócić uwagę nie na szukanie winnych błędów, tylko na znalezienie przyczyn ich powstania i sposobów ich wyeliminowania, bądź poprawy. Innym rozwiązaniem jest przekonanie pracowników, że znacznie korzystniejszym rozwiązaniem dla jednostki oraz pracowników jest identyfikacja ryzyk

⁷⁰⁴ K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach* ..., op. cit., art. 282, s. 970.

w trakcie realizacji zadania zapewniającego, niż podczas kontroli⁷⁰⁵. W mojej ocenie, kwalifikacje audytora wewnętrznego, w szczególności umiejętność skutecznej komunikacji z pracownikami jednostki audytowanej gwarantują zachowanie dobrych relacji z pracownikami, a zadania zapewniające i doradcze mogą przyczynić się do usprawnienia jej funkcjonowania. W dodatku pracownicy mogą otrzymać niezbędne wsparcie w przedmiotowym zakresie. Widoczne jest tu znaczenie kompetencji miękkich, jakie powinien posiadać audytor.

Wszelkie czynności audytorskie odbywają się zgodnie z zasadą legalności. E. Bielińska-Dusza wskazuje, że zasada ta ma charakter formalno-prawny oraz dotyczy pozyskiwania, wykorzystywania i przetwarzania informacji oraz stosowania instrumentów badawczych zgodnie z prawem. Co więcej Autorka uważa, że zasada ta stanowi o ważności działań audytorów⁷⁰⁶.

W zależności od wielkości jednostki, zadania audytowe mogą być realizowane przez jednego audytora, bądź zespół audytorski. W przypadku zespołu audytorskiego, niezbędne jest wyznaczenie koordynatora audytu, który będzie czuwał nad przebiegiem prac zgodnie z planem i harmonogramem, rozdzielał zadania w zespole, koordynował oraz przygotowywał sprawozdanie z wykonania prac audytu⁷⁰⁷.

W trakcie fazy drugiej, audytor wewnętrzny bada przepisy prawne, schematy organizacyjne, instrukcje kancelaryjne, przeprowadza wywiady z kierownictwem oraz pracownikami jednostki oraz obserwuje środowisko i metody pracy⁷⁰⁸. Podczas wykonywania prac audytowych używane są różne techniki badania. Technika badania audytowego to ogół sposobów, metod i narzędzi stosowanych przez audytora na poszczególnych etapach procesu audytowego⁷⁰⁹. Wybór techniki badania będzie zależny od celu zadania, specyfiki podmiotu audytowanego, obszaru audytu, stopnia ryzyka, etapu procesu audytowego, jak również umiejętności i predyspozycjami posiadanymi przez audytora w zakresie stosowania określonych technik⁷¹⁰.

⁷⁰⁵ P. Magdziasz, *Efektywny audyt wewnętrzny w podmiotach leczniczych funkcjonujących w formule SPZOZ*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 14.01.2024 r.;

⁷⁰⁶ E. Bielińska-Dusza [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 191.

⁷⁰⁷ A. Bartoszewicz, *Polityka funkcjonowania audytu ...*, op. cit., s. 39.

⁷⁰⁸ B. Nadolna, *Zadanie audytowe i jego realizacja* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach ...*, op. cit., s. 190.

⁷⁰⁹ T. Kiziukiewicz [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach ...*, op. cit., s. 119.

⁷¹⁰ Por. Ibidem., s. 121.

Na etapie wstępnym, zastosowanie mają takie techniki jak zapoznanie z dokumentacją, wywiady z kierownictwem i pracownikami, obserwacje i oględziny, testowanie czy przegląd analityczny. Z kolei na etapie audytu właściwego przydatne będą obserwacje, oględziny, rekonstrukcja wydarzeń lub obliczeń, porównywanie z informacjami z innych źródeł, porównywanie określonych zbiorów danych czy badania analityczne. Natomiast analiza porównawcza, analiza wskaźnikowa oraz graficzna analiza procesów jest charakterystyczna dla etapu końcowego⁷¹¹.

Główną techniką gromadzenia dowodów w zadaniu audytowym są rozmowy (wywiady) przeprowadzane na każdym etapie audytu. W praktyce spotyka się opinie, że dowody w formie zapisu rozmowy mogą zostać podważone, dlatego dobrą praktyką jest uzyskanie potwierdzenia z wywiadu⁷¹². W mojej ocenie właściwym będzie sporządzenie protokołu z rozmowy, utrwalonego na piśmie.

Celem audytu wewnętrznego jest zebranie informacji o ocenianej działalności, bez weryfikowania szczegółów, a ponadto zaplanowanie i przeprowadzenie prac audytorskich w oparciu o dostępne informacje. Technikami stosowanymi podczas etapu wstępnego mogą być np. rozmowy z pracownikami danej komórki organizacyjnej, rozmowy z osobami, na które audytowana działalność wywiera wpływ, obserwacje na miejscu/ogłędziny, schematy, wykresy, testy kroczące (*walk through*). Informacje zebrane na tym etapie dają audytorowi podstawę do opisania procesu, który ma być przedmiotem oceny w trakcie zadania zapewniającego. Dokumentacja w formie opisowej lub analizy graficznej procesu może być modyfikowana na etapie oceny systemu kontroli zarządczej. Finalna wersja dokumentacji procesu zostaje dołączana do akt stałych, jak i bieżących⁷¹³.

Dowody z audytu wewnętrznego mogą mieć formę notatek z przeprowadzonych wywiadów, kopii dokumentów czy też statystyk, porównań czy analiz opracowanych przez zespół audytowy⁷¹⁴.

Istnieją trzy źródła informacji wykorzystywane przez audytorów podczas realizacji zadań zapewniających: opracowane bezpośrednio przez audytorów, zapewnione przez

⁷¹¹ Ibidem, s. 122.

⁷¹² K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, op. cit., s. 49.

⁷¹³ I. Kusio-Szalak, *Procedury i techniki ...*, op. cit.

⁷¹⁴ Ministerstwo Finansów, *Audyt efektywnościowy...*, op. cit., s. 35.

jednostkę audytowaną (dokumenty, procedury, opisy itp.) oraz zapewnione przez osoby trzecie (np. krajowe dane statystyczne)⁷¹⁵.

Po skończonych czynnościach wyjaśniających zwoływana jest narada zamykająca.

Nieco odmiennie wygląda procedura przy realizacji funkcji doradczej przez audytora wewnętrznego. W realizowaniu funkcji doradczej można wskazać m.in. następujące etapy: 1) wskazanie zakresu, przedmiotu i celu zadania, 2) wskazanie możliwości usprawnień w przedmiotowym obszarze, 3) opracowanie projektu usprawnienia, 4) wdrożenie tych usprawnień oraz 5) ocena efektów usprawnienia i opracowanie raportu z przeprowadzonego audytu⁷¹⁶. W mojej ocenie, w praktyce czynności doradcze są traktowane marginalnie, o czym świadczy chociażby fakt braku dokumentacji potwierdzających wykonywanie tych czynności.

NIK przeprowadziła szczegółowe badanie stu zadań zapewniających przeprowadzonych w jednostkach objętych kontrolą. W podsumowaniu wyników kontroli zostało wskazane, że nieprawidłowości zostały wskazane podczas przeprowadzania dwudziestu trzech zadań, które dotyczyły nieprzestrzegania odpowiednich przepisów rozporządzenia w sprawie audytu. Polegały one na realizacji i dokumentowaniu zadań audytowych niezgodnie z przepisami tego rozporządzenia (w 30% jednostek) oraz przeprowadzeniu audytów bez pisemnego upoważnienia kierownika jednostki albo na podstawie upoważnienia wystawionego przez osobę nieuprawnioną (w 15% jednostek). Ponadto w jednej jednostce, jedno zadanie audytowe zostało przeprowadzone w sposób niezetelny – wykonujący zadanie audytor wewnętrzny dokonał ustaleń w oparciu o nieaktualne dokumenty⁷¹⁷.

Etapem kończącym zadanie audytowe jest sporządzenie sprawozdania oraz monitorowanie wykonania zaleceń, o których będzie mowa w podrozdziale 3.5.

3.4. Dokumentacja audytu wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny dokumentuje czynności i zdarzenia mające znaczenie dla prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce, na co wskazuje § 5 r.a.w. Standardy również w sposób dobitny podkreślają rolę dokumentowania zadania audytowego, co

⁷¹⁵ Ibidem, s. 36.

⁷¹⁶ M. Lisiński [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 222.

⁷¹⁷ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 13.

przedkłada się na rzetelność i wiarygodność prowadzonych czynności przez audytorów. Zgodnie ze Standardem 2330 audytorzy wewnętrzni muszą dokumentować wystarczające, wiarygodne, przydatne i dotyczące zadania informacje, stanowiące podstawę wyników i wniosków. Ponadto zarządzający audytem wewnętrznym musi kontrolować dostęp do dokumentacji zadania. Przed udostępnieniem takiej dokumentacji osobom z zewnątrz zarządzający audytem, w zależności od sytuacji, musi uzyskać zgodę kierownictwa wyższego szczebla i/lub opinię prawną. Co więcej, zgodnie ze Standardem 2330.A2 zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować wymagania dotyczące archiwizacji dokumentacji zadań, niezależnie od nośnika, na którym jest ona zapisana. Wymagania te muszą być zgodne z wytycznymi organizacji oraz innymi obowiązującymi przepisami i wymogami. Te same wymogi dotyczą dokumentacji zadań doradczych wykonywanych przez audytora wewnętrznego.

Podstawowymi dokumentami związanymi z realizacją zadań zapewniających są: upoważnienie do przeprowadzenia audytu, wnioski o powołanie specjalisty, zawiadomienie o rozpoczęciu audytu, program audytu, protokół z narady otwierającej, lista kontrolna, kwestionariusz samooceny, ścieżka audytu⁷¹⁸. Audytor wewnętrzny ocenia zarówno dokumenty papierowe, jak i elektroniczne⁷¹⁹.

W sytuacji niewystarczających kwalifikacji audytora wewnętrznego, § 6 r.a.w. daje mu możliwość w uzasadnionych przypadkach przy realizacji zadania audytowego, skorzystania z pomocy ekspertów. Powyższe potwierdza Standard 2220.A2. Jeżeli w trakcie realizacji zadania zapewniającego pojawiają się istotne możliwości świadczenia usług doradczych, należy zawrzeć odrębne pisemne porozumienie ustalające cele, zakres, podział obowiązków oraz inne oczekiwania, a wyniki zadania doradczego należy przedstawić zgodnie ze standardami dla zadań doradczych. W celu zapewnienia odpowiedniego zakresu audytu i minimalizacji powielania wysiłków, zarządzający audytem wewnętrznym powinien wymieniać informacje, koordynować działania i brać pod uwagę możliwość polegania na pracy innych zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych wykonawców usług zapewniających i doradczych (Standard 2050).

W procesie realizacji zadania zapewniającego mają znaczenie akta bieżące audytu, w tym dokumenty robocze sporządzane w trakcie realizacji zadania zapewniającego. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że celem tworzenia dokumentów roboczych jest

⁷¹⁸ B. Nadolna, *Zadanie audytowe i jego realizacja* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach ...*, op. cit., s. 193.

⁷¹⁹ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach ...*, art. 282, op. cit., s. 1488.

m.in. poparcie dowodami ustaleń zawartych w raporcie, dokumentacja wykonanej pracy przez audytorów oraz usprawnienie wykonywanego zadania⁷²⁰.

Dokumenty robocze to te związane z przygotowaniem i realizacją zadania zapewniającego, związane z wykonywaniem czynności doradczych oraz dotyczące monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania czynności sprawdzających.

Dokumentacja dotycząca zadania audytowego i pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego stanowią własność jednostki.

Audytor wewnętrzny prowadzi dokumentację dotyczącą zadania audytowego oraz pozostałą dokumentację audytu wewnętrznego, w szczególności upoważnienie, dokumentację roboczą związaną z przygotowaniem planu audytu, plan audytu, sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego, wyniki oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

W celu dokonania weryfikacji ustaleń poczynionych w trakcie realizacji zadania zapewniającego, wszystkie czynności badawcze muszą być utrwalone na piśmie. Zastosowanie w tym zakresie zasady pisemności wpływa na wiarygodność wykonywania zadań przez audytora wewnętrznego⁷²¹.

W literaturze można dostrzec różne klasyfikacje dokumentów stosowanych w systemie audytu wewnętrznego. Ze względu na źródło pochodzenia, dokumenty te można podzielić na wewnętrzne, czyli tworzone przez audytowaną jednostkę i pozostające pod jej kontrolą lub kontrolą zewnętrzną, bądź też zewnętrzne, czyli te które powstały na zewnątrz jednostki audytowanej, pozostające pod kontrolą zewnętrzną lub audytowanej jednostki⁷²².

Obowiązkiem audytora wewnętrznego jest udokumentowanie istotnych dla wyników audytu wewnętrznego, czynności i zdarzeń. Zgodne z kryterium przechowywania, dokumentacja wykorzystywana przy prowadzeniu audytu dzieli się na: akta bieżące oraz akta stałe⁷²³. Zbiór dokumentów, które zawierają stałe dane o audytowanej jednostce to akta stałe, natomiast akta bieżące zawierają zmienne dane o badanej jednostce⁷²⁴.

⁷²⁰ K. Czerwiński, *Audyty wewnętrzne*, op. cit., s. 50.

⁷²¹ E. Bielińska-Dusza [w:] *Audyty wewnętrzne w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 236.

⁷²² B. Nadolna, *Zadanie audytowe i jego realizacja* [w:] *Audyty wewnętrzne w jednostkach ...*, op. cit., s. 193.

⁷²³ A. Bartoszewicz, *Polityka funkcjonowania audytu ...*, op. cit., s. 39.

⁷²⁴ B. Nadolna, *Zadanie audytowe i jego realizacja* [w:] *Audyty wewnętrzne w jednostkach ...*, op. cit., s. 193.

Nierzetelnie zgromadzone informacje osłabiają wiarygodność wyników zadania, negatywnie wpływają na profesjonalizm audytora oraz pogarszają jego relację z kierownikiem jednostki. Rzetelna i obiektywna ocena dokonywana przez audytora wewnętrznego powinna być oparta na mocnych dowodach, gdyż niepewne, niezweryfikowane, niesumienne lub nielegalne dowody nie są w stanie uzasadnić wniosków oraz zaleceń zawartych w sprawozdaniu z audytu.

Prowadzenie akt stałych ma na celu gromadzenie informacji o potencjalnych obszarach audytu. Do akt stałych zaliczane są zbiory aktów prawnych, regulujących działalność jednostki, plany audytu, sprawozdania z przeprowadzenia audytu, inne informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzanie audytu i analizę ryzyka, zakres realizacji planu audytu oraz wykaz zadań audytowych. Ponadto, do tego rodzaju akt należą wewnętrzne regulaminy organizacyjne komórek organizacyjnych zaangażowanych w dany proces (jeśli takie istnieją) i zakresy czynności poszczególnych stanowisk, wewnętrzne dokumenty (jeśli takie istnieją) zawierające opis procedur kontroli, w tym finansowej, wewnętrzne instrukcje, zarządzenia itp. w sprawie obiegu dokumentów (dowodów), w tym księgowych oraz inne dokumenty zawierające informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzanie audytu i analizę ryzyka w danej komórce organizacyjnej, zaangażowanej w konkretny proces w obszarze audytu⁷²⁵.

Z kolei przebieg i wyniki zadań audytowych dokumentuje się w bieżących aktach audytu, za które odpowiedzialny jest każdy audytor uczestniczący w danym audycie. Do bieżących akt audytu zaliczyć można imienne upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego, program zadania zapewniającego oraz dokumenty związane z realizacją tego zadania, dokumenty sporządzone oraz otrzymane przez audytora wewnętrznego podczas wykonywania czynności audytorskich, w tym oświadczenia dotyczące przedmiotu zadania zapewniającego, złożone przez pracowników komórki audytowanej, sprawozdanie, o którym mowa w § 24 r.a.w., dokumenty wytworzone lub otrzymane przez audytora wewnętrznego w związku z wykonywaniem czynności doradczych oraz dokumentację dotyczącą przeprowadzonych czynności sprawdzających, o których mowa w § 28 ust. 3 r.a.w⁷²⁶.

⁷²⁵ I. Kusio-Szalak, *Procedury i techniki ...*, op. cit.

⁷²⁶ Ibidem.

W piśmiennictwie istnieje jeszcze inny podział dokumentów ze względu na przeznaczenie tj. dokumenty robocze, które są podstawą sporządzania raportów oraz sprawozdania⁷²⁷.

Lista kontrolna (*ang. check list*) jest narzędziem, który może być stosowany na każdym etapie realizacji zadania audytowego. Celem sporządzenia listy kontrolnej jest przede wszystkim pomoc w ujednoliceniu uzyskanych informacji oraz zapobieżenie pominięciu w zadaniu audytowym istotnych faktów. Narzędzie to jest kanałem komunikacji pomiędzy audytorami oraz pomaga wykluczać oszustwa i nadużycia, poprzez eliminowanie uznaniowości w podejmowaniu decyzji⁷²⁸. Powyższe stanowisko potwierdza B. Nadolna, która wskazuje, że lista kontrolna umożliwia zestandaryzowanie informacji o audytowanej jednostce oraz chroni przed oszustwami lub nadużyciami. Autorka wskazuje również, że listy te powinny być wypełniane zarówno przez pracowników jednostki oraz ich bezpośrednich przełożonych⁷²⁹.

Omawiając zagadnienie dotyczące dokumentacji audytowej nie można pominąć nawiązania do kwestii udostępniania w trybie informacji publicznej tej dokumentacji. Częstym zjawiskiem występującym w praktyce jest występowanie przez różne podmioty do jednostek o udostępnienie dokumentacji wytworzonej w trakcie prowadzonych zadań audytowych. W obszarze tym rodzą się poważne wątpliwości, które dokumenty podlegają udostępnieniu w trybie informacji publicznej, a które tą informacją nie są. Zagadnienie to będzie przedmiotem rozważań w niniejszej części pracy. Rozważania dotyczące przedmiotowego zagadnienia należy rozpocząć od zwięzłej charakterystyki pojęcia informacji publicznej.

Rozwój środków masowego przekazu w demokratycznym państwie prawnym, w którym obowiązuje zasada jawności działalności organów państwa, prowadzi do wzrostu kontroli społecznej nad władzą⁷³⁰. Dostęp do informacji, zwłaszcza informacji publicznej jest kluczowy dla skutecznego działania aparatu władzy i współczesnych demokracji. Informacja jest integralnie związana z prawem, co sprawia, że trudno jest mówić o prawie bez uwzględnienia informacji zarówno na etapie jego tworzenia, stosowania oraz

⁷²⁷ E. Bielinska-Dusza [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 237.

⁷²⁸ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, op. cit., s. 52.

⁷²⁹ B. Nadolna, *Zadanie audytowe i jego realizacja* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach ...*, op. cit., s. 200.

⁷³⁰ G. Cern, T. Bojar-Fijałkowski, *Uprawnienia mieszkańców jednostek samorządu terytorialnego w zakresie dostępu do informacji publicznej*, „Filozofia Publiczna i Edukacja Demokratyczna”, Tom III, 1/2014, s. 143.

przestrzegania⁷³¹. B. Kudrycka zwraca uwagę że, jawność działania, otwarty dialog, swobodny i sprawny przepływ informacji między mieszkańcami i funkcjonariuszami publicznymi są niezbędnym warunkiem administracji publicznej w wielu krajach demokratycznych, gdyż tylko takie działania ograniczają również stronnictwo i nieetyczne działania wewnątrz organów tej administracji⁷³².

W art. 54 ust. 1 Konstytucji RP przyznana została każdemu wolność wyrażania swoich poglądów, pozyskiwania i rozpowszechniania informacji. Ponadto Konstytucja RP gwarantuje obywatelom prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej, a także osób pełniących funkcje publiczne, zgodnie z art. 61 Konstytucji RP. Z kolei art. 61 ust. 2 Konstytucji wskazuje, że prawo to obejmuje dostęp do dokumentów oraz wstęp na posiedzenia kolegiałnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów, z możliwością rejestracji dźwięku i obrazu⁷³³.

Konstytucja również w art. 61 ust. 4 przewiduje, że tryb udzielenia informacji określają ustawy. Głównym aktem prawnym, będącym uszczegółowieniem zasady konstytucyjnej prawa do informacji jest ustawa z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej⁷³⁴, gdzie art. 1 ust. 2 stanowi, że „przepisy ustawy nie naruszają przepisów innych ustaw określających odmienne zasady i tryb dostępu do informacji będących informacjami publicznymi”.

Warto zwrócić uwagę na pogląd prezentowany w literaturze, zgodnie z którym zaproponowano, aby w celu ograniczenia występowania z wnioskami o informację publiczną, na administrację publiczną został nałożony obowiązek publikacji wszelkich

⁷³¹ R. Blicharz, *Informacja i prawo do informacji. Wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Wratislaviensis PRAWO CCCXXXIV”, 4101/2022, s. 207.

⁷³² B. Kudrycka, *Dylematy urzędników administracji publicznej*, Białystok 1995, s. 93.

⁷³³ Safjan M., Bosek, L. (red.), *Konstytucja RP. Komentarz*, t. I: Komentarz do art. 1-86. Warszawa 2016; M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, (red.) P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 61; W. Sokolewicz, K. Wojtyczek [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Tom II, wyd. II, (red.) L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, art. 61; A. Ławniczak [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, (red.) M. Haczkowska, Warszawa 2014, art. 61; W. Skrzydło [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. VII, Warszawa 2013, art. 61; M. Mączyński [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym*, red. P. Chmielnicki, Warszawa 2022, art. 9(a).

⁷³⁴ Ustawa z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (t. j. Dz.U. z 2022 r., poz. 902).

wydawanych aktów, po dokonaniu ich anonimizacji⁷³⁵. W mojej ocenie, propozycja ta byłaby możliwa do zrealizowania jedynie w wydziałach, gdzie akty takie są wydawane sporadycznie. W wydziałach, w których dziennie wydawane jest kilkanaście takich aktów, obowiązek ten mógłby spowodować paraliż jednostki oraz być przyczyną przewlekłości postępowań administracyjnych.

Dokumenty wytworzone wewnątrz jednostki nie zawierają stanowiska organu, a więc nie są informacją publiczną⁷³⁶. „Informacje wewnętrzne powstają i pozostają w badanej organizacji. Przykładem tego rodzaju informacji mogą być: lista płac, lista obecności, ewidencja składników majątku”⁷³⁷.

W sposób odmienny została potraktowana kwestia dostępu do dokumentów wytworzonych przez audytora wewnętrznego w pierwotnej treści art. 284 u.o.f.p., który brzmiał: „1. Plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu stanowią, udostępnioną na wniosek informację publiczną w rozumieniu ustawy z 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej. 2. Informacji publicznej nie stanowią inne niż wymienione w ust. 1 dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego”. Artykuł ten utracił moc 16.04.2015 r. na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 kwietnia 2015 r.⁷³⁸. Problem konstytucyjny w niniejszej sprawie dotyczył zgodności z art. 61 ust. 1-3 Konstytucji RP wprowadzonego w art. 284 ust. 2 u.f.p. ogólnego wyłączenia z zakresu pojęcia informacji publicznej dokumentów wytwarzanych przez audytora w trakcie prowadzenia audytu, z wyjątkiem planu audytu i sprawozdania z wykonania planu audytu.

Ustawa z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie przepisów dotyczących samorządu gminnego, samorządu powiatowego, samorządu województwa, administracji rządowej w województwie oraz zmianie niektórych innych ustaw⁷³⁹, wprowadziła zasadę jawności

⁷³⁵ J. Wyporska-Frankiewicz, *Dostęp do akt spraw w postępowaniu administracyjnym ogólnym a ustawa o dostępie do informacji publicznej [w:] Postępowanie administracyjne*, (red.) C. Martysz, Warszawa 2015, s. 40.

⁷³⁶ B. Dolnicki, *Brak przymiotu informacji publicznej tzw. dokumentu wewnętrznego [w:] Postępowanie administracyjne*, (red.) C. Martysz, Warszawa 2015, s. 78.

⁷³⁷ Ibidem, s. 102.

⁷³⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt K 14/13.

⁷³⁹ Ustawa z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie przepisów dotyczących samorządu gminnego, samorządu powiatowego, samorządu województwa, administracji rządowej w województwie oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2001 r., nr 89, poz. 971).

w działalności samorządu terytorialnego. Odtąd działalność organów gminy (art. 11b u.o.s.g.), powiatu (art. 8a u.o.s.p.), województwa (art. 15a u.o.s.w.) jest jawna. Obowiązek udostępniania obywatelom informacji publicznej zawarty jest również w art. 10 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności⁷⁴⁰ oraz w art. 19 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych⁷⁴¹. B. Dolnicki podkreśla, że umowy te stanowią część polskiego wewnętrznego porządku prawnego, a ich postanowienia należy stosować bezpośrednio (art. 91 Konstytucji RP)⁷⁴². Obywatel ma prawo żądać od organów administracji publicznej udzielenia informacji, a prawo to służy zabezpieczeniu interesu indywidualnego jednostki, jak i interesu ogółu. Pozwala na pełnienie przez społeczeństwo kontroli nad działalnością władzy oraz uczestniczenie w procesach decyzyjnych.

Art. 11b u.o.s.g. stanowi, że działalność organów gminy jest jawna. Ograniczenia jawności mogą wynikać wyłącznie z ustaw. Jawność działania organów gminy obejmuje w szczególności prawo obywateli do uzyskiwania informacji, wstępu na sesje rady gminy i posiedzenia jej komisji, a także dostępu do dokumentów wynikających z wykonywania zadań publicznych, w tym protokołów posiedzeń organów gminy i komisji rady gminy. Zasady dostępu do dokumentów i korzystania z nich określa statut gminy. Tożsame regulacje zawiera art. 8a u.o.s.p., w którym wskazano, że działalność organów powiatu jest jawna. Podobnie, jak w gminie ograniczenia jawności mogą wynikać wyłącznie z ustaw. Jawność działania organów powiatu obejmuje w szczególności prawo obywateli do uzyskiwania informacji, wstępu na sesje rady powiatu i posiedzenia jej komisji, a także dostępu do dokumentów wynikających z wykonywania zadań publicznych, w tym protokołów posiedzeń organów powiatu i komisji rady powiatu.

Do udzielenia informacji publicznej zobowiązane są między innymi JST (gminy, powiaty i województwa samorządowe), działające za pośrednictwem swoich organów stanowiących i wykonawczych⁷⁴³. W literaturze przedmiotu zostało podkreślone, że

⁷⁴⁰ Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.).

⁷⁴¹ Międzynarodowy Pakt praw obywatelskich i politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).

⁷⁴² *Jawność w samorządzie terytorialnym*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2015, s. 18.

⁷⁴³ *Ibidem*, s. 19.

informacja publiczna powinna być przekazana w taki sposób, aby była zrozumiała dla przeciętnego odbiorcy⁷⁴⁴.

Zasada jawności oraz prawo do informacji publicznej są ważnymi narzędziami demokratyzacji życia publicznego, co widoczne jest również w działalności komisji organów stanowiących JST. Jawność działalności komisji wskazuje granice prawne i etyczne funkcjonowania organów, dlatego też regulacje w tym przedmiocie mają kluczowe znaczenie dla mieszkańców⁷⁴⁵. Prawo do informacji publicznej wpływa na relacje obywatela z państwem, gdzie konieczne jest godzenie przysługującego jednostce prawa do uzyskania informacji o działalności podmiotów publicznych, oraz dobra wspólnego⁷⁴⁶. M. Augustyniak zwraca uwagę, że ustawodawca dał swobodę kierownikom jednostek do regulacji statutowej reguły dostępu do dokumentów i korzystania z nich⁷⁴⁷.

Przejrzystość władzy publicznej polega na stworzeniu obywatelom dostępu do informacji, a co się tym wiąże na temat działań władzy publicznej⁷⁴⁸. Jak słusznie zauważają L. Zacharko oraz B. Wartenberg-Kempka, z wnioskiem o udostępnienie informacji publicznej można wystąpić jedynie od podmiotu dysponującego taką informacją. Ponadto podmiot ten musi znajdować się w katalogu podmiotów zobowiązanych do udostępnienia, bądź też podmiot ten musi zajmować się sprawami publicznymi⁷⁴⁹.

⁷⁴⁴ B. Dolnicki [w:] M. Augustyniak, R. Cybulska, J. Glumińska-Pawlic, J. Jagoda, R. Marchaj, C. Martysz, A. Matan, T. Moll, A. Wierzbica, B. Dolnicki, *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2021, art. 11 b, LEX/el., dostęp z dnia 21.04.2024 r.

⁷⁴⁵ M. Augustyniak, *Zasada jawności i dostęp do informacji publicznej w komisjach organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w Polsce – wnioski i postulaty* [w:] *Jawność w samorządzie terytorialnym*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2015, s. 21.

⁷⁴⁶ K. Kwiatkowski, *Dostęp do informacji publicznej w świetle kontroli Najwyższej Izby Kontroli* [w:] *Rzecznik Praw Obywatelskich, Prawo do informacji publicznej. Efektywność regulacji i perspektywy jej rozwoju*, (red.) M. Maciejewski, Warszawa 2014, s. 20.

⁷⁴⁷ M. Augustyniak, *Zasada jawności i dostęp do informacji publicznej w komisjach organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w Polsce – wnioski i postulaty* [w:] *Jawność w samorządzie ...*, op. cit., s. 22.

⁷⁴⁸ Czyt. szerzej *Prawo administracyjne*, (red.) M. Wierzbowski, Warszawa 1999, s. 494.

⁷⁴⁹ L. Zacharko, B. Wartenberg-Kempka, *Zasady ograniczania dostępu do informacji publicznej (zagadnienia wybrane)*, [w:] E. Pierzchała, M. Woźniak (red.), *Dostęp do informacji publicznej w Polsce i w Europie – wybrane zagadnienia prawne*, Opole 2010, s. 292.

Zakwalifikowanie przez ustawodawcę do pojęcia informacji publicznej wszystkich wiadomości dotyczących spraw publicznych, nie upoważnia organów do automatycznego udostępnienia tych informacji⁷⁵⁰. C. Martysz podkreśla, że w każdym przypadku udostępnienia informacji publicznej należy wziąć pod uwagę, czy w danej sprawie występują informacje podlegające ochronie. Autor zwraca uwagę, że ocena ta nie jest prosta z uwagi na niejednoznaczność sformułowań „prywatność osoby fizycznej” czy „tajemnica przedsiębiorcy”⁷⁵¹. Powyższe stanowisko zostało powtórzone niejednokrotnie w literaturze. Przed udostępnieniem dokumentów audytowych w trybie dostępu do informacji publicznej niezbędna jest analiza, czy dokumentacja ta nie zawiera danych wrażliwych, których udostępnienie może mieć negatywne skutki dla jednostki. K. Hudzik jako przykład podaje audyt bezpieczeństwa informacji. Udostępnienie dokumentacji zawierającej rozwiązania techniczne systemów, czy też informacji o wadliwości systemu teleinformatycznego, może posłużyć jako wskazówka do cyberataku na jednostkę⁷⁵².

W świetle ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej dokumenty robocze nie są informacją publiczną. Zdaniem A. Błaszko dokumentami roboczymi nie jest program zadania audytowego, plan audytu, sprawozdanie z jego wykonania, wyniki oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego, sprawozdanie z zadania zapewniającego, dokumenty dotyczące monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania czynności sprawdzających. Autor stoi na stanowisku, że zakwalifikowanie tych dokumentów jako informacji publicznej stwarza wiele niebezpieczeństw, ponieważ są źródłem informacji, których upublicznienie może przynieść dla jednostki wiele szkód⁷⁵³.

Celem uchylonego art. 284 ustawy o finansach publicznych była przede wszystkim ochrona efektywności i rzetelności audytu wewnętrznego⁷⁵⁴. Ponieważ nieostrość pojęć prawnych jest, co do zasady, sytuacją niepożądaną, przeto za w pełni racjonalne

⁷⁵⁰ K. Miksa, *Konstytucyjność ustawowego wyznaczenia zakresu pojęcia informacja publiczna* [w:] Rzecznik Praw Obywatelskich, *Prawo do informacji publicznej. Efektywność regulacji i perspektywy jej rozwoju*, (red.) M. Maciejewski, Warszawa 2014, s. 90.

⁷⁵¹ C. Martysz [w:] *Ustawa o samorządzie powiatowym. Komentarz*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2020, art. 8(a), s. 240.

⁷⁵² K. Hudzik [w:] *Ustawa o finansach ...*, op. cit., art. 284, s. 975.

⁷⁵³ A. Błaszko, *Nowe zasady sporządzania audytu w jednostkach sektora finansów publicznych*, LEX/el., dostęp z dnia 9.01.2024 r.

⁷⁵⁴ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 marca 2013 r., II SAB/OI 1/13, LEX nr 1301242.

i uzasadnione było działanie ustawodawcy, który wobec desygnatów mogących znaleźć się w takim pasie nieostrości (tu: dotyczącym zakresu pojęcia informacji publicznej) jednoznacznie rozstrzygnął, że dany rodzaj informacji lub dokumentu jest (art. 284 ust. 1 u.o.f.p.), względnie nie jest (art. 284 ust. 2 u.o.f.p.), informacją publiczną⁷⁵⁵.

Jednym z bardziej problematycznych zagadnień przy ocenie statusu informacji jako publicznej jest ocena charakteru tzw. informacji czy dokumentu wewnętrznego. W ocenie B. Dolnickiego, w ustawie o dostępie do informacji publicznej nie występują określenia: „dokumenty wewnętrzne” lub „robocze”. Podstawowe znaczenie dla praktyki ma zatem ustalenie znaczenia pojęcia „dokumentu wewnętrznego/roboczego”⁷⁵⁶.

W orzecznictwie podnoszone jest, że działalność audytowa ma charakter "służebny" wobec działań kierownika jednostki i jest wykonywana w całości na jego potrzeby, którym kierownik jednostki daje wyraz w szczególności w ramach procedury uzgadniania planu audytu (art. 283 ust. 3 u.o.f.p.). Taki charakter działalności audytowej skłania do wniosku, że także dokumenty wytworzone w trakcie audytu mają w całości charakter dokumentów wewnętrznych (do wewnętrznego użytku), które w żaden sposób nie oddziałują na sytuację prawną podmiotów spoza struktury danej JST. Jest to więc sytuacja rodzajowo odmienna od tej, z jaką ma się do czynienia w przypadku np. takiego dokumentu wewnętrznego, jak opinia prawna sporządzona przez pracownika organu dla potrzeb załatwienia konkretnej sprawy (ewentualnie bliżej nieokreślonej liczby spraw), której w orzecznictwie został przypisany walor informacji publicznej, jako dokumentowi wewnętrznemu służącemu załatwianiu spraw i realizacji zadań organu⁷⁵⁷.

W orzecznictwie dominuje pogląd, że audyt wewnętrzny nie stanowi informacji publicznej w rozumieniu art. 1 ust. 1 u.d.i.p., a w konsekwencji nie jest możliwe jego udostępnienia na zasadach określonych w powołanej powyżej ustawie⁷⁵⁸.

Również judykatura w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2011 r. podnosiła, że zakwalifikowanie dokumentów związanych z audytem jako informacji publicznej mogłoby doprowadzić do swoistej „autocenzury” audytorów, którzy mając świadomość jawności tych dokumentów, bardziej powściągliwie formułowałiby swe

⁷⁵⁵ Ibidem.

⁷⁵⁶ B. Dolnicki, *Ograniczenia dostępu do informacji publicznej - wybrane zagadnienia* [w:] *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UW dr hab. Jana Jeżewskiego*, (red.) J. Korczak, Wrocław 2018, s. 118.

⁷⁵⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 marca 2013 r., II SAB/OI 1/13, LEX nr 1301242,

⁷⁵⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 czerwca 2013 r., II SA/Po 509/13, LEX nr 1361819.

wnioski, zalecenia itp. Pełna jawność dokumentów audytu wewnętrznego mogłaby stanowić również czynnik zniechęcający do jego prowadzenia kierowników tych jednostek, w których audyt nie jest obligatoryjny⁷⁵⁹.

To czy dokument stanowi informację publiczną, o której mowa w ustawie z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, może dokonać wyłącznie pracownik jednostki, w której dokument ten został wytworzony, natomiast rozstrzyganie w sprawie udostępnienia takiego dokumentu należy do kompetencji kierownika jednostki. Trybunał Konstytucyjny w komunikacie opublikowanym po wydaniu wyroku w sprawie K 14/13 wskazał, że wśród dokumentów wytworzonych przez audytora wewnętrznego są takie, które ze względu na ich roboczy charakter nie stanowią informacji publicznej w rozumieniu art. 61 Konstytucji RP, np. zapiski czy notatki sporządzane w stadium zbierania informacji i przygotowania końcowego stanowiska, stanowiące jedynie etap na drodze do wytworzenia informacji publicznej, jednak informacji tej jeszcze nie stanowiące. Ponadto TK podkreślił, że dostęp do dokumentów audytowych zawierających informację publiczną będzie następować na zasadach ogólnych uregulowanych w ustawie o dostępie do informacji publicznej, natomiast kwestię które z dokumentów wytwarzanych przez audytora stanowią informację publiczną, powinny rozstrzygać w pierwszej kolejności organy zobowiązane do udostępnienia informacji publicznej, a w przypadku sporu – sądy administracyjne. Natomiast w uzasadnieniu do ww. wyroku Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że niektóre z dokumentów wytwarzanych przez audytora, innych niż plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu, zawierają rezultaty przeprowadzonego audytu. Wyrażają one końcowe stanowisko audytora w drodze ocen i zaleceń skierowanych do określonych komórek jednostki, w których przeprowadzane były zadania audytowe. Wynika z tego, że dokumenty wytwarzane przez audytora mogą stanowić informację publiczną i mogą być objęte zakresem prawa do informacji publicznej jako dokumenty, o których mowa w art. 61 ust. 2 Konstytucji RP⁷⁶⁰. Dowody przeprowadzane w zadaniu audytowym przyjmują różną formę, a ponadto są różne źródła ich pochodzenia. Wyzwaniem dla audytorów wewnętrznych jest ocena tych dowodów z punktu widzenia ich wiarygodności oraz tzw. siły dowodowej⁷⁶¹.

⁷⁵⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2011 r., IV SAB/Po 52/10, Legalis.

⁷⁶⁰ Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt K 14/13.

⁷⁶¹ I. Bogucka, J. Przybylska, *Dowody w procesie audytowym* [w:] *Audyt wewnętrzny narzędziem ...*, op. cit., s. 99.

Istotną kwestią jest również udostępnianie wyników audytu osobom z poza organizacji. W tym przypadku, o ile wymogi prawne, statutowe lub regulaminowe nie stanowią inaczej, przed udostępnieniem wyżej wspomnianych wyników osobom spoza organizacji, zarządzający audytem wewnętrznym musi ocenić potencjalne ryzyko dla organizacji, skonsultować się odpowiednio z kierownictwem wyższego szczebla i radcą prawnym oraz kontrolować rozpowszechnianie wyników, ograniczając możliwości ich wykorzystania.

Stoję na stanowisku, że kluczowe znaczenie ma, czy audytor otrzyma w terminie rzetelne i pełne informacje celem dokonania oceny zebranego materiału dowodowego oraz niezbędnych analiz, aby wskazać ryzyka i zagrożenia związane z badanym obszarem, a także zalecenia mające na celu przysporzenie wartości dodanej dla organizacji i zapewnienie poprawę jakości funkcjonowania w obszarze objętym zadaniem audytowym.

3.5. Sprawozdanie z audytu jako dokument podsumowujący zadanie zapewniające oraz monitorowanie zaleceń.

Zgodnie ze Standardem 2400, audytorzy wewnętrzni muszą informować o wynikach zadań. Standardy precyzują, że informacja musi obejmować cele, zakres i wyniki zadania. Ostateczna informacja o wynikach zadania musi zawierać odpowiednie wnioski, a także zalecenia i plany działań. Standard 2420 określa, że przekazywane informacje muszą być dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne oraz dostarczone na czas.

Zarządzający audytem wewnętrznym jest odpowiedzialny za przejrzenie i zatwierdzenie ostatecznej informacji z zadania przed jej udostępnieniem oraz decyzję, komu i w jaki sposób będzie ona przekazana. Jeśli zarządzający audytem wewnętrznym deleguje te obowiązki, nadal ponosi ogólną odpowiedzialność.

W Standardzie 2600 określone zostało, że jeżeli zdaniem zarządzającego audytem wewnętrznym kierownictwo przyjęło poziom ryzyka, który może być nie do zaakceptowania dla organizacji, musi omówić te kwestie z kierownictwem wyższego szczebla. Identyfikacja ryzyka akceptowalnego dla kierownictwa może nastąpić w wyniku usług zapewniających lub doradczych, monitorowania postępu działań podjętych przez kierownictwo w odpowiedzi na poprzednie zadania lub innych prac. Decyzja co do

rozwiązań dotyczących ryzyka nie należy do obowiązków zarządzającego audytem wewnętrznym.

Na podstawie § 17 r.a.w. audytor wewnętrzny po przeprowadzeniu czynności audytowych uzgadnia pisemnie z audytowanym wstępne wyniki audytu wewnętrznego, w tym w szczególności ustalenia i propozycje zaleceń. W celu uzgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego, audytor wewnętrzny może przeprowadzić naradę zamykającą. W przypadku nieuzgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego, audytowany może zgłosić pisemne zastrzeżenia, w terminie określonym przez audytora wewnętrznego, nie krótszym niż 7 dni kalendarzowych od dnia poinformowania audytowanego o wstępnych wynikach.

Celem uzgadniania wstępnych wyników audytu wewnętrznego z audytowanym jest dojście do porozumienia, co do wyników przeprowadzonego zadania i proponowanych zaleceń. Zdaniem A. Błaszko uzgodnienie powyższych elementów z audytowanym służy skróceniu etapu uzgadniania wyników audytu wewnętrznego poprzez uniknięcie nieдомówień wynikających np. z błędnej oceny faktów lub nieadekwatności zaproponowanych zaleceń⁷⁶².

Kierownictwo jednostki audytowanej ma prerogatywę decydowania, czy zaakceptować czy odrzucić przedstawione zalecenia. Nieprzyjęcie ich jest równoważne z przyjęciem ryzyka związanego z brakiem realizacji zaleceń. Ryzyka zidentyfikowane w trakcie wykonywania zadania audytowego powinny być ukazane w raporcie w postaci mapy ryzyka. Kierownictwo jednostki podejmuje ostateczną decyzję o akceptacji zidentyfikowanych przez audytorów ryzyk lub wprowadzeniu rekomendacji⁷⁶³.

Raport z audytu jest dokumentem kończącym badanie audytowe, zawierającym ocenę audytowanego systemu. W raporcie tym audytor wewnętrzny przedstawia wszystkie okoliczności wskazujące na słabości systemu oraz ryzyka z tym związane. Jak zostało wskazane w piśmiennictwie, celem sporządzenia raportu jest umożliwienie kierownictwu ocenę ryzyka wynikającego ze słabości kontroli wewnętrznych, co z kolei będzie skutkowało podjęciem ewentualnych działań mających na celu likwidację, bądź

⁷⁶² A. Błaszko, *Nowe zasady ...*, op. cit..

⁷⁶³ K. Czerwiński, *Analiza ryzyka w audycie wewnętrznym*, Szczecin 2003, s. 8.

minimalizację tego ryzyka. Ponadto rekomendacje wskazane w raporcie powinny bezpośrednio wpływać na większą efektywność zarządzania audytowaną jednostką⁷⁶⁴.

W literaturze przedmiotu wskazano również, że w polskim ustawodawstwie odstąpiono od stosowania jakichkolwiek prawnych środków przymusu w wypełnianiu rekomendacji z audytu. B. R. Kuc zaleca, aby „działania usprawniające były podejmowane tylko dlatego, że są słuszne, a nie pod przymusem lub ze strachu przed konsekwencjami”⁷⁶⁵. W mojej ocenie, jak już wspomniałam we wcześniejszej części pracy obligatoryjność stosowania zaleceń i rekomendacji wskazanych w sprawozdaniu z audytu przez kierownictwo jednostki powinna być uregulowana w ustawie.

Audytór wewnętrzny, po uzgodnieniu wstępnych wyników audytu wewnętrznego lub po wniesieniu zastrzeżeń, sporządza sprawozdanie z zadania zapewniającego zawierające w szczególności temat i cel zadania, zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania, datę rozpoczęcia zadania, ustalenia i ocenę według kryteriów przyjętych w programie, o którym mowa w § 16 ust. 1, zalecenia, odniesienie się audytora wewnętrznego do zastrzeżeń, o których mowa w § 17 ust. 3, ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, datę sporządzenia sprawozdania oraz imię i nazwisko audytora wewnętrznego realizującego zadanie oraz jego podpis. Sprawozdanie powinno być jasne, zwięzłe, przejrzyste, obiektywne oraz kompletne. Kierownik komórki audytu wewnętrznego przekazuje sprawozdanie audytowanemu i kierownikowi jednostki, zgodnie z § 19 r.a.w. Celem sprawozdania jest wprowadzenie pozytywnych zmian w funkcjonowaniu jednostki oraz wniesienie wartości dodanej⁷⁶⁶.

Audytowany, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, ustala sposób i termin realizacji zaleceń oraz wyznacza osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń, powiadamiając o tym na piśmie kierownika komórki audytu wewnętrznego i kierownika jednostki.

W przypadku odmowy realizacji zaleceń audytowany przedstawia, w terminie 7 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, pisemne stanowisko kierownikowi jednostki i audytorowi wewnętrznemu.

⁷⁶⁴ P. Łagodzki, *Audyt wewnętrzny. Wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 32/2011, s. 394.

⁷⁶⁵ B. R. Kuc, *Kontrola – kontroling – audyt...*, op. cit., s. 251.

⁷⁶⁶ Ministerstwo Finansów, *Audyt efektywnościowy...*, op. cit., s. 43.

Rolą audytora wewnętrznego jest monitorowanie zaleceń, zgodnie z § 20 r.a.w.

Zgodnie z § 21 r.a.w. audytor wewnętrzny po upływie terminów realizacji zaleceń przeprowadza czynności sprawdzające. Wynik czynności sprawdzających audytor wewnętrzny przedstawia w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu. Jedną z zasad budowy i funkcjonowania systemu audytu wewnętrznego jest zasada implementacji zaleceń, która stanowi, by w możliwie najkrótszym czasie wdrożyć usprawnienia zatwierdzone w raporcie⁷⁶⁷. Tylko wtedy audyt wewnętrzny będzie spełniał swoją misję.

W literaturze zwrócono uwagę na zagrożenie wywierania wpływu przez kierownika jednostki na audyt wewnętrzny w zakresie wyników audytu wewnętrznego. W praktyce może dojść do sytuacji, że zarządzający jednostką będą sugerować audytorowi usunięcie pewnych kwestii z tego raportu⁷⁶⁸. W mojej ocenie, niezwykle ważne są w tym momencie kwalifikacje i cechy osobowe audytora, który będąc przekonany o słuszności twierdzeń zawartych w raporcie pozostanie nieprzekonany oraz zdystansowany. Przepisy prawa powinny zabezpieczać audytora wewnętrznego postawionego w takiej sytuacji.

Przy omawianiu realizacji zadania zapewniającego należy wskazać różnice w obowiązkach audytora wewnętrznego w administracji rządowej w stosunku do audytora w JST. Porównanie tych obowiązków zawiera poniższa tabela nr 2.

Tabela nr 2. Obowiązki audytora w administracji rządowej w porównaniu z obowiązkami audytora w administracji samorządowej.

	Obowiązki audytora w administracji rządowej	Obowiązki audytora w administracji samorządowej
Rozwiązanie stosunku pracy	Na podstawie art. 281 u.o.f.p. rozwiązanie stosunku pracy ani zmiana warunków pracy i płacy kierownika komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale nie może nastąpić bez zgody komitetu audytu.	Rozwiązanie stosunku pracy oraz zmiana stosunku pracy kierownika komórki audytu wewnętrznego może nastąpić bez konieczności uzyskania zgody komitetu audytu.
Koordinacja audytu wewnętrznego	Art. 292 u.o.f.p. wskazuje zadania Ministra Finansów	Zgodnie z art. 292 ust. 1 pkt 1 i 2 u.o.f.p. JST nie są

⁷⁶⁷ E. Bielińska-Dusza [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu ...*, op. cit., s. 189.

⁷⁶⁸ R. Chambers, *Management vs. internal audit: 5 frequent sources of tension*, 2017, <https://www.richardchambers.com/management-vs-internal-audit-5-frequent-sources-of-tension/>, dostęp z dnia 25.02.2025.

	w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego.	koordynowane przez Ministra Finansów.
Informacja o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego	Na podstawie art. 295 ust. 1 u.o.f.p. kierownik jednostki przedstawia Ministrowi Finansów, do końca stycznia każdego roku, informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim.	JST są wyłączone z obowiązku przekazywania Ministrowi Finansów informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego.
Informacja o funkcjonowaniu kontroli zarządczej	Na podstawie art. 295 ust.2 u.o.f.p. kierownik jednostki przedstawia Ministrowi Finansów na jego wniosek, w każdym czasie, informacje związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w jednostce.	JST są wyłączone z obowiązku przekazywania Ministrowi Finansów informacji związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w jednostce.
Informacje i dokumenty związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego	Kierownik komórki audytu wewnętrznego na podstawie art. 296 u.o.f.p. przedstawia Ministrowi Finansów, na jego wniosek, w każdym czasie, informacje i dokumenty związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego.	JST są wyłączone z obowiązku przekazywania Ministrowi Finansów informacji i dokumentów związanych z przeprowadzeniem audytu wewnętrznego.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie u.o.f.p.

Porównując obowiązki audytora wewnętrznego w administracji rządowej z samorządową należy zauważyć, że pozycja audytu wewnętrznego w JST jest znacznie słabsza od audytu funkcjonującego w administracji rządowej. Niezależność i obiektywizm audytu ma zdecydowanie mocniejszą pozycję i ochronę w administracji rządowej, w szczególności w zakresie ochrony przed nieuzasadnionym zwolnieniem audytora, np. w sytuacji, gdy kierownik jednostki uzna, że „pracownik zatrudniony w komórce audytu nabył w jego ocenie dwuletnią praktykę i może zastąpić obecnie zatrudnionego audytora”. Z drugiej strony, należy zauważyć, iż 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 dowolny⁷⁶⁹.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na obecne plany Ministerstwa Finansów, które opracowało 66 działań w latach 2024-2027 r., dotyczących m.in. ustanowienia rozliczalności audytu wewnętrznego polegającego na poszerzeniu monitoringu

⁷⁶⁹ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania audytu ...*, op. cit., s. 27.

i raportowania na samorządy. Zarząd Śląskiego Związku Gmin i Powiatów w stanowisku z 26 kwietnia 2024 r. wyraził stanowisko, że raportowanie do Ministerstwa Finansów zaleceń audytowych wydanych w danej JST naruszy zasadę samorządności⁷⁷⁰. W mojej ocenie działania te będą mogły spowodować ograniczenie zasady samodzielności JST, a ponadto wpłyną negatywnie na zachowanie obiektywizmu audytu wewnętrznego oraz wzmocnienia jego roli.

3.6. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

W niniejszym podrozdziale zostanie podjęta próba odpowiedzi na pytanie, czy jest możliwe zmierzenie przydatności audytu wewnętrznego oraz jak oceniać działalność audytu wewnętrznego w jednostkach administracji samorządowej?

Audyt wewnętrzny będzie spełniał swoją funkcję, jedynie w sytuacji, gdy zalecenia zawarte w sprawozdaniu z audytu będą rzeczywistym wsparciem dla kierowników jednostek samorządu terytorialnego, a nie tylko wypełnieniem ustawowego obowiązku i stworzeniem dokumentacji która nie zostanie nawet przeanalizowana przez tych kierowników. Bezstronność w realizacji zadania zapewniającego, jak również ciągłość realizacji tych zadań wpływa na bezstronne realizowanie obowiązków, począwszy od fazy przygotowawczej, przeprowadzenia audytu, jak i raportowania o jego wynikach.

Narzędziami wykorzystywanymi do monitorowania audytu wewnętrznego w JST mogą być: nadzorowanie zadania, listy kontrolne oraz inne narzędzia weryfikujące zgodność pracy audytorów z przyjętymi procedurami oraz informację zwrotną od klientów i interesariuszy audytu dostarczaną zarówno w trakcie, jak i po zakończeniu realizacji zadania w postaci ankiety poaudytowej⁷⁷¹.

W literaturze przedmiotu zwrócono uwagę, że jednym z najbardziej dostępnych rozwiązań jest przeprowadzenie ankiety poaudytowej, jednakże ważne jest aby uwzględnić w niej elementy w celu weryfikacji typowania celu i zakresu zadania, jego organizację, ocenę jakości samego sprawozdania oraz umiejętności (obiektywizm, profesjonalizm,

⁷⁷⁰ <https://silesia.org.pl/dokumenty/stanowisko-zarzadu-szgip-z-dn-26-kwietnia-2024-r-w-s-projektowanych-zmian-dotyczacych-funkcjonowania-audytu-wewnetrznego-w-jednostkach-samorzadu-terytorialnego/>, dostęp z dnia 02.06.2024 r.

⁷⁷¹ Ministerstwo Finansów, *Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości...*, s. 7

komunikatywność) audytora realizującego zadanie. Aspekty te mogą powodować wiele trudności w ocenie przez audytowanego, jednakże mają kluczowe znaczenie pod kątem wskazówek doskonalenia zawodowego audytora i obszarów do poprawy. Wszystkie te elementy wpływają na sprawność realizacji funkcji audytu⁷⁷².

Standard 2500 wskazuje, że zarządzający audytem wewnętrznym musi stworzyć i zapewnić działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazanych kierownictwu, z kolei Standard 2500.A1 zawiera postulaty, że zarządzający audytem wewnętrznym musi ustanowić proces monitorowania realizacji zaleceń i upewnić się, że decyzje kierownictwa zostały skutecznie wdrożone lub też kierownictwo wyższego szczebla zaakceptowało ryzyko niepodjęcia działań. Zgodnie ze Standardami audyt wewnętrzny musi monitorować wyniki zadań doradczych w zakresie uzgodnionym ze zleceniodawcą.

Celem ocen wewnętrznych, które mogą przybierać formę okresowych przeglądów jest weryfikacja działalności audytu wewnętrznego m.in. pod kątem zgodności postępowania ze standardami profesjonalnej praktyki zawodowej, wzorcami, kartą audytu wewnętrznego, a także postanowieniami kodeksu etycznego audytu⁷⁷³.

Audytorzy wewnętrzni powinni traktować wyniki samooceny jak kluczowe źródło informacji o ryzykach i skuteczności mechanizmów kontroli⁷⁷⁴.

Standard 1311 określa, że oceny wewnętrzne obejmują bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz okresowe samooceny lub oceny przeprowadzane przez inne osoby - w ramach organizacji - posiadające wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego. Zgodnie z Interpretacją zawartą w Standardach, bieżące monitorowanie: 1) jest integralną częścią codziennego nadzoru, przeglądu i pomiaru działalności audytu wewnętrznego, 2) jest też nieodłączną częścią codziennych zasad i praktyki zarządzania audytem wewnętrznym, 3) wykorzystuje procesy, narzędzia i informacje konieczne do oceny zgodności z Kodeksem etyki i Standardami. Okresowe oceny służą do oceny zgodności z Kodeksem etyki i Standardami.

Samoocena przeprowadzana co najmniej raz w roku przez pracowników audytu wewnętrznego, ankiety przeprowadzane co najmniej dwa razy w roku, czy analiza ryzyk

⁷⁷² K. Lenczyk-Woroniczka, *Jak zwiększyć efektywność audytów?*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 18.04.2025 r.

⁷⁷³ P. Sołtyk, *Ocena działalności ...*, op. cit.

⁷⁷⁴ M. Wolski, *Kontrola zarządcza ...*, op. cit.

związanych z realizacją celów zawartych w rocznym planie audytu to działania z zakresu ocen okresowych wewnętrznych⁷⁷⁵.

Z kolei, zgodnie ze Standardem 1312 oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji. Oceny zewnętrzne mogą być przeprowadzane w formie pełnej zewnętrznej oceny lub samooceny z niezależną walidacją. Osoba przeprowadzająca ocenę zewnętrzną musi przedstawić wnioski co do zgodności z Kodeksem etyki i ze Standardami; może także wyrazić swoje uwagi dotyczące kwestii operacyjnych i strategicznych. Takie działanie zwiększa skuteczność prowadzonego audytu wewnętrznego. Aby ocena ta była rzetelna i obiektywna najlepszym rozwiązaniem jest, aby ocena była wykonana przez osobę lub zespół spoza JST. Podkreślić należy, że przeprowadzenie tej oceny nie jest obligatoryjne w JST, jednakże jest to działanie zalecane i przynoszące wiele korzyści dla jednostki.

Kluczowe znaczenie dla oceny zewnętrznej odgrywają kwalifikacje zawodowe i doświadczenie zespołu oceniającego. Standardy audytu wewnętrznego wskazują, aby osoby te dysponowały odpowiednią praktyką zawodową w przeprowadzaniu audytu z wykorzystaniem przepisów prawnych i wytycznych standardów, a także miały bogate doświadczenie w realizacji ocen zewnętrznych⁷⁷⁶.

W literaturze zostało wskazane, że do pomiaru zgodności działalności audytu wewnętrznego i stopnia jego wkładu w sprawność zarządzania JST można zastosować „program zapewnienia i poprawy jakości”, którego rolą powinno być wskazywanie słabych stron w systemie audytu i przedstawianie sugestii usprawnień⁷⁷⁷.

Zauważalną tendencją, zarówno w praktyce, jak i literaturze przedmiotu jest używanie naprzemiennie słów „rekomendacje” oraz „zalecenia”. Wydane przez audytora zalecenia ze wskazaniem adresatów oraz terminami ich realizacji zawarte w sprawozdaniu/raporcie z przeprowadzonego audytu są następnie przez niego monitorowane w ramach czynności sprawdzających po upływie terminu do ich realizacji. Odmowa realizacji zaleceń zazwyczaj wymaga pisemnego powiadomienia kierownika jednostki i audytora. Brak realizacji zaleceń w określonym terminie wymaga uzasadnienia

⁷⁷⁵ Ministerstwo Finansów, *Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości*, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034, dostęp z dnia 18.04.2025 r., s. 8

⁷⁷⁶ P. Sołtyk, *Ocena działalności audytu ...*, op. cit.

⁷⁷⁷ Ibidem.

przez osobę odpowiedzialną za ich realizację. Rekomendacje zaś wydane przez audytora wewnętrznego mają charakter doradczy, nie są obowiązkowe i zazwyczaj dotyczą dobrych praktyk, podobnie jak rekomendacje wydawane przez organy nadzorcze tj. Komisję Nadzoru Finansowego, czy Urząd Ochrony Danych Osobowych.

Zarządzający audytem wewnętrznym musi przekazać kierownictwu jednostki wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości. Ujawnieniu powinny podlegać zakres i częstotliwość ocen zewnętrznych i wewnętrznych, kwalifikacje i niezależność osoby lub zespołu oceniającego, włączając w to potencjalny konflikt interesów, wnioski osób dokonujących oceny oraz plany działań naprawczych (Standard 1320).

Systematyczne monitorowanie sposobu wykonywania zadań przez audyt wewnętrzny powinno być częścią zarządzania w organizacji, co z kolei powoduje, że JST osiągają założone cele i zadania.

W mojej ocenie kluczową rolę odgrywa wytypowanie zadań, we współpracy z najwyższym kierownictwem urzędów administracji samorządowej. Trafne wybranie obszarów i zadań audytowych będzie miała przełożenie na proces zarządzania jednostką. Ustawodawca pozostawił decyzję w zakresie określania zadań priorytetowych kierownikowi jednostki, aby wnioski zawarte w raporcie w audytu były użyteczne i w sposób rzeczywisty przyczyniły się do wniesienia wartości dodanej w tych jednostkach.

Z uwagi na to, że audyt wewnętrzny może być prowadzony w zróżnicowanych organizacyjnie jednostkach, a ponadto winien być dopasowany do konkretnej jednostki, to stoję na stanowisku, że spełnienie funkcji audytu wewnętrznego będzie zależało od oceny przez kierownika jednostki, który stwierdzi, czy audyt poprzez realizację zadań zapewniających oraz świadczenie usług doradczych audyt jest rzeczywistym wsparciem dla niego, a co więcej czy przyczynia się do zwiększenia efektywności zarządzania jednostką. Przydatność audytu wewnętrznego w administracji samorządowej zależy od wielu czynników. Według mnie kluczowe jest w jaki sposób audyt wewnętrzny jest postrzegany przez kierownictwo jednostki. Jeżeli wójt, burmistrz czy prezydent miasta nie będzie traktował audytu wewnętrznego jako narzędzia kontrolnego, tylko narzędzie wspierające jednostkę w jej zarządzaniu to narzędzie to będzie skuteczne. Audyt wewnętrzny przynosi wartość dodaną jedynie w sytuacji gdy dostarcza trafne zalecenia, które usprawniają jednostkę. Niezwykle ważne są również relacje pomiędzy pracownikami a audytorem. Audyt wewnętrzny jest również bardziej przydatny, jeżeli analiza ryzyka została rzetelnie przeprowadzona, gdyż tylko wtedy audyt wewnętrzny nie jest rutynowy, tylko ukierunkowany na rzeczywiste problemy indywidualnej jednostki. Wtedy możemy

stwierdzić, że audyt jest przydatny. Na sposób prowadzenia i ocenę audytu mają również wpływ czynniki zewnętrzne, takie jak wytyczne i rekomendacje (np. NIK, RIO). Wartym podkreślenia jest fakt, że w jednostkach, gdzie panuje otwartość na zmiany, chęć doskonalenia i odpowiedzialność, audyt jest traktowany jako partner. W organizacjach o niskiej dojrzałości zarządczej, zamkniętych na zmiany, audyt może być odbierany z nieufnością, a jego zalecenia traktowane jako ingerencja.

W konkluzji powyższych rozważań warto sobie zadać jeszcze pytanie: Jaki jest stosunek nakładów ponoszonych na funkcjonowanie audytu wewnętrznego w administracji samorządowej do uzyskiwanych efektów przez te jednostki w wyniku wykonywania czynności zapewniających oraz czynności doradczych? W mojej ocenie, odpowiedź na powyższe pytanie jest trudna i skomplikowana, gdyż nie da się dokładnie przeliczyć efektów zadań wykonywanych przez audytora na konkretne wyniki finansowe. Nakłady, które są ponoszone na audyt wewnętrzny to: wynagrodzenia audytora, ewentualne koszty szkoleń i podnoszenia kwalifikacji oraz narzędzia informatyczne wykorzystywane przez audyt. Z kolei, efekty działalności audytu wewnętrznego są zazwyczaj niematerialne oraz długoterminowe, a te z kolei wpływają pośrednio na korzyści finansowe dla jednostki. Jak już wielokrotnie wspomniano, audyt wewnętrzny zwiększa zgodność działalności jednostki z przepisami prawa, powoduje zmniejszenie ryzyka wystąpienia nieprawidłowości i nadużyć, czy zapewnia wsparcie w realizacji zadań przez JST, w tym usprawnieniu procesu wydawania decyzji administracyjnych. Czynności doradcze mogą przyczynić się do optymalizacji wydatków, czy poprawę efektywności pracy urzędu.

W mojej ocenie, koszt zatrudnienia audytora w jednostce jest stosunkowo niski w stosunku do możliwych strat, którym audyt wewnętrzny zapobiega. W obszarze prowadzonych postępowań administracyjnych straty te mogą powodować olbrzymie koszty odszkodowawcze, bądź tak ważne w dzisiejszych czasach straty wizerunkowe dla jednostki. Audyt wewnętrzny dostarcza istotnej wartości dodanej dla urzędów administracji samorządowej, szczególnie w zakresie poprawy jakości zarządzania i zgodności z przepisami prawa. Efektywność audytu wewnętrznego zależy od jakości współpracy z kierownictwem tych urzędów.

Z wyników kontroli NIK wynika, że w okresie objętym kontrolą, we wszystkich jednostkach, za wyjątkiem jednej, sporządzono sprawozdanie z realizacji planu audytu za dany rok. W 11% jednostek nie dotrzymano jednak terminu sporządzenia tych sprawozdań określonego w art. 283 ust. 5 u.o.f.p., tj. do końca stycznia roku za rok poprzedni. W przypadku 30% skontrolowanych jednostek sprawozdania nie zawierały informacji

dotyczących przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego, co było niezgodne z § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu lub zostały sporządzone nierzetelnie⁷⁷⁸.

Z dostępnych danych wynika, że przeprowadzone przez audytorów wewnętrznych zadania zapewniające, w 37% objętych kontrolą jednostek nie zakończyły się sformułowaniem żadnych wniosków o charakterze systemowym albo nie przełożyły się na działania służące poprawie funkcjonowania jednostki i nie zostały uwzględnione w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej. Udział wniosków o charakterze systemowym we wszystkich wnioskach po zakończonych zadaniach zapewniających w jednostkach objętych kontrolą wynosił 58%. Formułowane przez audytorów wewnętrznych wnioski systemowe miały na celu przede wszystkim zapewnienie zgodnego z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami funkcjonowania JST (84%). Nie formułowano natomiast wniosków zmierzających do usprawnienia funkcjonowania jednostki pod względem skuteczności i efektywności działań albo czyniono to w bardzo ograniczonym zakresie (16%)⁷⁷⁹.

NIK w wynikach kontroli stwierdził, że w dziewięciu z 27 skontrolowanych jednostek stwierdzono nieprawidłowości dotyczące monitorowania realizacji zaleceń⁷⁸⁰. W mojej ocenie przyczyną takiego stanu rzeczy może być niezapewnienie przez kierownika jednostki odpowiedniego systemu nadzoru i dokumentowania działań korygujących, jak również nie zostali wskazani pracownicy odpowiedzialni za realizację tych zaleceń.

3.7. Podsumowanie

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, można stwierdzić, że wpływ na efektywne przeprowadzanie zadań przez audytorów wewnętrznych oprócz ich doświadczenia, kwalifikacji oraz dobrej znajomości jednostki, mają wpływ stosowne zasady, procedury, metody i techniki realizacji. Jak już zostało podkreślone we wcześniejszym rozdziale niniejszej dysertacji, audytor zatrudniony w jednostce będzie się cechował znajomością procedur wewnętrznych, co przyczyni się do rzetelnego wypełniania obowiązków.

⁷⁷⁸ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 12.

⁷⁷⁹ Ibidem, s. 14.

⁷⁸⁰ Ibidem, s. 14.

Ponadto, wartość dodana audytu wewnętrznego w dużej mierze zależy od jakości przeprowadzonego zadania audytowego, która może zostać osiągnięta poprzez zaangażowanie audytora we współpracę z kierownikiem jednostki, która rozpoczyna się już w etapie wstępnym audytu (planowanie zadań zapewniających, udział w naradzie otwierającej i zamykającej), poprzez sporządzanie planu audytu, kończąc na współpracy przy sporządzaniu sprawozdania z audytu i monitorowania zaleceń. Podkreślić po raz kolejny należy tutaj pełną niezależność i obiektywizm audytora, bez których wykonywanie czynności w sposób rzetelny może być wielce wątpliwe. Powyższe postulaty mogą zostać osiągnięte przez audytora wewnętrznego również poprzez jego zdystansowanie. W całej procedurze zadań audytowych to niezależność, obiektywizm oraz zdystansowanie audytora są fundamentem jego pracy.

Procedura zadania audytowego dzieli się na trzy fazy: wstępną, główną oraz końcową. W mojej ocenie czynności wstępne oraz etap planowania są bardzo istotne w tej procedurze, gdyż mają wpływ na dalsze fazy zadania. Wskazanie obszarów działalności jednostki, w których audytor wewnętrzny będzie prowadził zadania zapewniające, dopasowane do konkretnej jednostki jest kluczem do efektywnego wykonania zadania audytowego. Na wybór zadań audytowych ma wpływ analiza ryzyka, w wyniku której audytor wewnętrzny wskazuje obszary objęte najwyższym poziomem ryzyka oraz wybiera temat zadania istotny z punktu zapewnienia interesów jednostki. W wyniku tej analizy, powstaje lista wszystkich obszarów narażonych na wysokie ryzyko, związane z działalnością urzędów.

Użyteczność sprawozdania z audytu zależy w dużej mierze od decyzji podjętych w fazie wstępnej. Sprawozdanie z zadania audytowego to rezultat pracy audytora wewnętrznego i najważniejszy element skutecznej komunikacji z kierownikiem jednostki. W moim przekonaniu, pomimo iż narada otwierająca nie jest obligatoryjnym punktem zadań zapewniających, powinna być przeprowadzona. Podczas narady audytor wewnętrzny poznaje jednostkę, stwarza harmonogram prac w taki sposób aby nie zakłócać pracy w poszczególnych komórkach organizacyjnych, ale co najważniejsze budowane są dobre relacje i zaufanie pomiędzy audytorem, kierownikiem jednostki i pracownikami. Podczas narady audytor przedstawia rolę i zadania audytu, zwracając uwagę, że nie jest kontrolerem, a jego zadaniem jest ocena jednostki i procesów w niej zachodzących w celu ich ulepszenia, a nie szukanie winnych i karanie za powstałe nieprawidłowości.

W całej procedurze realizacji zadań zapewniających istotne byłoby uregulowanie w przepisach odpowiedzialności kierownika jednostki za brak wypełnienia zaleceń

audytora w szczególności w sytuacji powodującej naruszenie dyscypliny finansów publicznych i czynności jakie audytor powinien podjąć w tym przypadku. Tak naprawdę to kierownikowi jednostki powinno zależeć na usunięciu wskazanych w sprawozdaniu słabych punktów w działalności jednostki oraz w jak najkrótszym czasie wdrożenie usprawnień zawartych w sprawozdaniu. Audytor wewnętrzny nie ma wpływu na podejmowane przez kierownika jednostki decyzje i nie może go przymusić do realizacji zaleceń. To kierownik jednostki bierze na siebie ryzyko oraz odpowiedzialność za brak realizacji zaleceń.

Na koniec warto podkreślić, że obszary będące przedmiotem zadań zapewniających w JST są różnorodne i zależne od struktury oraz specyfiki funkcjonowania konkretnej jednostki. Najczęściej przeprowadzane są zadania w obszarze finansowym, kadrowo-organizacyjnym, czy bezpieczeństwa informacji. Zgodnie z art. 104 KPA „organ administracji publicznej załatwia sprawę przez wydanie decyzji, chyba że przepisy kodeksu stanowią inaczej”. W mojej ocenie jednym z najważniejszych zadań zapewniających i doradczych wykonywanych przez audytora wewnętrznego powinien być obszar związany z rozstrzyganiem spraw w formie decyzji administracyjnych, który ukazuje całokształt funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce, gdyż jego przedmiotem jest zarówno obieg dokumentacji w jednostce, skuteczna komunikacja, terminowość realizacji zadań, kończąc na ocenie delegowania uprawnień w jednostce.

Rozdział IV

Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze procesu wydawania decyzji administracyjnych jako zadanie zapewniające dla kierownika jednostki samorządu terytorialnego.

Audyt wewnętrzny w zakresie objętym przedmiotem niniejszej dysertacji może przyczynić się do usprawnienia procesu rozstrzygania spraw kończących się wydaniem decyzji administracyjnej oraz podniesienia jakości prowadzonych postępowań administracyjnych i wydawanych rozstrzygnięć przez organy administracji samorządowej. Jakość działalności administracji publicznej, w tym administracji samorządowej to czynniki o charakterze prawnym i pozaprawnym⁷⁸¹. Audyt wewnętrzny może oceniać zarówno formalną ścieżkę podejmowania decyzji, jak i racjonalność decyzji⁷⁸².

W procesie wydawania decyzji administracyjnych w JST, na efektywność i jakość wykonywanych zadań ma wpływ w pierwszym rzędzie legalność. Zgodność z przepisami prawa wydawanych decyzji administracyjnych przejawia się nie tylko poprzez precyzyjne wskazanie podstawy prawnej wydawanej decyzji (w tym elementów formalnych wchodzących w jej skład), na której oparł się organ ją wydający, czy też przyjęta praktyka prawotwórcza, ale również legalność pod kątem umocowania do jej wydania przez upoważniony podmiot (system działania upoważnień w jednostce). Nie mniej istotna jest również terminowość, która uzależniona jest od takich czynników, jak komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna, w tym obieg korespondencji w jednostce, duża ilość i rodzaj spraw oraz związany z tym podział obowiązków pomiędzy pracowników, jak również wielość procedur wewnętrznych, co w istocie wpływa na sprawność postępowania administracyjnego. Czynniki te wpływają na skuteczne realizowanie zadań ustawowych w JST, a terminowość działania organów administracji samorządowej jest warunkiem sprawnego i skutecznego realizowania celów i zadań, a ponadto jest istotna na każdym etapie wykonywania zaplanowanych działań⁷⁸³. W tym miejscu podkreślić należy, że

⁷⁸¹ Czyt. szerzej: Z. Leoński, *Nauka administracji*, Warszawa 1999, s. 21-27.

⁷⁸² T. Waściński, J. Sławińska, *Audyt wewnętrzny wspomagający ...*, op. cit., s. 62.

⁷⁸³ M. Mączyński, *Terminowość [w:] Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 85.

zarówno komunikacja wewnętrzna, jak i zewnętrzna są standardami kontroli zarządczej, a ponadto są gwarantem skutecznego funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w każdej jednostce. Komunikacja jest również fundamentem sprawnej realizacji zadań kończących się wydaniem decyzji administracyjnej. Jak słusznie zauważa J. Zimmermann, skuteczność i efektywność tych działań wobec obywatela zapewnia również prawo ustrojowe, które normuje struktury organizacyjne tej administracji⁷⁸⁴.

W procesie wydawania decyzji administracyjnych poza wskazanymi powyżej, istnieją jeszcze inne obszary, które mogą stanowić przedmiot zadania audytowego, tj. analiza efektywności procesu wydawania decyzji administracyjnej z uwzględnieniem jej merytorycznej poprawności, zgodności pod względem finansowym i formalno-prawnym stwierdzona przez osoby odpowiedzialne za jej wydanie⁷⁸⁵.

Na potrzeby niniejszej dysertacji przeprowadzona została ankieta wykorzystania narzędzia jakim jest audyt wewnętrzny w procesie związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych na podstawie informacji otrzymanych z 30 urzędów JST (10 urzędów marszałkowskich, 10 urzędów gmin oraz 10 starostw powiatowych) w drodze dostępu do informacji publicznej zgodnie z art. 2 ust. 1 w związku z art. 10 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej. Przygotowane zostały w tym celu następujące pytania:

1. Czy w jednostkach przeprowadzone zostało kiedykolwiek zadanie zapewniające w obszarze dotyczącym wydawania decyzji administracyjnych? Zadanie zapewniające mogło dotyczyć całościowej oceny tego obszaru, bądź wybranych elementów, tj. system działania upoważnień w jednostce, terminowość prowadzonych postępowań, czy też komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna.
2. Kto podpisuje decyzje administracyjne w sytuacji nieobecności kierownika jednostki, oraz czy jednostka posiada procedury w tym zakresie?
3. Czy jednostka prowadzi rejestry upoważnień do wydawania decyzji administracyjnych oraz w jakiej formie?

⁷⁸⁴ J. Zimmermann, *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Wrocław 2013, s. 77.

⁷⁸⁵ Por. K. Hady-Głowiak, *Wydawanie decyzji ...*, op. cit., s. 63.

Odpowiedź na pierwsze pytanie prezentuje rysunek nr 1.



Rys. 1 Realizacja zadania zapewniającego w obszarze wydawania decyzji administracyjnych przez jednostki administracji publicznej w %

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań ankietowych

Na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego można wywnioskować, że realizacja zadania zapewniającego w obszarze wydawania decyzji administracyjnych przez jednostki administracji publicznej jest realizowana sporadycznie. Audytorzy wewnętrzni niechętnie podejmują się tego rodzaju zadań, z uwagi na ich skomplikowany charakter oraz konieczność posiadania specjalistycznej wiedzy w tym zakresie. Jedynie 10% badanych jednostek realizowała zadanie zapewniające w przedmiotowym zakresie. Przez te jednostki zostały zrealizowane następujące zadania audytowe:

- Ocena systemu kontroli zarządczej przy wydawaniu decyzji administracyjnych.
- Decyzje w procesie wydawania upoważnień dla kierowania pojazdami.
- Prawidłowość uzgadniania i opiniowania decyzji środowiskowych.

Zagadnienie to winno być przedmiotem zainteresowania zarówno komórki audytu wewnętrznego, ale przede wszystkim kierownika jednostki, z uwagi na kluczowe znaczenie tego procesu dla wykonywania zadań przez JST.

W niniejszym rozdziale, przy omawianiu zagadnień związanych z dokonywaniem oceny procesu wydawania decyzji administracyjnej nie można pominąć modelu KPA UE⁷⁸⁶ opracowanego przez grupę ReNEUAL, który winien stanowić inspirację do nowelizacji polskiego KPA, jak również propozycję rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie otwartej, efektywnej i niezależnej administracji europejskiej załączoną do rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 9 czerwca 2016 r.⁷⁸⁷. Celem rozwiązań przyjętych w ww. modelu KPA UE było stworzenie wzorca dla ustawodawstwa krajowego, nie tylko w obszarze państw członkowskich UE⁷⁸⁸. D. R. Kijowski wskazuje, że idea utworzenia jednolitej regulacji postępowania w administracji UE została zrealizowana, pomimo różnorodności instytucji, regulacji prawnych oraz działań podejmowanych w ramach UE⁷⁸⁹. Odwołania do niniejszego modelu ReNEUAL będą dokonywane na poszczególnych etapach omawianych zagadnień szczegółowych.

W podrozdziale 4.1., zatytułowanym *Przepisy prawne i praktyka prawotwórcza dotycząca procesu wydawania decyzji administracyjnych* zostaną omówione przepisy prawne oraz częste nieprawidłowości i ryzyka występujące w JST w tym obszarze. W podrozdziale 4.2. niniejszej dysertacji przedstawiony został program audytu nt. *Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych*. W ostatniej części rozdziału IV wskazane zostały zalecenia dla kierownika jednostki oraz zostanie udzielona odpowiedź na pytanie: czy audyt wewnętrzny może być postrzegany jako narzędzie wspierające kierownika JST w realizacji celów i zadań poprzez

⁷⁸⁶ *ReNEUAL: model kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej*, (zespół red.) Marek Wierzbowski, Herwig C. H. Hofmann, Jens-Peter Schneider, Jacques Ziller oraz Jean-Bernard Auby, Paul Craig, Deirdre Curtin, Giacinto della Cananea, Diana-Urania Galetta, Joana Mendes, Oriol Mir, Ulrich Stelkens ; redakcja wydania polskiego Marek Wierzbowski, Andrzej Kraczkowski; [tłumaczenie Małgorzata Ziental, Piotr Drobek], Warszawa 2015, zwany w dalszej części dysertacji jako model ReNEUAL.

⁷⁸⁷ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 9 czerwca 2016 r. w sprawie otwartej, efektywnej i niezależnej administracji Unii Europejskiej (2016/2610(RSP)) (Dz. U. UE. C. z 2018 r. Nr 86, str. 126).

⁷⁸⁸ *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017, s. 25.

⁷⁸⁹ D. R. Kijowski, *Idea i założenia modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej Grupy ReNEUAL a perspektywy zmian w polskich procedurach administracyjnych* [w:] *Kodeks postępowania administracji ...*, op. cit., s. 32.

systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze w procesie wydawania decyzji administracyjnych?

4.1.Przepisy prawne i praktyka prawotwórcza dotycząca procesu wydawania decyzji administracyjnych.

Decyzje administracyjne są prawnymi formami działania administracji⁷⁹⁰, stąd też rozważania w niniejszym podrozdziale należy rozpocząć od zwięzłej charakterystyki oraz klasyfikacji tego pojęcia.

Zanim przejdę do rozważań szczegółowych, wskazać należy, że „każda decyzja administracyjna jest aktem administracyjnym, ale nie każdy akt administracyjny przybiera formę decyzji (np. polecenie służbowe)”⁷⁹¹. Cały zbiór aktów administracyjnych można podzielić na trzy podzbiory: 1) decyzje administracyjne (w tym koncesje, licencje, nakazy, zezwolenia, pozwolenia); 2) rozstrzygnięcia bezpośrednie; 3) akty władztwa zakładowego (polecenia służbowe organu administracji publicznej, akty kierującego zakładem administracyjnym: w stosunku do korzystających z zakładu, bądź wywołujące skutki prawne w stosunku do osób trzecich)⁷⁹².

Akt administracyjny posiada następujące cechy: 1) musi być wydany na podstawie prawa i w celu wykonania obowiązującego prawa, 2) powinien pochodzić od organu właściwego rzeczowo i miejscowo, 3) musi mieć podstawę prawną zawartą w przepisach

⁷⁹⁰ Czyt. szerzej: J. Starościk, *Prawne formy działania administracji*, Warszawa 1957; J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990; B. Dolnicki, R. Cybulska, *Nowe dwustronne formy działania administracji publicznej - zagadnienia wybrane* [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*: Zjazd Katedr Prawa Administracyjnego i Postępowania Administracyjnego, (red.) J. Zimmermann, Zakopane 24-27 września 2006 r., Warszawa 2007; *System prawa administracyjnego*, (red.) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 5: *Prawne formy działania administracji*, red. A. Błaś, J. Boć, M. Stahl, K.M. Ziemiński, Warszawa 2013; M. Wierzbowski, *Prawne formy działania administracji. Porozumienie administracyjne* [w:] M. Wierzbowski, M. (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2015; I. Lipowicz, *Prawne formy działania administracji publicznej - między stabilizacją a potrzebą przełomu*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 4/2016; Z. Duniewska (red.), R. Lewicka (red.), M. Lewicki (red.), *Władza w przestrzeni administracji publicznej*, Warszawa 2020; E. Ura, *Prawo administracyjne*, op. cit.

⁷⁹¹ E. Ura, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 152.

⁷⁹² Ibidem.

prawa materialnego, 4) musi mieć prawem wymaganą formę, 5) powinien być wydany przy zachowaniu odpowiedniej procedury. Akty wydane w trybie KPA noszą nazwę decyzji administracyjnych⁷⁹³. Zgodnie z uzasadnieniem uchwały SN z 30.09.1991 r.⁷⁹⁴, akt administracyjny może być uznany za decyzję administracyjną w przypadku spełnienia kwalifikowanych wymogów materialnych i formalnych: 1) musi być wydany przez organ upoważniony do wykonywania funkcji administracji, 2) musi mieć charakter władczy, 3) może być wydany w sytuacjach wskazanych przez prawo administracyjne, 4) powinien być skierowany do indywidualnie określonych adresatów, 5) musi być wydany w wyniku formalnego postępowania administracyjnego, w wyniku którego przesądza się, że stosunek prawny istnieje (decyzja deklaratorywna), bądź też, że powstaje, zmienia się lub ustaje (decyzja konstytutywna).

Akty wydawane poza sferą, która nie jest regulowana przez materialne prawo administracyjne, bądź też poza sferą regulowaną przez przepisy o postępowaniu administracyjnym nie można zakwalifikować jako decyzje administracyjne⁷⁹⁵.

Z uwagi na brak ustawowej definicji decyzji administracyjnej, w celu wskazania jej cech charakterystycznych przedstawić należy stanowiska wyrażone w literaturze przedmiotu oraz orzecznictwie sądowym.

Zgodnie z art. 104 § 1 KPA, organ administracji publicznej załatwia sprawę przez wydanie decyzji, chyba że przepisy kodeksu stanowią inaczej. Decyzja administracyjna rozstrzyga sprawę co do jej istoty w całości lub w części albo w inny sposób kończy sprawę w danej instancji. Żaden przepis KPA, w tym nawet art. 104 KPA nie zawiera pojęcia „decyzji administracyjnej”⁷⁹⁶. C. Martysz postuluje, aby przepisy ustawowe wprost wskazywały jako formę załatwienia sprawy decyzję administracyjną. Autor przedstawia stanowisko, że rozwiązanie to pozwoli uniknąć wątpliwości interpretacyjnych w tym

⁷⁹³ R. Michalska-Badziak [w:] Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, (red.) M. Stahl, *Prawo administracyjne ...*, op. cit., s. 481.

⁷⁹⁴ Uchwała SN z 30.09.1991 r., III CZP 83/91, OSNC 1992/5, poz. 64.

⁷⁹⁵ M. Romańska [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 104, s. 713.

⁷⁹⁶ A. Skóra [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 61-126. Tom II*, (red.) M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, Olsztyn 2020, art. 104, s. 235.

zakresie oraz wpłynie na szybkość i uproszczenie postępowania administracyjnego⁷⁹⁷. W literaturze przedmiotu podnoszone jest również, że przepis ten nie może stanowić samodzielnej podstawy do wydawania decyzji administracyjnych, gdyż, to kryteria materialne przesądzą w jakich przypadkach sprawy są załatwiane w tej formie⁷⁹⁸. W tym miejscu zaznaczyć należy, że administracja publiczna nie tylko wydaje akty administracyjne, ale również sprawy obywateli są załatwiane w wyniku czynności materialno-technicznych, czy też czynności cywilnoprawnych⁷⁹⁹. Zasadą jest, że sprawy są załatwiane poprzez wydanie decyzji administracyjnej, postanowienia albo poprzez podjęcie przez organ czynności materialno-technicznej. Innym sposobem załatwiania spraw jest ich „milczące załatwienie”⁸⁰⁰.

B. Adamiak definiuje decyzję administracyjną jako: „oświadczenie woli kompetentnego organu administrującego, podjęte w wyniku zastosowania normy materialnego prawa administracyjnego lub w określonym zakresie normy prawa procesowego do ustalonego stanu faktycznego, w trybie, formie, strukturze uregulowanej prawem procesowym, zakomunikowany stronie, w celu wywołania skutku prawnego w sferze stosunku materialnoprawnego (decyzja rozstrzygająca sprawę co do jej istoty w całości lub części) bądź w sferze stosunku procesowego (decyzja w inny sposób kończąca sprawę w danej instancji)”⁸⁰¹. Autorka w instytucji prawnej decyzji wyróżnia aspekt materialny, który „wyraża się w podstawie regulacji dopuszczającej tę formę dokonywania autorytatywnej konkretyzacji normy materialnego prawa”, jak również aspekt procesowy polegający na nadaniu „autorytatywnej konkretyzacji normy materialnego prawa formy zewnętrznej, od której spełnienia uzależnione jest wprowadzenie jej do obrotu prawnego z mocą obowiązującą”⁸⁰².

⁷⁹⁷ C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II. Komentarz do art. 104-269*, Warszawa 2007, art. 104, s. 20.

⁷⁹⁸ A. Krawczyk [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, (red.) W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, Warszawa 2019, art. 104, LEX/el., dostęp z dnia 10.04.2024 r.

⁷⁹⁹ J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2008, art. 104 s. 472.

⁸⁰⁰ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017, art. 35, s. 186.

⁸⁰¹ B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986, s. 22-23.

⁸⁰² B. Adamiak, *Decyzja w modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej sieci ReNEUAL i projekcie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie postępowania administracyjnego instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii Europejskiej* [w:] *Kodeks postępowania administracji ...*, op. cit., s. 207.

J. Starościak wskazuje, że decyzję administracyjną należy postrzegać jako „nobile verbum, czyli słowo honoru organu administracji publicznej udzielone obywatelowi”⁸⁰³, z kolei E. Knosala przedstawia pogląd, że „decyzja jest wynikiem określonego procesu”⁸⁰⁴. Dorobek „państwa prawnego” jest fundamentem wykonywania władczej funkcji administracji publicznej, tj. reglamentacyjno-porządkowej realizowanej poprzez wydawanie aktów prawnych abstrakcyjnych i generalnych, a z drugiej strony konkretno - indywidualnych (decyzji administracyjnych)⁸⁰⁵. Z kolei A. Ziółkowska pod pojęciem procesowej strony decyzji administracyjnej rozumie ogół działań określonych w przepisach kodeksu administracyjnego, które podejmuje organ administracji z zamiarem wydania aktu administracyjnego określanego mianem decyzji administracyjnej⁸⁰⁶. Audyt wewnętrzny może być jednym z narzędzi wspierających kierownika jednostki w usprawnieniu procesu wydawania decyzji administracyjnych, aby ów proces funkcjonował legalnie, sprawnie oraz efektywnie⁸⁰⁷.

Zgodnie ze stanowiskiem E. Ury, decyzja administracyjna jest kwalifikowanym aktem administracyjnym, który rozstrzyga sprawę co do jej istoty w całości lub w części albo w inny sposób kończy sprawę w danej instancji. Autorka podkreśla, że tryb jej wydania, kryteria prawidłowości i wadliwości oraz skutki prawne wadliwości są szczegółowo unormowane przepisami prawa⁸⁰⁸.

Decyzja administracyjna definiowana jest również jako „władcze, jednostronne oświadczenie woli organu administracji publicznej (lub innego podmiotu sprawującego w zleconym mu zakresie funkcje administracji publicznej), skierowane do zewnętrznego adresata, rozstrzygające indywidualną sprawę administracyjną (autorytatywnie konkretyzujące administracyjnoprawny stosunek administracyjny), podjęte na podstawie i w celu konkretyzacji generalno-abstrakcyjnych norm prawnych powszechnie

⁸⁰³ J. Starościak, *Problemy współczesnej administracji*, Warszawa 1972, s. 87.

⁸⁰⁴ E. Knosala, *Zarys teorii decyzji w nauce administracji*, Warszawa 2011, s. 27.

⁸⁰⁵ H. Izdebski, *Od administracji publicznej ...*, op. cit., s. 10.

⁸⁰⁶ A. Ziółkowska, *Czynności biurowe w administracji* [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej ...*, op. cit., s. 71.

⁸⁰⁷ „Uprawnionymi do podejmowania aktów administracyjnych są organy administracji publicznej, wyjątkowo także inne podmioty, o ile w wyniku upoważnienia ustawowego lub na podstawie zawartego porozumienia dysponują stosowną kompetencją (organy administracji publicznej w znaczeniu funkcjonalnym)”. Zob. A. Matan, *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej*, Warszawa 2020, s. 29.

⁸⁰⁸ E. Ura, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 153.

obowiązujących oraz normy kompetencyjnej, w trybie i w formie przewidzianej normami proceduralnymi, kończące administracyjne postępowanie jurysdykcyjne”⁸⁰⁹. Zgodnie z definicją zaproponowaną przez A. Wróbla, decyzja administracyjna to jednostronna czynność (oświadczenie woli) z zakresu prawa administracyjnego, która jest skuteczna w wyniku złożenia oświadczenia woli przez organ administracji publicznej⁸¹⁰.

Na potrzeby niniejszej dysertacji posłużę się definicją decyzji administracyjnej przedstawioną przez K.M. Ziemskiego, zgodnie z którą „akt administracyjny jako czynność prawna stanowi zmierzające do wywołania bezpośrednich skutków prawnych, władcze, kierowane na zewnątrz administracji oświadczenie woli kompetentnego podmiotu wykonującego zadania z zakresu administracji publicznej, wyrażające rozstrzygnięcie, co do konsekwencji prawnych, a więc konsekwencji normy bądź norm generalnych, dla zindywidualizowanego, tak od strony podmiotowej jak i przedmiotowej stanu faktycznego, dotyczące indywidualnie wskazanych podmiotów, wyznaczając im zachowanie w konkretnie określonych sytuacjach, w sposób bezpośredni wywołując zamierzony skutek prawny i w ten sposób załatwiając sprawę”⁸¹¹.

Postępowania administracyjne kończące się wydaniem aktu w postaci decyzji administracyjnych powinny cechować się legalnością oraz transparentnością postępowania, prowadząc tym samym do zwiększenia zaufania obywateli do organów, czy też pracowników prowadzących te postępowania⁸¹². Decyzja administracyjna może być wydana wyłącznie w sprawie administracyjnej oraz w sytuacji, gdy przepis prawa nakłada obowiązek załatwienia sprawy przez organ w tej formie⁸¹³. Warto w tym miejscu odwołać się jeszcze do rozważań J. Zimmermanna, który przedstawia pogląd, że każde orzeczenia organu oparte jest na konkretnej sytuacji faktycznej, która jest w czasie postępowania administracyjnego analizowana i stale porównywana odpowiadającą jej normą prawa

⁸⁰⁹ H. Knysiak-Molczyk [w:] *Postępowanie administracyjne*, (red.) T. Woś, Warszawa 2013, s. 303.

⁸¹⁰ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2024, art. 104, dostęp z dnia 22.05.2024 r.

⁸¹¹ K. M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005, s. 518.

⁸¹² A. Ziółkowska, *Czynności biurowe w administracji* [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej* ..., op. cit., s. 83.

⁸¹³ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego*..., op. cit., art. 104, s. 367.

materialnego⁸¹⁴, w związku z czym akt ten może zostać wydany jedynie w sytuacji, gdy prawo na to zezwala, gdyż jego treść jest determinowana prawem. Ponadto, akt ten może lub musi być wydany w sytuacji istnienia sprawy administracyjnej⁸¹⁵.

Jak wskazano w literaturze przedmiotu, cechą decyzji administracyjnej jest jej podwójna konkretność, gdyż rozstrzyga sprawę indywidualną konkretnego adresata⁸¹⁶. C. Martysz wskazuje, że art. 104 KPA nawiązuje również do treści art. 1 pkt 1 KPA, który wskazując przedmiot postępowania administracyjnego, równocześnie podkreśla, że jest ono wszczynane i prowadzone z zamiarem rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy administracyjnej w formie decyzji administracyjnej⁸¹⁷. W świetle modelu ReNEUAL decyzja administracyjna to czynność administracyjna, wydawana przez organy administracji publicznej, która ma charakter indywidualny i konkretny, jak również jednostronny charakter⁸¹⁸. Dość kontrowersyjnie zostało zdefiniowane pojęcie postępowania administracyjnego w art. I-4 ust. 2 modelu ReNEUAL, które zgodnie z tym modelem obejmuje wydawanie aktów administracyjnych, aktów normatywnych i zawieranie umów, w tym cywilnoprawnych⁸¹⁹.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na jeszcze jedno zagadnienie. Problematyka decyzji administracyjnych nie zamyka się na poziomie regulacji normatywnych, ale należy ją analizować również z perspektywy aksjologicznej i prakseologicznej. Prawo do dobrego samorządu jest realizowane poprzez wyznaczanie standardów dla administracji w ramach prowadzonego postępowania administracyjnego, a co więcej ma na celu zapewnienie

⁸¹⁴ Por. J. Zimmermann, *Motywy decyzji administracyjnej i jej uzasadnienie*, Warszawa 1981, s. 11; J. Zimmermann, *Znaczenie uzasadnienia rozstrzygnięcia organu administracji publicznej dla orzecznictwa sądowniczoadministracyjnego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 5-6/ 2010, s. 512.

⁸¹⁵ J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 104, s. 474

⁸¹⁶ M. Bursztynowicz, M. Sługocka [w:] M. Bursztynowicz, M. Sługocka, *Postępowanie administracyjne dla jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2020, art. 104, LEX/el., dostęp z dnia 10.04.2024 r.

⁸¹⁷ C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II...*, op. cit., art. 104, s. 13.

⁸¹⁸ Por. A. Skóra, *Europejskie uwarunkowania aktu administracyjnego. Aspekt procesowy* [w:] *Kodeks postępowania administracji ...*, op. cit., s. 55-56.

⁸¹⁹ D. R. Kijowski, *Idea i założenia modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej Grupy ReNEUAL a perspektywy zmian w polskich procedurach administracyjnych* [w:] *Kodeks postępowania administracji ...*, op. cit., s. 43.

jakości administracji, w tym jej sprawności, skuteczności i sprawiedliwości⁸²⁰. W literaturze przedmiotu przedstawione zostało stanowisko, że „działania administracji samorządowej są osadzone na wartościach, które z nią oddziałują, a z drugiej strony zmierzają do realizacji pewnych wartości-celów”⁸²¹. Ponadto wskazane zostało, że skuteczność bardzo rzadko jest wyrażana w przepisach prawa administracyjnego, jednakże jako wartość istnieje w prawie administracyjnym oraz powinna być uwzględniana w toku stosowania prawa⁸²².

Wiarygodność jest cechą pożądaną w toku postępowania administracyjnego, a przejawia się m.in. w przestrzeganiu przepisów ogólnych postępowania administracyjnego w sposób budzący zaufanie obywateli do organów⁸²³. Administracja publiczna musi działać w ramach i na podstawie prawa oraz za pośrednictwem organów, które działania potrzebują wyraźnego i skonkretyzowanego upoważnienia ustawowego⁸²⁴. M. Giełda wymienia, że wykonywanie zadań przez organy administracji publicznej musi się odbywać zgodnie z zasadami i wartościami, które będą traktowane jako podstawa oraz będą powszechnie znane i stosowane, tj. etyka, legalność, subsydiarność, racjonalność, właściwość, jawność działań, sprawność⁸²⁵. „Wartości nie mogą stanowić swoistej ozdoby prawa, elementu, który pozostaje jedynie pięknie brzmiącą, ale jednak pustą deklaracją. Przeciwnie, wartości powinny na co dzień przenikać i żywo budować fundament prawa administracyjnego, a w czasach kryzysu stanowić istotny (o ile nie najistotniejszy) element

⁸²⁰ J. Blicharz, L. Zacharko, *Prawo do dobrego samorządu terytorialnego a zasada dobrej administracji* [w:] *Prawo do dobrego samorządu w perspektywie konstytucyjno-instytucjonalnej* (red.) M. Stec, K. Małysa-Sulińska, Warszawa 2021, s. 61.

⁸²¹ A. Mituś, *Wartości – cele realizowane przez prawo administracyjne* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego Tom I*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017, s. 164.

⁸²² M. Maciejewski, *Skuteczność jako wartość prawa administracyjnego i administracji publicznej* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego Tom I*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017, s. 170.

⁸²³ S. K. Bentkowski, *Determinanty wiarygodności w prawie administracyjnym*, „Studia Prawnoustrojowe”, 58/2022, s. 44.

⁸²⁴ M. Mączyński, *Pojęcie zadania publicznego a zadania samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne”, 1-2/2019, s. 111.

⁸²⁵ M. Giełda, *Wyzwania i oczekiwania wobec administracji publicznej wybrane zagadnienia* [w:] *Administracja publiczna wobec wyzwań i oczekiwań społecznych* (red.) M. Giełda, R. Raszevska-Skałicka, Wrocław 2015, s. 47.

umożliwiający jego przewyższenie”⁸²⁶. Prawo pozostaje w ścisłym związku z wartościami, które chroni i zabezpiecza⁸²⁷. Wartości te powinny być odpowiednie do obowiązującego w państwie ładu aksjologicznego, aby uniknąć konfliktu reguł zachowania⁸²⁸. „Dobra (wartości) osiągane np. przez samorząd gminy są realizowane dzięki prawu, która umożliwia ich pozyskanie i je chroni”⁸²⁹. Jakość decyzji administracyjnych mierzona jest stopniem zgodności rozstrzygnięć z normami prawa materialnego oraz przestrzeganiem przepisów regulujących postępowanie administracyjne przy wydawaniu tych aktów, z uwzględnieniem praw strony postępowania i zasad wyrażonych w Konstytucji RP, jak i KPA, jak również od zorganizowania administracji (wyszkolenie kadr, podział obowiązków, przepływ informacji itp.)⁸³⁰. W mojej ocenie audyt wewnętrzny jest nie tylko obowiązkiem prawnym, ale również realnym narzędziem poprawy jakości zarządzania w administracji samorządowej, przynoszącym mierzalne korzyści zarówno samej jednostce, jak również mieszkańcom. Audyt wewnętrzny może stanowić istotną wartość w funkcjonowaniu administracji samorządowej, w sytuacji gdy przyczynia się do usprawnienia procesu wydawania decyzji administracyjnych, które kształtują prawa i obowiązki obywateli.

Natomiast w orzecznictwie zostało przedstawione stanowisko, że każdy ma prawo do procesu administracyjnego. Jeśli więc osoba posiadająca zdolność prawną wystąpi z żądaniem od organu administracji publicznej rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej z zakresu administracji publicznej, to rozpatrzenie tego żądania nastąpić powinno w trybie właściwym dla postępowania administracyjnego, tj. działu I i II KPA, a nie postępowania ze skargi powszechnej, uregulowanej w dziale VIII KP⁸³¹. Decyzja administracyjna będąca

⁸²⁶ R. Mędrzycki, *Wybrane aspekty aksjologii prawa tworzonego w celu przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego*. Tom II, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017, s. 433.

⁸²⁷ K. Chochowski, *Pojęcie i istota aksjologii* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego Tom I*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017, s. 50.

⁸²⁸ K. Chochowski, *Wartości prawa administracyjnego* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego. Tom I*, op. cit., s. 49.

⁸²⁹ A. Mituś, *Wartości – cele realizowane przez prawo administracyjne* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego...*, op. cit., s. 111.

⁸³⁰ S. Bentkowski, *Prawne aspekty jakości decyzji administracyjnych* [w:] (red.) M. Sitek, E. Feret, Dobkowski J., Palus I., *Wydawanie aktów administracyjnych jako forma prawna realizacji zadań samorządu terytorialnego*, Józefów 2017, s. 59.

⁸³¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 maja 2023 r., II SAB/Wr 4/23, LEX nr 3568481.

aktem konkretyzacji indywidualnych praw lub obowiązków jednostki może lub musi być wydana w sytuacji istnienia sprawy administracyjnej, czyli w przypadku gdy materialne prawo pośrednio (a nie wprost) reguluje wspomniane prawa lub obowiązki⁸³². Pojęcia "załatwienie" i "niezałatwienie sprawy" należy rozpatrywać w związku z art. 104 KPA, z którego wynika, że organ załatwia sprawę przez wydanie decyzji, chyba że przepisy kodeksu stanowią inaczej. Załatwienie sprawy polega zatem na osiągnięciu końcowego celu postępowania poprzez wydanie rozstrzygnięcia kończącego postępowanie w danej instancji⁸³³. Decyzja administracyjna jest elementem zamykającym postępowanie administracyjne, a więc w wyniku jej wydania postępowanie kończy się, zatem nie jest możliwe podejmowanie dalszych czynności procesowych⁸³⁴. Decyzja administracyjna oznacza oświadczenie woli organu administracji publicznej, posiadające formę zewnętrzną, by mogło wywołać skutki prawne. Normuje ona konsekwencje stosowanej normy prawnej w odniesieniu do konkretnie oznaczonego adresata, w sprawie indywidualnej. Cechuje ją więc podwójna konkretność, bowiem rozstrzyga sprawę indywidualną konkretnego adresata. Poza tym każda decyzja kończąca sprawę administracyjną w danej instancji, wywołuje skutki materialnoprawne, skoro kończy sprawę w danej instancji⁸³⁵. Istotą decyzji administracyjnej jest autorytatywna konkretyzacja sytuacji prawnej indywidualnie określonego podmiotu w danej sprawie⁸³⁶.

Orzeczenia organów administracji publicznej są określane są w przepisach terminem „decyzja”, ale istnieją przypadki, gdzie ustawodawca posługuje się pojęciami takimi jak zezwolenie, pozwolenie, koncesja, licencja, nakaz, zakaz. A. Skóra zwraca uwagę, że także w praktyce administracyjnej zdarzają się przypadki, że pisma, które są decyzjami nie zawsze są nazwane w nagłówku „decyzjami”⁸³⁷. W orzecznictwie również dominuje stanowisko, że aby zakwalifikować działania administracji jako decyzje, nie jest konieczne sporządzenie jej w formie dokumentu z taką nazwą nagłówkową⁸³⁸. Powyższe

⁸³² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 lutego 2022 r., III SA/GI 871/21, LEX nr 3349589; Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 maja 2019 r., III SA/Gd 174/19, LEX nr 2676341.

⁸³³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 lutego 2021 r., II SAB/Gd 107/20, LEX nr 3118373.

⁸³⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 stycznia 2020 r., IV SA/Po 620/19, LEX nr 2770661.

⁸³⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2018 r., IV SA/Wa 2490/17, LEX nr 2476053.

⁸³⁶ Wyrok NSA z dnia 16 maja 1991 r., SA/Wr 371/91, OSPiKA 1991, z. 11-12, poz. 268.

⁸³⁷ A. Skóra [w:] *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 104, s. 235.

⁸³⁸ Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2022 r., I OSK 2377/21, LEX nr 3360541; Wyrok NSA dnia z 15 września 2021 r., II OSK 701/21, LEX nr 3408050.

zostało również powtórzone w orzecznictwie. WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 6 września 2023 r. wskazał, że o tym, iż dany akt ma charakter decyzji nie decyduje jego nazwa, ale jego treść, z której wynikają uprawnienia bądź obowiązki dla strony. Decyzje występują często pod postacią pism, zaświadczeń, pozwoleń, czy informacji. Stąd użycie tej czy innej nazwy nie decyduje samo przez się o charakterze prawnym danego aktu jako decyzji, pod warunkiem, że rozstrzyga on co do istoty (merytorycznie) indywidualną sprawę, należącą do właściwości organów administracji, którego przedmiotem jest przyznanie (odmowa, cofnięcie) pewnego uprawnienia, albo nałożenie (cofnięcie) pewnego obowiązku, stwierdzenie (ustalenie) istnienia pewnego uprawnienia lub stwierdzenie (ustalenie) czy nałożenie obowiązku, bądź zakończenie sprawy w danej instancji, w inny sposób⁸³⁹. Pisma te należy uznać za decyzję, jeżeli zawierają minimum elementów niezbędnych do zakwalifikowania ich jako decyzji, tj. oznaczenie organu wydającego decyzję, wskazanie jej adresata, rozstrzygnięcie w sprawie oraz podpis osoby reprezentującej organ. Brak któregośkolwiek z tych elementów dyskwalifikuje zatem pismo organu jako decyzję⁸⁴⁰. Model ReNEUAL zakłada, że aby można było uznać dany akt za decyzję administracyjną potrzebne jest spełnienie pewnego minimum wymagań proceduralnych, tzw. minimum decyzyjne⁸⁴¹. Oznaczenie adresata, rozstrzygnięcie, uzasadnienie, pouczenie o środkach prawnych oraz podpis pracownika uprawnionego do wydania decyzji to elementy obligatoryjne decyzji według modelu ReNEUAL⁸⁴².

Z kolei C. Martysz przedstawia tezę, że określenie decyzji administracyjnej jako formy załatwienia sprawy, pomimo użycia innej nazwy owej decyzji, zmierza do wyeliminowania możliwości, by organy rozstrzygały sprawy w innych formach niż decyzje administracyjne⁸⁴³. Jak słusznie wskazuje T. Lewandowski, pomimo wadliwości takiej decyzji administracyjnej, strona może skorzystać z prawa zaskarżenia rozstrzygnięcia⁸⁴⁴.

⁸³⁹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 września 2023 r., II SA/Bd 613/23, LEX nr 3623258.

⁸⁴⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 stycznia 2023 r., II SA/Wa 601/22, LEX nr 3528040; Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 stycznia 2023 r., III SAB/Gd 179/22, LEX nr 3481185.

⁸⁴¹ A. Skóra, *Europejskie uwarunkowania aktu administracyjnego. Aspekt procesowy* [w:] *Kodeks postępowania administracji...*, op. cit., s. 56.

⁸⁴² Ibidem, s. 59.

⁸⁴³ C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II...*, op. cit., art. 104, s. 17.

⁸⁴⁴ T. Lewandowski, *Prawidłowa budowa decyzji administracyjnej*, LEX/el. 2013, dostęp z dnia 10.04.2024 r.

W literaturze prawa administracyjnego można dostrzec liczne klasyfikacje decyzji administracyjnych, stąd też poniżej dokonam omówienia wybranych podziałów, istotnych z punktu widzenia niniejszej dysertacji. Przedstawione podziały nie wyłączają się nawzajem, a każdą decyzję można przyporządkować równolegle do kilku grup⁸⁴⁵.

Biorąc pod uwagę przesłankę prawną, można rozróżnić akty konstytutywne i deklaratoryjne⁸⁴⁶. J. Zimmermann definiuje akty konstytutywne jako te, które mają twórczy charakter, czyli tworzą, zmieniają lub uchylają stosunki prawne, a skutek powstaje z mocy danego aktu, a nie z mocy ustawy. Autor jako przykład takiego aktu wskazuje pozwolenie na budowę⁸⁴⁷. Z kolei akty deklaratoryjne potwierdzają skutki prawne, które wprost wynikają z ustawy, a jako przykład takiego aktu można podać przyznanie świadczenia emerytalnego, czy też stwierdzenie nieważności takiego aktu⁸⁴⁸.

Na podstawie kryterium związania aktu administracyjnego normą prawną można wyróżnić akty związane i swobodne (uznaniowe). Z decyzją związaną będziemy mieć do czynienia w sytuacji, w której organ administracyjny jest zobowiązany do wydania decyzji o ściśle określonej treści w konkretnym stanie faktycznym i prawnym. Organ rozstrzygający sprawę nie może wydać decyzji o treści innej niż przewidziana w przepisach prawa, o ile zaistniał stan faktyczny określony w tych przepisach⁸⁴⁹. Z kolei decyzje uznaniowe wydawane są na podstawie przepisów prawa materialnego zawierającego uprawnienie organu do kształtowania skutków prawnych, jakie mają wynikać z ustalonego stanu faktycznego w sposób swobodny. Swoboda ta podlega ograniczeniu zarówno przepisami prawa, jak również względami racjonalności działania i realizacją konkretnej polityki przez organy administracji, w danym czasie, miejscu i kategorii spraw⁸⁵⁰.

⁸⁴⁵ C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II...*, op. cit., art. 104, s. 21.

⁸⁴⁶ R. Michalska-Badziak [w:] Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, (red.) M. Stahl, *Prawo administracyjne ...*, op. cit., s. 482; J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2018, s. 389.

⁸⁴⁷ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 401.

⁸⁴⁸ Ibidem, s. 401.

⁸⁴⁹ C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II...*, op. cit., art. 104, s. 22.

⁸⁵⁰ M. Romańska [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 104, s. 723.

R. Michalska-Badziak biorąc pod uwagę kryterium treści aktu, wyróżnia następujący podział aktów: 1) nakazy, 2) zakazy, 3) akty kształtujące (pozwolenia, zezwolenia) oraz 4) akty ustalające sytuację prawną osób i rzeczy⁸⁵¹.

Kluczowy podział decyzji administracyjnych wprowadza art. 104 § 2 KPA, na podstawie którego można wyróżnić: decyzje rozstrzygające sprawę co do jej istoty (w całości lub w części) oraz decyzje kończące sprawę w danej instancji w inny sposób. Decyzja rozstrzygająca sprawę administracyjną co do jej istoty, kończąca sprawę administracyjną w danej instancji, wywołuje skutki materialnoprawne (ustala sytuację prawną strony) i skutki proceduralne (kończy sprawę w danej instancji)⁸⁵². A. Wróbel wskazuje jeszcze drugi rodzaj decyzji, które kończą sprawę w danej instancji w inny sposób niż rozstrzygnięcie sprawy do jej istoty. Rozstrzygnięcia te wywołują skutki proceduralne, natomiast nie konkretyzują norm prawa materialnego. Jako przykład tych decyzji można wskazać: decyzję o umorzeniu postępowania, uregulowaną w art. 105 KPA, czy decyzję o odmowie wznowienia postępowania unormowaną w art. 149 § 3 KPA⁸⁵³.

W literaturze przedmiotu zostało podkreślone, że decyzje rozstrzygające sprawę co do jej istoty zarówno w całości, jak i w części są decyzjami merytorycznymi⁸⁵⁴. Decyzja administracyjna może rozstrzygać sprawę w części jedynie w sytuacji, gdy ustawodawca czyni sprawę złożoną, czyli zakłada, że w jednym postępowaniu administracyjnym może dojść do orzeczenia o prawach i obowiązkach, które są od siebie zależne, ale z drugiej strony mogących stanowić niezależne sprawy administracyjne⁸⁵⁵.

Z uwagi na kryterium wpływu adresata, można wyróżnić akty administracyjne zależne od woli adresata (np. zmiana imienia, nazwiska) oraz niezależne od woli adresata (np. wywłaszczenie nieruchomości)⁸⁵⁶. Z kolei podział na decyzje uprawniające i zobowiązujące oparty jest na kryterium skutków wywieranych przez akt. W literaturze

⁸⁵¹ R. Michalska-Badziak [w:] Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, (red.) M. Stahl, *Prawo administracyjne ...*, op. cit., s. 482.

⁸⁵² A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018, art. 104, s. 683.

⁸⁵³ Ibidem, s. 683.

⁸⁵⁴ Ibidem, s. 683.

⁸⁵⁵ M. Romańska [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 104, s. 729.

⁸⁵⁶ R. Michalska-Badziak [w:] Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, (red.) M. Stahl, *Prawo administracyjne ...*, op. cit., s. 483.

przedmiotu zostało wskazane, że zgodnie z praktyką stosowania prawa, decyzje przyznające stronie prawa wydawane są na jej wniosek, z kolei decyzje nakładające na strony obowiązki - z urzędu⁸⁵⁷.

W literaturze przedmiotu wyodrębniono również podział na akty pozytywne, czyli te na podstawie których adresatowi są przyznawane uprawnienia oraz akty negatywne, które nakładają obowiązki lub odmawiają przyznania uprawnień, które były przedmiotem wniosku⁸⁵⁸. J. Zimmermann wskazuje, że rozróżnienie to dotyka problemu praw nabytych, gdyż na podstawie aktu negatywnego nie nabywa się żadnych praw⁸⁵⁹.

C. Martysz wśród podziałów decyzji administracyjnych wyróżnia jeszcze m.in.:
 1) decyzje samoistne i niesamoistne, gdzie kryterium oceny stanowi stopień samodzielności organu przy wydawaniu decyzji. Do pierwszej grupy należą te, które są podejmowane przez organ administracji samodzielnie, do drugiej zaś te, do których prawidłowości wymagane jest współdziałanie innych organów,
 2) decyzje wadliwe i niewadliwe - w zależności od tego, czy spełniają przesłanki prawidłowości, określone w KPA i w przepisach szczególnych,
 3) decyzje organu I instancji i organu odwoławczego – w zależności od tego, który z organów wydał konkretną decyzję⁸⁶⁰.

Klasyfikacji decyzji administracyjnych można dokonywać również według jeszcze innych kryteriów, tj. ostateczności⁸⁶¹, czy zasięgu mocy obowiązującej, jednakże z uwagi na ograniczone ramy niniejszej pracy zdecydowałam się omówić jedynie wybrane podziały, mające znaczenie dla tematyki omawianej w niniejszej dysertacji.

Jak zatem widać, kwestie odnoszące się do pojęcia i podziału decyzji administracyjnych zostały już przeanalizowane na gruncie doktryny i orzecznictwa, w związku z czym nie będą już pogłębiane w dalszej części niniejszej dysertacji.

⁸⁵⁷ C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II...*, op. cit., art. 104, s. 24.

⁸⁵⁸ R. Michalska-Badziak [w:] Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, (red.) M. Stahl, *Prawo administracyjne ...*, op. cit., s. 483.

⁸⁵⁹ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 405.

⁸⁶⁰ C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II...*, op. cit., art. 104, s. 25-27.

⁸⁶¹ Czyt. szerzej: J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 104, s. 479.

W poniższych podrozdziałach omówione zostaną przepisy prawne oraz orzecznictwo dotyczące rozstrzygania spraw w formie decyzji administracyjnych, co może mieć wpływ na możliwość sprecyzowania oceny wybranych obszarów funkcjonowania jednostki przez audyt wewnętrzny. Ryzyka dotyczące procesu wydawania decyzji administracyjnych i najczęstsze uchybienia w tym zakresie zostały przedstawione w oparciu o podejście praktyczne organów wyższej instancji oraz kontrole przeprowadzone przez NIK w tym zakresie.

W niniejszym rozdziale swoją uwagę postanowiłam skupić również na udzieleniu odpowiedzi na pytanie w jaki sposób audyt wewnętrzny, a co za tym idzie również kontrola zarządcza w zakresie usprawnień postępowań administracyjnych jest postrzegana w orzecznictwie sądowo-administracyjnym. W mojej ocenie zagadnienie to ma olbrzymią doniosłość prawną. Na potrzeby niniejszej dysertacji przeanalizowałam znaczną ilość orzeczeń sądów administracyjnych, które można podzielić na dwie grupy. Z jednej strony występują orzeczenia, w których sądy administracyjne wskazują wprost rolę kontroli zarządczej w procedurze administracyjnej. Druga grupa orzeczeń to te, w których sądy administracyjne nie używają bezpośrednio terminologii związanej z kontrolą zarządczą, jednakże można wywnioskować, że niewłaściwie funkcjonująca kontrola zarządcza miała wpływ na wadliwość prowadzonych postępowań administracyjnych. Oczywiście z całą stanowczością mogę stwierdzić, że orzeczeń z pierwszej grupy jest zdecydowanie mniej, gdyż pojęcia audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej są przez sądy administracyjne wprowadzane z dużą ostrożnością. Jednakże pomimo tego, że sądy te wprost nie używają terminologii związanej z audytem wewnętrznym, czy też kontrolą zarządczą nie oznacza, że wady w postępowaniach administracyjnych nie są wynikiem nieprawidłowo funkcjonującej kontroli zarządczej w jednostce. Według mnie w tych przypadkach procedura administracyjna przeplata się zarówno doktrynalnie, jak i funkcjonalnie z regulacjami dotyczącymi kontroli zarządczej, a w dalszej kolejności z audytem wewnętrznym. W dalszej części pracy, przy omawianiu zagadnień szczegółowych będę odnosić się do powyższego zagadnienia.

4.1.1. Zgodność wydawanych decyzji administracyjnych z wymogami określonymi w przepisach prawa oraz terminowość załatwiania spraw.

Zasada legalności ma fundamentalne znaczenie dla działalności organów administracji samorządowej w każdym obszarze. Fundamentem tej zasady jest art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którym organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa⁸⁶². Uzupełnieniem konstytucyjnej zasady jest art. 6 KPA, zgodnie z którym organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów prawa. A. Wróbel wskazał definicję zasady praworządności w wąskim i właściwym znaczeniu jako „przestrzeganie prawa przez organy administracji publicznej”⁸⁶³. W. Jakimowicz dodaje, że oprócz tego, że każda działalność administracji publicznej musi być oparta na podstawie prawnej, to jeszcze powinna podlegać kontroli⁸⁶⁴. Z kolei WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 6 sierpnia 2008 r. zaznaczył, że działalność organów administracji publicznej na podstawie przepisów prawa oznacza działanie w oparciu o „obowiązującą normę prawną, prawidłowe ustalenie znaczenia tej normy, niewadliwe dokonanie subsumpcji oraz niewadliwe ustalenie następstw prawnych. Dotyczy to zastosowania zarówno normy prawa materialnego jak i procesowego”⁸⁶⁵. Nie sposób pominąć również art. 32 Konstytucji RP, zgodnie z którym wszyscy są równi wobec prawa i mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Zasada ta w postępowaniu administracyjnym znalazła odzwierciedlenie w art. 8 KPA. M. Zimmermann również podkreśla, że podstawą działalności administracji państwowej, w tym każdej czynności podjętej przez organy tej administracji muszą być przepisy prawne⁸⁶⁶.

⁸⁶² Czyt. szerzej: W. Skrzydło [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. VII, Warszawa 2013, art. 7; K. Complak [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczowska, Warszawa 2014, art. 7; M. Zubik, W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, wyd. II, red. L. Garlicki, Warszawa 2016, art. 7; M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 7.

⁸⁶³ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany ...*, op. cit., art. 6, dostęp z dnia 20.05.2024 r.

⁸⁶⁴ W. Jakimowicz, *Zewnętrzne czynności materialno-techniczne administracji publicznej*, „Acta Universitatis Wratislaviensis, Prawo 327”, Wrocław 2019, s. 57.

⁸⁶⁵ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 6 sierpnia 2008 r., II SA/Rz 246/08, LEX nr 504789.

⁸⁶⁶ M. Zimmermann, *Formy działalności administracji państwowej. Akt administracyjny* [w:] M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956, s. 320.

Decyzje administracyjne są środkami realizacji zadań przez administrację publiczną, która jest związana w swojej działalności przepisami prawa. Zdaniem J. Wyporskiej-Frankiewicz administracja może podejmować działania w formach i zakresie przewidzianych w przepisach prawa⁸⁶⁷. Zgodnie ze stanowiskiem wskazanym w literaturze, z zasady legalizmu pochodzi obowiązek stosowania przez organ administracji publicznej przepisów, które obowiązują w dniu wydania decyzji do stanu faktycznego obowiązującego w dniu wydania decyzji, obowiązek respektowania z urzędu przez organy administracji publicznej właściwości miejscowej i rzeczowej oraz obowiązek jednolitej i spójnej interpretacji przepisów prawa⁸⁶⁸.

NSA w Warszawie w wyroku z dnia 19 października 1993 r. przedstawił tezę, że prawo obywatela do rzetelnej i sprawiedliwej procedury administracyjnej, ze względu na jego istotne znaczenie w procesie urzeczywistniania praw i wolności obywatelskich, mieści się w treści zasady państwa prawnego, wyrażonej w art. 1 Konstytucji RP. Równocześnie NSA zwrócił uwagę, że w państwie prawnym wymagane jest unormowanie procedury w sposób zrozumiały, precyzyjny i zgodnie z innymi regułami, wynikającymi z istoty takiego państwa, jak również prawidłowe i ściśle jej stosowanie w praktyce, w szczególności zaś tych jej przepisów, które określają uprawnienia procesowe uczestników postępowania⁸⁶⁹. W mojej ocenie precyzyjna i zrozumiała dla stron postępowania procedura administracyjna jest kluczowym elementem zapewnienia przejrzystości i legalności działań organów JST.

W powyższym wyroku, NSA podkreślił, że uchybienia w tym zakresie powodują z reguły istotną wadliwość postępowania⁸⁷⁰. Stosowania władczej i indywidualnej formy działania organów, jaką jest decyzja administracyjna, nie można domniemywać, a z obowiązujących przepisów prawa materialnego musi wynikać, w jakiej sytuacji następuje rozstrzygnięcie w tej formie⁸⁷¹.

⁸⁶⁷ J. Wyporska-Frankiewicz, *Administracja we współczesnym państwie. Imperium i gestia w działaniach administracji* [w:] *Publicznoprawne formy działania administracji o charakterze dwustronnym*, Warszawa 2009, LEX/el. dostęp z dnia 16.01.2024 r.

⁸⁶⁸ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany ...*, op. cit, art. 6, dostęp z dnia 20.05.2024 r.

⁸⁶⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 października 1993 r., V SA 250/93, ONSA 1994, nr 2, poz. 84.

⁸⁷⁰ Ibidem.

⁸⁷¹ Wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2012 r., I OSK 2140/11, LEX nr 1219210.

Na wstępie omawiania powyższego zagadnienia wskazać należy, że problematyka kontroli zarządczej pojawia się w orzeczeniach sądów w świetle ochrony jednostki, której prawa mogłyby zostać naruszone przez niewłaściwe funkcjonowanie administracji. Pojęcie kontroli zarządczej pojawia się tutaj najczęściej w tle⁸⁷².

Terminowe wykonywanie zadań przez JST jest kluczowe dla sprawnego działania administracji publicznej na poziomie lokalnym, ale również dla zapewnienia poszanowania praw obywateli oraz efektywnego wykonywania zadań publicznych. JST są zobligowane do działania efektywnego i racjonalnego, a terminowe i sprawne wykonywanie tych zadań wpływa na budowanie zaufania publicznego do tych organów. Samorządy stosują różne narzędzia mające na celu monitorowanie realizacji zadań, a w przypadku opóźnień podejmują działania korygujące. W mojej ocenie narzędziem służącym usprawnieniu terminowego załatwiania spraw przez organy JST może być audyt wewnętrzny, w tym dokonywana analiza ryzyka. Ponadto podkreślić należy, że narzędzie to jest najbardziej adekwatne właśnie przy realizacji zadania zapewniającego w obszarze terminowości prowadzonych postępowań administracyjnych oraz wpływa na przysporzenie wartości dodanej dla jednostki. Wdrożenie przez najwyższe kierownictwo zaleceń w tym obszarze może wpłynąć na legalność działania. Konieczność przestrzegania przez organ legalności jest bezdyskusyjna. Audytor (audyt wewnętrzny) wspiera kierownika jednostki w realizacji zadań ustawowych, jednakże jego rola nie może obejmować kształtowania, ani wpływu na treść i podstawę decyzji administracyjnej.

W literaturze przedmiotu podkreślone zostało, że „czas w prawie administracyjnym pełni wiele ról: od kreacyjnej, przez kontrolną po petryfikującą tę gałąź prawa”⁸⁷³. Co więcej, ocena efektywności i sprawności działalności organów administracji publicznej jest bardzo często przedmiotem oceny społeczeństwa⁸⁷⁴. Znaczenie dla wspólnoty samorządowej będą miały wartości nakierowane na jak najlepszą realizację nałożonych ustawowo lub przyjętych w drodze porozumienia zadań publicznych. Wartościami będą

⁸⁷² K. Szpotkański, *Granice* [w:] *Aktualne problemy sądowej kontroli administracji publicznej*, (red.) W. Piątek, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp z dnia 30.04.2025 r.

⁸⁷³ A. Ziółkowska, *Czas jako wartość w postępowaniu sądowoadministracyjnym* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego Tom II*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017, s. 96.

⁸⁷⁴ R. Hauser, *Terminy załatwiania spraw w k.p.a. w doktrynie i orzecznictwie sądowym*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny”, 1/1997, s. 1.

efektywność oraz jakość wykonywania zadań⁸⁷⁵, do realizacji których dąży audyt wewnętrzny.

Terminowość wiąże się ściśle zarówno z legalnością, jak też jakością i sprawnością działania administracji⁸⁷⁶. Organy administracji publicznej, w tym organy JST mają obowiązek działania wnikliwie i szybko. Obowiązek ten wynika z zasady zawartej w art. 12 KPA, która została rozwinięta w przepisach rozdziału siódmego ww. ustawy, głównie w art. 35 KPA. Brak zaufania do władz publicznych może wynikać z nieterminowego załatwiania spraw przez organy administracji publicznej. Obowiązek terminowego załatwiania spraw zawarty m.in. w przepisie art. 35 § 1 KPA jest ściśle związany z ogólnymi zasadami prawa administracyjnego, w tym z zasadą praworządności oraz zasadą budzenia zaufania do organów władzy publicznej⁸⁷⁷. Stanowisko to podziela M. Mączyński, który wskazuje, że przestrzeganie terminów świadczy o sprawności działania i wpływa na budowanie zaufania obywateli do państwa, prawa i urzędów⁸⁷⁸.

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że w demokratycznym państwie prawnym problematyka sądowej kontroli przewlekłego prowadzenia postępowania przez organ administracji publicznej należy rozpatrywać na dwóch płaszczyznach. Z jednej strony dotyczy oceny przewlekłości prowadzenia postępowania przez pryzmat zasady praworządności, a z drugiej strony wiąże się z przysługującym jednostce publicznym prawem podmiotowym do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki, które stanowi element konstytucyjnego „prawa do sądu”⁸⁷⁹. Co więcej, zasada szybkości i prostoty postępowania odpowiada standardom proceduralnym wyrażonym w prawie do dobrej administracji, które zostało ukształtowane w praktyce prawa europejskiego⁸⁸⁰, jak również

⁸⁷⁵ A. Mituś, *Wartości – cele realizowane przez prawo administracyjne* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego...*, op. cit., s. 112.

⁸⁷⁶ M. Mączyński, *Terminowość* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 85.

⁸⁷⁷ H. Walczak, P. Witkowski [w:] M. Kasiński (red.), M. Stahl (red.), K. Właźlak (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym*, LEX/el. 2015, dostęp z dnia 01.02.2024 r.

⁸⁷⁸ M. Mączyński, *Terminowość* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 87.

⁸⁷⁹ P. Kornacki, *Skarga na przewlekłość postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2014, dostęp z dnia 02.03.2024 r.

⁸⁸⁰ P. Krzykowski, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego* [w:] *Podstawowe instytucje postępowania administracyjnego*, (red.) P. Krzykowski, A. Skóra, T. Majer, Olsztyn 2021, s. 56.

obowiązkowi szybkiego, przeprowadzonego w rozsądnym terminie postępowania zawartego również w art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka⁸⁸¹.

Dodać należy, że istnieją również sytuacje, gdzie przewlekłe prowadzenie postępowania administracyjnego jest w interesie strony postępowania. Jako przykład można wskazać sprawy z zakresu postępowania podatkowego⁸⁸².

Według definicji przedstawionej przez M. Mączyńskiego, termin w nauce administracji i naukach o zarządzaniu rozumiany jest jako „obowiązek zrealizowania jakiegoś celu lub zadania lub wykonania albo podjęcia jakiejś czynności w określonym czasie”⁸⁸³. Sprawność funkcjonowania państwa jest oceniane przez pryzmat sprawności działania organów⁸⁸⁴.

Zasada szybkości postępowania jest powszechną zasadą postępowania administracyjnego, która ma za zadanie zapewnić, że prawa jednostki do rozpatrzenia jej sprawy w tym postępowaniu będą respektowane i realizowane w możliwie szybko⁸⁸⁵. KPA określa maksymalne terminy określonych czynności. Z zasady szybkości postępowania wynika, że sprawy powinny być w miarę możliwości załatwiane szybciej⁸⁸⁶.

W doktrynie został przedstawiony pogląd, że terminowość może być rozumiana jako realizacja celów i zadań w określonym, przewidzianym przepisami czasie, w określonym przedziale (od – do) lub horyzoncie czasowym (do –) wynikającym z planów i harmonogramów oraz w określonych, powtarzalnych odstępach czasowych (np. w zakresie sprawozdawczości i raportowania)⁸⁸⁷. Ponadto istotą terminu jest jego konkretność, przejawiająca się w spełnieniu przez ustawodawcę tego wymogu poprzez

⁸⁸¹ H. Knysiak-Molczyk [w:] (red.) H. Knysiak-Molczyk, A. Murdecki, *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych*, Lexis Nexis 2013, LEX/el., dostęp z dnia 05.03.2024 r.

⁸⁸² W. M. Hrynicky, *Przyczyny uzasadniające niezałatwienie w terminie sprawy administracyjnej*, „Ius Novum”, 1/2023, vol. 17, s. 77.

⁸⁸³ M. Mączyński, *Terminowość* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 86.

⁸⁸⁴ W. M. Hrynicky, *Przyczyny uzasadniające ...*, op. cit., s. 79.

⁸⁸⁵ N. Szczęch [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 1-60. Tom I*, (red.) M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, Olsztyn 2020, art. 35, s. 199.

⁸⁸⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 marca 2019 r., III SAB/Wr 252/18, LEX nr 2655323; Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2019 r., III SAB/Gd 74/18, LEX nr 2625778.

⁸⁸⁷ M. Mączyński, *Terminowość* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 85.

oznaczenie w przepisach prawa nie tylko jego okresu, ale i poprzez wskazanie jego daty początkowej⁸⁸⁸.

Regulacje prawne zawarte w rozdziale 7 działu I KPA mają spowodować przestrzeganie przez organy zasady szybkości postępowania oraz mają na celu ochronę jednostki przed przedłużającym się postępowaniem administracyjnym i odkładaniem w czasie wydania rozstrzygnięcia w sprawie⁸⁸⁹. Brak podejmowania przez organ prowadzący postępowanie czynności powoduje naruszenie interesu strony postępowania, na płaszczyźnie publicznoprawnej, co z kolei może prowadzić do uszczerbku w sferze prywatnoprawnej⁸⁹⁰. G. Łaszczyca wskazał, że zasada realności terminu jest związana z zasadą szybkości postępowania, gdyż z jednej strony wyraża prawne oczekiwanie, by sprawa została rozstrzygnięta, zapewniając jednocześnie organowi czas efektywny, a nie pozorny, a ponadto z drugiej strony służy zapewnieniu działania wnikliwego przez organ⁸⁹¹. Ponadto, częste zmiany w przepisach prawnych, czy też duża liczba spraw nie jest usprawiedliwieniem przewlekłości postępowania. Jak słusznie wskazano w literaturze, organy powinny być przygotowane na takie sytuacje, aby w największym możliwym stopniu ograniczyć ryzyko nieprawidłowego funkcjonowania urzędu⁸⁹².

Zgodnie z art. 35 § 1 KPA, organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki. Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone w oparciu o dowody przedstawione przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub w oparciu o fakty i dowody powszechnie znane albo znane z urzędu organowi, przed którym toczy się postępowanie, bądź możliwe do ustalenia na podstawie danych, którymi rozporządza ten organ⁸⁹³. Termin załatwienia konkretnej sprawy określa pojęcie „niezwłocznie”, a nie termin miesięczny, czy dwumiesięczny.

A. Matan wskazuje, że niezwłocznie załatwiane są sprawy administracyjne, które nie potrzebują do jego rozstrzygnięcia dodatkowego postępowania wyjaśniającego, czy to

⁸⁸⁸ G. Łaszczyca, *Realność terminu załatwienia sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Studia Prawnoustrojowe”, 54/2021, s. 315.

⁸⁸⁹ A. Gołęba [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 358.

⁸⁹⁰ K. Klonowski, *Bezczynność organu w postępowaniu sądowo-administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny”, 4/2004, s. 28.

⁸⁹¹ G. Łaszczyca, *Realność terminu załatwienia ...*, op. cit., s. 329.

⁸⁹² W. M. Hrynicky, *Przyczyny uzasadniające ...*, op. cit., s. 85.

⁸⁹³ Art. 35 § 2 KPA.

w formie rozprawy, czy też w formie postępowania kameralnego⁸⁹⁴. W prowadzonych rozważaniach należy przyjąć, że użyte w art. 35 § 2 KPA słowo „niezwłocznie” nie jest równoznaczne z terminem „natychmiast”. Przed wydaniem rozstrzygnięcia w konkretnej sprawie organ powinien mieć wystarczającą ilość czasu potrzebnego do przeanalizowania stanu prawnego i faktycznego sprawy⁸⁹⁵.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na jeszcze jedno zagadnienie. J. Borkowski podkreśla, że niezwłocznie załatwiane są sprawy nie tylko proste i nieskomplikowane, lecz również sprawy skomplikowane, w których organ nie musi prowadzić postępowania dowodowego. W tych przypadkach cały materiał dowodowy jest dostarczany przez stronę, albo organ administracyjny może uzupełnić materiał dowodowy w drodze czynności pozaprocesowych - materialno-technicznych⁸⁹⁶.

Z kolei § 3 art. 35 KPA stanowi, że załatwienie sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, zaś w postępowaniu odwoławczym – w ciągu miesiąca od dnia otrzymania odwołania. Ustawodawca wykluczył możliwość powoływania się na skomplikowany charakter sprawy w postępowaniu odwoławczym, które powinno trwać miesiąc, bez względu na jego przedmiot⁸⁹⁷. W realiach praktyki orzeczniczej można zauważyć tendencję do przedłużania się postępowań odwoławczych.

Zgodnie z art. 36 § 1 KPA obowiązkiem organu jest zawiadomienie stron o każdym przypadku niezakończono sprawy w terminie, podając przyczyny zwłoki, wskazując nowy termin załatwienia sprawy oraz pouczając o prawie do wniesienia ponaglenia. Ten sam obowiązek ciąży na organie administracji publicznej również w przypadku zwłoki w załatwieniu sprawy z przyczyn niezależnych od organu. Słuszne stanowisko prezentuje A. Wróbel, który zwraca uwagę, że nie jest dopuszczalne przedłużanie terminów załatwienia spraw administracyjnych w wyniku zawarcia porozumienia między stroną

⁸⁹⁴ A. Matan [w:] G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1-103*, Warszawa 2007, art. 35, s. 395.

⁸⁹⁵ A. Gołęba [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 359.

⁸⁹⁶ J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 286.

⁸⁹⁷ M. Bursztynowicz, M. Sługocka [w:] M. Bursztynowicz, M. Sługocka, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit.

a organem, gdyż zgoda strony postępowania w tym przypadku nie ma znaczenia prawnego. Pomimo zawarcia porozumienia, organ musi rozpatrzyć sprawę w terminie ustawowym⁸⁹⁸.

Zgodnie ze stanowiskiem przyjętym w orzecznictwie nie możliwa jest również do zaakceptowania sytuacja, w której organ nie wydając decyzji w sprawie nie informuje strony o przyczynach braku rozstrzygnięcia i nie informuje o przewidywanym, nowym terminie wydania decyzji⁸⁹⁹. Realizacja zasady prawdy obiektywnej jest realizowana również poprzez szczegółowe wskazywanie przyczyn niezałatwienia sprawy w terminie, jak również, co zostało zasygnalizowane w literaturze przedmiotu, ma wpływ na ogólną ocenę przez organ⁹⁰⁰. Jak słusznie zaznacza A. Gołęba, organy prowadząc postępowanie szybko, nie powinny naruszać zasady prawdy obiektywnej⁹⁰¹.

Warto w tym miejscu odwołać się do rozważań P. Przybysza, który podkreśla, że od momentu przygotowania projektu rozstrzygnięcia do podpisania go przez upoważnioną do tego osobę upływa znaczna ilość czasu⁹⁰². W tym miejscu należy podkreślić rolę audytu wewnętrznego, który powinien realizować zadania zapewniające dotyczące obiegu dokumentów w jednostce oraz oceny procedur wewnętrznych przyjętych w tym zakresie. Zagadnienia te ściśle są powiązane z komunikacją wewnętrzną i zewnętrzną podczas prowadzonych postępowań administracyjnych. Kwestią wymagającą pogłębionej analizy jest to, w jaki sposób audyt wewnętrzny może wpłynąć na usprawnienie tych procesów. Jest to kwestia istotna z punktu widzenia niniejszej dysertacji, a zatem wymaga rozwinięcia w dalszej części pracy.

W art. 36 § 1 KPA nie została wskazana forma w jakiej organ powinien powiadomić stronę o każdym przypadku niezałatwienia sprawy w terminie. Z jednej strony dominują poglądy, że zawiadomienie powyższe powinno mieć formę postanowienia, na które nie służy zażalenie, gdyż organ rozstrzyga zagadnienie wynikające w trakcie toczącego się postępowania administracyjnego⁹⁰³, a z drugiej strony zostało rozpowszechnione

⁸⁹⁸ A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 345.

⁸⁹⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 stycznia 2022 r., III SAB/Łd 51/21, LEX nr 3287894.

⁹⁰⁰ W. M. Hrynicki, *Przyczyny uzasadniające ...*, op. cit., s. 91.

⁹⁰¹ A. Gołęba [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 359.

⁹⁰² P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 35, s. 186.

⁹⁰³ G. Łaszczyca, *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 165.; A. Kraczkowski [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, (red.) R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2017, art. 37, s. 411.

przekonanie, że zawiadomienie to tylko czynność materialno-techniczna⁹⁰⁴. W opinii J. Borkowskiego, czynność przedłużenia terminu załatwienia sprawy ma charakter procesowy, w związku z czym powinna mieć formę postanowienia, na które nie służy zażalenie, a nie pisma kierowanego do strony postępowania⁹⁰⁵. W mojej ocenie, słusznym wydaje się być stanowisko P. Przybysza. W trakcie indywidualnego postępowania administracyjnego dochodzi niejednokrotnie do przedłużeń terminów załatwienia sprawy, a stosowanie formy postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie jest nadmiarowe. Istotne jest aby strona postępowania dowiedziała się w odpowiednim czasie o niemożności dochowania terminu oraz poznała przyczyny takiego stanu rzeczy.

Skutkiem dokonania obowiązku organu określonego w ww. przepisie jest brak bezczynności organu, z kolei wskazane powody i wyznaczenie nowego terminu mogą świadczyć o przewlekłości postępowania i otwierają stronie możliwość złożenia ponaglenia⁹⁰⁶.

NIK Departament Administracji Publicznej w wystąpieniu pokontrolnym z realizacji kontroli *Przyczyny i skutki wadliwych decyzji administracyjnych wydawanych przez organy samorządu terytorialnego*⁹⁰⁷ wskazał, że kontrola dokumentacji 42 postępowań administracyjnych wykazała że w 16 przypadkach zawiadomienia o wszczęciu postępowania administracyjnego zawierały informację, że sprawa zostanie załatwiona w terminie dłuższym niż określony w art. 35 KPA. W ocenie NIK postępowanie to było niezgodne z art. 36 § 1 KPA, który stanowi, że o każdym przypadku niezakończono sprawy w terminie organ jest obowiązany zawiadomić stronę, wskazując nowy termin jej załatwienia. Obowiązek taki powstaje więc dopiero, gdy mimo upływu terminów wskazanych w art. 35 KPA lub przepisach szczególnych sprawa nie została załatwiona⁹⁰⁸. Ponadto, NIK w wyniku przeprowadzonej kontroli stwierdził, że w 14 przypadkach (poddane kontroli były 42 postępowania) stwierdzono nieprzestrzeganie obowiązku wynikającego z art. 36 KPA w zakresie informowania stron o niezakończono sprawy

⁹⁰⁴ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 36, s. 190.

⁹⁰⁵ J. Borkowski [w:] A. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 36, s. 291.

⁹⁰⁶ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 36, s. 190.

⁹⁰⁷ Najwyższa Izba Kontroli Departament Administracji Publicznej, *Wystąpienie pokontrolne. Przyczyny i skutki wadliwych decyzji administracyjnych wydawanych przez organy samorządu terytorialnego*, KAP.411.003.05.2017, I/17/003/KAP.

⁹⁰⁸ Ibidem, s. 7.

w terminie i wskazania nowego terminu załatwienia sprawy⁹⁰⁹. W literaturze zostało również wskazane, że dobrą praktyką jest zawiadomienie strony o zakwalifikowaniu sprawy jako szczególnie skomplikowanej, mimo braku przepisu prawa z którego by taki obowiązek wynikał⁹¹⁰. Kwalifikacja sprawy jako „szczególnie skomplikowanej” może wynikać z nadzwyczaj złożonego stanu faktycznego i/lub prawnego, szczególnie w przypadkach, gdzie występuje współuczestnictwo, a także w sytuacjach gdzie gromadzenie dowodów jest utrudnione lub istnieją sprzeczności w zebranych materiałach dowodowych⁹¹¹.

W przypadku śmierci jednej ze stron postępowania, w celu jego kontynuowania niezbędne jest ustalenie kręgu spadkobierców. W tej sytuacji konieczne jest wystąpienie przez stronę do sądu powszechnego z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku stosownie do art. 1025 KC⁹¹². W tym przypadku organ winien zawiesić postępowanie, a szybkość jego podjęcia będzie zależna od czynności podjętych przez strony postępowania.

W wyroku z dnia 13 stycznia 2022 r., NSA wskazał, że przewyższenie obiektywnych trudności może czasami wymagać zmian prawnych, na co organ administracji nie ma wpływu i może co najwyżej sygnalizować konieczność dokonania takich zmian. Stwierdzenie, że beczynność miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa, powinno służyć osądzeniu działań organu wynikających z nieudolności i niestaranności, a za takie nie można uznać działań uwarunkowanych obiektywną trudnością, jaką jest znaczne zwiększenie ilości spraw, które należy rozpoznać⁹¹³. Określenie zawarte w art. 36 § 2 KPA „z przyczyn niezależnych od organu” nie obejmuje uchybienia terminowi „z winy strony”. Uchybienie zawinione przez stronę jest jedną z przyczyn niezależnych od organu⁹¹⁴.

⁹⁰⁹ Ibidem, s. 7; Ustawa o opłacie skarbowej z 16 listopada 2006 r. (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2111).

⁹¹⁰ A. Gołęba [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 360.

⁹¹¹ E. Dymek, *Terminy załatwiania spraw administracyjnych i sposoby zaradzenia ich naruszeniu administracyjnego* [w:] *Podstawowe instytucje postępowania administracyjnego*, (red.) P. Krzykowski, A. Skóra, T. Majer, Olsztyn 2021, s. 111.

⁹¹² K. Nalepa-Wójtowicz, *Regulacje procesowe związane ze śmiercią strony, a zasada szybkości postępowania* [w:] *Ochrona praw człowieka w Polsce. Aksjologia-instytucje-nowe wyzwania-praktyka*, (red.) J. Jaskiernia, K. Spryszak, Toruń 2017, s. 422.

⁹¹³ Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II OSK 2263/21, LEX nr 3340004.

⁹¹⁴ W. Bochenek, *Bezczynność a milczenie organu administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny”, 12/2003, s. 43.

Zarówno w literaturze przedmiotu, jak i orzecznictwie wskazuje się, że pojęcie przewlekłego prowadzenia postępowania oznacza działanie organu, które jest opieszałe, niesprawne, nieskuteczne oraz pozorne, prowadzące braku niezwłocznego załatwienia sprawy lub zgodnie z terminami przewidzianymi prawem. Ponadto przewlekłe postępowanie to również nieuzasadnione przedłużanie przez organ terminu załatwienia sprawy⁹¹⁵. W literaturze przedstawiane jest stanowisko, że na przewlekłość postępowania wpływa również wykonywanie przez organ czynności w dużym odstępie czasu bądź wykonywanie czynności pozornych, mnożenie przez organ czynności dowodowych oraz nieuzasadnione przedłużanie terminu załatwienia sprawy⁹¹⁶. Przewlekłość zachodzi również w przypadku podejmowania przez organ czynności w niewłaściwej procedurze, nie zmierzając do końcowego załatwienia sprawy⁹¹⁷. W konkluzji należy wskazać, że również w orzecznictwie jest podnoszone, że przewlekłość postępowania zachodzi zatem, gdy jest ono długotrwałe, prowadzone rozwlekle i trwa ponad konieczność wyjaśnienia okoliczności faktycznych i prawnych niezbędnych do finalnego rozstrzygnięcia⁹¹⁸.

Zgodnie z art. 61 § 3 KPA, datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania organowi administracji publicznej. W orzecznictwie przyjęto stanowisko, że termin do rozpatrzenia odwołania rozpoczyna się od dnia otrzymania przez organ II instancji odwołania wraz z aktami administracyjnymi⁹¹⁹. W literaturze został zaprezentowany pogląd, że termin załatwienia sprawy nie pokrywa się z okresem trwania postępowania, jednakże zdarza się w indywidualnych przypadkach, że może dojść do sytuacji, gdzie oba okresy będą zbieżne⁹²⁰.

⁹¹⁵ Por. M. Kotulski, *Bezczynność a przewlekłe prowadzenie postępowania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny”, 4/2015, s. 75; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 czerwca 2022 r., II SAB/Wr 156/22, LEX nr 3357464; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 czerwca 2022 r., II SAB/Wr 194/22, LEX nr 3362486.

⁹¹⁶ A. Gołęba [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kiełkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 37, s. 366.

⁹¹⁷ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 37, s. 195.

⁹¹⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 marca 2022 r., III SAB/Gd 111/21, LEX nr 3327734.

⁹¹⁹ Por. Wyrok NSA z dnia 3 stycznia 2012 r., I OSK 111/11, LEX nr 1111757.

⁹²⁰ Z. R. Kmiecik, M. Kotulska, *Jeszcze o rodzajach opieszałości organów administracji publicznej w ogólnym postępowaniu administracyjnym...*, Samorząd Terytorialny”, 1-2/2017, s. 95.

W tym miejscu warto poddać pod rozwałę jeszcze jedno zagadnienie. Obecnie w literaturze⁹²¹ i orzecznictwie⁹²² można odnaleźć poglądy, że wskazane w art. 35 KPA terminy mają charakter procesowy i instrukcyjny. To oznacza, że przekroczenie tych terminów nie skutkuje utratą kompetencji organów do rozpatrzenia sprawy. Niezachowanie tych terminów nie oznacza automatycznie, że dana decyzja dotknięta jest nieważnością⁹²³. Jak wskazuje J. Borkowski, nie są to terminy prawa materialnego, które mogą powodować przedawnienie orzekania w danej sprawie administracyjnej⁹²⁴. Powyższe stanowisko zostało również przedstawione w orzecznictwie NSA, który wskazał, że terminy załatwiania spraw określone w art. 35 § 3 KPA mają charakter procesowy. W przypadku upływu ww. terminów organy nie są pozbawione możliwości orzekania w sprawie, a ponadto decyzja administracyjna nie jest wadliwa⁹²⁵. Nieco inne stanowisko zostało przedstawione w wyroku NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., zgodnie z którym terminy załatwienia sprawy nie są terminami instrukcyjnymi i nie stanowią jedynie sugestii dla organu co do tego, w jakim terminie – w ocenie ustawodawcy – pożądane byłoby zakończenie postępowania administracyjnego. Treść komentowanych przepisów KPA tj. art. 35, art. 36 w związku z art. 12 § 1, jest dla organów administracji wiążąca, a ich przekroczenie stanowi naruszenie prawa, zatem również może być oceniane w kategorii rażącego naruszenia prawa⁹²⁶. O rażącym naruszeniu prawa można mówić również, gdy zwłoka w załatwieniu sprawy jest znaczna i jest jednocześnie efektem działań bądź zaniechań organów spowodowanych przykładowo celowym unikaniem podejmowania rozstrzygnięcia lub lekceważenia praw stron domagających się czynności organu, które to czynności organ prowadzi w sposób nieefektywny, poprzez wykonywanie

⁹²¹ J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 285; A. Matan [w:] G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I...*, op. cit., art. 35, s. 396; Z. Kmiecik [w:] Z. Kmiecik, J. Wegner, M. Wojtuń, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2023, art. 35, s. 287.

⁹²² Wyrok NSA w Katowicach z dnia 7 maja 1998 r., I SA/Ka 1215/96, LEX nr 35938; Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2013 r., III SA/Kr 522/12, LEX nr 1343456; Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011 r., II OSK 317/10, LEX nr 992544.

⁹²³ Z. Kmiecik [w:] Z. Kmiecik, J. Wegner, M. Wojtuń, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 287; J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania...*, op. cit., art. 35, s. 285.

⁹²⁴ J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 285.

⁹²⁵ Wyrok NSA z dnia 7 maja 1998 r., I SA/Ka 1215/96, LEX 35938.

⁹²⁶ Por. N. Szczęch [w:] *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 201; Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., I OSK 1681/15, CBOSA.

czynności pozornych, powodujących, że formalnie organ nie jest beczynny, co podkreślone zostało w orzecznictwie. Beczynność organu będzie miała charakter rażący, gdy odpowiednio brak działania lub poważne opóźnienia w podejmowanych przez organ czynnościach pozbawione są jakiegokolwiek racjonalnego usprawiedliwienia⁹²⁷. Organ administracji powinien prowadzić postępowanie w sposób sprawny, bez nieuzasadnionego wstrzymywania i przewlekania czynności, tak by zakończenie postępowania nastąpiło w najkrótszym możliwym terminie⁹²⁸.

Beczynność organu polega na braku podejmowania jakichkolwiek działań, pomimo istnienia obowiązku do podjęcia czynności z urzędu lub na wniosek uprawnionego podmiotu⁹²⁹. Art. 35 § 5 KPA zawiera zasadę, że do terminów załatwiania spraw administracyjnych nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa dla dokonania określonych czynności, okresów doręczania z wykorzystaniem publicznej usługi hybrydowej, o której mowa w art. 2 pkt 7 ustawy o doręczeniach elektronicznych⁹³⁰, okresów zawieszenia postępowania, okresu trwania mediacji oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo przyczyn niezależnych od organu. Organ jest zobowiązany do właściwego zorganizowania postępowania administracyjnego, bez względu na stopień aktywności strony w postępowaniu⁹³¹. Bardzo często nieefektywność w działalności administracji spowodowana jest biernością stron postępowania w postępowaniu dowodowym. W literaturze przedmiotu wskazane zostało, że środkiem zaradczym na powyższe działania może być inspirowanie uczestników tych postępowań poprzez nakładanie na nich obowiązków, uzasadnionych prakseologicznie⁹³². Właściwe zorganizowanie postępowania administracyjnego należy rozumieć nie tylko jako zastosowanie określonych regulacji prawnych, ale również należy korzystać z dorobku nauk o zarządzaniu. Potencjał jaki stwarza audyt wewnętrzny bez wątpienia może wpływać na dobre zorganizowane tego postępowania, co z kolei może przełożyć się na jego sprawność.

⁹²⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 czerwca 2022 r., III SAB/Gd 11/22, LEX nr 3353262.

⁹²⁸ Wyrok WSA z dnia 27 lutego 2019 r., II SAB/Gd 130/18, LEX 2641803.

⁹²⁹ Z. R. Kmieciak, M. Kotulska, *Jeszcze o rodzajach ...*, op. cit., s. 106.

⁹³⁰ Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 285),

⁹³¹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 grudnia 2021 r., II SAB/Lu 111/21, LEX nr 3344670.

⁹³² R. Siuciński, *Obowiązek współpracy stron w ustalaniu stanu faktycznego sprawy* [w:] *Kodeks postępowania administracji ...*, op. cit., s. 242.

Interesujące podejście do wstrzymania postępowania administracyjnego ze względu na przyczyny określone w art. 35 § 5 KPA prezentuje A. Matan. Autor ten wylicza przypadki, które nie mogą usprawiedliwiać organu, tj. fakt przekazania akt sprawy sądowi administracyjnemu, spodziewane trudności w wykonaniu decyzji, brak środków finansowych⁹³³. Ponadto, przyczyny niezależne od organu o których mowa w art. 35 § 5 KPA to przykładowo problemy w funkcjonowaniu administracji publicznej, w tym samorządowej, tj. duża ilość wakatów i znaczące obciążenie sprawami. M. Bursztynowicz oraz M. Sługocka zauważają, że w orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje pogląd, że duży wpływ spraw do organu nie może być traktowany jako przyczyna niezależna od organu. Autorzy wskazują, że tą przyczyną nie może być również brak dysponowania przez organ administracyjnych aktami sprawy z uwagi na przekazanie tych akt wraz ze skargą strony do sądu administracyjnego⁹³⁴.

W tym miejscu podkreślić należy, że trudności w pozyskiwaniu kadry pracowników, chwilowych braków kadrowych związanych z brakiem obecności pracowników w pracy nie może stanowić przyczyny ograniczania praw strony postępowania, ani usprawiedliwiać organ w opieszałym działaniu. Problemy kadrowe, które mogą się pojawić powinny być przewidziane w procesie planowania pracy organu administracyjnego⁹³⁵. WSA w wyroku z dnia 31 stycznia 2024 r. wskazał, że nie stanowi usprawiedliwienia dla działania organu administracji duża liczba wniosków, gdyż właściwa organizacja zadań i zapewnienie odpowiedniej kadry należy do zadań publicznych, które nie mogą być realizowane ze szkodą dla jednostki⁹³⁶. Problemy w organizowaniu pracy urzędu, nawet powodowane obiektywnymi trudnościami nie mogą ograniczać praw strony postępowania ani stanowić usprawiedliwienia dla naruszania tych praw. To na organach państwa ciąży obowiązek zapewnienia sprawnej realizacji ich zadań, przy zapewnieniu przestrzegania obowiązujących przepisów i respektowania wyznaczonych tymi przepisami standardów działania administracji⁹³⁷.

⁹³³ Por. A. Matan [w:] G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I...*, op. cit., art., s. 400.

⁹³⁴ M. Bursztynowicz, M. Sługocka [w] M. Bursztynowicz, M. Sługocka, *Postępowanie administracyjne ...*, op. cit.

⁹³⁵ W. M. Hrynicki, *Przyczyny uzasadniające ...*, op. cit., s. 85.

⁹³⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2024 r., I SAB/Wr 249/23, LEX nr 3667345.

⁹³⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 kwietnia 2021 r., I SAB/Wr 660/20, LEX nr 3197755; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 maja 2022 r., I SAB/Wr 3089/21, LEX nr 3363364.

W tym miejscu należ podkreślić, że w powyższym wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2024 r. pomimo tego, iż wprost nie nazywa niewłaściwą organizację zadań, jak również zapewnienie odpowiedniej kadry jako elementów złego funkcjonowania kontroli zarządczej, to bez wątpienia przyczyna w braku terminowości postępowania leży po stronie kontroli zarządczej. Takie stanowisko prezentowane jest również w innych wyrokach⁹³⁸.

WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 25.04.2024 r. wskazał, że nie można zaakceptować sytuacji, w której kierownik jednostki nie kontroluje stanu spraw prowadzonych przez podległych mu organizacyjnie pracowników, nie monitoruje na bieżąco stanów sprawy, w tym przestrzegania terminów jej załatwienia, oraz nie podejmuje reakcji w przypadku naruszenia tych terminów. Sąd wprost powołał się, że doszło do naruszenia standardów kontroli zarządczej, z uwagi na brak takich czynności ze strony osoby zarządzającej albo były one bezskuteczne, co spowodowało przekroczenie terminu załatwienia sprawy⁹³⁹. Ten sam Sąd, w innym wyroku z dnia 29.05.2024 r. podkreślił, że w świetle kontroli skarg na bezczynność, czy przewlekłość organu administracji publicznej widoczne jest zjawisko braku kontroli i właściwej organizacji pracy organów administracji. WSA w Szczecinie wskazał, że „rozwiązaniem organizacyjnym i prawnym, które opracowano na pewnym etapie rozwoju teorii i praktyki zarządzania, w reakcji na stwierdzone patologie zarządzania jest kontrola zarządcza (KZ), która dotyczy ogółu jednostek sektora finansów publicznych”⁹⁴⁰.

Trudności w organizowaniu pracy urzędu, takie jak brak pracowników, potrzeba ich szkolenia czy brak odpowiednich warunków (infrastruktury) do obsługi

⁹³⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 października 2016 r., I SAB/Wa 1262/16, LEX nr 2158457; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2018 r., I SAB/Wa 619/17, LEX nr 2495437; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2014 r., I SAB/Wa 446/14, LEX nr 1757745; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 stycznia 2018 r., I SAB/Wa 554/17, LEX nr 2440693; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2023 r., I SAB/Wa 34/23, LEX nr 3592849.

⁹³⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 kwietnia 2024 r., II SAB/Sz 9/24, LEX nr 3718888; Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 maja 2024 r., II SAB/Sz 14/24, LEX nr 3733978.

⁹⁴⁰ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 maja 2024 r., II SAB/Sz 14/24, LEX nr 3733978.

interesantów, nie mogą ograniczać praw obywateli uczestniczących w postępowaniu administracyjnym, czy też stanowić usprawiedliwienia dla naruszania praw tych osób⁹⁴¹.

WSA w Warszawie w wyroku z dnia 25.11.2020 r. podniósł również, że problemy organizacyjne, techniczne, finansowe oraz kadrowe organu nie mogą być usprawiedliwieniem dla naruszenia zasady szybkości i ekonomiki postępowania administracyjnego, zawartej w art. 12 § 1 KPA. Problemy te mogą zostać rozwiązane poprzez zmiany w liczbie, kompetencjach, strukturze obsady etatowej, czy zmianach w organizacji pracy jednostki. Sąd podkreślił również, że jego rola nie polega na wykonywaniu czynności z zakresu tzw. kontroli zarządczej⁹⁴².

W mojej ocenie w tym miejscu z pomocą przychodzi audyt wewnętrzny, który ocenia strukturę organizacyjną danej jednostki i dokonuje syntezy, które komórki organizacyjne mają zbyt duże obciążenie pracą i które wymagają wzmocnienia. Przy realizacji zadania audytowego można przewidzieć te ryzyka i audytor może rekomendować przeniesienie pracowników pomiędzy komórkami w jednostce lub zatrudnienie nowej kadry. Kluczowe jest również podjęcie działań w zakresie zmiany organizacji jednostki. Wszystkie te elementy kontroli zarządczej podlegają ocenie przez audyt wewnętrzny.

Milczenie organu jest jedną z form prawnych zakończenia postępowania administracyjnego, która nie jest uznana za nieprawidłowe zachowanie⁹⁴³. NSA w wyroku z dnia 9 stycznia 2024 r. podkreślił, że organ nie jest bezzwrotny, gdy rozstrzyga sprawę w terminie określonym w przepisach prawa, bądź w terminie, który został przez niego wyznaczony na podstawie przepisów prawa. Jednak w sytuacji, gdy organ w wyznaczonym przez siebie terminie nie załatwia sprawy, a kolejne ustalenie terminu następuje po upływie wcześniej wyznaczonego, to należy uznać organ jest bezzwrotny. Bezzwrotność to sytuacja, w której organ nie załatwia sprawy w terminie, bez względu na to, jakie są powody niezakończania⁹⁴⁴.

W przypadku wniesienia skargi na bezzwrotność na nie załatwienie sprawy w terminie, skarżący w pierwszej kolejności musi skorzystać ze środka prawnego

⁹⁴¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2019 r., III SAB/Wr 180/19, LEX nr 2975535; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2019 r., III SAB/Wr 187/19, LEX nr 2975500; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 maja 2019 r., III SAB/Wr 92/19, LEX nr 2975285.

⁹⁴² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2020 r., I SAB/Wa 161/20, LEX nr 3220377; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2018 r., I SAB/Wa 565/17, LEX nr 2548783.

⁹⁴³ Z. R. Kmiecik, M. Kotulska, *Jeszcze o rodzajach ...*, op. cit., s. 107.

⁹⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2024 r., II GSK 268/23, LEX nr 3664768.

określonego w art. 37 KPA, tj. zażalenia do organu administracji publicznej wyższego stopnia na niezakończanie sprawy w tym terminie⁹⁴⁵.

Obecnie w literaturze poddawana jest również w wątpliwość skuteczność skargi na przewlekłość postępowania przed NSA, czy stanowi ona skuteczny mechanizm ochrony naruszonego prawa do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie, gdyż w latach 2015–2020 strony postępowań przed NSA wniosły jedynie 212 takich skarg, z których NSA uwzględnił tylko trzy⁹⁴⁶.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że "bezczytność" jest tożsama ze stanem bezprawności, w którym termin załatwienia sprawy został przekroczony. Z kolei "przewlekłością" będzie stan, w którym termin załatwienia sprawy jest formalnie przestrzegany, ale pomimo tego sprawa jest prowadzona zbyt długo bez uzasadnionych powodów⁹⁴⁷. Sytuacja, w której sprawa administracyjna pozostaje niezakończona trwa do chwili wydania decyzji administracyjnej lub innego rozstrzygnięcia w sprawie, o ile KPA tak stanowi⁹⁴⁸.

W prowadzonych rozważaniach należy przedstawić opinię, że przepisy szczególne mogą przewidywać inne niż określone w art. 35 § 3 i 3a KPA terminy załatwiania spraw administracyjnych. A. Wróbel wskazuje na występowanie terminów krótszych od terminów określonych w ww. przepisie, jak i dłuższych. Jako przykłady Autor wskazuje termin 14 dniowy na rozpoznanie sprawy z odwołania od decyzji w sprawie odmowy udostępnienia informacji publicznej, czy też sprawy rozpatrywane przez Urząd Patentowy, gdzie w trybie postępowania spornego nie stosuje się przepisów KPA dotyczących terminów załatwienia spraw, a Urząd ten dąży do rozstrzygnięcia sprawy w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia wniosku⁹⁴⁹.

Z. Kmiecik, który prezentuje stanowisko, że dopóki organ administracyjny nie przekracza terminu do załatwienia sprawy nie można mu postawić zarzutu bezprawności zachowania, pomimo tego, czy organ wykonuje jakieś działania w trybie procesowym, czy

⁹⁴⁵ Czyt. szerzej: K. Klonowski, *Bezczytność organu* ..., op. cit., s. 28-37.

⁹⁴⁶ M. Szwaśc, *Skuteczność skargi na przewlekłość postępowania przed Naczelny Sąd Administracyjny* (w świetle orzecznictwa), „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny. Rok LXXXIII”, 4/2021, s. 63.

⁹⁴⁷ W. Gurba, *Zwalczanie i zapobieganie bezczynności oraz przewlekłości postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo”, 11/2015, s. 97.

⁹⁴⁸ M. Szalewska, *Bezczytność organu, a przewlekłość postępowania administracyjnego - o próbie rozróżnienia pojęć*, „Administracja: teoria, dydaktyka, praktyka”, 3/2013, s. 58.

⁹⁴⁹ A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania*..., op. cit., art. 35, s. 345.

też nie⁹⁵⁰. Pojęcia „bezczynności” i „przewlekłości” częściowo się pokrywają. Dostrzec można sytuacje, w których organ administracji dokonuje działań pozorujących w trakcie prowadzonego postępowania. W. Chróścielewski wskazuje, że działania te mogą polegać na wzywaniu strony do przedstawienia dodatkowych, nieposiadających żadnego znaczenia dla sprawy dokumentów, czy też zawieszeniu postępowania na podstawie art. 97 § 1 pkt 4 KPA, mimo że żadna kwestia prejudycjalna w istocie nie występuje. Jednocześnie Autor podkreśla, że należy mieć na uwadze, że stany faktyczne poddawane ocenie mogą być zaliczone równocześnie jako beczynność, jak i przewlekłość postępowania, gdyż niewydanie rozstrzygnięcia w terminie prowadzi do przewlekłości⁹⁵¹.

W obowiązującym stanie prawnym, strona może w trybie administracyjnym skorzystać ze środków prawnych jakimi są zażalenia na niezłatwienie sprawy w terminie lub na przewlekłość postępowania⁹⁵², które wnosi się do organu wyższego stopnia. Dopiero po wyczerpaniu trybu administracyjnego, strona może złożyć skargę na beczynność organu lub na przewlekłość postępowania do sądu administracyjnego⁹⁵³. Brak jest ograniczeń czasowych do wniesienia skargi na beczynność organu administracji publicznej lub przewlekłe prowadzenie postępowania. Strona postępowania może wnieść skargę na beczynność tego organu do czasu wydania żadanego aktu, bądź też podjęcia wnioskowanej czynności. Skarga ta może zostać wniesiona dopiero po wyczerpaniu przysługujących jej w postępowaniu administracyjnym środków zaskarżenia lub złożeniu wezwania do usunięcia naruszenia prawa⁹⁵⁴.

W literaturze przedstawiony został pogląd, że sądy administracyjne powinny dokonywać oceny złożonej skargi na opieszałość działania organu administracji w dacie wyrokowania, a nie jej złożenia⁹⁵⁵. W mojej ocenie przy dokonywaniu oceny beczynności lub przewlekłości organu sąd winien wziąć pod uwagę zarówno stan sprawy w chwili złożenia skargi, jak i chwili wyrokowania. W praktyce bardzo często się okazuje, że zanim sąd przystąpi do rozpatrywania skargi na opieszałość organu, sprawa administracyjna już

⁹⁵⁰ Z. Kmiecik, *Przewlekłość postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo”, 6/ 2011, s. 33.

⁹⁵¹ W. Chróścielewski, *Zmiany w zakresie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego i prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, które weszły w życie w 2011 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 4/2011, LEX/el., dostęp z dnia 12.05.2024 r.

⁹⁵² Art. 37 § 1 KPA.

⁹⁵³ Art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a.

⁹⁵⁴ J. P. Tarno, *Bezczynność organu a przewlekłe prowadzenie postępowania*, „Casus”, 3/ 2013, s. 13.

⁹⁵⁵ Ibidem., s. 14.

została rozstrzygnięta. Od momentu złożenia skargi do czasu jej rozpatrzenia niejednokrotnie upływa długi termin, liczony w miesiącach, a niejednokrotnie i w latach.

Fakt spowodowania bezczynności przez organ w sposób zawiniony, czy też niezawiniony ma znaczenie przy kwalifikacji przez sąd administracyjny bezczynności jako rażącej lub w sprawie odpowiedzialności dyscyplinarnej lub służbowej pracownika, który jest winny bezczynności⁹⁵⁶.

Rozstrzygnięcie sprawy może również obejmować umorzenie postępowania z przyczyn obiektywnych, nazywane jako obligatoryjne umorzenie na podstawie art. 97 KPA lub subiektywnych, czyli fakultatywne umorzenie na podstawie art. 98 KPA⁹⁵⁷.

Wiele ciekawych spostrzeżeń w materii proceduralnej dostarcza nam B. Adamiak, która analizuje konstrukcję prawną zażalenia uregulowanego w art. 37 § 1 KPA. Zgodnie z art. 141 § 1 zażalenie przysługuje wyłącznie od postanowień, a ponadto w sytuacji gdy przepis szczególny tak stanowi. Prawo zażalenia na bezczynność organów administracji publicznej jest niezależnym prawem od prawa zażalenia na postanowienia, w związku z czym nie jest dopuszczalne w tym zakresie stosowanie art. 141-144 KPA. Autorka ponadto wskazuje, że regulacja prawa zażalenia na bezczynność organów administracji publicznej ujeta w art. 37 KPA jest regulacją zamkniętą⁹⁵⁸. Z kolei P. Przybysz wskazuje, że ponaglenie to swoisty środek prawny, do którego nie można stosować odpowiednio przepisów odnoszących się do odwołań i zażaleń⁹⁵⁹. W mojej ocenie ustawodawca odrębnie uregulował kwestię zażalenia na bezczynność organu, w związku z tym nie ma podstaw do stosowania w tym przypadku przepisów regulujących kwestię odwołań i zażaleń.

Interesujące zagadnienie z punktu widzenia przewlekłości postępowania administracyjnego przedstawia A. Matan, który próbuje znaleźć odpowiedź na pytanie na temat możliwości uzyskania w tym trybie prejudykatu stwierdzającego „przewlekłość administracyjną” oraz prowadzi rozważania jaka ma być jego treść. Autor postuluje, aby organ stopnia wyższego, w przypadku stwierdzenia stanu przewlekłości postępowania, był

⁹⁵⁶ W. Gurba, *Zwalczanie i zapobieganie ...*, op. cit., s. 96.

⁹⁵⁷ N. Szczęch [w:] *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 35, s. 198.

⁹⁵⁸ Por. B. Adamiak, Głosa do postanowienia NSA z 17 października 1997 r., IV SAB 31/97, *Orzecznictwo Sądów Polskich* 1998, nr 10, s. 185.

⁹⁵⁹ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 37, s. 197.

uprawniony do stwierdzenia, w formie postanowienia przewlekłości postępowania oraz oceny stopnia naruszenia prawa⁹⁶⁰.

Organ wyższego stopnia może podjąć działania mające na celu zapobieżeniu naruszania terminów załatwiania spraw w przyszłości, w powtarzających się opóźnieniach, czy też w wypadkach znacznego przekroczenia terminów załatwiania spraw przez pracowników. R. Hauser wskazuje, że w praktyce może to obejmować zmiany organizacji pracy, przekształcenia organizacyjne urzędu, czy też konieczność zastosowania środków dyscypliny pracowniczej⁹⁶¹.

Niewątpliwie znaczącym czynnikiem wpływającym na sprawność postępowania administracyjnego jest profesjonalizm pracowników, którzy biorą udział w postępowaniach administracyjnych, stosujących przepisy procesowe w praktyce⁹⁶². Z punktu widzenia klienta administracji samorządowej, jakość świadczonych usług to stworzenie takiego systemu pracy, gdzie sprawy będą załatwiane sprawnie i szybko⁹⁶³.

Od kilku lat podejmowane są kroki w celu uproszczenia procedury administracyjnej, co w sposób bezpośredni ma wpłynąć na przyspieszenie prowadzonych postępowań administracyjnych. Jednym z elementów mających na celu uproszczenia postępowania administracyjnego była ustawa z 7 października 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców⁹⁶⁴, której celem było szybsze i mniej formalne załatwianie spraw przez obywateli i przedsiębiorców. Realizacja zasady szybkości i prostoty postępowania administracyjnego zawarta w art. 12 KPA odbywa się również poprzez wprowadzenie do KPA instytucji postępowania uproszczonego, które ma spowodować, że postępowania administracyjne będą prowadzone szybciej i nastąpi uproszczenie jego przebiegu⁹⁶⁵. Na uwagę zasługuje

⁹⁶⁰ A. Matan, *Rażące naruszenie prawa ...*, op. cit., s. 71.

⁹⁶¹ R. Hauser, *Terminy załatwiania spraw ...*, op. cit., s. 9.

⁹⁶² W. Piątek, *Uproszczenia w postępowaniu administracyjnym z perspektywy 60-lecia kodeksu postępowania administracyjnego*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, 2/ 2020, s. 109.

⁹⁶³ B. Gajdzik, *Jakość usług w administracji samorządowej*, „Przegląd Organizacji”, 7-8/ 2004, s. 25.

⁹⁶⁴ Ustawa z 7 października 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2185).

⁹⁶⁵ H. Knysiak-Sudyka [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 163 b, s. 1132.

uzasadnienie do Projektu ww. ustawy⁹⁶⁶. Przewidziane w projekcie rozwiązania powstały w oparciu o wynik przeglądu dokonanego przez Międzyresortowy Zespół do spraw likwidowania barier administracyjnych i prawnych mających wpływ na funkcjonowanie obywateli i przedsiębiorców, powołany zarządzeniem nr 225 Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 listopada 2020 r. w sprawie Międzyresortowego Zespołu do spraw likwidowania barier administracyjnych i prawnych mających wpływ na funkcjonowanie obywateli i przedsiębiorców⁹⁶⁷. Głównym założeniem przedstawionym w ww. projekcie była identyfikacja barier administracyjnych i prawnych oraz wypracowanie rozwiązań mających na celu ich wyeliminowanie z obowiązujących przepisów prawa. Podczas prowadzonych prac nad projektem ww. ustawy wskazane zostały ograniczenia administracyjne i prawne, które nie sprzyjają pozytywnym kontaktom obywateli z urzędami, tj. inflacja prawa, długie i czasochłonne procedury, nieterminowe rozstrzygnięcie spraw i przewlekłe prowadzenie postępowań administracyjnych, szczątkowe wykorzystanie w systemie prawa instytucji milczącego załatwienia sprawy, niewielka liczba procedur prowadzonych w uproszczonym trybie postępowania⁹⁶⁸. Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy z 7 października 2022 r. ograniczenie formalizmu procesowego stanowi element europejskiego dążenia do "dobrej i skutecznej" administracji publicznej oraz przejrzystości postępowania administracyjnego.

W. Piątek wskazuje również, że cel postępowania uproszczonego w polskim ustawodawstwie nie został w pełni zrealizowany z uwagi na fakt, że nie spełniono warunku wynikającego z art. 163b § 1 KPA, a więc ustawodawca nie wskazał w przepisach szczególnych zastosowania nowej regulacji⁹⁶⁹. Stanowisko to podkreślane było również w powyższym uzasadnieniu, gdzie zawarto tezę, że przywołany milczący tryb załatwienia sprawy oraz postępowanie uproszczone wprowadziła do systemu prawa nowelizacja KPA z 2017 r., jednakże realne zastosowanie tych korzystnych dla obywateli i przedsiębiorców procedur zostało uzależnione od zmian w poszczególnych aktach prawnych. W momencie

⁹⁶⁶ Por. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców z 13.07.2022 r., druk nr 2479.

⁹⁶⁷ M. P. poz. 1097.

⁹⁶⁸ Por. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur administracyjnych..., op. cit.

⁹⁶⁹ W. Piątek, *Uproszczenia w postępowaniu ...*, op. cit., s. 98.

projektu ustawy w systemie prawa zaledwie w niewielkiej liczbie procedur sprawy były rozstrzygane milcząco lub w postępowaniu uproszczonym⁹⁷⁰.

W literaturze przedmiotu zostało wskazane, że cechami postępowania uproszczonego jest nieskomplikowana regulacja prawna, szybsze terminy załatwienia spraw oraz mniejszy formalizm czynności zarówno stron, jak i organów⁹⁷¹. Przepis szczególny musi dopuszczać załatwianie spraw w trybie uproszczonym, jak również może wprowadzać odrębne rozwiązania dotyczące postępowania uproszczonego⁹⁷². Z. Kmieciak wskazuje, że instytucja uproszonego postępowania administracyjnego jest odpowiedzią na podnoszone w doktrynie twierdzenia, że procedury administracyjne są skomplikowane, czasochłonne oraz kosztowne, w związku z czym konieczne jest zmniejszenie formalizmu tych procedur oraz stopnia szczegółowości przepisów je regulujących⁹⁷³. Ponadto Autor ten wskazuje, że „coraz większe nasycenie procedur administracyjnych gwarancjami mającymi chronić interes jednostkowy nie przyczynia się w rzeczywistości do podniesienia jakości decyzji, lecz do zwłoki w jej podejmowaniu”⁹⁷⁴. W. Piątek akcentuje, że osiąganie sprawności postępowań administracyjnych nie może odbywać się kosztem praworządności działania administracji publicznej, czy też dążenia do zgodnego z prawdą ustalenia stanu faktycznego sprawy⁹⁷⁵. Również milczące załatwienie sprawy z jednej strony zapobiega przewlekłości postępowań, ale z drugiej strony istotne wydaje się dążenie do równowagi pomiędzy sprawnością działania a rzetelnością, przy uwzględnieniu kompleksowego i obejmującego interes publiczny sposobu załatwiania spraw administracyjnych⁹⁷⁶.

⁹⁷⁰ Por. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur ..., op. cit.

⁹⁷¹ M. Jaśkowska [w:] M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Komentarz aktualizowany...*, op. cit., art. 163 b, dostęp z dnia 20.05.2024 r.; E. Pierzchała, *Zakres stosowania polskiej procedury administracyjnej na tle modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej oraz projektu zmian przygotowanych przez zespół ekspertów powołanych przy NSA* [w:] *Kodeks postępowania administracji* ..., op. cit., s. 68.

⁹⁷² P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 163 b, s. 589.

⁹⁷³ Z. Kmieciak, *Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Państwo i Prawo” 8/2014, s. 100.

⁹⁷⁴ Ibidem, s. 100.

⁹⁷⁵ W. Piątek, *Uproszczenia w postępowaniu* ..., op. cit., s. 112.

⁹⁷⁶ D. Sześciło, *Milcząca zgoda organu – instrument przeciwdziałania przewlekłości postępowania czy narzędzie deregulacji?* [w:] *Kodeks postępowania administracji* ..., op. cit., s. 279.

Ustawą z 26.01.2023 r. o zmianie ustaw w celu likwidowania zbędnych barier administracyjnych i prawnych zostały w KPA dokonane zmiany m.in. w postaci dodania art. 127 § 1a i art. 127a § 1. W uzasadnieniu komisijnego projektu ww. ustawy o zmianie ustaw w celu likwidowania zbędnych barier administracyjnych i prawnych⁹⁷⁷ zostało przewidziane nadanie waloru ostateczności decyzji wydanej w pierwszej instancji, od której uzasadnienia organ odstąpił z powodu uwzględnienia w całości żądania strony, zgodnie z art. 127 § 1a KPA. W uzasadnieniu tym wskazane zostało, że zmiana ta jest istotnym wyjątkiem od zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, a organ wydając decyzję w całości uwzględnia żądanie strony, nie jest ona zainteresowana, by wnosić od takiej decyzji odwołanie.

W art. 78 Konstytucji RP zostało zawarte prawo do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, a wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania musi być określony w ustawie. W literaturze przedmiotu zostało przedstawione stanowisko, że wprowadzenie do KPA art. 127 § 1a i art. 127a § 1 jest dotychczas nieznany i niespotykanym rozwiązaniem w postępowaniu administracyjnym. T. Góra przedstawia stanowisko, że kontrowersje wzbudza ograniczenie prawa strony do wniesienia odwołania, co może stanowić naruszenie zasady trwałości decyzji administracyjnych (art. 16 § 1 KPA). Autor wskazuje, że przyspieszenie postępowań administracyjnych i wykonalności decyzji administracyjnych nie może się odbywać kosztem naruszenia zasad postępowania administracyjnego⁹⁷⁸.

Inną procedurą mającą na celu uproszczenie i przyspieszenie postępowania administracyjnego jest możliwość zrzeczenia się prawa do odwołania, która została przewidziana w art. 127a KPA. Zgodnie z § 1 przywołanego przepisu, przed upływem terminu do wniesienia odwołania strona może zrzec się prawa do wniesienia odwołania wobec organu administracji publicznej, który wydał decyzję. Z dniem doręczenia organowi administracji publicznej oświadczenia o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania przez ostatnią ze stron postępowania, decyzja staje się ostateczna i prawomocna. Zrzeczenie się przez stronę prawa do wniesienia odwołania pozbawia ją prawa złożenia skargi do sądu⁹⁷⁹.

⁹⁷⁷ IX kadencja, druk sejm. nr 2628, s. 18.

⁹⁷⁸ T. Góra, *Ostateczność decyzji i modyfikacja instytucji zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania po nowelizacji k.p.a.*, LEX/el. 2023, dostęp z dnia 21.06.2024 r.

⁹⁷⁹ Por. P. Przybyś, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 127 a, s. 445.

W doktrynie można odnaleźć liczne głosy krytyczne dotyczące wprowadzenia instytucji zrzeczenia się prawa do odwołania. Dominują poglądy, że trudno wskazać argumenty, które uzasadniałyby wprowadzenie unormowań naruszających podstawowe formalne prawo podmiotowe w postępowaniu administracyjnym biorąc pod uwagę tylko względy ekonomiki postępowania⁹⁸⁰. Ponadto podniesione zostało, że ustawodawca zdecydował się na tak daleko idącą ingerencję w prawa jednostki, pomimo tego, że dla strony postępowania nie ma znaczenia, czy decyzja jest prawomocna i ostateczna, czy tylko natychmiastowo wykonalna⁹⁸¹. K. Flisek przedstawia stanowisko, że cele które zamierzał osiągnąć ustawodawca, można osiągnąć mniej ofensywnymi rozwiązaniami prawnymi⁹⁸².

W. Piątek dostrzega natomiast, że prawo do wniesienia odwołania przysługuje stronie, i to ona ma prawo do skorzystania z prawa odwołania bądź jego rezygnacji. Autor podkreśla, że wprowadzona regulacja w art. 127 a KPA przyczynia się do zwiększenia uprawnień procesowych strony oraz powoduje, że strona ma wpływ na przebieg i termin zakończenia postępowania administracyjnego⁹⁸³. Ponadto zrzeczenie się prawa do wniesienia odwołania umożliwia stronie zadbanie o jej indywidualny interes, poprzez przyczynienie się do niezwłocznego uprawomocnienia się decyzji administracyjnej nie czekając na upływ terminu do wniesienia odwołania⁹⁸⁴. W mojej ocenie wprowadzona instytucja zasługuje na aprobatę. Jednym z celów administracji publicznej jest partnerskie współdziałanie z obywatelami, w związku z tym pozostawienie decyzji obywatelom w zakresie skorzystania z prawa do odwołania bądź jego rezygnacji będzie powodowało przeświadczenie u obywateli, że mają wpływ na przebieg postępowania administracyjnego.

⁹⁸⁰ W. Jakimowicz, *O normatywnej konstrukcji zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania od decyzji administracyjnej*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 9/2018, s. 57.

⁹⁸¹ K. Flisek, *Analiza i ocena konstrukcji zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania od decyzji administracyjnej na podstawie art. 127a Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 5/2020, LEX/el., dostęp z dnia 21.06.2024 r.

⁹⁸² Ibidem.

⁹⁸³ W. Piątek, *Zrzeczenie się odwołania w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 5/2019, LEX/el., dostęp z dnia 21.06.2024 r.

⁹⁸⁴ P. Gacek, *Zrzeczenie się prawa do wniesienia odwołania w świetle nowelizacji przepisu art. 127a § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 2/2024, s. 82-96, LEX/el., dostęp z dnia 21.06.2024 r.

NSA w wyroku z dnia 10 maja 2023 r., podkreślił, że w związku z tym, iż złożenie oświadczenia o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania powoduje, że decyzja staje się natychmiast ostateczna i prawomocna, to w sytuacji, gdy w postępowaniu występuje jedynie jedna strona, to nie ma ona możliwości skutecznego cofnięcia oświadczenia o zrzeczeniu się prawa do złożenia odwołania⁹⁸⁵. Z kolei w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 29 grudnia 2022 r. zostało wskazane, że skutek przyspieszonej ostateczności wystąpi wyłącznie w sytuacji, gdy prawa do odwołania zrzekną się wszystkie strony postępowania⁹⁸⁶. W postanowieniu z dnia 22 marca 2022 r., NSA uzasadnił, że „skoro prawa do wniesienia odwołania może zrzec się wyłącznie strona, której odwołanie przysługuje, nie jest dopuszczalne, aby skutki tego oświadczenia wpływały na prawa procesowe stron, które takiego oświadczenia nie złożyły”⁹⁸⁷. Ponadto złożone przez stronę postępowania (uczestnika na prawach strony) dobrowolne i niczym nieskrępowane oświadczenie o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania nie może być przedmiotem oceny przez organ co do zasadności, w szczególności czy jest zgodne z interesem strony zrzekającej się⁹⁸⁸.

W mojej ocenie, na aprobatę zasługują wprowadzone w ostatnim czasie w przepisach szczegółowych zasady rozstrzygania wniosków stron postępowania, dotyczące przyznawania świadczeń szczególnych. Wprowadzenie tych rozwiązań prawnych pozwala załatwiać masowo wnioski obywateli, w sposób uproszczony i sprawny. Chodzi o przyznanie świadczenia wychowawczego, tzw. 800+, przyznanie świadczenia dobry start, czy chociażby dodatku węglowego. Kwestie te zostały uregulowane odpowiednio w ustawie z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowaniu dzieci⁹⁸⁹, ustawie z dnia 5 sierpnia 2022 r. o dodatku węglowym⁹⁹⁰ oraz rozporządzeniu Rady Ministrów z 15 czerwca 2021 r. w sprawie szczegółowych warunków realizacji rządowego

⁹⁸⁵ Wyrok NSA z dnia 10 maja 2023 r., II OSK 2146/22, LEX nr 3586196; Wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2022 r., II OSK 2145/21, LEX nr 3406707.

⁹⁸⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 grudnia 2022 r., II SA/Wr 447/22, LEX nr 3454070.

⁹⁸⁷ Wyrok NSA z dnia 22 marca 2022 r., III OSK 983/21, LEX nr 3343931.

⁹⁸⁸ Postanowienie NSA z dnia 16 lutego 2021 r., III OSK 3180/21, LEX nr 3144681.

⁹⁸⁹ Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowaniu dzieci (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 421 z późn. zm.).

⁹⁹⁰ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2022 r. o dodatku węglowym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1207).

programu „Dobry start”⁹⁹¹. W przytoczonych przepisach schemat rozpatrywania spraw jest tożsamy. Zgodnie z art. 13 a ustawy o pomocy państwa w wychowaniu dzieci, przyznanie świadczenia wychowawczego nie wymaga wydania decyzji, a Zakład Ubezpieczeń Społecznych udostępnia osobie ubiegającej się o świadczenie wychowawcze informację o przyznaniu świadczenia wychowawczego na jej profilu informacyjnym. Jedynie zgodnie z art. 13a ust. 4 ww. ustawy w sprawach odmowy przyznania świadczenia wychowawczego, uchylenia lub zmiany prawa do świadczenia wychowawczego oraz nienależnie pobranego świadczenia wychowawczego Zakład Ubezpieczeń Społecznych wydaje decyzję. Z treści ust. 1 powyższego artykułu jednoznacznie wynika, że obecnie przyznanie przez organ właściwy lub wojewodę świadczenie wychowawcze nie następuje poprzez wydanie decyzji administracyjnej, a ma jedynie charakter czynności materialno-technicznej⁹⁹². WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 18 maja 2023 r. również wskazał, że przyznanie świadczenia wychowawczego ma jedynie charakter czynności materialno-technicznej.⁹⁹³ Warunkiem wykonywania zewnętrznych czynności materialno-technicznych jest istnienie określonej normy kompetencyjnej⁹⁹⁴. Różnorodność podejmowanych czynności materialno-technicznych powoduje, że istnieje wiele podstaw prawnych i trybów ich podejmowania⁹⁹⁵. J. Starościak wskazywał, że „czynności materialno-techniczne kształtują nowe stosunki prawne przez zdarzenia, a nie przez bezpośrednie tworzenie nowej normy obowiązującego porządku prawnego”⁹⁹⁶. Podstawę prawną wewnętrznych czynności administracyjno-prawnych stanowią przepisy określające zadania administracji, z kolei zewnętrzne czynności opierają się na normach ustrojowych, materialnych i proceduralnych⁹⁹⁷. Czynności materialno-techniczne związane z procesem

⁹⁹¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 czerwca 2021 r. w sprawie szczegółowych warunków realizacji rządowego programu "Dobry start" (Dz. U. poz. 1092).

⁹⁹² R. Prokop [w:] *Ustawa o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci. Komentarz*, wyd. II, red. J. Blicharz, J. Glumińska-Pawlic, L. Zacharko, LEX/el. 2019, art. 13(a), dostęp z dnia 21.06.2024 r.

⁹⁹³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 maja 2023 r., II SA/Gd 914/22, LEX nr 3558947.

⁹⁹⁴ W. Jakimowicz, *Zewnętrzne czynności...*, op. cit., s. 57.

⁹⁹⁵ M. Stahl [w:] Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, (red.) M. Stahl, *Prawo administracyjne ...*, op. cit., s. 504.

⁹⁹⁶ J. Starościak, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1978, s. 254.

⁹⁹⁷ M. Stahl [w:] Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, (red.) M. Stahl, *Prawo administracyjne ...*, op. cit., s. 504.

podejmowania decyzji administracyjnych podlegają kontroli sądowej w trybie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Zgodnie z art. 28 ustawy o pomocy państwa w wychowaniu dzieci w sprawach nieuregulowanych ustawą mają zastosowanie przepisy KPA tj. dotyczące terminu załatwienia sprawy, ponaglenia, itp.⁹⁹⁸. WSA w wyroku z dnia 8 maja 2024 r. podkreślił, że „postępowanie w sprawie uchylecia lub zmiany prawa do świadczenia wychowawczego jest nowym postępowaniem wobec postępowania zakończonego materialnoprawną czynnością ustalenia prawa do tego świadczenia. Nie jest to więc kontynuacja postępowania w sprawie ustalenia prawa do świadczenia wychowawczego. Postępowanie w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji wymaga wszczęcia i prowadzenia zgodnie z przepisami prawa procesowego zawartymi w Kodeksie postępowania administracyjnego”⁹⁹⁹. Gdy w sprawie występują stanowiska sprzeczne, ustawa przewiduje wydanie aktu o charakterze władczym, zapewniającym uprawnionym prawo do składania środków odwoławczych, tj. wydanie decyzji¹⁰⁰⁰.

Tożsama sytuacja uregulowana jest w art. 2 ust. 16 ustawy o dodatku węglowym, zgodnie z którym przyznanie przez wójta, burmistrza albo prezydenta miasta dodatku węglowego nie wymaga wydania decyzji. Odmowa przyznania dodatku węglowego, uchylenie oraz rozstrzygnięcie w sprawie nienależnie pobranego dodatku węglowego wymagają wydania decyzji. Analogiczna sytuacja występuje również art. 2 ust. 17 rozporządzenia w sprawie szczegółowych warunków realizacji rządowego programu „Dobry start”, gdzie zgodnie z § 15 ust. 1 przyznanie przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych świadczenia dobry start nie wymaga wydania decyzji. W sprawach odmowy przyznania świadczenia, uchylecia lub zmiany prawa do dobry start oraz nienależnie pobranego świadczenia dobry start Zakład Ubezpieczeń Społecznych wydaje decyzję.

W uzasadnieniu do projektu ww. ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców z 13.07.2022 r. pozytywnie została oceniona reforma KPA z 2017 r. z uwagi na duże stosowanie przez obywateli wpływających na szybkość załatwienia sprawy przez organy administracji

⁹⁹⁸ R. Prokop [w:] *Ustawa o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci. Komentarz*, wyd. II, red. J. Blicharz, J. Głumińska-Pawlic, L. Zacharko, LEX/el. 2019, art. 13(a), dostęp z dnia 21.06.2024 r.

⁹⁹⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 maja 2024 r., II SA/Gd 140/24, LEX nr 3718397;

¹⁰⁰⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 stycznia 2024 r., II SA/Gl 1597/23, LEX nr 3659522; Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2023 r., I OSK 209/22, LEX nr 3707766.

ponaglenia oraz możliwość zawarcia w odwołaniu od decyzji wniosku o przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego. Przytoczone w powyższym uzasadnieniu dane pokazują także, że uczestnicy obrotu w dużej skali nie są zadowoleni z działania urzędów – ze sposobu i tempa rozpatrywania spraw, gdyż w zakresie czasowym i przedmiotowym badania (okres od czerwiec 2017 r. – grudzień 2018 r.) strony złożyły 18 tys. ponagleń¹⁰⁰¹.

Jak wskazano powyżej, w postępowaniu administracyjnym kończącym się wydaniem decyzji administracyjnej w zakresie oceny terminowości prowadzonego postępowania administracyjnego można dostrzec wiele ryzyk i obszarów mogących ulec usprawnieniu. Terminowości oraz niesprawności postępowania administracyjnego nie sprzyja brak kompetencji oraz nieznanomość przepisów prawa regulujących postępowania administracyjne, w tym nie stosowanie przez organy instytucji przedłużenia terminu postępowaniu oraz nierzetelne wskazywanie przez te organy podstawy rzeczywistej przedłużenia terminu, a nie tylko pozornej. Ponadto, zła organizacja pracy urzędu oraz niesprawna komunikacja wewnętrzna, jak i zewnętrzna z uczestnikami postępowania administracyjnego sprzyja przewlekłości postępowania, a podkreślić należy, że są to elementy kontroli zarządczej. Zadaniem audytu wewnętrznego jest dokonanie oceny procesu terminowego i sprawnego załatwiania spraw w danej jednostce oraz wskazanie obszarów, które mogą zostać usprawnione. Skuteczny i efektywny audyt wewnętrzny w odpowiednim czasie oceni ryzyka w tym obszarze oraz zaleci usprawnienie tych obszarów, aby zadania realizowane przez administrację samorządową odbywały się terminowo. Z punktu widzenia nauk o zarządzaniu brak terminowości w prowadzonych postępowaniach administracyjnych można określić jako dysfunkcję, a audyt wewnętrzny pozwala skutecznie tą dysfunkcję zwalczać, przyczyniając się do optymalizacji procesów w jednostkach w tym obszarze. Ponadto zalecenia sformułowane przez audyt wewnętrzny są nieocenioną wartością dodaną dla organizacji.

Wyzwaniem stojącym przed administracją samorządową, w związku ze zwiększoną ilością i skomplikowaniem spraw administracyjnych, jest również dokonanie uproszczenia procedur, gdyż bez tego sprawne wykonywanie zadań nie będzie możliwe. Organy administracji samorządowej winny dokonać przeglądu procedur, w celu wskazania obszarów i zadań które będą możliwe do realizacji zadań bez wydawania decyzji administracyjnej, tylko w formie czynności materialno-technicznych. Ocena

¹⁰⁰¹ Por. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur..., op. cit.

i usprawnienie, w tym uproszczenie procedur związanych z prowadzeniem postępowań administracyjnych wpisuje się w obecny nurt prowadzący do uproszczenia postępowań administracyjnych kończących się wydaniem decyzji administracyjnej.

4.1.2. System działania upoważnień do wydawania decyzji administracyjnych.

Zadania wykonywane przez organy JST wykonują urzędnicy obsługujący te organy lub pracownicy podległych jednostek organizacyjnych posiadający stosowne upoważnienia na podstawie KPA, ustaw samorządowych, a także przepisów szczególnych. Jak wskazano w piśmiennictwie¹⁰⁰² oraz orzecznictwie¹⁰⁰³, podmiotowy, jak i przedmiotowy zakres upoważnień udzielanych na podstawie ww. ustaw nie jest tożsamy i dlatego nie powinien być stosowany zamiennie. NIK w przeprowadzonej kontroli nt. *Działania z zakresu kompetencji jednostek samorządu terytorialnego realizowane na podstawie prawa administracyjnego* zwróciła uwagę, że spośród 40 jednostek objętych kontrolą, w żadnej nie przeprowadzono kontroli oraz nie zrealizowano zadań audytowych dotyczących prawidłowości wydawania upoważnień¹⁰⁰⁴. W mojej ocenie zagadnienie to winno być zweryfikowane w zadaniu zapewniającym w pierwszej kolejności, gdyż umocowanie pracownika do wydania decyzji administracyjnej w imieniu organu administracji publicznej jest kluczową kwestią. Podpisanie decyzji przez osobę, która była niewłaściwie umocowana stanowi podstawę do zastosowania art. 156 § 1 pkt 2 KPA, tj. może stanowić podstawę do stwierdzenia jej nieważności.

NIK w przeprowadzonej kontroli stwierdziła również, że nieprawidłowości dotyczące niewłaściwie udzielonych upoważnień do wydawania decyzji administracyjnych mogą świadczyć o niezapewnieniu przez wójtów, starostów i marszałków województw

¹⁰⁰² Czyt. szerzej: C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II...*, op. cit., art. 268 a, s. 510-519; M. Jaśkowska [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany ...*, op. cit., art. 268 a, dostęp z dnia 20.05.2024 r.; P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 268 a, s. 687-693.

¹⁰⁰³ Wyrok NSA z dnia 15 marca 2007 r., II GSK 347/06, LEX nr 321273.

¹⁰⁰⁴ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Informacja o wynikach kontroli. Działania z zakresu kompetencji jednostek samorządu terytorialnego realizowane na podstawie prawa administracyjnego*, Warszawa 2019, s. 11.

funkcjonowania skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w badanym zakresie¹⁰⁰⁵. W kontroli nt. *Działania z zakresu kompetencji jednostek samorządu terytorialnego realizowane na podstawie prawa administracyjnego*, NIK wskazała, że do najczęściej występujących nieprawidłowości związanych z delegowaniem uprawnień do realizacji zadań należą: udzielanie upoważnień, w tym do wydawania decyzji administracyjnych, przez osoby nieupoważnione, udzielanie ich zbyt późno w stosunku do faktycznie realizowanych zadań lub w niepełnym zakresie, co może skutkować ryzykiem stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnych¹⁰⁰⁶.

Zgodnie z art. 268a KPA organ administracji publicznej może upoważniać, na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, pracowników obsługujących ten organ do załatwiania spraw w jego imieniu w ustalonym zakresie, a w szczególności do wydawania decyzji administracyjnych, postanowień, zaświadczeń, a także do poświadczania za zgodność odpisów dokumentów przedstawionych przez stronę na potrzeby prowadzonych postępowań z oryginałem. Zakres upoważnienia wskazany w treści omawianego przepisu ma charakter katalogu otwartego¹⁰⁰⁷. W przepisach szczególnych ustawodawca przewidział nieco inne zasady udzielania pełnomocnictwa, tj. w art. 39 ust. 2 u.o.s.g., art. 38 ust. 2 u.o.s.p., art. 46 ust. 2 u.o.s.w. itp. W ustawach tych została przewidziana możliwość udzielania upoważnień w postępowaniu administracyjnym, ale tylko i wyłącznie do wydawania decyzji administracyjnych. W piśmiennictwie podkreślono, że w przypadku KPA oraz ustaw samorządowych zakres podmiotowy oraz przedmiotowy upoważnień udzielanych przez organy samorządu terytorialnego jest różny¹⁰⁰⁸ i dlatego nie powinien być używany zamiennie.

Zgodnie z art. 39 ust. 2 u.o.s.g. wójt może upoważnić swoich zastępców lub innych pracowników urzędu gminy do wydawania decyzji administracyjnych, w imieniu wójta. Zgodnie ze stanowiskiem A. Wierzbicy, wójt może przekazać zastępcy wójta wszystkie sprawy gminy, jeśli należą one do jego właściwości (art. 33 ust. 4 u.o.s.g.), z wyjątkiem możliwości przekazania uprawnienia do wydawania decyzji w sprawach indywidualnych

¹⁰⁰⁵ Ibidem, s. 6.

¹⁰⁰⁶ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Informacja o wynikach kontroli. Działania z zakresu kompetencji...*, op. cit., s. 5.

¹⁰⁰⁷ B. Kuś [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 127-269. Tom III*, (red.) M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, Olsztyn 2021, art. 268 a, s. 446.

¹⁰⁰⁸ G. Walendzik, K. Wilkosz, *Udzielanie upoważnień przez organy samorządu terytorialnego: decyzje z wadą prawną*, „Kontrola Państwowa”, 65/2020, s. 84.

z zakresu administracji publicznej, które udzielane jest na mocy art. 39 ust. 2 u.o.s.g. Przepis ten stanowi zatem *lex specialis* wobec unormowania zawartego w art. 33 ust. 4 u.o.s.g.¹⁰⁰⁹.

Nieco odmiennie sytuacja wygląda w powiecie, gdzie zgodnie z art. 38 u.o.s.p. starosta może upoważnić wicestarostę, poszczególnych członków zarządu powiatu, pracowników starostwa, powiatowych służb, inspekcji i straży oraz kierowników jednostek organizacyjnych powiatu do wydawania w jego imieniu decyzji.

Z kolei w art. 46 ust. 2 u.o.s.w. wskazano, że marszałek województwa może upoważnić wicemarszałków, pozostałych członków zarządu województwa, pracowników urzędu marszałkowskiego oraz kierowników wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych do wydawania w jego imieniu decyzji.

Zakres podmiotowy upoważnień udzielanych przez starostę i marszałka województwa jest szerszy niż w przypadku wójta¹⁰¹⁰. Zauważyć również należy, że zakres upoważnień udzielanych na podstawie art. 286 a KPA jest szerszy, niż w przypadku ustaw samorządowych.

Upoważnienia administracyjnego nie należy utożsamiać z przeniesieniem kompetencji, które polega na wskazaniu innego niż ustawowo wyznaczony organu właściwego do załatwiania spraw z zakresu administracji publicznej, a jako przykład można wskazać art. 39 ust. 4 u.o.s.g., który stanowi, że do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej rada gminy może upoważnić również organ wykonawczy jednostki pomocniczej oraz organy jednostek organizacyjnych i innych podmiotów, w tym organy organizacji pozarządowych¹⁰¹¹.

Podsumowując rozważania zawarte w tej części pracy, instytucja upoważnienia do wydawania decyzji administracyjnych zawarta w art. 268 a KPA, art. 39 ust. 2 u.o.s.g., art. 38 ust. 2 u.o.s.p. oraz art. 46 ust. 2 u.o.s.w. nazywana jest w literaturze przedmiotu dekoncentracją wewnętrzną, z kolei wynikająca z art. 39 ust. 4 u.o.s.g. dekoncentracją zewnętrzną kompetencji monokratycznych organów JST¹⁰¹².

¹⁰⁰⁹ A. Wierzbica, *Status prawny zastępcy wójta (burmistrza, prezydenta miasta)*, „Samorząd Terytorialny”, 5/2014, s. 20.

¹⁰¹⁰ G. Walendzik, K. Wilkosz, *Udzielanie upoważnień ...*, op. cit., s. 86.

¹⁰¹¹ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 268 a, s. 688.

¹⁰¹² C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II...*, op. cit., art. 268 a, s. 515; B. Adamiak, *Tok instancji przed organami samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 9/1991, s. 4.

W JST upoważnienia do wydawania decyzji administracyjnych i podejmowania innych czynności w postępowaniu administracyjnym występują w różnej formie, tj. są wprowadzane w stosownych przepisach regulaminu organizacyjnego, wydawane w formie zarządzenia w sprawie wykonywania zadań określonego typu, upoważnienie do wykonywania określonych obowiązków zostaje wpisane do zakresu czynności pracownika, czy też upoważnienie to zostaje udzielone w odrębnym piśmie¹⁰¹³. C. Martysz również zwraca uwagę, że upoważnienie może być załącznikiem do zakresu czynności danego pracownika, bądź może być udzielane jednorazowo w konkretnych sprawach. Autor wskazuje, że regulaminie organizacyjnym można zamieścić (np. w formie załącznika) wykaz pracowników posiadających upoważnienia oraz zakres przedmiotowy tych upoważnień¹⁰¹⁴.

Zgodnie ze stanowiskiem A. Matana, upoważnienie do podejmowania decyzji i postanowień w imieniu organu administracji publicznej należy traktować jako „pewną formę pełnomocnictwa administracyjnego”¹⁰¹⁵. Udzielenie upoważnienia na podstawie art. 268a KPA, powoduje zmianę osoby wykonującej funkcje organu, jednakże osoba ta nie staje się przez to organem administracji publicznej. Upoważniony wykonuje jedynie kompetencje innego organu, ale nie jest ich piastunem. Decyzja podpisana przez zastępcę wójta, burmistrza czy prezydenta wywoła zatem typowe skutki prawne¹⁰¹⁶. Stanowisko to zostało również potwierdzone w orzecznictwie¹⁰¹⁷. Upoważnienie pracownika nie powoduje, że staje się on przez tą czynność organem administracji¹⁰¹⁸.

W przypadku udzielania upoważnienia do wydawania aktów administracyjnych w swoim imieniu przez organ administracyjny ustawodawca postawił jeden warunek, aby

¹⁰¹³ G. Walendzik, K. Wilkosz, *Udzielanie upoważnień...*, op. cit., s. 86; Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Informacja o wynikach kontroli. Działania z zakresu kompetencji...*, op. cit., s. 5.

¹⁰¹⁴ C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II...*, op. cit., art. 268 a, s. 513.

¹⁰¹⁵ A. Matan, *Rażące naruszenie prawa ...*, op. cit., s. 93.

¹⁰¹⁶ B. Dolnicki, *Monokratyczne organy samorządu terytorialnego*, „*Samorząd Terytorialny*”, 1-2/2003, s. 61.

¹⁰¹⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 grudnia 2005 r., II SA/Wa 1918/05, LEX nr 187397; Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2021 r., II OSK 1777/18, LEX nr 3195606; Wyrok WSA w Opolu z dnia 17 grudnia 2019 r., II SA/Op 372/19, LEX nr 2761118; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 listopada 2017 r., IV SA/Gl 852/17, LEX nr 2400630.

¹⁰¹⁸ Wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2007 r., I OSK 42/07, LEX nr 336995.

osoba ta była pracownikiem obsługującym organ. Ustawodawca pozostawił organowi upoważniającemu swobodę w wyborze takiej osoby¹⁰¹⁹.

NSA w wyroku z dnia 29 marca 2012 r. doprecyzował, że określenie pracownicy, użyte w art. 268a KPA, nie powinno dotyczyć jedynie osób objętych stosunkiem prawnym regulowanym przepisami Kodeksu pracy, gdyż zgodnie tym przepisem termin pracownicy dotyczy również wszelkich osób, które znajdują się względem organu w relacji podległości służbowej i podporządkowania hierarchicznego, niezależnie od tego, czy relacje te są oparte na stosunku pracy¹⁰²⁰.

Równie istotne zagadnie porusza C. Martysz, wskazując formę pisemną jako właściwą do stwierdzenia, czy dany pracownik działa w granicach udzielonego mu upoważnienia, gdyż ma ona fundamentalne znaczenie dla stwierdzenia, czy konkretną decyzję administracyjną wydał pracownik organu upoważniony do załatwiania danej sprawy. Autor wskazuje, że decyzję administracyjną wydaną przez pracownika który przekroczył udzielone mu upoważnienie należy traktować jako nieważną¹⁰²¹.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że aktualne brzmienie art. 268 a KPA nadane zostało z dniem 5 października 2021 r. i związane jest z wejściem w życie ustawy z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych¹⁰²². Określenie użyte przez ustawodawcę „na piśmie” oznacza zarówno postać elektroniczną pisma, jak również formę pisemną, która dotychczas rozumiana była jako forma papierowa¹⁰²³.

M. Stahl zwraca uwagę na jeszcze inne zagadnienie związane z udzielaniem upoważnień. Autorka uważa, że upoważnienia takie udzielane są przez organ, a w sytuacji braku osoby fizycznej wykonującej funkcję tego organu (np. wskutek śmierci czy wygaśnięcia mandatu) nie znosi samego organu, co z kolei powoduje, że upoważnienia są ważne do czasu ich uchylenia lub zmiany tego organu. Zniesienie organu powoduje utratę mocy upoważnienia¹⁰²⁴. Pogląd taki prezentowany jest również w orzecznictwie sądów

¹⁰¹⁹ M. Jaśkowska [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 268a, s. 1367;

¹⁰²⁰ Wyrok NSA z dnia 29 marca 2012 r., II GSK 1012/11, LEX nr 1145478.

¹⁰²¹ C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Tom II...*, op. cit., art. 268 a, s. 512.

¹⁰²² Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1045).

¹⁰²³ M. Karciaz, *Upoważnienie pracownika urzędu do wydawania decyzji administracyjnych, pozwoleń, zaświadczeń i poświadczania dokumentów*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 15.05.2024 r.

¹⁰²⁴ M. Stahl, *Samorząd terytorialny w orzecznictwie sądowym. Rozbieżności i wątpliwości*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 6/2006, s. 19.

administracyjnych¹⁰²⁵. Wyrażam stanowisko, że w przypadku powołania nowej osoby do pełnienia funkcji organu, winien on dokonać przeglądu dotychczasowych upoważnień oraz dokonać modyfikacji pod względem osób je posiadających, jak również pod względem zakresu przyznanych uprawnień. Zagadnienie to może być przedmiotem oceny audytu wewnętrznego.

Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 23 kwietnia 1996 r., pracownik działający z upoważnienia musi w decyzji administracyjnej powołać się na to upoważnienie, jednakże w sytuacji, gdy tego nie uczyni może to skutkować uchyleniem decyzji, gdyż naruszenie przepisów postępowania w tym zakresie nie może mieć istotnego wpływu na wynik sprawy¹⁰²⁶. W tym miejscu podkreślić należy, że NSA wprost nie wskazuje, że prawidłowy system upoważnień w urzędzie jest elementem kontroli zarządczej, jednakże nieprawidłowe działanie w tym obszarze ma wprost wpływ na prowadzone postępowanie administracyjne, co może skutkować uchyleniem decyzji. Bowiem „podpisanie decyzji przez osobę do tego nieupoważnioną wyczerpuje przesłankę zaistnienia wady kwalifikowanej, dającą podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji”¹⁰²⁷.

Coraz częściej też sądy administracyjne wskazują, że istotnym elementem postępowań administracyjnych jest właściwe delegowanie uprawnień w jednostce. W wyroku NSA z 12.09.2024 r. wskazane zostało, że „akty wewnętrzne określające organizację i zasady funkcjonowania danej jednostki organizacyjnej mogą zawierać upoważnienie do załatwiania spraw w imieniu organu, jeżeli wynika z nich w sposób jednoznaczny, który imiennie wskazany pracownik jest upoważniony, jakiej kategorii spraw dotyczy upoważnienie oraz jakie są ramy czasowe tego upoważnienia, jednak udzielone upoważnienie ma mieć także charakter wyraźny”¹⁰²⁸. Takie zalecenia również może sformułować audytor wewnętrzny w sprawozdaniu z audytu, dodatkowo opierając swoje zalecenia na orzecznictwie, co bez wątpienia wzmocni wagę oraz istotność wskazanych zaleceń.

Ustawy samorządowe nie zawierają ograniczeń co do zakresu przedmiotowego w zakresie udzielania upoważnień, a co więcej organy te mają pełną swobodę działania

¹⁰²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2006 r., I SA/Wa 496/06, LEX nr 227699.

¹⁰²⁶ Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 1996 r., SA/Po 1555/95, LEX nr 26767.

¹⁰²⁷ Wyrok NSA z dnia 12 września 2024 r., II GSK 519/23, LEX nr 3785326.

¹⁰²⁸ Wyrok NSA z dnia 12 września 2024 r., II GSK 922/21, LEX nr 3783234.

i nie są ograniczone w tym zakresie¹⁰²⁹. Osoba upoważniona na podstawie art. 39 ust. 2 u.o.s.g. nie ma możliwości dokonywania dalszych upoważnień.

Zgodnie z art. 268a KPA udzielanie dalszych upoważnień, jeżeli odrębny przepis prawa tego nie przewiduje, nie jest dopuszczalne. Potwierdza to również orzecznictwo administracyjne¹⁰³⁰.

NSA w wyroku z dnia 29 kwietnia 1998 r. wskazał, że celem regulacji zawartej w art. 268a jest także zapewnienie ciągłości działania organu w sytuacji czasowej niemożności sprawowania funkcji przez piastuna organu. Takie okoliczności jak choroba czy też inne zdarzenia losowe nie mogą spowodować niezdolności organu do podejmowania przypisanych mu zadań¹⁰³¹.

Wskazaniem, że decyzja administracyjna została podpisana przez upoważnionego pracownika będzie stosowna adnotacja przy swoim podpisie, tj. „z upoważnienia” lub „z up.”. Natomiast sformułowanie „pełniący obowiązki” będzie oznaczało, że osoba podpisująca decyzję nie została powołana na dany urząd, lecz pełni obowiązki organu w związku z niemożnością pełnienia urzędu przez piastuna funkcji organu¹⁰³². Funkcja gminnego monokratycznego organu wykonawczego przysługuje wyłącznie wójtowi, niezależnie od tego, czy zdecyduje się przekazać część swoich uprawnień innym osobom, czy też nie¹⁰³³. P. Przybysz zauważa również, że nie jest dopuszczalne udzielenie upoważnienia na podstawie art. 286a KPA radcy prawnemu zatrudnionemu w danej jednostce organizacyjnej, gdyż zgodnie z ustawą z 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych¹⁰³⁴, załatwianie spraw w imieniu organu administracji nie mieści się w pojęciu świadczenia pomocy prawnej¹⁰³⁵.

Wagę omawianych zagadnień potwierdzają wyniki kontroli NIK. W raporcie pokontrolnym zostało wskazane, że w większości skontrolowanych urzędów upoważnienia te były wydawane wadliwie, tj. przez osoby nieuprawnione, z powołaniem błędnej

¹⁰²⁹ A. Matan, *Rażąco naruszenie prawa ...*, op. cit., s. 96; C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Tom II...*, op. cit., art. 268 a, s. 514.

¹⁰³⁰ Wyrok NSA z dnia 12 września 2024 r., II GSK 1093/21, LEX nr 3783227; Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2025 r., II GSK 1498/21, LEX nr 3848989.

¹⁰³¹ Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1998 r., I SA 1666/97, LEX nr 45128;

¹⁰³² P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 268 a, s. 668.

¹⁰³³ A. Wierzbica, *Status prawny zastępcy ...*, op. cit., s. 21.

¹⁰³⁴ Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 499).

¹⁰³⁵ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 268 a, s. 690.

podstawy prawnej lub bez podstawy prawnej, w jednostkach występowały braki w wewnętrznych procedurach dotyczących wydawania upoważnień oraz występował brak możliwości weryfikacji prawidłowości projektów upoważnień przez radców prawnych zatrudnionych w tych urzędach¹⁰³⁶. Nieprawidłowości podczas kontroli przeprowadzonej przez NIK polegały na wydaniu lub cofnięciu upoważnienia przez osoby nieuprawnione, np. zastępcę wójta, wicemarszałka, wicestarostę¹⁰³⁷, jak również częstą sytuacją były przypadki, w których osoba której zostało udzielone upoważnienie nie potwierdziła podpisem przyjęcia delegowanych uprawnień¹⁰³⁸.

NIK wskazał, że w wybranych urzędach decyzje zostały wydane przez pracowników przebywających na urloпах¹⁰³⁹, a co więcej zarzuciła części kontrolowanych jednostek, że w rejestrach upoważnień nie ujmowano wszystkich upoważnień, nie ewidencjonowano upoważnień uchylonych bądź też sposób prowadzenia rejestru pozwalał na uzupełnianie go bez pozostawiania śladu rewizyjnego. Ponadto w rejestrach tych nie odnotowywano faktu ich cofnięcia¹⁰⁴⁰.

W literaturze przedmiotu zwrócono uwagę, że duże wątpliwości budzi zagadnienie dotyczące rozstrzygnięcia, czy decyzje administracyjne wydawane z zakresu należącego do właściwości gminy, powiatu i województwa są aktami administracyjnymi wydawanymi w imieniu tych JST, czy też decyzjami wydawanymi przez upoważnione organy administracji publicznej działające w imieniu państwa, a nie ww. jednostek¹⁰⁴¹. Tak postawione pytanie jest również przedmiotem rozważań A. Szewca, który zwraca uwagę, że nie jest w pełni określone, jaki podmiot jest kompetentny do orzekania, czy wójt, jak *expressis verbis* mówi to art. 39 ust. 1 u.o.s.g., czy gmina, jako podmiot prawa publicznego¹⁰⁴². Z kolei M. Gurdek wskazuje, że wójt, starosta oraz marszałek województwa w obszarze wydawania decyzji administracyjnych w indywidualnych sprawach z zakresu administracji działają na podstawie własnych, przyznaných im

¹⁰³⁶ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Informacja o wynikach kontroli. Działania z zakresu kompetencji...*, op. cit., s. 6.

¹⁰³⁷ Ibidem, s. 7.

¹⁰³⁸ Ibidem, s. 8.

¹⁰³⁹ Ibidem, s. 10.

¹⁰⁴⁰ Ibidem, s. 11.

¹⁰⁴¹ A. Wierzbica, *Referendum i wybory oraz zarządzenia i uchwały jednostek samorządu terytorialnego*, Lexis Nexis 2014, LEX/el. dostęp z dnia 10.04.2024 r.

¹⁰⁴² A. Szewc, *Z problematyki art. 39 ustawy o samorządzie gminnym*, „Państwo i Prawo”, 6/2004, s. 55.

w ustawie kompetencji, a nie zgodnie z interesem prawnym konkretnej jednostki samorządu terytorialnego¹⁰⁴³. W mojej ocenie kompetentnym do orzekania jest organ działający na mocy delegacji ustawowej.

W orzecznictwie zostało podkreślone, że upoważnienie powoduje zmianę osoby wykonującej kompetencje organu przy podejmowaniu czynności w prawnych formach działania administracji publicznej¹⁰⁴⁴. Trudności w odczytaniu nazwiska i stanowiska osoby podpisującej decyzję i brak dowodu umocowania tej osoby do jej wydania może stanowić przesłankę nieważności decyzji organu I instancji¹⁰⁴⁵. Upoważnienie powinno być sporządzone w formie pisemnej ze wskazaniem daty, od której obowiązuje oraz powinno wskazywać szczegółowo zakres objęty tym upoważnieniem¹⁰⁴⁶. Wyznaczenie osoby upoważnionej do wydawania decyzji w imieniu organu poprzez określenie jej funkcji lub stanowiska musi być dokładne, aby umożliwić jednoznaczną identyfikację i indywidualne przypisanie udzielonego upoważnienia¹⁰⁴⁷.

Upoważnienie do wydawania decyzji administracyjnych ma charakter indywidualno-konkretny, stąd też nie należy go zamieszczać w regulaminie organizacyjnym urzędu¹⁰⁴⁸. W mojej ocenie zagadnienie to powinno zostać uregulowane w odrębnej procedurze, która może stać się przedmiotem oceny audytu wewnętrznego, o czym szerzej będzie mowa w podrozdziale trzecim niniejszego rozdziału.

WSA w Warszawie w wyroku z dnia 4 listopada 2020 r. zaznaczył, że nakaz podpisania decyzji przez osobę do tego upoważnioną jest niekwestionowany, a ponadto jest podstawowym obowiązkiem legalnie działającego organu administracji, a wynikających art. 268a KPA, art. 107 § 1 pkt 8 KPA i art. 7 KPA. Przekroczenie granic jasno określonego upoważnienia w świetle tych, przepisów KPA należy uznać jako kwalifikowane, rażące naruszenie prawa¹⁰⁴⁹.

¹⁰⁴³ Por. M. Gurdek, *Dekoncentracja uprawnień orzeczniczych wójta, starosty i marszałka województwa*, „Administracja. Teoria. Dydaktyka. Praktyka”, 4/2007, s. 35-36.

¹⁰⁴⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 listopada 2017 r., IV SA/GI 852/17, LEX nr 2400630.

¹⁰⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2019 r., II GSK 605/17, LEX nr 2683915.

¹⁰⁴⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2020 r., I SA/Wa 749/19, LEX nr 3099137.

¹⁰⁴⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 sierpnia 2020 r., VI SA/Wa 2343/19, LEX nr 3046096.

¹⁰⁴⁸ Por. K. Kaszubowski, *Decyzja administracyjna – ważność decyzji podmiotu upoważnionego do jej wydania*. Głosa do wyroku SN z dnia 28.06.2000 r., III RN 189/99, „Gdańskie Studia Prawnicze. Przegląd Orzecznictwa”, 1/2006, LEX/el. dostęp z 02.06.2024 r.

¹⁰⁴⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2020 r., VI SA/Wa 1628/20, LEX nr 3162080.

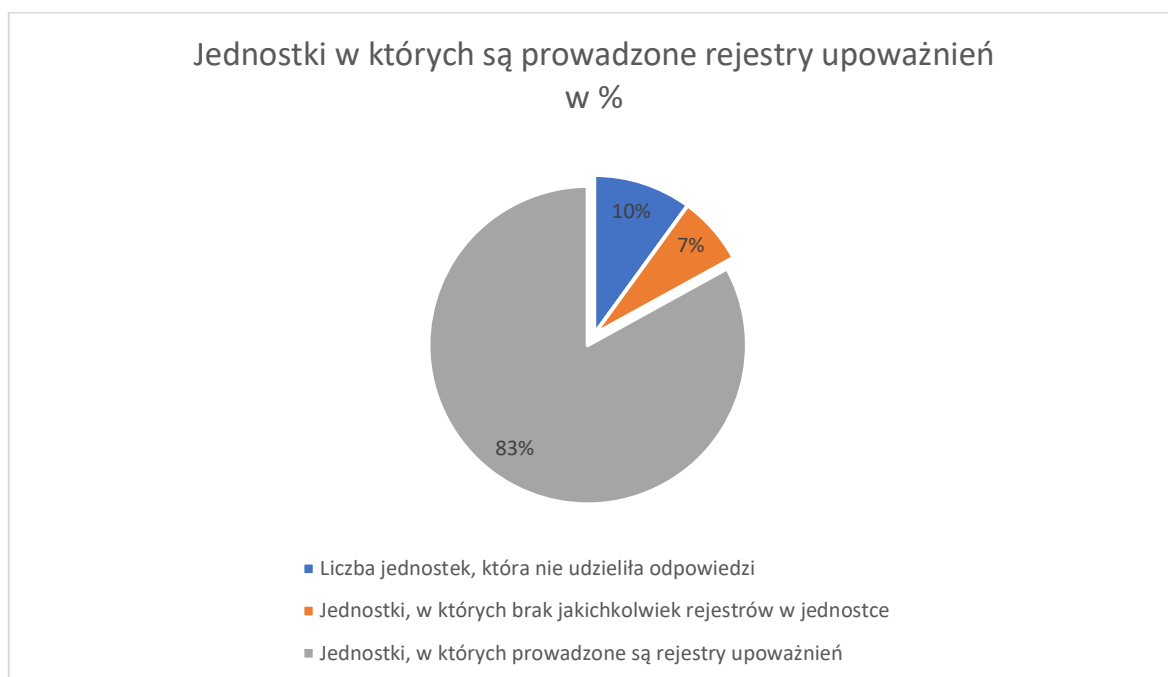
Powstaje jeszcze jedna kwestia stosowania instytucji pełnomocnictwa administracyjnego, zawartej w art. 268a KPA, do postępowań prowadzonych przez organy kolegialne, gdyż zakres stosowania tej instytucji obejmuje monokratyczne organy administracji publicznej w ujęciu funkcjonalnym¹⁰⁵⁰. W literaturze przedmiotu wskazano, że nie ma możliwości wykorzystywania tego przepisu w działalności organów kolegialnych, w przypadku braku odrębnego ustawowego upoważnienia. R. Stankiewicz wskazuje, że stosowanie art. 268a KPA przez organy kolegialne w rozstrzygnięciach wydanych w trybie nadzwyczajnym może powodować stwierdzenia nieważności decyzji. Autor postuluje, aby ustawodawca wprowadził do regulacji prawa materialnego wyraźne uregulowania umożliwiające stosowanie przez organy kolegialne instytucji pełnomocnictwa administracyjnego „wszędzie tam, gdzie organy te powoływane są do wykonywania kompetencji w sprawach o mniejszym znaczeniu”¹⁰⁵¹.

Drugim z pytań zadanych podczas przeprowadzonej ankiety (zadanie własne) było: kto podpisuje decyzje administracyjne w sytuacji nieobecności kierownika jednostki, czy w jednostce są procedury dotyczące tego zagadnienia? W większości badanych jednostek decyzje administracyjne w sytuacji nieobecności kierownika jednostki podpisuje zastępca kierownika oraz osoby do tego upoważnione. Kwestie te wynikają wprost z ustawy, bądź są uregulowane w regulaminach organizacyjnych oraz statutach. W jednej z badanych jednostek upoważnienia są udzielane pracownikom w zarządzeniu Prezydenta Miasta, które podlega publikacji na Biuletynie Informacji Publicznej. W przypadku wycofania, zmiany lub dodania osoby upoważnionej zarządzenie jest każdorazowo zmieniane.

Kolejne pytanie dotyczyło powadzenia rejestrów upoważnień do wydawania decyzji administracyjnych oraz ich formy. W 83% badanych jednostek obowiązują rejestry upoważnień, natomiast zdarzają się jednostki, gdzie takich rejestrów jest brak. Wyniki badań własnych w tym obszarze prezentują poniższe wykresy.

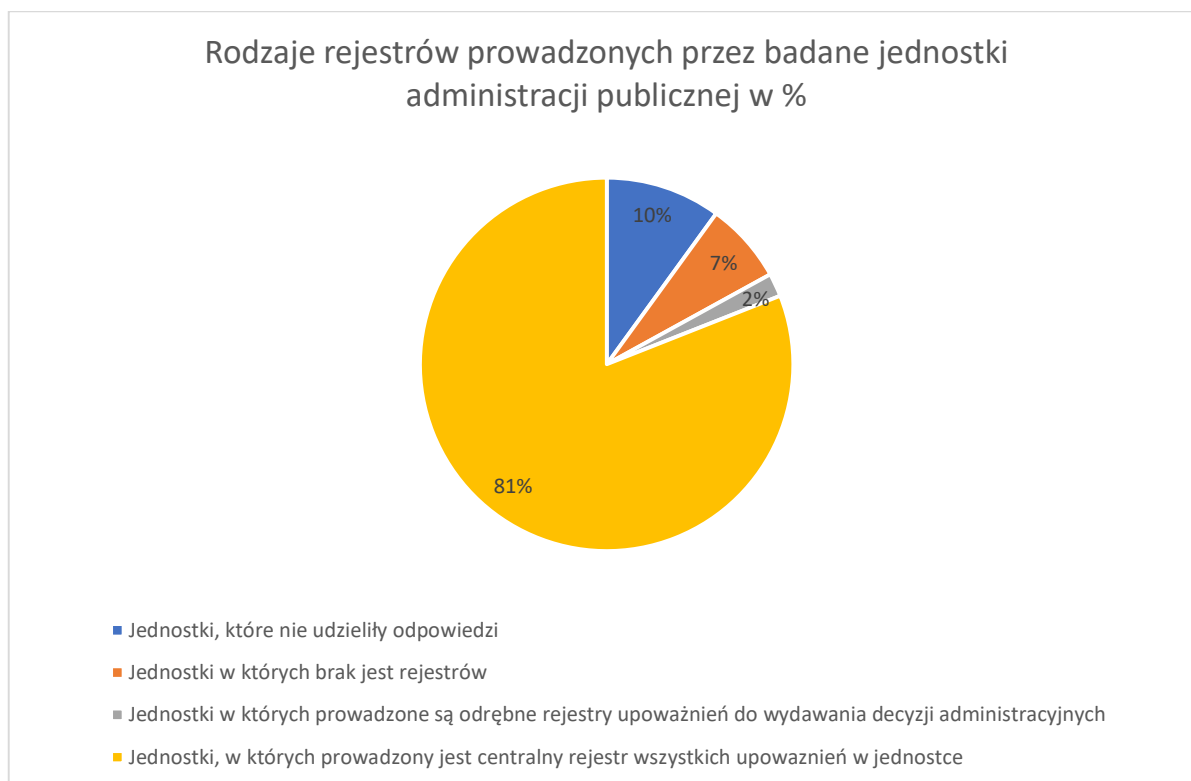
¹⁰⁵⁰ K. Klonowski [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 268 a, s. 1485.

¹⁰⁵¹ R. Stankiewicz, *Organ kolegialny a wydawanie decyzji administracyjnych*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 2/2014, s. 28.



Rys. 2 Jednostki w których są prowadzone rejestry upoważnień w %.

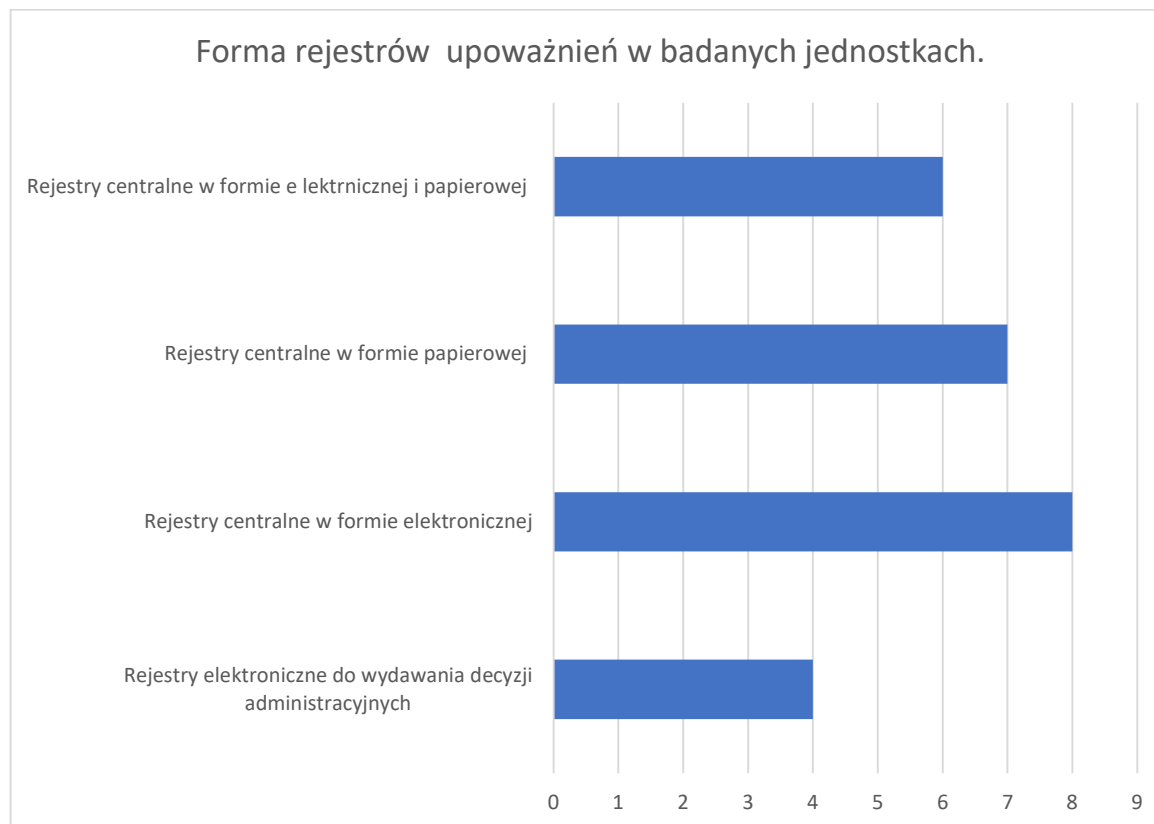
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań ankietowych.



Rys. 3 Rodzaje rejestrów prowadzonych przez badane jednostki administracji publicznej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań ankietowych.

Regułą jest, że w jednostkach obowiązują centralne rejestry upoważnień. W mojej ocenie zasadnym byłoby wprowadzenie odrębnych rejestrów upoważnień do wydawania decyzji administracyjnych. Jak wydać na rys. nr 3 praktyka ta nie jest stosowana. O ile zasadnym wydaje się prowadzenie rejestru centralnego w małych jednostkach, to w dużych byłoby uzasadnione wprowadzenie odrębnego rejestru. Spowodowałoby to większą przejrzystość działania.



Rys. 4 Forma rejestrów upoważnień w badanych jednostkach.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań ankietowych.

Na podstawie rys. 4 można stwierdzić, że forma prowadzenia rejestrów jest różnorodna. Rejestry te są prowadzone często zarówno w wersji elektronicznej jak i papierowej, aczkolwiek zdarzają się jednostki, gdzie rejestry prowadzone są w obu formach, co według mnie sprzyja dublowaniu się dokumentów i wydaje się być zbędne. Bardzo często jednostki, które prowadzą rejestry w formie elektronicznej prowadzą to w systemie elektronicznego obiegu dokumentów.

W konkluzji prowadzonych rozważań w niniejszym podrozdziale należy stanowczo podkreślić, że upoważnienie powinno zawierać oznaczenie organu upoważniającego, upoważnionego pracownika z imienia i nazwiska, zakres przedmiotowy upoważnienia, określenie daty od kiedy obowiązuje oraz podpis osoby piastującej stanowisko organu¹⁰⁵². Decyzja wydana i podpisana przez osobę nie mającą do tego upoważnienia, bądź z przekroczeniem upoważnienia jest wydana z rażącym naruszeniem prawa¹⁰⁵³, co z kolei skutkuje nieważnością decyzji, stąd też najwyższe kierownictwo jednostek administracji samorządowej powinno być świadome tych konsekwencji oraz dążyć do minimalizowania ryzyka w tym obszarze, przy wsparciu audytora wewnętrznego.

4.1.3. Forma i treść decyzji administracyjnej jako wyznacznik jakości działań administracji samorządowej.

Platon wskazywał, że „jakość konkretnych rzeczy to stopień osiągniętych przez nie doskonałości”¹⁰⁵⁴. Z kolei według E. Knosali na jakość podejmowanych decyzji kluczowy wpływ ma organizacja procesu decyzyjnego¹⁰⁵⁵. Jakość w JST to funkcjonowanie jednostek zgodnie z wymaganiami klienta, świadczenie usług terminowo oraz zgodnie z przepisami prawa odpowiadającymi zasadom i standardom jakości¹⁰⁵⁶. Na potrzeby niniejszej dysertacji przyjęto, że jakość decyzji administracyjnych z jednej strony traktowana będzie jako wydawanie rozstrzygnięć zgodnych z przepisami prawa pod względem formalnym, zaś z drugiej strony jako jakość podjętych decyzji opartych na rzetelnie zebranych materiałach dowodowych.

Miernikiem jakości prawnych form działania administracji jest liczba odwołań od decyzji administracyjnych, liczba spraw przekazanych przez organ drugiej instancji do ponownego rozpatrzenia, liczba uwzględnionych odwołań lub liczba złożonych skarg do

¹⁰⁵² K. Klonowski [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 268 a, s. 1486.

¹⁰⁵³ L. Klat-Wertelecka, *Podpis jako element decyzji administracyjnej*, „Nowe Zeszyty Samorządowe”, 5/2007, LEX/el., dostęp z dnia 28.05.2024 r.

¹⁰⁵⁴ M. Bugdół, *Zarządzanie jakością w urzędach administracji publicznej, Teoria i praktyka*, Warszawa 2008, s. 18.

¹⁰⁵⁵ E. Knosala, *Zarys teorii decyzji ...*, op. cit., s. 27.

¹⁰⁵⁶ B. Gajdzik, *Jakość usług ...*, op. cit., s. 25.

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego¹⁰⁵⁷. Celem wdrożenia kontroli zarządczej jest usprawnienie działalności samorządu terytorialnego w celu zaspokajania potrzeb mieszkańców. A. Mituś przedstawia stanowisko, że postulat ten będzie zrealizowany oraz jakość usług świadczonych przez administrację samorządową będzie na wysokim poziomie, w sytuacji właściwego zarządzania w jednostce oraz funkcjonowania sprawnego i skutecznego systemu kontroli zarządczej¹⁰⁵⁸, która podlega ocenie przez audyt wewnętrzny.

Audyt wewnętrzny w trakcie realizacji zadania zapewniającego bierze pod ocenę, czy wydane decyzje zawierają obligatoryjne elementy wymienione w art. 107 § 1 KPA.

Zgodnie z art. 107 § 1 KPA decyzja administracyjna zawiera oznaczenie organu administracji publicznej, datę wydania, oznaczenie strony lub stron, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie, czy i w jakim trybie służy od niej odwołanie oraz o prawie do zrzeczenia się odwołania i skutkach zrzeczenia się odwołania, podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego pracownika organu upoważnionego do wydania decyzji oraz w przypadku decyzji, w stosunku do której może być wniesione powództwo do sądu powszechnego, sprzeciw od decyzji lub skarga do sądu administracyjnego - pouczenie o dopuszczalności wniesienia powództwa, sprzeciwu od decyzji lub skargi oraz wysokości opłaty od powództwa lub wpisu od skargi lub sprzeciwu od decyzji, jeżeli mają one charakter stały, albo podstawie do wyliczenia opłaty lub wpisu o charakterze stosunkowym, a także możliwości ubiegania się przez stronę o zwolnienie od kosztów albo przyznanie prawa pomocy. Elementy wymienione w art. 107 § 1 KPA stanowią minimalne wymagania dotyczące formy decyzji administracyjnej, natomiast przepisy szczególne mogą dodawać kolejne elementy (art. 107 § 2 KPA)¹⁰⁵⁹. B. Adamiak przedstawia stanowisko, że wymogi procesowe decyzji obowiązujące w polskim KPA wpisują się w model ReNEUAL, tj. forma, struktura, jak i powiadomienie o decyzji¹⁰⁶⁰.

¹⁰⁵⁷ S. Bentkowski, *Prawne aspekty jakości decyzji administracyjnych* [w:] (red.) M. Sitek, E. Feret, *Wydawanie aktów administracyjnych ...*, op. cit., s. 57.

¹⁰⁵⁸ A. Mituś, *Cele i zadania samorządu terytorialnego oraz mierniki ich realizacji* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe...*, op. cit., s. 83.

¹⁰⁵⁹ T. Lewandowski, *Prawidłowa budowa ...*, op. cit.

¹⁰⁶⁰ B. Adamiak, *Decyzja w modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej sieci ReNEUAL i projekcie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie postępowania*

Na podkreślenie zasługuje stanowisko przedstawione w literaturze, że wszystkie organy administracji publicznej są zobowiązane do sporządzania decyzji administracyjnych zgodnie z wymogami zawartymi w art. 107 § 1 KPA, a dotyczy to organów administracyjnych wszystkich szczebli, orzekających w trybie zwykłym w I i II instancji, organów wydających decyzje w postępowaniach trybów nadzwyczajnych, czy też organów jednoosobowych i organów kolegialnych¹⁰⁶¹. Uważam, że obowiązkiem organów jest prowadzenie postępowań administracyjnych kończących się wydaniem decyzji administracyjnych z zachowaniem jakości wydawanych rozstrzygnięć, zarówno pod względem merytorycznym, jak i formalnym.

Główny nurt niniejszej pracy jest skoncentrowany na wpływie audytu wewnętrznego na proces wydawania decyzji administracyjnych, stąd też niniejsza praca nie jest w stanie pomieścić dogłębnej analizy składników decyzji wskazanych w art. 107 KPA, mając świadomość, że przepisy szczególne mogą wprowadzać kolejne składniki. Ponadto biorąc pod uwagę, że kwestie te były przedmiotem licznych badań w doktrynie, zasygnalizowano jedynie wybrane zagadnienia.

Decyzje administracyjne powinny być formułowane nie tylko w języku prostym i zrozumiałym dla obywatela, ale również przejrzyste, aby można było wskazać elementy wskazane w art. 107 § 1 KPA. Jednym z kluczowych elementów decyzji administracyjnej jest rozstrzygnięcie, które stanowi istotę decyzji administracyjnej, wyrażającą rezultat stosowania normy prawa materialnego do konkretnego przypadku, w kontekście okoliczności faktycznych sprawy na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego. W licznych orzecznictwie podkreślone zostało, że rozstrzygnięcie przesądza o istocie sprawy, a co więcej rozstrzygnięcia nie można ani domniemywać, ani wyprowadzać z treści uzasadnienia, powinno ono być wyrażone wprost w sentencji decyzji w sposób precyzyjny, bez niedomówień i możliwości różnej interpretacji¹⁰⁶². Rozstrzygnięcie jest jednym z czterech konstytutywnych elementów decyzji administracyjnych, które jest materialnym wyróżnikiem aktu administracyjnego¹⁰⁶³. W sytuacji, gdy rozstrzygnięcie

administracyjnego instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii Europejskiej [w:] *Kodeks postępowania administracji* ..., op. cit., s. 212.

¹⁰⁶¹ T. Lewandowski, *Prawidłowa budowa* ..., op. cit.

¹⁰⁶² Wyrok WSA z dnia 14 września 2022 r., IV SA/Po 991/21, LEX nr 3405848; Wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 stycznia 2024 r., II SA/Ke 669/23, LEX nr 3691621.

¹⁰⁶³ W. Jakimowicz, *Zewnętrzne czynności* ..., op. cit., s. 62.

pozostaje w sprzeczności z uzasadnieniem, pierwszeństwo przysługuje rozstrzygnięciu¹⁰⁶⁴. Rozstrzygnięcie ma kluczowe znaczenie dla późniejszego wykonania decyzji administracyjnej. Obowiązki nałożone na adresata w rozstrzygnięciu powinny być fizycznie i prawnie możliwe do wykonania¹⁰⁶⁵. Braku rozstrzygnięcia w decyzji administracyjnej powoduje, że pismo nie ma charakteru decyzji¹⁰⁶⁶ oraz nie można uznać danego aktu za decyzję administracyjną¹⁰⁶⁷. Kolejnym obligatoryjnym elementem decyzji administracyjnej jest jej uzasadnienie. M. Romańska zwraca uwagę, że poszczególne elementy decyzji administracyjnej wymienione w art. 107 § 1 KPA mają różne znaczenie konstrukcyjne. Uzasadnienie nie jest elementem konstytutywnym dla decyzji, kreującym ten akt, ale – z uwagi na wymogi proceduralne – decyzja nie zawierająca uzasadnienia jest aktem wadliwym¹⁰⁶⁸. W orzecznictwie podkreśla się, że uzasadnienie faktyczne i prawne jest obligatoryjnym elementem decyzji i jej integralną częścią¹⁰⁶⁹. Uzasadnienie ma nie tylko przekonać adresata decyzji o słuszności rozstrzygnięcia, ale umożliwić pogłębioną kontrolę i ocenę rozumowania organu¹⁰⁷⁰. Model ReNEUAL kładzie nacisk na istotność uzasadnienia decyzji administracyjnej, które winno być jasne, proste i zrozumiałe, a co więcej jak wskazuje M. Sieniuc uzasadnienie nie tylko umożliwia śledzenie i zrozumienie toku postępowania organu wydającego decyzję administracyjną, ale również dzięki niemu strona może zrozumieć przesłanki, którymi kierował się organ przy jej wydaniu. Autorka podkreśla również, że dzięki uzasadnieniu sąd może dokonywać kontrolę sądową¹⁰⁷¹.

Zaufanie do władz publicznych może być budowane poprzez przekonanie podmiotów i uczestników postępowania, że organ administracji prawidłowo przeprowadził

¹⁰⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 1999 r., IV SA 2070/97, LEX nr 48693; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 grudnia 2005 r., I SA/Wa 264/05, Legalis.

¹⁰⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 21 marca 2007 r., II OSK 483/06, Legalis.

¹⁰⁶⁶ Wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 23 września 1999 r., SA/Rz 482/98, Legalis.

¹⁰⁶⁷ A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 107, s. 714.

¹⁰⁶⁸ M. Romańska [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 107, s. 777.

¹⁰⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 20 września 1994 r., SA/Lu 130/94, LEX nr 26524.

¹⁰⁷⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 marca 2024 r., III SA/Kr 1612/23, LEX nr 3705886; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 lutego 2024 r., II SA/Gl 899/23, LEX nr 3700151; Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 października 2023 r., II SA/Sz 517/23, LEX nr 3616914.

¹⁰⁷¹ M. Sieniuc, *Uzasadnienie decyzji administracyjnej w polskim orzecznictwie sądowym na tle założeń modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej* [w:] *Kodeks postępowania administracji...*, op. cit., s. 256.

procedurę i wydał prawidłową – sprawiedliwą decyzję. Do osiągnięcia tego celu niezbędne jest zrealizowanie w toku postępowania zasady przekonywania o słuszności przesłanek działania i prawidłowe skonstruowanie decyzji. O zasadności argumentów działania organ powinien przekonywać nie tylko w uzasadnieniu decyzji, ale na każdym etapie prowadzonego postępowania administracyjnego, podejmując wszelkie działania z udziałem strony lub uczestnika postępowania. Dopiero ostatecznym aspektem realizacji tej zasady powinno być właściwie skonstruowane uzasadnienie decyzji¹⁰⁷². R. Sawuła podnosi, że uzasadnienie decyzji administracyjnej to jeden z podstawowych warunków zgodnego z prawem działania organu administracji publicznej, do czego jest on zobowiązany zgodnie z konstytucyjną zasadą legalności. Nawet jeśli sprawa została ustnie załatwiona, "istotne motywy" takiego rozpatrzenia sprawy powinny być udokumentowane w formie protokołu lub podpisanej przez stronę adnotacji (art. 14 § 2 KPA)"¹⁰⁷³.

Z kolei J. Zimmermann wskazuje, że uzasadnienie decyzji jest „podsumowaniem całej motywacji i pewną retrospekcją, w której jednak nie znajdują swego odbicia absolutnie wszystkie motywy wpływające na decyzję”¹⁰⁷⁴. Autor ten podkreśla również, że „uzasadnienie ma stanowić właśnie odpowiedź na pytanie: "dlaczego?", a nie tylko stwierdzenie: "że". Ono ma nie tylko przekonać adresata decyzji o słuszności rozstrzygnięcia, ale właśnie umożliwić tę pogłębioną kontrolę i ocenę rozumowania”¹⁰⁷⁵.

WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 13 lutego 2024 r. zawarł w uzasadnieniu tezę, że motywy decyzji muszą być sformułowane, aby strona postępowania zrozumiała i zaakceptowała zasadność przesłanek faktycznych i prawnych, którymi kierował się organ przy jej wydaniu. Uzasadnienie sporządzone w powyższy sposób świadczy o tym, że organ zachował należyłą staranność przy podejmowaniu rozstrzygnięcia¹⁰⁷⁶.

Całkowity brak uzasadnienia decyzji, jeśli jest ono wymagane stanowi rażące naruszenie prawa procesowego i powinno prowadzić do stwierdzenia nieważności decyzji,

¹⁰⁷² H. Walczak, P. Witkowski [w:] Kasiński Michał (red.), Stahl Małgorzata (red.), Właźlak Katarzyna (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie ...*, op. cit.

¹⁰⁷³ R. Sawuła, *Instytucja uzasadnienia decyzji w ogólnym postępowaniu administracyjnym - z perspektywy 60-lecia uchwalenia kodeksu postępowania administracyjnego*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, 2/2020, s. 123.

¹⁰⁷⁴ J. Zimmermann, *Motywy decyzji ...*, op. cit., s. 93.

¹⁰⁷⁵ J. Zimmermann, *Znaczenie uzasadnienia ...*, op. cit., s. 513.

¹⁰⁷⁶ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 lutego 2024 r., I SA/Bd 653/23, LEX nr 3698952.

a w toku instancji - do jej uchylecia¹⁰⁷⁷. W przypadku braku rozstrzygnięcia, wydany akt nie ma charakteru decyzji, w związku z czym nie ma możliwości jej uzupełnienia, tylko istnieje konieczność jej wydania¹⁰⁷⁸.

Zarówno w literaturze, jak i orzecznictwie zwraca się uwagę, że uzasadnienie decyzji ma znaczenie dla procesu weryfikacji decyzji w trybie kontroli, zarówno w toku instancji, jak i przez sąd administracyjny¹⁰⁷⁹.

W art. 107 § 4 i art. 107 § 5 KPA zostały wskazane przypadki odstąpienia od uzasadnienia decyzji administracyjnej. W przypadkach tych, organ ma możliwość odstąpienia od uzasadnienia, ale nie ma takiego obowiązku¹⁰⁸⁰. Organ nie będzie mógł odstąpić od sporządzenia uzasadnienia decyzji w sytuacji, gdy sprawa miała charakter „kontradiktoryjny”, na co wskazuje R. Sawuła¹⁰⁸¹. Stanowisko to zostało potwierdzone w orzecznictwie¹⁰⁸².

Kolejnym zagadnieniem, które warto poruszyć, jest dość często występująca praktyka na którą zwraca uwagę P. Przybysz, zastrzegając, że przygotowanie projektu rozstrzygnięcia oraz podpisanie go przez upoważnioną osobę może zająć pewien czas¹⁰⁸³. H. Walczak potwierdza powyższe stanowisko. Autorka zwraca uwagę, że „wówczas urzędnicy „trwają w oczekiwaniu”, na podjęcie decyzji lub wytyczne kierunkowe. Stosowanie procedur, braki materiałowe i kadrowe, skrupulatne przestrzeganie regulaminu pracy, powoduje że aspekt merytoryczny odchodzi na drugi plan. Sprawy są rozpatrywane w oparciu o odgórne wytyczne, urzędnicy nie zagłębiają się w meritum danej sprawy. Kryterium indywidualności spraw odchodzi na boczny tor i nie jest stosowane. Teczki z decyzjami leżą i oczekują na rozpatrzenie tygodniami”¹⁰⁸⁴. Autorka wskazuje, że wszysktemu winne są źle działające procedury prawne w jednostce¹⁰⁸⁵. W mojej ocenie,

¹⁰⁷⁷ Czyt. szerzej: J. Zimmermann, *Znaczenie uzasadnienia rozstrzygnięcia...*, s. 511-524.

¹⁰⁷⁸ Z. R. Kmieciak, *Skutki braku lub niepełności wymaganych elementów decyzji administracyjnej*, „Przegląd Sądowy”, 6/2008, s. 31.

¹⁰⁷⁹ M. Wojtuń [w:] Z. Kmieciak, J. Wegner, M. Wojtuń, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 107, s. 671.

¹⁰⁸⁰ W. Piątek, *Uproszczenia w postępowaniu ...*, op. cit., s. 103.

¹⁰⁸¹ R. Sawuła, „*Audiat et altera pars*” w procesie administracyjnym i sądowoadministracyjnym, „Casus”, 1/2010, s. 11.

¹⁰⁸² Zob. wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2008 r., II OSK 481/07, LEX nr 469366.

¹⁰⁸³ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 35, s. 186.

¹⁰⁸⁴ H. Walczak, *Problemy współczesnej administracji – zagadnienia wybrane* [w:] *Administracja publiczna-aktualne wyzwania*, (red.) L. Zacharko, A. Matan, D. Gregorczyk, Katowice 2015 r., s. 477.

¹⁰⁸⁵ Ibidem, s. 477.

audytor wewnętrzny realizujący zadanie audytowe w przedmiotowym zakresie może wpłynąć na usprawnienie tych procedur w jednostce poprzez wskazanie kierownikowi jednostki obszary w których występują ryzyka z tym związane.

Ciekawe zagadnienie porusza J. Dobkowski, który wskazuje, że regulacja niemiecka przyjęła, że akt administracyjny może być wydany w całości za pomocą urządzeń automatycznych, pod warunkiem, że będzie to w konkretnej sprawie dozwolone przez prawo i decyzja nie będzie wydawana w warunkach uznania administracyjnego oraz nie będzie występowała swobodna ocena dowodów¹⁰⁸⁶. Kwestia wydawania aktów administracyjnych przy pomocy urządzeń automatycznych może być pojmowana z punktu widzenia terminowości i sprawności postępowania administracyjnego.

Jakość rozstrzygnięć wydawanych przez JST ma bezpośredni wpływ na rozwój lokalnych społeczności. Decyzje administracyjne winny być wydawane przez organy JST zgodnie z przepisami prawa oraz procedurami przyjętymi w konkretnej jednostce, co zapewnia ich zgodność z przepisami prawa oraz minimalizuje ryzyko ich zakwestionowania. Sporządzenie decyzji poprawnych pod względem formalno-prawnym, po przeprowadzeniu rzetelnego postępowania administracyjnego powoduje, że rozstrzygnięcia te utrzymują się w obiegu prawnym, nie są wzruszane ani zaskarżane przez uczestników postępowania. Audyt wewnętrzny jest narzędziem, który może znacząco przyczynić się do zwiększenia jakości działań JST w obszarze wydawania decyzji administracyjnych. Zalecenia w przedmiotowym zakresie zostaną wskazane w podrozdziale trzecim niniejszego rozdziału.

4.1.4. Wybrane elementy podlegające ocenie przez audyt wewnętrzny w postępowaniu administracyjnym.

W trakcie realizacji zadania zapewniającego nt. *Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych* audyt wewnętrzny winien zweryfikować również zasady funkcjonowania komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej oraz związany z tym obieg dokumentacji i informacji na szczeblu całej jednostki, jak i w konkretnej komórce organizacyjnej zajmującej się prowadzeniem postępowań

¹⁰⁸⁶ § 35 a Verwaltungsverfahrensgesetz z 25.05.1976 r., „Bundesgesetzblatt”.I, s.102 cyt. za J. Dobkowski, *Decyzje administracyjne bez podpisu (de lege lata i de lege ferenda)* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie ...*, op. cit., s. 131.

administracyjnych, kończących się wydaniem decyzji administracyjnej. Efektywna komunikacja oraz właściwy system przekazywania informacji może być gwarantem skutecznego wykonywania zadań przez JST, w tym procesu wydawania decyzji administracyjnych.

M. Stahl uważa, że administrację publiczną można „utożsamiać z wszelkim zarządzaniem, kierowaniem, zawiadywaniem, służeniem, a nawet gospodarowaniem”¹⁰⁸⁷. To właśnie szeroko rozumiana komunikacja ma wpływ na zarządzanie jednostkami administracji samorządowej.

W literaturze wskazano, że na komunikację w administracji publicznej składa się: 1) komunikacja z otoczeniem; 2) wewnętrzny przepływ informacji; 3) sposób gromadzenia, przetwarzania, archiwizowania oraz 4) sposób udostępniania jej obywatelom¹⁰⁸⁸. Analogicznie, można ten podział zastosować do komunikacji zachodzącej podczas prowadzonych postępowań administracyjnych.

Zanim przejdę do omawiania zagadnień szczegółowych, omówię pojęcie dokumentacji oraz informacji, których sprawny i właściwy obieg w jednostce jest fundamentem dla przeprowadzenia postępowania administracyjnego, kończącego się wydaniem decyzji administracyjnej. Podkreślić należy, że pojęcie dokumentu nie zostało jednoznacznie zdefiniowane w doktrynie¹⁰⁸⁹. Jednym ze znaczeń dokumentu przedstawionym w słowniku języka polskiego jest: „materiał w postaci tekstu, fotografii lub jakiegokolwiek przedmiot, mający wartość dowodową lub informacyjną”, z kolei „dokumentacja to „zbiór dokumentów mających wartość dowodową, informacyjną lub opisową, gromadzenie lub tworzenie takich dokumentów”¹⁰⁹⁰. W literaturze przedmiotu można odnaleźć jeszcze inną definicję, zgodnie z którą dokument to akt pisemny, który stanowi wyrażenie określonych myśli lub poglądów¹⁰⁹¹. Pojęcie to ustawodawca zastosował w wielu miejscach KPA. Zgodnie z art. 75 § 1 KPA jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne

¹⁰⁸⁷ M. Stahl [w:] Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, (red.) M. Stahl, *Prawo administracyjne ...*, op. cit., s. 17.

¹⁰⁸⁸ *Administracja i polityka. Wprowadzenie*, (red.) A. Ferens, I. Macek, Wrocław 1999, s. 147.

¹⁰⁸⁹ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 76, s. 406.

¹⁰⁹⁰ *Słownik Języka Polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/dokument;2555296.html>, dostęp z dnia 09.10.2024 r.

¹⁰⁹¹ B. Graczyk, *Postępowanie administracyjne. Zarys systemu z dodaniem tekstów podstawowych przepisów prawnych*, Warszawa 1953, s. 112.

z prawem. W szczególności dowodem mogą być dokumenty, zeznania świadków, opinie biegłych oraz oględziny. Przy czym zaznaczyć należy, że kolejność dowodów wskazana w powołanym artykule nie określa bezwzględnej hierarchii ich wartości¹⁰⁹² oraz KPA przyjmuje zasadę równej mocy tych środków dowodowych¹⁰⁹³. Jedynie dowód z przesłuchania stron może być przeprowadzony subsydiarnie, gdy po wyczerpaniu środków dowodowych lub z powodu ich braku pozostały niewyjaśnione fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy¹⁰⁹⁴. Może się okazać, że „warunkiem dopuszczalności odmowy uznania za wiarygodne przedstawionych przez stronę dokumentów z uwagi na ich, zdaniem organu, niekompletność lub sporządzenie w języku obcym jest uprzednie wezwanie strony do ich uzupełnienia lub przedłożenia uwierzytelnionego tłumaczenia na język polski”¹⁰⁹⁵. Dowodem jest treść dokumentu obcojęzycznego, a nie jego tłumaczenie¹⁰⁹⁶. W tym przypadku, aby informacja dotarła do obywatela, bądź też do organu i była w odpowiedni sposób zrozumiana, musi zostać przetłumaczona.

Zdefiniowanie pojęcia informacji również powoduje wiele trudności. Według Słownika Języka Polskiego informacja: „to co powiedziano lub napisano o kimś lub o czymś, także zakomunikowanie czegoś”¹⁰⁹⁷. Organy administracji publicznej udzielając informacji obywatelom mogą to uczynić, jedynie w sytuacji istnienia podstawy prawnej. Przekazywana przez administrację informacja stanowi oświadczenie wiedzy organu, bądź pracownika organu administracji samorządowej, dotyczące wskazanego stanu faktycznego i prawnego, jak również wynikających z nich skutków prawnych. Takie oświadczenie wiedzy nie wpływa bezpośrednio na konsekwencje prawne, lecz może mieć znaczenie przy realizacji pewnych uprawnień lub obowiązków odbiorcy informacji, czy też osób

¹⁰⁹² A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany...*, op. cit., art. 75, dostęp z dnia 20.05.2024 r.

¹⁰⁹³ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 75, s. 403; Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 czerwca 2011 r., I SA/Gd 144/11, LEX nr 990481; Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 lutego 2011 r., II SA/Bk 822/10, LEX nr 1085799.

¹⁰⁹⁴ H. Knysiak-Sudyka [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 75, s. 550; Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Wa 1596/08, LEX nr 1027035.

¹⁰⁹⁵ Zob. Wyrok NSA z dnia 24 lipca 1997 r., I SA/Ld 536/96, „Glosa” 2000, nr 11, s. 47; Wyrok NSA z dnia 20 listopada 1997 r., I SA/Kr 68/97, POP 1999, nr 3, poz. 76.

¹⁰⁹⁶ Wyrok NSA z dnia 10 maja 2007 r., I GSK 1613/06, LEX nr 351041.

¹⁰⁹⁷ *Słownik Języka Polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/informacja;2466189.html>, dostęp z dnia 09.10.2024 r.

trzecich¹⁰⁹⁸. W doktrynie, informacja określana jest jako dobro publiczne¹⁰⁹⁹. M. Małecka-Łyszczyk wskazuje, że informacja to zasób, dzięki któremu jednostka może osiągać postawione cele¹¹⁰⁰. Podczas przekazywania informacji, urzędnicy posługują się językiem urzędowym, który powinien być ujednolicony, poddany standaryzacji, zrozumiały, precyzyjny, jak również poprawny. Ponadto język ten powinien być przyjazny i pełen szacunku dla wszystkich uczestników postępowania administracyjnego¹¹⁰¹. Język prosty to sposób komunikowania się, pisanie procedur, wniosków, formularzy itp. w sposób zrozumiały, zwięzły i logiczny dla odbiorcy¹¹⁰². R. Mędrzycki wskazuje, że ustawodawca sformułował nakaz przedstawienia informacji w tekście łatwym do czytania, który jest swoistym kwalifikowanym językiem prostym. Z jednej strony komunikaty należy formułować w znacznym uproszczeniu, z drugiej strony należy przedstawiać go pisemnie w specjalnej formie¹¹⁰³. Stosowanie przez organy administracji samorządowej języka prostego i zrozumiałego czyni ją bardziej dostępną dla obywatela. Według R. Mędrzyckiego określenie administracji publicznej jako „dostępnej”, czy przeciwnie – „nieдоступnej”, jest skutkiem określonego ukształtowania jej organizacji i zachowań zarówno w przepisach prawa administracyjnego, jak również w elementach pozaprawnych. Fundamentem jej kształtu i obszarów działalności jest sfera prawna, jednakże kluczowe są próby badania samego prawa administracyjnego, wyszukiwanie istniejących dysfunkcji, ukazywanie istniejących w nim barier do realizacji zarówno dobra wspólnego, jak i potrzeb

¹⁰⁹⁸ W. Taras, *Informowanie obywateli przez administrację*, Wrocław 1992, s. 14.

¹⁰⁹⁹ J. Oleński, *Nowa gospodarka-aspekt informacyjny*, „Ekonomia”, 1/2001, s. 43.

¹¹⁰⁰ M. Małecka-Łyszczyk, *Informacja i komunikacja* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach...*, op. cit., s. 227.

¹¹⁰¹ R. Pawelec, *Jaki powinien być język urzędowy?* [w:] *Język urzędowy przyjazny obywatelowi. I Kongres Języka Urzędowego*, Wyd. Kancelarii Senatu, Warszawa 2013, s. 40.

¹¹⁰² *Model realizacji usług publicznych dla osób z trudnościami w komunikowaniu się (o złożonych potrzebach w komunikowaniu się)*, *Elementarz AAC – urząd przyjazny osobom z trudnościami w komunikowaniu się POWR.04.03.00-00-0131/18*,

<https://bs.katowice.pl/wp-content/uploads/2023/04/3.-Model-Model-realizacji-uslug-publicznych-dla-osob-z-trudnosciami-w-komu...rostym.pdf>, dostęp z dnia 16.10.2024 r.

¹¹⁰³ R. Mędrzycki, *Obowiązki jednostek samorządu terytorialnego w zakresie zapewniania dostępności osobom ze szczególnymi potrzebami*, „Studia Prawnoustrojowe”, 60/2023, s. 289.

poszczególnych osób¹¹⁰⁴. Tutaj dostrzegam również rolę audytu wewnętrznego, którego celem jest wyszukiwanie tych dysfunkcji i reagowanie na czas w celu minimalizacji ryzyk. Stosowanie przez kierowników jednostek administracji samorządowej, usytuowanych najbliżej obywatela języka prostego może stać się istotnym elementem budowania marki nowoczesnej jednostki samorządu terytorialnego. R. Mędrzycki zauważa, że w sytuacji gdy wiele gmin stoi przed wyzwaniem tworzenia na nowych zasadach gminnych strategii rozwoju, dostępność informacyjno-komunikacyjna powinna stanowić ich kluczowy element¹¹⁰⁵.

Język urzędowy, to niewątpliwie język, przez który organy państwa realizują swoją władzę wykonawczą, a zatem język, w którym komunikują się one z obywatelami oraz innymi organami państwa. W tym języku organy państwa wydają indywidualne decyzje na podstawie norm generalnych sformułowanych w języku prawnym (w tekstach ustaw, czy rozporządzeń)¹¹⁰⁶. Cechami języka urzędowego są: 1) komunikatywność; 2) precyzja oraz 3) adekwatność¹¹⁰⁷. W czasach obecnych można mówić o nowej jakości komunikowania się w urzędzie, w których informacja odgrywa bardzo ważną rolę. Rozwój technologii teleinformatycznych spowodował poprawę sprawności realizacji zadań przez administrację publiczną oraz wzrosła jakość usług świadczonych przez tą administrację. Wirtualne Biura Obsługi Obywatela, punkty obsługi mieszkańca, często zlokalizowane w galeriach handlowych, czy też Biuletyn Informacji Publicznej (BIP) ułatwiają dostęp do informacji oraz szybszą obsługę obywatela¹¹⁰⁸.

Skuteczny system komunikacji wewnątrz jednostki powinien odbywać się zarówno w kierunku pionowym (kierownik – pracownicy), jak i poziomym (tj. między poszczególnymi pracownikami jednostki)¹¹⁰⁹. Poza komunikacją wewnętrzną niezbędna są

¹¹⁰⁴ R. Mędrzycki, *Prawo administracyjne w służbie osób ze specjalnymi potrzebami komunikacyjnymi – stan obecny i perspektywy rozwoju* [w:] *Prawo administracyjne w służbie jednostki i wspólnoty*, (red.) Z. Duniewska, M. Karcz-Kaczmarek, P. Wilczyński, Warszawa 2022, s. 157.

¹¹⁰⁵ R. Mędrzycki, *Obowiązki jednostek samorządu...*, op. cit., s. 289.

¹¹⁰⁶ A. Choduń, M. Zieliński, *Język urzędowy a język urzędników. Precyzja, adekwatność, komunikatywność* [w:] *Język urzędowy przyjazny obywatelowi...*, op. cit., s. 68.

¹¹⁰⁷ Ibidem, s. 70.

¹¹⁰⁸ E. Malinowska, *O zmianach modelu komunikacji urzędowej* [w:] *Język urzędowy przyjazny obywatelowi...*, op. cit., s. 78.

¹¹⁰⁹ M. Małecka-Lyszczek, *Informacja i komunikacja* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 228.

efektywne kanały komunikacji z podmiotami zewnętrznymi (np. klientami, dostawcami, administracją rządową i samorządową, organami kontroli). Rolą kierownika jednostki jest bieżące monitorowanie jakości przetwarzanych i przekazywanych informacji oraz systemu ich komunikowania, gdyż elementy te są fundamentem do realizacji celów jednostki i celów kontroli zarządczej, a audyt wewnętrzny może być narzędziem wspierającym go w realizacji zadań w tym obszarze¹¹¹⁰. Misją komunikacji zewnętrznej jest uzyskiwanie informacji od podmiotów zewnętrznych, a z drugiej strony dostarczanie tymże podmiotom potrzebnych informacji¹¹¹¹.

W tym miejscu należy przedstawić jeszcze jedno stanowisko przedstawione w literaturze, zgodnie z którym „system informacyjny jednostki powinien być monitorowany i modyfikowany w celu stałego ulepszania adekwatności, rzetelności, aktualności i kompletności przekazywanych i otrzymywanych informacji oraz efektywności środków komunikacji”¹¹¹². Elektroniczna administracja publicznej oraz częste zmiany w przepisach prawa wymuszają na urzędach administracji samorządowych, zlokalizowanych najbliżej mieszkańca do wprowadzenia innowacji oraz ulepszania w tym obszarze, a audyt wewnętrzny dokonując weryfikacji oraz oceny tego elementu może wesprzeć najwyższe kierownictwo jednostki w realizacji tych założeń. Biorąc pod uwagę, że obywatele kontaktują się z organami administracji samorządowej również podczas prowadzonych postępowań administracyjnych, a komunikacja na tym poziomie jest wieloaspektowa, można wskazać na kluczową rolę obiegu informacji i dokumentacji w postępowaniu administracyjnym.

Proponuję wprowadzenie następujących obszarów obiegu dokumentacji oraz informacji w procesie wydawania decyzji administracyjnych, które będą podlegać ocenie przez audyt wewnętrzny:

- I. Komunikacja ze stronami postępowania administracyjnego, organami administracji samorządowej i rządowej, organami kontroli oraz innymi uczestnikami tego postępowania, w tym:

¹¹¹⁰ T. Jarząbek, L. Ochmańska, *Informacja i komunikacja w kontroli zarządczej*, ABC, LEX/el., dostęp z dnia 04.11.2024 r.

¹¹¹¹ M. Małecka-Lyszczyk, *Informacja i komunikacja* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 229.

¹¹¹² T. Jarząbek, L. Ochmańska, *Informacja i komunikacja ...*, op. cit.

- gromadzenie, przekazywanie informacji oraz ochrona dokumentacji wytworzonej oraz pozyskanej w ramach prowadzonego postępowania administracyjnego,
- udostępnianie informacji i dokumentacji uczestnikom postępowań administracyjnych.

II. Komunikacja wewnętrzna pionowa (kierownictwo – pracownicy) oraz pozioma (pracownicy-pracownicy).

Biorąc pod uwagę kryterium podmiotowe, w ramach komunikacji zewnętrznej w procesie wydawania decyzji administracyjnych można wskazać komunikację pomiędzy organami administracji publicznej, czy też instytucjami państwowymi, komunikację pomiędzy organami prowadzącymi postępowanie administracyjne, a uczestnikami postępowania administracyjnego (adresat decyzji administracyjnej, biegli, świadkowie, organizacje społeczne itp.), czy też niejednokrotnie organ administracji samorządowej jest tzw. pośrednikiem w zawieranych ugodach między stronami postępowania administracyjnego. Po ostatniej nowelizacji KPA ustawodawca bardzo wzmocnił instytucję mediacji w prowadzonych postępowaniach administracyjnych oraz zobligował organy do informowania stron o tej możliwości na każdym etapie prowadzonego postępowania. Zgodnie z art. 96 a § 1b KPA, organ administracji publicznej jest obowiązany sporządzić i utrwalić w aktach sprawy adnotację zawierającą informację, czy: charakter sprawy pozwala na przeprowadzenie mediacji oraz zachodzą okoliczności odstąpienia od zawiadomienia o możliwości przeprowadzenia mediacji, mimo że charakter sprawy pozwala na przeprowadzenie mediacji. Jest to kolejny element, który powinien znaleźć się w aktach postępowania administracyjnego, w związku z czym podczas realizacji zadania zapewniającego audytor wewnętrzny powinien zwrócić uwagę, czy ten ustawowy obowiązek jest przez dany organ realizowany.

W postępowaniach administracyjnych komunikacja ze stronami tych postępowań realizowana jest na mocy art. 9 KPA. W literaturze przedmiotu została zwrócona uwaga, że zasadę udzielania informacji stronom i uczestnikom postępowania realizuje wiele przepisów KPA¹¹¹³. Zgodnie z art. 9 KPA, organy administracji publicznej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych

¹¹¹³ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany ...*, op. cit., art. 9, dostęp z dnia 20.09.2024 r.

i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Przepis ten zawiera zasadę informowania stron oraz czuwania nad tym, aby strony i inni uczestnicy postępowania nie ponieśli szkody z powodu nieznajomości prawa. Stosowanie tej zasady ma na celu prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej (art. 8 KPA), jak i realizacji zasady prawdy obiektywnej (art. 7 KPA)¹¹¹⁴. Stanowisko to zostało potwierdzone w orzecznictwie, gdzie zostało podkreślone, że organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznajomości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek. Ten obowiązek informowania stron powinien być realizowany przez organy szczególnie w sprawach, których okoliczności dają podstawę do wniosku, że strona pierwszy raz zetknęła się z takimi problemami faktycznymi i prawnymi¹¹¹⁵. W tym miejscu należy podkreślić, że zrozumienie przez stronę zawartych w decyzji administracyjnej informacji wydaje się kluczowe dla wypełnienia obowiązków nałożonych na stronę tego postępowania. W orzecznictwie podkreślone zostało, że unormowany w art. 9 KPA obowiązek informowania stron odnosi się do toczącego się postępowania¹¹¹⁶, a ponadto NSA w wyroku z 12.04.2000 r. podkreślił, że powinien być rozumiany szeroko, jak to jest tylko możliwe¹¹¹⁷. W powołanym wyroku zostało również podkreślone, że „udowodnione naruszenie tego obowiązku powinno być rozumiane jako wystarczająca podstawa do uchylecia decyzji, szczególnie wówczas, gdy urzędnik stwierdza (lub powinien stwierdzić), że strona zamierza podjąć działania wiążące się dla niej z niekorzystnymi skutkami, lub nawet ryzykiem wystąpienia podobnych skutków. W takim wypadku urzędnik ma wyraźny obowiązek w możliwie jasny sposób wyjaśnić całość okoliczności sprawy stronie i równie wyraźnie wskazać na ryzyko wiążące się z zaplanowanymi działaniami. Jest to jedyny odpowiadający zasadzie art. 1 Konstytucji sposób rozumienia art. 9 KPA”¹¹¹⁸.

G. Łaszczyca zwraca uwagę na jeszcze jedno zagadnienie. Autor wskazuje, że obowiązek udzielania informacji nie może być realizowany poprzez jednorazową

¹¹¹⁴ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 9, s. 73.

¹¹¹⁵ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 1984 r., III SA 729/84, ONSA 1984, nr 2, poz. 117.

¹¹¹⁶ Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 20 czerwca 1997 r., SA/Sz 1114/96, LEX nr 30811.

¹¹¹⁷ Wyrok NSA w Katowicach z dnia 12 kwietnia 2000 r., I SA/Ka 1740/98, LEX nr 42031.

¹¹¹⁸ Ibidem.

czynność, lecz wymaga z reguły ciągu określonych czynności procesowych organu administracji publicznej, a ponadto granice czasowe realizacji obowiązków wyznaczone są zasadniczo granicami postępowania administracyjnego. Jednakże, organy powinny udzielać informacji zgodnych z prawem również poza prowadzonym postępowaniem administracyjnym¹¹¹⁹. Powyższe stanowisko zostało również potwierdzone w orzecznictwie. W wyroku NSA z dnia 11.07.2001 r. wskazano, że obowiązek udzielania informacji stronie obejmuje cały tok postępowania, tj. od chwili jego wszczęcia, aż do jego zakończenia decyzją¹¹²⁰.

W administracji samorządowej przetwarzane są różnorodne rodzaje informacji, począwszy od informacji pozyskanych z materiałów dowodowych, tj. wyjaśnienia stron, zeznania świadków, opinie biegłych, dowód z oględzin, treść dokumentów, treść zaświadczeń, oświadczeń, jak również informacje pochodzące z analizy map, taśm filmowych, zapisów magnetycznych itp.¹¹²¹.

Informacje przekazywane podczas postępowania administracyjnego w różnej formie powinny być jasne i precyzyjne. Będzie to miało szczególne znaczenie np. przy dokonywaniu wezwań czy formułowaniu uzasadnienia faktycznego i prawnego decyzji administracyjnej oraz pouczenia o możliwości wniesienia odwołania do organu II instancji i możliwości zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania¹¹²². Ponadto w literaturze przedmiotu zostało podkreślone, że informacja udzielana stronie, w granicach wyznaczonych treścią art. 9 zdanie pierwsze KPA, powinna być należyta i wyczerpująca¹¹²³. Art. 22 ust. 1 Europejskiego Kodeksu Dobrej Administracji wskazuje, że w przypadku, gdy urzędnik jest odpowiedzialny za daną sprawę, udostępnia zainteresowanym jednostkom informacje, o które te osoby się zwróciły. Urzędnik dba o to,

¹¹¹⁹ G. Łaszczyca [w:] C. Martysz, A. Matan, G. Łaszczyca, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I...*, op. cit., art. 9, s. 123; Wyrok NSA w Katowicach z dnia 28 sierpnia 1996 r., SA/Ka 1500/95, LEX nr 27287.

¹¹²⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11.07.2001 r., I SA 2447/00, LEX nr 54741.

¹¹²¹ C. Martysz [w:] A. Matan, G. Łaszczyca, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I...*, op. cit., art. 75, s. 555.

¹¹²² T. Kosicki, *Kontrola zarządcza w aspekcie postępowań administracyjnych - efektywna realizacja zadań przez JST*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 21.10.2024 r.

¹¹²³ G. Łaszczyca [w:] C. Martysz, A. Matan, G. Łaszczyca, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I...*, op. cit., art. 9, s. 124.

aby przekazana informacja była jasna i zrozumiała¹¹²⁴. Ponadto informacja ta musi być pełna¹¹²⁵. Język stosowany w postępowaniach administracyjnych powinien być zrozumiały i prosty, aby informacja zawarta w wydanym rozstrzygnięciu była zrozumiała dla odbiorcy, adresata decyzji administracyjnej, aby mógł wykonać ciężące na nim obowiązki.

W literaturze przedmiotu zostało wskazane, że naruszenie zasady udzielania stronie informacji może nastąpić w trzech postaciach: a) odmowy udzielenia informacji w ogóle; b) udzielenia informacji niepełnej (niewyczerpującej), zawężonej do wybranych okoliczności faktycznych i prawnych oraz c) udzielenia informacji nienależytej, najczęściej błędnej¹¹²⁶.

Kluczową rolę w realizacji zasady informowania pełni w szczególności pouczenie i uzasadnienie decyzji administracyjnej. Funkcją informacyjną uzasadnienia decyzji administracyjnej jest wyjaśnienie stronie, na jakiej podstawie faktycznej i prawnej zostało sformułowane rozstrzygnięcie w sprawie administracyjnej, a naruszeniem tej zasady jest zawarcie w uzasadnieniu jedynie ogólnikowych i nieprecyzyjnych sformułowań, uniemożliwiających jej skuteczną kontrolę¹¹²⁷. Na temat roli uzasadnienia rozważania zostały przeprowadzone w podrozdziale 4.1.3.

Poza art. 9 KPA, ustawodawca zawarł w tej ustawie jeszcze wiele innych przepisów na temat komunikacji z uczestnikami postępowania administracyjnego. Jako przykład można wskazać: 1) art. 11 KPA, zgodnie z którym organy administracji publicznej powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwieniu sprawy, aby w ten sposób w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez potrzeby stosowania środków przymusu, 2) obowiązek informowania strony o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy, który wynika z art. 36 KPA, 3) zawiadomienie o wszczęciu postępowania administracyjnego z urzędu – art. 31 § 4 KPA, 4) art. 10 KPA organ winien powiadomić stronę o możliwości zapoznania z materiałem dowodowym przed wydaniem decyzji administracyjnej.

¹¹²⁴ Decyzja w sprawie Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej (Dz. U. UE. C. z 2011 r. Nr 285, str. 3).

¹¹²⁵ A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 9, s. 174.

¹¹²⁶ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania...*, op. cit., art. 9, s. 83; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 grudnia 2010 r., I SA/Wa 1064/10, LEX nr 750550.

¹¹²⁷ H. Knysiak-Sudyka [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 9, s. 151.

W tym miejscu dodać trzeba, że art. 9 KPA wymaga, aby o obowiązku powiadomienia organu o zmianie adresu i skutkach jego niedopełnienia strona była przez organ orzekający pouczona¹¹²⁸.

Wszystkie procesy w organizacji, w tym proces podejmowania decyzji funkcjonują sprawnie, jedynie gdy funkcjonuje prawidłowy przepływ informacji. L. Zacharko wskazuje, że inwestowanie w nowoczesną technologię nie będzie przynosić korzyści dla organizacji, jeżeli przepływ informacji i cały system komunikacji nie będzie prawidłowo funkcjonował¹¹²⁹. Skuteczność i efektywność przekazu informacji jest uzależniona od opracowania odpowiednich standardów, którymi pracownicy się kierują przy wykonywaniu zadań¹¹³⁰. Wszelkie czynności podejmowane przez kierownika następują poprzez podejmowane decyzji¹¹³¹. Stąd też elementem oceny przez audyt wewnętrzny może być również proces decyzyjny w jednostce.

Inne będą zasady komunikacji ze stronami postępowania reprezentowanymi przez profesjonalnych pełnomocników, a inne tych działających samodzielnie. Obowiązek określony w art. 9 KPA nie ma zastosowania do profesjonalnych pełnomocników¹¹³².

W trakcie postępowania administracyjnego kluczowym momentem mającym wpływ na wszczęcie postępowania administracyjnego jest przedłożenie wniosku, czy pisma na kancelarii ogólnej jednostki. Audyt wewnętrzny ocenia proces obiegu dokumentacji w jednostce, biorąc pod uwagę, czy pisma są właściwie dekretowane do osób odpowiedzialnych i czy w przypadku nieobecności pracowników zapewniono odpowiedni system zastępstw. W tym miejscu audytor może zbadać regulamin organizacyjny jednostki, schemat organizacyjny, zakresy czynności pracowników, czy instrukcję kancelaryjną i zasady zastępstw funkcjonujące w jednostce. Z zagadnieniem skutecznej komunikacji wewnętrznej w jednostce wiąże się właśnie system obiegu dokumentów, w którym audytor skupia się na zbadaniu realnego funkcjonowania i znajomości procedur obowiązujących w jednostce, które mimo ich zgodności z przepisami prawa, mogą być nieskuteczne, bowiem nie są przestrzegane przez pracowników.

¹¹²⁸ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2000 r., V SA 2362/99, LEX nr 49871.

¹¹²⁹ L. Zacharko, *Refleksje Katowickiej Szkoły Administratywistów* [w:] *Założenia nauki administracji*, (red.) J. Smarż, S. Fundowicz, P. Śwital, Warszawa 2024, LEX/el. Dostęp z dnia 01.08.2024 r.

¹¹³⁰ B. Skotnicka-Zasadzeń, *Doskonalenie komunikacji wewnętrznej w administracji publicznej*, Warszawa 2022, s. 79.

¹¹³¹ P. F. Drucker, *The Practice of Management*, Oxford 1993, s. 345.

¹¹³² Wyrok NSA z dnia 16 maja 2012 r., I OSK 699/11, LEX nr 1218896.

W literaturze przedmiotu podkreślono, że czynności podejmowane przez organy administracji samorządowej przy realizacji zadań ustawowych są nie tylko czynnościami prawnymi, ale również administracyjno-biuroowymi¹¹³³. Czynności podejmowane przez organy i ich pracowników w trakcie prowadzonych postępowań administracyjnych dokonywane są w obrębie struktury organizacyjnej. W ujęciu prakseologicznym struktura organizacyjna to „zespół ludzki osiągający cel (lub cele) przy pomocy posiadanej aparatury”¹¹³⁴. Według A. Ziółkowskiej do elementów strukturalnych instytucji należy zaliczyć zarówno komórki organizacyjne występujące pod różnymi nazwami, np. departamenty, wydziały, referaty, jak również stanowiska pracy (referent, radca prawny)¹¹³⁵. Sformalizowany charakter postępowania z dokumentami (wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi) pozwala w łatwy sposób ustalić miejsce, w którym dokument „zatrzymał się” oraz ustalenie przyczyn takiego stanu rzeczy¹¹³⁶. Audytor wewnętrzny powinien również zweryfikować, czy w danej jednostce funkcjonuje system zastępstw oraz w jaki sposób to zostało uregulowane.

Kolejnym elementem pracy z dokumentami jest ich akceptacja. NIK w przeprowadzonej kontroli wskazał, że wytworzona w trakcie prowadzonych postępowań dokumentacja nie jest w każdym przypadku poddawana procesowi kontroli i akceptacji przez kierowników komórek merytorycznych. Zgodnie z instrukcją kancelaryjną akceptacja dokumentu (w tym decyzji) może być jednostopniowa lub wielostopniowa¹¹³⁷. Zalecenia w tym obszarze zostaną przedstawione w dalszej części niniejszej dysertacji.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na jeszcze jedno zagadnienie. Audyt wewnętrzny może również poddać pod ocenę proces komunikacji z osobami z trudnościami w porozumiewaniu się. Wielowątkowość tego zagadnienia wykracza poza

¹¹³³ A. Ziółkowska, *Organizacja pracy biurowej w administracji* [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej ...*, op. cit., s. 31.

¹¹³⁴ J. Zych, *Poradnik pracownika administracji*, Warszawa 1985 r., s. 92.

¹¹³⁵ A. Ziółkowska, *Organizacja pracy biurowej w administracji* [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej ...*, op. cit., s. 34.

¹¹³⁶ Ibidem, s. 44.

¹¹³⁷ Najwyższa Izba Kontroli Departament Administracji Publicznej, *Wystąpienie pokontrolne. Przyczyny i skutki ...*, op. cit., s. 7; Czyt. szerzej: R. Mędrzycki, M. Szyrski, *Obowiązki kierownika podmiotu według nowej instrukcji kancelaryjnej*, „Administracja: teoria, dydaktyka, praktyka”, 1/2014, s. 112-127.

ramy niniejszej dysertacji¹¹³⁸, stąd też nie będzie ono przedmiotem szczegółowych rozważań. Zasygnalizować należy, że administracja samorządowa ma misję zapobiegania wykluczeniu tych osób, a odpowiednie procedury w jednostce, w tym obieg dokumentacji i informacji dostosowany do potrzeb tych osób winien być priorytetem w działalności jednostki.

W mojej ocenie, w postępowaniu administracyjnym i skutecznym przepływie informacji w jednostce ma znaczenie rzetelne i bieżące sporządzanie, zgodnie z art. 66a § 1 KPA w aktach sprawy metryki sprawy. W treści metryki sprawy wskazuje się wszystkie osoby, które uczestniczyły w podejmowaniu czynności w postępowaniu administracyjnym oraz określa się wszystkie podejmowane przez te osoby czynności wraz z odpowiednim odesłaniem do dokumentów określających te czynności. Metryka sprawy, wraz z dokumentami do których odsyła, stanowi obowiązkową część akt sprawy i jest na bieżąco aktualizowana. Minister właściwy do spraw administracji publicznej określa, w drodze rozporządzenia, wzór i sposób prowadzenia metryki sprawy, uwzględniając treść i formę metryki określoną w § 1 i 2 oraz obowiązek bieżącej aktualizacji metryki, a także, aby w oparciu o treść metryki było możliwe ustalenie treści czynności w postępowaniu administracyjnym podejmowanych w sprawie przez poszczególne osoby. Minister właściwy do spraw administracji publicznej określa, w drodze rozporządzenia, rodzaje spraw, w których obowiązek prowadzenia metryki sprawy jest wyłączony ze względu na nieproporcjonalność nakładu środków koniecznych do prowadzenia metryki w stosunku do prostego i powtarzalnego charakteru tych spraw.

Obowiązek prowadzenia metryki sprawy został wprowadzony do KPA nowelizacją z dnia 7 marca 2012 r.¹¹³⁹. Wprowadzony obowiązek prowadzenia metryki sprawy jest związany z realizacją ustawy z 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej

¹¹³⁸ Czyt. szerzej: R. Mędrzycki, M. Szyrski, A. Waszkielewicz, M. Wysocki, J. Zadrożny, K. Roszewska, *Ustawa o zapewnianiu dostępności osobom ze szczególnymi potrzebami. Komentarz*, Warszawa 2021; I. Lipowicz, M. Małecka-Łyszczek, R. Mędrzycki, *Ekonomia społeczna jako narzędzie przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu*, Warszawa 2024; M. Małecka-Łyszczek, R. Mędrzycki, *Osoby ubogie, niepełnosprawne i bezdomne w systemie pomocy społecznej*, Warszawa 2021; *Prawo administracyjne w służbie jednostki i wspólnoty*, (red.) Z. Duniewska, M. Karcz-Kaczmarek, P. Wilczyński, Warszawa 2022; Kurowski K., *Wolności i prawa człowieka i obywatela z perspektywy osób niepełnosprawnych*, Warszawa 2014.

¹¹³⁹ Ustawa z 15.07.2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2011 r., nr 186, poz. 1100).

funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa¹¹⁴⁰. P. Przybysz wskazuje, że ustalenia te będą wykorzystane do wskazania przyczyn oraz osób odpowiedzialnych za nie załatwienie sprawy w terminie i pociągnięcia ich do odpowiedzialności, która została przewidziana w art. 38 KPA¹¹⁴¹. Przyczyną wprowadzenia powyższego obowiązku była możliwość wskazania osób, którzy brali udział w tworzeniu decyzji oraz możliwość wskazania, jak poszczególni urzędnicy wpływali na jej treść¹¹⁴². Metryka sprawy zawiera spis czynności, które zostały wykonane w danej sprawie administracyjnej¹¹⁴³, ułożone w chronologicznej kolejności¹¹⁴⁴. Metryka nie stanowi dowodu w postępowaniu administracyjnym oraz nie zastępuje dowodu z dokumentów, do których odsyła¹¹⁴⁵. Metryka jest obowiązkową częścią akt administracyjnych, w której wymienione są osoby uczestniczące w dokonywanych czynnościach w danej sprawie administracyjnej, a co więcej określone zostają wszystkie czynności podejmowane przez te osoby¹¹⁴⁶. Zbędne jest prowadzenie metryki w formie papierowej, jeżeli w jednostce funkcjonuje system elektronicznego zarządzania dokumentacją, albo sprawy prowadzone są w systemie teleinformatycznym w jednostce¹¹⁴⁷.

Metryka zwiększa również bezstronność postępowania, gdyż pozwala eliminować przypadki, w których pracownicy podlegający wyłączeniu uczestniczyliby w procesie wydawania decyzji administracyjnych¹¹⁴⁸. Zgodzić się należy z interesującym stanowiskiem A. Wróbla, który poddaje pod wątpliwość użycie przez ustawodawcę zwrotu „wszystkie osoby, które uczestniczyły w podejmowaniu czynności w postępowaniu administracyjnym”. Autor wskazuje, że właściwym określeniem winno być „pracownik organu, który brał udział w wydaniu decyzji”, gdyż to użyte w art. 66a jest szerokie

¹¹⁴⁰ Ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1169).

¹¹⁴¹ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 66 a, s. 279.

¹¹⁴² Por. VI kadencja, druk sejmowy nr 3362.

¹¹⁴³ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 66 a, s. 280.

¹¹⁴⁴ R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 426.

¹¹⁴⁵ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany ...*, op. cit., art. 66 a, dostęp z dnia 10.04.2024 r.

¹¹⁴⁶ A. Gołęba [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 66 a, s. 527.

¹¹⁴⁷ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 66 a, s. 281.

¹¹⁴⁸ W. Chróścielewski, J. P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2013, s. 100.

i nieprecyzyjne oraz może obejmować również osoby niebędące pracownikami (np. biegłych, świadków itp.)¹¹⁴⁹.

W trakcie wykonywania czynności audytowych należy sprawdzić, czy akta sprawy administracyjnej zawierają metryki spraw oraz czy wskazane tam są wszystkie osoby uczestniczące w podejmowaniu czynności w postępowaniu administracyjnym. Ponadto ocenie podlegają, czy w metryce zostały określone wszystkie czynności dokonywane w sprawie, wraz z odpowiednim wskazaniem dokumentów zachowanych w formie pisemnej lub elektronicznej określających te czynności. Wzór metryki określony jest w Rozporządzeniu Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 6 marca 2012 r. w sprawie wzoru i sposobu prowadzenia metryki sprawy (poz. 250). Naruszenie obowiązku prowadzenia metryki sprawy może polegać na niezałożeniu metryki, braku jej aktualizacji, losowe wpisywanie czynności procesowych, nierzetelne wskazywanie osób uczestniczących w podejmowanych czynnościach, czy też prowadzenie metryki niezgodnie z wymogami rozporządzenia¹¹⁵⁰. Prowadzenie metryki sprawy umożliwia nawet po upływie długiego okresu czasowego na ustalenie kręgu osób uczestniczących w przygotowaniu danej decyzji administracyjnej oraz zwiększa możliwość ustalenia winnych wyrządzenia szkody przez wydanie błędnej decyzji¹¹⁵¹. Wadliwe prowadzenie metryki lub jest brak nie powodują wadliwości decyzji administracyjnej, jak również nie są podstawą wznowienia postępowania¹¹⁵². G. Łaszczyca wskazuje, że brak pokazania czynności dowodowej w metryce sprawy może być potraktowane jako wybiórcze traktowanie materiału dowodowego lub być oceniane jako uznanie przez organ procesowy ustaleń tej czynności za nieistotnej oraz pozbawionej wartości dowodowej¹¹⁵³.

Kolejnym obszarem podlegającym weryfikacji przez audytora wewnętrznego w procesie wydawania decyzji administracyjnych może być umożliwienie stronom postępowania realizacji prawa wglądu w akta sprawy oraz sporządzania z nich notatek, kopii lub odpisów.

Art. 73 § 1 KPA stanowi, że strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, kopii lub odpisów. Prawo to przysługuje również po zakończeniu

¹¹⁴⁹ A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 66 a, s. 485.

¹¹⁵⁰ G. Łaszczyca, *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2014, s. 133.

¹¹⁵¹ A. Krawiec [w:] *Postępowanie administracyjne*, (red.) T. Woś, Warszawa 2013, s. 225.

¹¹⁵² G. Łaszczyca, *Akta sprawy ...*, op. cit., s. 133.

¹¹⁵³ Ibidem, s. 133.

postępowania. Organ nie może zobowiązać strony do wskazania przyczyny przeglądania akt¹¹⁵⁴. Obowiązek ten wynika z zasady wyrażonej w art. 10 KPA, zgodnie z którą organy administracji publicznej obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. G. Łaszczyca traktuje udostępnianie akt sprawy przez organ w ogólnym postępowaniu administracyjnym jako instytucję procesową o podłożu konstytucyjnym¹¹⁵⁵. Prawo strony dostępu do akt sprawy zostało również podkreślone w art. 41 ust. 2 lit. b Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Na podkreślenie zasługuje fakt, że w przepisach KPA nie znajduje się definicja akt sprawy¹¹⁵⁶. Zgodnie z definicją zaprezentowaną przez J. Wyporską-Frankiewicz, „akta sprawy administracyjnej zawierają różne informacje związane z konkretną, rozstrzyganą przez organ sprawą”¹¹⁵⁷. Organy administracji publicznej mogą odstąpić od tej zasady tylko w przypadkach, gdy załatwienie sprawy nie cierpi zwłoki ze względu na niebezpieczeństwo dla życia lub zdrowia ludzkiego albo ze względu na grożącą niepowetowaną szkodę materialną, a przyczyny odstąpienia winny zostać utrwalone w aktach sprawy w drodze adnotacji.

Czym innym będzie dostęp do informacji publicznej, o czym była mowa w rozdziale trzecim niniejszej dysertacji, a czym innym będzie jawność do akt sprawy w trybie KPA. W literaturze przedmiotu zaznaczono, że celem udostępniania informacji publicznej jest zwiększenie transparentności działalności organów, a celem udostępniania akt jest ochrona interesów strony¹¹⁵⁸.

W. Taras wskazuje definicję akt sprawy jako całość materiałów dowodowych zebranych podczas postępowania, które znajdują się w posiadaniu organu, odnoszące się do strony, jej pozycji procesowej i toku postępowania, które mają wpływ na wynik rozstrzygnięcia¹¹⁵⁹. Realizacja prawa dostępu do akt ma miejsce w lokalu (w sensie

¹¹⁵⁴ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego*..., op. cit., art. 73, s. 291.

¹¹⁵⁵ G. Łaszczyca, *Akta sprawy*..., op. cit., s. 162.

¹¹⁵⁶ J. Wyporska-Frankiewicz, *Dostęp do akt spraw w postępowaniu administracyjnym ogólnym a ustawa o dostępie do informacji publicznej* [w:] *Postępowanie administracyjne*..., op. cit., s. 19.

¹¹⁵⁷ Ibidem, s. 38.

¹¹⁵⁸ A. Gronkiewicz, *Udostępnianie informacji przez urzędnika* [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej*..., op. cit., s. 93.

¹¹⁵⁹ W. Taras, *Udostępnianie akt sprawy w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1992, s. 286.

urzędzie) organu administracji publicznej prowadzącego postępowanie, w obecności pracownika organu, co wyraźnie wskazano w art. 73 § 1 KPA.

Ważną kwestią związaną z udostępnianiem akt stronom postępowania jest bezpieczeństwo i ochrona ich danych osobowych, biorąc pod uwagę, że niejednokrotnie w aktach znajdują się dane szczególnej kategorii. W mojej ocenie zasady udostępniania stronom postępowania akt sprawy winny zostać opracowane przy udziale inspektora ochrony danych.

Pierwszą czynnością organu do którego wpłynął wniosek powinno być sprawdzenie, czy wnioskodawca jest stroną postępowania w rozumieniu art. 28 KPA bądź też podmiotem na prawach strony. Prawo dostępu do akt sprawy może być realizowane osobiście przez stronę lub przez pełnomocnika. Strona ma prawo wglądu do akt będących w posiadaniu organu administracji publicznej, które zostały zebrane w indywidualnej sprawie administracyjnej¹¹⁶⁰. W każdym przypadku, pracownik jest zobowiązany do zweryfikowania, czy konkretna osoba powinna mieć dostęp do akt sprawy, a pełnomocnik powinien posiadać stosowne pełnomocnictwo. Obszar ten również podlega ocenie przez audytora wewnętrznego.

Prawo zagwarantowane stronie postępowania w art. 73 § 1a KPA ma w większości przypadków nieograniczony charakter oraz może być realizowane na każdym etapie postępowania administracyjnego, a ponadto na każdym poziomie instancyjnym¹¹⁶¹. Jak wspomniano powyżej, prawo wglądu do akt sprawy oraz sporządzania notatek i odpisów nie jest w żaden sposób ograniczone, natomiast uzyskanie kopii uwierzytelnionej zależy od wskazania przez stronę ważnego interesu, zgodnie z art. 73 § 2 KPA.

Zarówno w literaturze przedmiotu, jak i orzecznictwie podkreślane są problemy w interpretacji zawartego w art. 73 KPA zwrotu „organ administracji publicznej obowiązany jest umożliwić stronie [...] sporządzanie z nich notatek, kopii lub odpisów”. J. Malanowski podkreśla, że „odpisem jest wszystko to, co w sposób wierny odzwierciedla treść i układ dokumentu”¹¹⁶². Jako przykład można wskazać kserokopię, zdjęcie oraz skan dokumentu.

W praktyce bardzo często organy mają problem w realizacji tego obowiązku prawnego do umożliwienia stronie sporządzenia takich odpisów, z uwagi na braki

¹¹⁶⁰ A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 73, s. 500.

¹¹⁶¹ J. Malanowski [w:] *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 73, s. 599.

¹¹⁶² Ibidem, s. 600.

sprzętowe. Ponadto zaznaczyć należy, że w dobie wszechobecnej elektronizacji administracji publicznej coraz częściej będą się pojawiały problemy udostępniania akt w wersji elektronicznej. Obszar ten również może być przedmiotem weryfikacji przez audytora wewnętrznego.

Ponadto realizacja zasady czynnego udziału strony w postępowaniu, wynikająca z art. 10 KPA polega na umożliwieniu stronom postępowania wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań przed wydaniem decyzji administracyjnej. Audytor wewnętrzny w ramach wykonywanych zadań może również ocenić, czy ten obowiązek jest realizowany. Zasada czynnego udziału strony jest jedną z zasad fundamentalnych oraz jest gwarancją rzetelnej procedury administracyjnej¹¹⁶³.

W trakcie prowadzonych postępowań administracyjnych kończących się wydaniem decyzji administracyjnej organy przeprowadzają różnego rodzaju dowody tj. opinie biegłych (np. powoływany jest biegły rzeczoznawca majątkowy w celu sporządzenia operatu szacunkowego, geodeta uprawniony w celu sporządzenia projektu podziału działki itp.) Zgodnie z art. 75 § 1 KPA, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W szczególności dowodem mogą być dokumenty, zeznania świadków, opinie biegłych oraz oględziny. Organ może zwrócić się do biegłego o wydanie opinii, gdy w sprawie są wymagane wiadomości specjalne (art. 84 § 1 KPA). Powołanie takiego biegłego następuje w formie postanowienia. Instytucje biegłego będzie miała zastosowanie w sytuacji, gdy w postępowaniu będzie wymagana wiedza specjalistyczna, a jak wskazał NSA w wyroku z dnia 24 marca 2015 r.¹¹⁶⁴ określenie „wiedza specjalistyczna” użyte w omawianym przepisie to wiedza, której nie posiadają pracownicy organu.

Na potrzeby niniejszej dysertacji zostały przeanalizowane strony internetowe BIP Urzędów Marszałkowskich, Urzędów Gmin i Starostw Powiatowych. Zauważalną tendencją jest, że większość jednostek posiada procedury, które określają zasady powoływania biegłych, a w dalszej kolejności rozliczania wykonanej przez nich roboty. Podczas realizacji zadania zapewniającego audytorzy również biorą pod lupę te procedury. Z oceną tych procedur wiąże się również rozliczalność finansowa. Ustawodawca

¹¹⁶³ E, Żołnierczyk, *Zasada czynnego udziału strony jako wyraz ochrony praw jednostki w postępowaniu administracyjnym na tle orzecznictwa sądów administracyjnych* [w:] *Ochrona praw człowieka w Polsce. Aksjologia-instytucje-nowe wyzwania-praktyka*, (red.) J. Jaskiernia, K. Spryszak, Toruń 2017, s. 388.

¹¹⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 24 marca 2015 r., I GSK 407/13, LEX nr 1773137.

wprowadził obowiązek powoływania biegłego w sytuacji, gdy organ administracji publicznej nie dysponuje odpowiednią wiedzą w zakresie prowadzonej sprawy, choć w przepisie widnieje sformułowanie „może zwrócić się”. Biegły powinien być powołany do sporządzenia opinii, w sytuacji gdy wiadomości specjalistyczne uzyskane w wyniku tej opinii będą miały kluczowe znaczenie dla wyjaśnienia stanu faktycznego¹¹⁶⁵.

W praktyce dość często zdarzają się przypadki, że w sytuacji wydania przez organ odwoławczy decyzji określonej w art. 138 § 2 KPA, pracownik zajmujący się daną sprawą administracyjną, kończącą się wydaniem decyzji administracyjnej, która następnie została przekazana do organu I instancji ponownie się nią zajmuje. Przepis art. 24 § 1 KPA stanowi, że pracownik organu administracji publicznej podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawie m.in. w której brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji. Tutaj kluczowe ze strony kierownictwa jednostki jest wykazanie bezstronności i poufności pracownika zajmującego się danym postępowaniem administracyjnym.

Powstaje zatem pytanie, czy w takiej sytuacji pracownik podlega wyłączeniu, czy też nie. Zgodnie z licznymi wyrokami¹¹⁶⁶, określone w art. 24 § 1 pkt 5 KPA pojęcie brania udziału w wydaniu zaskarżonej decyzji dotyczy postępowań w trybie zaskarżenia zwyczajnego, jak również nadzwyczajnego. Zdaniem WSA osoba zatrudniona w jednostce, która uczestniczyła w wydaniu decyzji ostatecznej nie może być zaangażowana w proces wydania decyzji w postępowaniu związanym z jej weryfikacją. Wyłączenie pracownika od uczestnictwa w postępowaniu w sprawie, w której brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji, dotyczy również etapu oceny i rozstrzygnięcia kwestii dopuszczalności wznowienia postępowania¹¹⁶⁷.

Z kolei powrót sprawy do ponownego przeprowadzenia przez organ pierwszej instancji powinien opierać się na jej załatwieniu w oparciu o przepisy prawa, a nie weryfikacji decyzji od której wniesiono odwołanie, gdyż weryfikacja ta została dokonana przez organ odwoławczy¹¹⁶⁸. W sytuacji uchylenia decyzji przez organ odwoławczy

¹¹⁶⁵ N. Urbańska, *Instytucja biegłego w administracyjnym postępowaniu dowodowym*, „Studia z Zakresu Prawa, Administracji i Zarządzania”, Tom 9, 2016, s. 192.

¹¹⁶⁶ Wyrok WSA z dnia 2 marca 2023 r., II SA/Go 53/23, LEX nr 3507009; Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 lutego 2023 r., II SA/Rz909/22, LEX 3504416; Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 marca 2022 r., II SA/Gd621/21; Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 października 2023 r., II SA/Po 447/23, LEX nr 3620143; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 listopada 2023 r., II SA/Wr 537/23, LEX nr 3647484;

¹¹⁶⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 lutego 2022 r., II SA/Wa 3404/21, LEX nr 3342452.

¹¹⁶⁸ K. Celińska-Grzegorzak [w:] *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 24, s. 209.

i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez ten organ przepis art. 24 § 1 pkt 5 KPA nie stanowi podstawy wyłączenia pracownika organu I instancji. Oznacza to, że w przypadku ponownego prowadzenia sprawy przez organ I instancji sprawę może prowadzić ten sam pracownik, który brał udział w postępowaniu zakończonym uchynieniem przez organ odwoławczy decyzji¹¹⁶⁹. Obowiązek wyłączenia pracownika wynikający z art. 24 § 1 pkt 5 KPA nie odnosi się natomiast do sytuacji, gdy w wyniku zastosowania przez organ odwoławczy kompetencji kasacyjnych, o których mowa w art. 138 § 2 KPA, sprawa zostaje przekazana do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, czy też rozstrzygnięcie zostało uchylone na skutek kontroli sądowej¹¹⁷⁰. Celem przepisu zawartego w art. 24 § 1 pkt 5 KPA jest zapewnienie, aby nie powstała sytuacja w której treść rozstrzygnięcia decyzji (postanowienia), wydanej przez pracownika z upoważnienia organu, mogłaby być zależna od wcześniejszego doświadczenia tej osoby wynikającego z uprzedniego udziału w postępowaniu administracyjnym. Pracownik, który już brał udział w czynnościach procesowych, ma przez to ugruntowane poglądy zarówno na stan faktyczny, jak i na sposób rozstrzygnięcia sprawy. Ta sytuacja może budzić uzasadnione wątpliwości dotyczące jego bezstronności i obiektywizmu¹¹⁷¹. Przesłanka określona w art. 24 § 1 pkt 5 KPA nie znajdzie zastosowania w przypadku procedury autokontroli uregulowanej w art. 132 KPA¹¹⁷².

Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 21 listopada 2017 r.¹¹⁷³ naruszenie przepisów o wyłączeniu pracownika jest ciężkim, kwalifikowanym naruszeniem przepisów postępowania. Według NSA taka kwalifikacja wynika z naruszenia zasady prawdy obiektywnej co do ustalenia stanu faktycznego sprawy.

Naruszenie art. 24 KPA, tj. uczestniczenie pracownika podlegającego wyłączeniu w postępowaniu zakończonym wydaniem decyzji administracyjnej, stanowi

¹¹⁶⁹ A. Kawecka, *Możliwość ponownego rozpatrzenia sprawy przez pracownika powiatowego inspektoratu nadzoru budowlanego w świetle znowelizowanych przepisów o postępowaniu administracyjnym*, ABC, LEX/el., dostęp z dnia 10.04.2024 r.

¹¹⁷⁰ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 stycznia 2022 r., II SA/Bk951/21, LEX 3306840; Wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 czerwca 2023 r., II SA/Lu 383/23, LEX 3587498.

¹¹⁷¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 października 2023 r., II SA/Wr 551/23, LEX nr 3620878; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 listopada 2023 r., I SA/Gl 1598/22, LEX nr 3642267.

¹¹⁷² C. Martysz [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, C. Martysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I...*, op. cit., art. 24, s. 235.

¹¹⁷³ Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2017 r., II OSK 2886/17, LEX nr 2419370.

kwalifikowaną wadę procesową wskazaną w art. 145 § 1 pkt 3 KPA, a co za tym idzie istnieją w takiej sytuacji przesłanki do wznowienia postępowania¹¹⁷⁴.

Pracownikowi prowadzącemu postępowanie administracyjne pomimo zaistnienia przesłanek określonych w art. 24 KPA, można przedstawić zarzut niedopełnienia obowiązku, co z kolei może stanowić podstawę do poniesienia odpowiedzialności dyscyplinarnej¹¹⁷⁵.

Organ administracji publicznej prowadzący konkretne postępowanie administracyjne jest administratorem danych osobowych przetwarzanych w ramach tego postępowania¹¹⁷⁶. Realizacja obowiązku wynikającego z art. 2a KPA zazwyczaj następuje przy pierwszej czynności podejmowanej przez organ, najczęściej w zawiadomieniu o wszczęciu postępowania¹¹⁷⁷. Ustawodawca nowelizując KPA uzasadniał to tym, że postępowanie takie pozwoli na realizację wymogów RODO, a jednocześnie nie spowoduje to dodatkowych obowiązków dla organów¹¹⁷⁸. Podczas zadania zapewniającego audytor wewnętrzny ocenia w jaki sposób odbywa się realizacja tego obowiązku.

Brak wykonania obowiązku informacyjnego w momencie wszczęcia postępowania administracyjnego nie powoduje wady postępowania¹¹⁷⁹. Obowiązki organu wskazane w ww. przepisie nie pozostają w związku z czynnościami procesowymi podejmowanymi przez ten organ, a naruszenie lub brak wykonania obowiązku informacyjnego nie powoduje powstania uprawnienia strony postępowania do skorzystania ze środków zaskarżenia wskazanych w KPA¹¹⁸⁰. Podstawą materialnoprawną wykonania obowiązku

¹¹⁷⁴ K. Klonowski [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kiełkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 24, s. 229; P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., art. 24, s. 123.

¹¹⁷⁵ K. Klonowski [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kiełkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 24, s. 229.

¹¹⁷⁶ G. Sibiga, *Włączenie do kodeksu postępowania administracyjnego nowelizacji „dostosowującej do RODO” regulacji o charakterze nieprocesowym służącej wykonaniu obowiązków materialnoprawnych. Czy następuje zmiana funkcji kodeksu?* [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego po zmianach ...*, op. cit., s. 187.

¹¹⁷⁷ Ibidem, s. 188.

¹¹⁷⁸ Druk Sejmowy 3050, s. 14.

¹¹⁷⁹ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany ...*, op. cit., art. 2 a, dostęp z dnia 15.05.2024 r.

¹¹⁸⁰ N. Szczęch [w:] *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 2 a, s. 31.

informacyjnego wskazanego w art. 13 ust. 1 i 2 RODO są przepisy tego rozporządzenia, a nie przepisy KPA¹¹⁸¹.

Pomimo braku wpływu wykonania obowiązku informacyjnego na ważność postępowania administracyjnego, osobie, której dane dotyczą przysługuje prawo wniesienia skargi do organu nadzorczego, co z kolei powoduje, że organ ten może wobec organu który prowadzi postępowanie administracyjne zastosować sankcje wynikające z art. 58 RODO¹¹⁸². W Polsce funkcję organu nadzorczego, właściwym do zgłaszania naruszeń ochrony danych osobowych pełni Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych.

Obowiązek informacyjny zawarty w omawianym przepisie nie służy celom procesowym, tylko wiąże się z wykonywaniem obowiązków materialnoprawnych¹¹⁸³.

W trakcie postępowania administracyjnego w przypadku pozyskiwania danych osobowych przez organ w sposób bezpośredni od osoby, której dane dotyczą, mają zastosowanie przepisy art. 2a i n. KPA, tj. przepisy normujące wykonywanie obowiązku informacyjnego z art. 13 ust. 1 i 2 RODO¹¹⁸⁴.

W literaturze przedmiotu zostało zadane pytanie, czy „ustawodawca nie powinien rozszerzyć listy zasad ogólnych (rozdział 2 w dziale I) o zasadę ochrony danych osobowych w postępowaniu przed organami administracji?”¹¹⁸⁵. W dobie postępującej elektronizacji, ataków cybernetycznych na tę administrację oraz konieczności większej ochrony danych osobowych uczestników postępowań administracyjnych, pogląd ten zasługuje na uwzględnienie. W tym miejscu na aprobatę zasługuje postulat R. Suwaj, który wskazuje, że powinno to inspirować ustawodawcę krajowego do podjęcia odpowiedzialnych działań,

¹¹⁸¹ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. VIII, Warszawa 2020, art. 2(a), dostęp z dnia 15.05.2024 r.

¹¹⁸² Zgodnie z art. 77 rozporządzenia RODO: „Bez uszczerbku dla innych administracyjnych lub środków ochrony prawnej przed sądem każda osoba, której dane dotyczą, ma prawo wnieść skargę do organu nadzorczego, w szczególności w państwie członkowskim swojego zwykłego pobytu, swojego miejsca pracy lub miejsca popełnienia domniemanego naruszenia, jeżeli sądzi, że przetwarzanie danych osobowych jej dotyczące narusza niniejsze rozporządzenie”; Por. Przybysz P. M. [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024, art. 2 a, dostęp z dnia 22.05.2024 r.;

¹¹⁸³ G. Sibiga, *Włączenie do kodeksu postępowania administracyjnego nowelizacji „dostosowującej do RODO” regulacji o charakterze nieprocesowym służącej wykonaniu obowiązków materialnoprawnych*. Czy następuje zmiana funkcji kodeksu? [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego ...*, op. cit., s. 191.

¹¹⁸⁴ A. Cebera, J. G. Firlus [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 2 a, s. 56.

¹¹⁸⁵ Z. Kmieciak [w:] Z. Kmieciak, J. Wegner, M. Wojtuń, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 2a, s. 53.

które będą zmierzać do rozszerzenia zasad ogólnych postępowania administracyjnego przy podejmowaniu wszystkich aktów i czynności w sprawach administracyjnych, co może spowodować efektywność działań tej administracji i objęcie ochroną stron działań administracyjnych¹¹⁸⁶.

W trakcie prowadzonego postępowania administracyjnego organ administracji publicznej przetwarza dane osobowe, nie tylko stron czy ich pełnomocników, lecz także innych osób fizycznych, np. świadków. W powyższym przypadku podstawą przetwarzania jest art. 6 ust. 1 lit. c RODO, zgodnie z którym przetwarzanie jest zgodne z prawem m.in. wówczas, gdy jest niezbędne do wypełnienia obowiązku prawnego ciążącego na administratorze. Autor wskazuje, że wskazany obowiązek należy wywodzić z przepisów KPA¹¹⁸⁷.

Zagadnieniem które warto poruszyć przy omawianiu obszarów podlegających ocenie w postępowaniu administracyjnym przez audyt wewnętrzny jest umożliwienie przez organy administracji publicznej stronom ocenę działania urzędów kierowanych przez te organy, w tym pracowników tych urzędów, zgodnie z art. 14a KPA. Przepis ten zobowiązuje organy administracji publicznej, w tym organy JST do umożliwienia dokonywania jedynie oceny działalności urzędów oraz pracowników tam pracujących, a nie kontroli działania tych urzędów i pracowników¹¹⁸⁸.

Osobą uprawnioną do ww. oceny jest wyłącznie strona postępowania administracyjnego¹¹⁸⁹, a ocena ta winna być ograniczona do indywidualnego postępowania, w którym strona jest uczestnikiem¹¹⁹⁰.

Analizując rozważany problem należy wskazać stanowisko A. Wróbla który podkreśla, że kryteriami oceny organu oraz pracownika mogą być „wartości i standardy, które składają się na etos pracownika urzędu, jak w szczególności zachowanie najwyższej

¹¹⁸⁶ R. Suwaj, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego czy zasady ogólne w sprawach załatwianych przez administrację?* [w:] *Kodeks postępowania administracji ...*, op. cit., s. 83.

¹¹⁸⁷ M. Gumularz, *Ochrona danych osobowych w postępowaniu administracyjnym i egzekucyjnym*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 15.05.2024 r.

¹¹⁸⁸ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany ...*, op. cit., art. 14 a, dostęp z dnia 18.05.2024 r.

¹¹⁸⁹ Ibidem.

¹¹⁹⁰ H. Knysiak-Sudyka [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 15, s. 171.

staranności w przestrzeganiu prawa, obiektywizm (bezstronność), uczciwość i rzetelność, uprzejmość i kultura, profesjonalizm, terminowość czy jawność działania”¹¹⁹¹.

W art. 63 Konstytucji RP została wyrażona zasada, że każdy ma prawo składać petycje, wnioski i skargi w interesie publicznym, własnym lub innej osoby za jej zgodą do organów władzy publicznej oraz do organizacji i instytucji społecznych w związku z wykonywanymi przez nie zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej. Tryb rozpatrywania petycji, wniosków i skarg określa KPA.

WSA w wyroku z dnia 21 lutego 2019 r. wskazał, że celem powyższego przepisu jest kształtowanie u urzędników poczucia odpowiedzialności za rezultat postępowania, przy czym dotyczy to oceny pracy urzędów i ich pracowników, a nie oceny decyzji administracyjnych. W rezultacie naruszenie tego przepisu nie może być podstawą do wyeliminowania decyzji z obrotu prawnego¹¹⁹².

W literaturze przedmiotu zostało wskazane, że z uwagi na fakt, że ustawodawca nie określił sposobu dla prawidłowej realizacji zasady wyrażonej w art. 14a KPA, najbardziej odpowiednią formą będzie zamieszczenie ankiety w witrynie internetowej urzędu, jak również umożliwienie realizacji ww. zasady w formie tradycyjnej, np. pisemnej¹¹⁹³.

Na potrzeby niniejszej dysertacji zostały przeanalizowane witryny internetowe kilkudziesięciu urzędów JST w całej Polsce. W większości instytucji, na stronach internetowych, organy tych jednostek umożliwiły dokonanie stronom postępowań administracyjnych oceny wskazanej w art. 14a KPA w formie ankiet badających zadowolenie klientów. W większości jednostek jako druga forma była forma pisemna, poprzez udostępnienie ankiet w formie papierowej w siedzibie organu. W tym miejscu również audytor wewnętrzny winien wskazać kierownikowi jednostki te formy realizacji uprawnienia wyrażonego w przedmiotowym przepisie oraz opracowanie metodyki rzetelnej oceny przez klientów urzędu, biorąc również od uwagę, strony postępowania, których postępowanie zakończyło się pozytywnie, jak również tych, których postępowanie zakończyło się negatywnie. Ta druga grupa będzie chętniej wyrażać swoje niezadowolenie, niż ta pierwsza. Audytor wewnętrzny może zalecić kierownikowi jednostki wprowadzenie

¹¹⁹¹ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany...*, op. cit., art. 14 a, dostęp z dnia 18.05.2024 r.

¹¹⁹² Wyrok WSA w Kielcach z dnia 21 lutego 2019 r., II SA/Ke 72/19, LEX nr 2652010.

¹¹⁹³ H. Knysiak-Sudyka [w:] A. Cebera, J. G. Firlus, A. Gołęba, T. Kielkowski, K. Klonowski, M. Romańska, (red.) H. Knysiak-Sudyka, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 14a, s. 171.

informacji o możliwości oceny w zapoznaniu z materiałem dowodowym przed wydaniem decyzji administracyjnej. Jeszcze warto wziąć pod rozwagę, aby strona postępowania wyrażająca swoją ocenę w siedzibie organu miała zapewnioną poufność. W mojej ocenie, w realizacji obowiązku wyrażonego w art. 14a KPA ważne jest, aby wyniki ankiet w rzeczywisty sposób przyczyniły się do usprawnienia postępowań administracyjnych kończących się wydaniem decyzji administracyjnych, a nie były wykonywane dla pozorów.

Z. Kmiecik zwraca uwagę na niebezpieczeństwa związane z realizacją zasady zawartej w art. 14a KPA. Autor podkreśla, że dyspozycja zawarta w tym przepisie może być „źródłem inspiracji czy wręcz zachęcać do zachowań nagannych, których nie zakładał ustawodawca (w szczególności do działania przez strony w złej wierze oraz w intencji dyskredytowania urzędu i zatrudnionych w nim osób)”¹¹⁹⁴.

Model ReNEUAL zawiera również innowacyjne rozwiązania tj. informowanie o umożliwieniu wniesienia odwołania już we wszczęciu postępowania, możliwość sporządzenia opinii na temat informacji dostarczanych przez stronę, możliwość odrzucenia bezcelowych lub bezzasadnych wniosków czy wymogu sporządzania uzasadnienia decyzji w sposób prosty i zrozumiały¹¹⁹⁵.

4.2. Program zadania zapewniającego.

Na potrzeby niniejszej dysertacji został przygotowany przykładowy program zadania zapewniającego nt. *Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych*. Elementami programu zadania audytowego są w szczególności: oznaczenie zadania, ze wskazaniem jego tematu, cele zadania, podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania oraz wskazówki metodyczne tj. planowane techniki przeprowadzania zadania, problemy, na które należy zwrócić szczególną uwagę w badaniach, rodzaj dowodów niezbędnych do dokonania ustaleń i sposób ich badania, założenia organizacyjne, planowany harmonogram przeprowadzania zadania¹¹⁹⁶. Ww. techniki przeprowadzania zadania mogą obejmować w szczególności: zapoznavanie się

¹¹⁹⁴ Z. Kmiecik [w:] J. Wegner, M. Wojtuń, Z. Kmiecik, *Kodeks postępowania ...*, op. cit., art. 14 a, s. 144.

¹¹⁹⁵ P. Ostojki, *Sprawiedliwe wydanie decyzji według modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej* [w:] *Kodeks postępowania administracji ...*, op. cit., s. 234.

¹¹⁹⁶ M. Tatój [w:] *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, (red.) A. Kostur, Katowice 2012, s. 180.

z dokumentami, uzyskiwanie wyjaśnień i informacji od pracowników jednostki, obserwację wykonywania zadań przez pracowników jednostki, dokonanie oględzin, rekonstrukcję wydarzeń lub obliczeń, sprawdzanie rzetelności informacji przez porównanie jej z informacją pochodzącą z innego źródła, porównanie określonych zbiorów danych, graficzną analizę procesów oraz rozpoznawcze badanie próbek polegające na pobieraniu próbek losowych oraz stosowaniu testów¹¹⁹⁷.

Przy realizacji zadania zapewniającego nt. *Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych*, ustalenia poczynione zostały w oparciu o następujące przepisy: KPA w związku z przepisami regulującymi merytoryczne zagadnienia, w których wydano rozstrzygnięcia w formie decyzji administracyjnych oraz dokumentów wytypowanych spraw w jednostce na losowej próbie.

Ustalony zakres zadania powinien być wystarczający dla osiągnięcia jego celów. Audytorzy wewnętrzni powinni oszacować wielkość zasobów odpowiednią do osiągnięcia celów zadania, a dobór personelu powinien się opierać na ocenie rodzaju oraz stopnia złożoności poszczególnych zadań, ograniczeń czasowych oraz dostępnych zasobów¹¹⁹⁸.

Program zadania audytowego powinien określać procedury wymagane przy identyfikacji, analizie, ocenie oraz sporządzaniu dokumentacji podczas realizacji poszczególnych czynności. Program prac audytorskich stanowi w pewnym sensie mapę drogową dla członków zespołu audytowego, służącą zaplanowaniu i przeprowadzeniu poszczególnych czynności i osiągnięciu założonych celów. Program jest szczególnie istotny dla niedoświadczonych członków zespołu (asystentów audytu) oraz stanowi podstawową wytyczną dla przeprowadzenia danego zadania zapewniającego.

W tym miejscu podkreślić należy, że audytor wewnętrzny realizujący zadanie zapewniające w przedmiotowym obszarze może przeprowadzić jednorazowe, kompleksowe zadanie audytowe obejmujące całość tego procesu lub też podzielić je na mniejsze zadania. Wybór formy przeprowadzenia tego zadania pozwala na elastyczne dopasowanie zakresu zadania do potrzeb indywidualnej jednostki. Ponadto w niektórych przypadkach szczegółowa analiza wybranych aspektów ww. procesu sprzyja identyfikacji obszarów wymagających usprawnienia i efektywnemu zarządzaniu ryzykiem.

¹¹⁹⁷ Ibidem.

¹¹⁹⁸ Ibidem.

Tabela nr 3. Program zadania audytowego: Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych.

Nazwa zadania audytowego	Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych.
Nr zadania audytowego	2/2024
Łączna liczba przyznanych dni (wg planu audytu)	60
Planowany termin rozpoczęcia audytu	kwiecień 2023 r.
Planowany termin ogłoszenia sprawozdania z przeprowadzenia audytu	lipiec 2023 r.
Planowany termin ogłoszenia ostatecznego sprawozdania z przeprowadzenia audytu	sierpień 2023 r.
Łączny planowany koszt (przy uwzględnieniu, że potrzebne będą dodatkowe zasoby, w tym rzeczoznawcy)	-
Cel audytu	Przedstawienie kierownikowi jednostki racjonalnego zapewnienia, że: 1. decyzje administracyjne w jednostce wydawane są przez właściwie umocowane osoby, 2. sprawy realizowane w jednostce, kończące się wydaniem decyzji administracyjnej są realizowane terminowo, zgodnie z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi oraz są merytorycznie zasadne, 3. procedury stosowane w jednostce przy wydawaniu decyzji administracyjnej są zgodne z przepisami prawa.
Zakres audytu (podmiotowy i przedmiotowy)	Zakres podmiotowy: Komórki organizacyjne Starostwa Powiatowego X odpowiedzialne za wydawanie decyzji administracyjnych: Wydział Gospodarki Nieruchomościami

	Wydział Geodezji Wydział Budownictwa i Ochrony Środowiska Wydział Komunikacji, Dróg i Transportu. Zakres przedmiotowy: ➤ Zgodność wydawanych decyzji administracyjnych z wymogami określonymi w przepisach prawa zarówno pod względem formalno-prawnym, jak i proceduralnym. ➤ Efektywność i skuteczność wydawanych decyzji administracyjnych z uwzględnieniem terminowości prowadzonych postępowań, jak również ich zaskarżalności. ➤ Ocena prowadzonych postępowań administracyjnych pod kątem zgodności z zasadami i wymogami wynikającymi z KPA. ➤ Ocena ważności wydawanych decyzji administracyjnych przez upoważnione do tego osoby, w tym systemu funkcjonowania delegowania upoważnień w tym zakresie w zgodności z przepisami prawa i procedurami. ➤ Ocena procesu komunikacji wewnętrznej w jednostce, mającej wpływ na proces wydawania decyzji administracyjnych. Audyt obejmuje okres: za lata 2023 i 2024. Powyższe obiekty audytu odnoszą się do oceny procesu wydawania decyzji administracyjnych w jednostce, w tym aktualności i adekwatności istniejących uregulowań wewnętrznych dla wypełniania celów działania jednostki i wykonywania zadań publicznych. Uwzględniona zostanie również ocena przestrzegania ustanowionych mechanizmów kontrolnych oraz podziału kompetencji i przepływu informacji oraz komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej w przedmiotowym zakresie
Metodyka/techniki audytu	W ramach realizacji zadania audytowego zostały wykonane następujące czynności:

	➤ zapoznanie się z badanym obszarem (przepisy prawa, procedury wewnętrzne, wytyczne), ➤ przegląd i porównanie zgodności obowiązujących procedur wewnętrznych związanych z wydawaniem decyzji administracyjnych z obowiązującymi przepisami prawa (KPA, przepisy merytoryczne), ➤ zapoznanie się z regulacjami wewnętrznymi dotyczącymi przyjętych zasad prowadzenia akt, udostępniania stronom akt, powoływania biegłych, obiegu dokumentów w jednostce, ➤ zapoznanie się z protokołami ostatnich kontroli w przedmiotowym zakresie, ➤ przeprowadzenie ankiety z pracownikami oraz kierownikami komórek merytorycznych (m.in. dot. przebiegu procedury wydawania decyzji administracyjnych, zapewnienie wymaganych szkoleń merytorycznych), ➤ wywiady z pracownikami, ➤ badanie losowo wybranych akt spraw, kończących się wydaniem decyzji administracyjnych z uwzględnieniem ich zaskarżalności.
Istotne ryzyka w obszarze objętym zadaniem zapewniającym	W wyniku wstępnej analizy ryzyka zidentyfikowane zostały i wymienione w wykazie najważniejsze ryzyka związane z wydawaniem decyzji administracyjnych w jednostce: ➤ nieprzestrzeganie lub brak obowiązujących procedur, lub ich niezgodność z obowiązującymi przepisami prawa, ➤ ryzyko stwierdzenia nieważności wydanych rozstrzygnięć w formie decyzji administracyjnych, ➤ ryzyko naruszenia dyscypliny finansów publicznych, ➤ przewlekłość i beczynność prowadzonych postępowań, ➤ brak odpowiedniego nadzoru.
Planowany czas trwania audytu	<u>05.04.2023 r.</u> – narada otwierająca, czynności uzupełniające przegląd wstępny <u>06.04.2023 r. – 06.07.2023 r.</u> – wykonywanie czynności audytowych

	<u>11. 07. 2023 r.</u> – narada zamykająca <u>17.07.2023 r.</u> – przekazanie sprawozdania wstępnego z audytu.
Nazwiska audytorów wykonujących czynności audytowe	
Audytor wiodący	
UWAGI	Działania audytowe mogą zawierać także czynności, które okażą się niezbędne do wykonania podczas samego audytu. Zakres i cel tych działań będą każdorazowo uzgadniane z kierownikiem jednostki lub osobą przez niego wyznaczoną. Zastrzega się, że harmonogram realizacji audytu może ulec zmianie, jeśli zaistnieje potrzeba wykonania dodatkowych zadań na polecenie kierownika jednostki lub z innych istotnych powodów.
Data i podpis audytora wewnętrznego oraz kierownika komórki audytu wewnętrznego	

Zródło: Opracowanie własne.

W mojej ocenie dobrze przemyślany i przygotowany program zadania zapewniającego pozwala na uporządkowane, skuteczne i sprawne przeprowadzenie czynności audytowych, nie zaburzając bieżącego funkcjonowania jednostki. Powyższe umożliwia efektywne wykorzystanie zasobów, ułatwia komunikację z kierownictwem jednostki oraz przyczynia się do skutecznej realizacji celów audytu.

4.3. Zalecenia i rekomendacje dla kierownika jednostki.

W sprawozdaniu z wykonania zadania zapewniającego audytor wewnętrzny wydaje ocenę pozytywną lub negatywną, z zastrzeżeniami wskazanymi w treści sprawozdania. Audytor wewnętrzny jest również upoważniony do stwierdzenia, że w audytowanym obszarze funkcjonował adekwatny, skuteczny i efektywny system kontroli zarządczej, z zastrzeżeniami wskazanymi w treści sprawozdania.

W zakresie terminowości prowadzenia postępowań administracyjnych kończących się wydaniem decyzji administracyjnych, jako zalecenie można wskazać kierownikowi

jednostki wprowadzenie bieżącego monitorowania przestrzegania terminowości załatwiania spraw, w tym wydawania decyzji administracyjnych. Audytor winien również zwrócić uwagę na podział obowiązków, lub często pojawiający się problem braku zastępstw ze wskazaniem zaleceń w tym zakresie, które mają na celu zapobieżenia beczynności oraz przewlekłości prowadzonych postępowań administracyjnych i terminowej realizacji bieżących zadań.

Kierownik komórki organizacyjnej powinien analizując przebieg postępowań toczących się w jego komórce organizacyjnej zwrócić uwagę na takie elementy, jak przyczyna i podstawa prawna uzasadniająca przedłużenie terminów poszczególnych spraw oraz informowanie stron o możliwości wniesienia ponaglenia. W ramach przeprowadzonego audytu można również ocenić, czy terminowo są przekazywane odwołania do organu wyższej instancji. Należy również weryfikować faktyczną, a nie tylko prawną przesłankę przedłużania terminów prowadzonych postępowań oraz stanowisko organu nadzorczego w tym zakresie oraz koszty związane ze stwierdzeniem przewlekłości postępowania, co może narazić kierownika jednostki na straty zarówno finansowe, jak i wizerunkowe (zaufanie obywateli do organów administracji publicznej).

Audytor wewnętrzny może zalecić, aby kierownik komórki merytorycznej wskazał jasne zasady sporządzania zawiadomień lub postanowień o przedłużeniu terminów prowadzonych postępowań administracyjnych, poprzez wskazanie w tych zawiadomieniach przyczyn niezłatwienia spraw. Przyczyny niezłatwienia sprawy w terminie powinny być szczegółowo wskazywane, aby strony postępowania administracyjnego miały jasność jakie czynności dowodowe musi podjąć organ (np. przedłużenia terminu jest niezbędne w związku z koniecznością przesłuchania świadków, konieczność sporządzenia opinii, konieczność zebrania informacji, w tym od innych organów administracji publicznej itp.).

Istotną kwestią przy omawianiu rekomendacji w obszarze terminowego załatwiania spraw w ramach postępowania administracyjnego jest również stworzenie w jednostce systemu, czy zasad zastępowalności pracowników, o czym była mowa powyżej. Procedury te pozwolą uniknąć braków kadrowych na stanowiskach pracy, a co za tym idzie przekraczania terminów załatwiania spraw.

Prawidłowy proces udzielania upoważnień w jednostce winien składać się z kilku etapów. Pierwszym etapem winno być złożenie wniosku, ze wskazaniem zakresu wymaganego upoważnienia, jego zgodności z przepisami prawa, a następnie procedura akceptacji przez organ m.in. pod względem formalno-prawnym i merytorycznym. Należy

o tym również pamiętać po każdorazowej zmianie kierownictwa jednostki. W dalszej kolejności wyznaczona do tego komórka organizacyjna, lub pracownik powinien przygotować projekt upoważnienia, który winien być uzgodniony z kierownikiem komórki organizacyjnej oraz zaakceptowany pod względem formalno-prawnym przez radcę prawnego. Ostatni etap tego procesu, to podpisanie go przez organ¹¹⁹⁹. Powyższe wiąże się również z wydaniem upoważnienia do przetwarzania danych osobowych oraz nadaniem pracownikowi uprawnień do systemów informatycznych związanych z realizacją zadań na danym stanowisku. W mojej ocenie upoważnienie to winno być skonsultowane z działem prawnym prowadzącym obsługę w jednostce, a zakres przetwarzanych danych osobowych z Inspektorem Ochrony Danych, gdyż z udzieleniem upoważnienia wiąże się przetwarzanie danych osobowych oraz dostęp do specjalistycznych systemów informatycznych, gdzie zawarte są dane osobowe stron postępowania. Procedura nadawania i odbierania uprawnień i zgłaszania tego faktu przez osoby odpowiedzialne powinna zostać jasno i precyzyjnie określona. W mojej ocenie, takie zasady powinny być opracowane na piśmie, a każdy pracownik winien swoim podpisem potwierdzić zapoznanie się z tą procedurą. W każdej jednostce, w przypadku braku takich procedur, audytor wewnętrzny powinien zalecić ich opracowanie. Należy tu mieć na uwadze zasady udzielania upoważnień i pełnomocnictw do wydawania decyzji administracyjnych, zasady nadawania i odbierania uprawnień w systemach informatycznych oraz upoważnień do przetwarzania danych osobowych i ich zgodność z obowiązującymi przepisami prawa. W jednostkach, w których istnieją ww. procedury, należy je zweryfikować, bądź uaktualnić. Fundamentalną zasadą jest, w sytuacji stworzenia procedur, bądź ich aktualizacji zapoznanie i przeszkolenie pracowników w tym zakresie.

Ponadto, w teczce akt osobowych pracownika winno się znaleźć upoważnienie, a przyjęcie delegowanych uprawnień musi zostać potwierdzone podpisem, podobnie jak oświadczenie o poufności i bezstronności podpisane przez pracownika.

Zgodnie z wynikami kontroli nt. *Działania z zakresu kompetencji jednostek samorządu terytorialnego realizowane na podstawie prawa administracyjnego* NIK zalecił, aby wójtowie, starostowie i marszałkowie województw wzmocnili mechanizmy kontroli zarządczej przy udzielaniu upoważnień do realizacji zadań wykonywanych na podstawie prawa administracyjnego, w tym opracowanie odpowiednich zasad

¹¹⁹⁹ Czyt. szerzej: Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Informacja o wynikach kontroli. Działania z zakresu kompetencji...*, op. cit., s. 7.

postępowania, w celu zminimalizowania ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w tym obszarze. Po przeprowadzonej kontroli NIK zalecił również, aby regionalne izby obrachunkowe w ramach prowadzonych kontroli gospodarki finansowej JST dokonywały sprawdzeń dotyczących prawidłowości umocowania pracowników urzędów tych jednostek do wykonywania zadań samorządu w imieniu jego organów¹²⁰⁰.

NIK w przeprowadzonej kontroli również sformułowała wnioski pokontrolne, które dotyczyły m.in. dokonania analizy decyzji wydanych przez osoby nienależycie upoważnione, pod kątem zasadności zainicjowania postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności tych decyzji przez organ wyższego stopnia, wskazania właściwej podstawy prawnej w udzielonych upoważnieniach, publikowania w BIP bez zbędnej zwłoki oświadczeń majątkowych osób wydających decyzje administracyjne w imieniu organu oraz zapewnienia funkcjonowania skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w sprawach związanych z wydawaniem upoważnień i realizacją zadań na ich podstawie w imieniu organu¹²⁰¹.

W mojej ocenie, w celu zapewnienia kierownika jednostki o właściwym funkcjonowaniu upoważnień w jednostce, niezbędne jest stworzenie rejestru upoważnień oraz jego prawidłowe prowadzenie. Według mnie wyznaczony pracownik, który sporządza projekty upoważnień od razu dokonywałby zmian w takim rejestrze. Ponadto, stworzenie jasnych i czytelnych zasad udzielania upoważnień mogłoby obligować kierowników komórek organizacyjnych oraz kierownika działu kadr do bieżącego informowania osób odpowiedzialnych o wszelkich zmianach stanowisk, w celu bieżącego aktualizowania, monitorowania nadawania i odbierania uprawnień oraz upoważnień.

Audytór wewnętrzny może zarekomendować kierownikowi jednostki wprowadzenie jednolitego wzoru upoważnienia, który będzie zawierał odpowiednią podstawę prawną, zakres przedmiotowy, daty od kiedy obowiązuje upoważnienie i przez jaki czas oraz miejsce na podpis pracownika, w którym potwierdzi odbiór upoważnienia. Analogiczne dotyczy nadawania upoważnień do przetwarzania danych osobowych oraz uprawnień w systemach informatycznych.

¹²⁰⁰ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Informacja o wynikach kontroli. Działania z zakresu kompetencji...*, op. cit., s. 13.

¹²⁰¹ Czyt. szerzej: Ibidem, s. 38-39.

Zgodnie ze Standardem Nr 4 „Delegowanie uprawnień” standardów kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych *„należy precyzyjnie określić zakres uprawnień delegowanych poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom. Zakres delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nimi związanego (...)”*.

Audytor wewnętrzny może również zalecić w razie potrzeby okresową weryfikację zakresów obowiązków pracowników, bądź ich bieżącą aktualizację, jeżeli zaniedbano ich realizację w przypadku zmiany stanowiska lub w przypadku zmian organizacyjnych.

Organy wydając rozstrzygnięcia powinny dbać o odpowiednią jakość wydawanych decyzji administracyjnych, w tym jej formę oraz poprawność merytoryczną. Działania te przyczynią się do zmniejszenia wydawania decyzji obarczonych wadami, co skutkowało będzie mniejszą ilością skarg oraz koniecznością ich wyeliminowania z obrotu prawnego. Audytor powinien zalecić bieżące monitorowanie decyzji pod kątem zminimalizowania błędów formalnych i merytorycznych, z uwzględnieniem uchybień wskazywanych przez organy odwoławcze i sądy. Tutaj istotną rolę pełnią właściciele zasobów odpowiedzialni merytorycznie za dany obszar rozstrzygania spraw w drodze decyzji administracyjnych. Audytor powinien zbadać, czy decyzje administracyjne zawierały wszystkie wymogi formalne wskazane w treści art. 107 §1 KPA, w tym pouczenie co do środka odwoławczego. Warto nadmienić, że decyzje przed ich wydaniem powinny zostać przygotowane i zaakceptowane przez osoby upoważnione, tj. projekt decyzji przez pracownika merytorycznego, następnie akceptacja kierownika komórki organizacyjnej pod względem merytorycznym, akceptacja radcy prawnego pod względem formalno-prawnym oraz w przypadku konieczności poniesienia dodatkowych kosztów przez głównego księgowego pod względem formalno-rachunkowym. Dopiero wtedy decyzja powinna zostać przedstawiona kierownikowi jednostki do podpisu. Wskazany sposób postępowania powinien być przedmiotem rekomendacji komórki audytu.

Kluczową rekomendacją dla kierownika jednostki może być konieczność bieżącego monitorowania zmian w przepisach prawnych oraz organizacja szkoleń dla pracowników merytorycznych uczestniczących w procesie wydawania decyzji administracyjnych. W wywiadzie z kierownictwem jednostki, bądź w ankiecie dla kierownictwa jednostki i pracowników może zostać zadane pytanie na temat uczestnictwa w szkoleniach, jak również weryfikacja procesu organizacji i przebiegu szkoleń w jednostce, w tym szkoleń kaskadowych. Pokaże to, jak często są przeprowadzane szkolenia merytoryczne i ich efektywność, a także dostępność dla poszczególnych komórek organizacyjnych

i pracowników tam zatrudnionych, w tym odpowiedzialnych za wydawanie decyzji administracyjnych. Planując wydatki na kolejny rok budżetowy, kierownicy winni zaplanować koszty związane ze szkoleniem pracowników. Z uwagi na ograniczone ramy niniejszej dysertacji, wspomnę jedynie, że audytor wewnętrzny podczas realizacji zadań zapewniających w obszarze kadrowo-organizacyjnym ocenia przebieg procesu rekrutacji pracowników samorządowych. W wyniku takiego postępowania winien być wybrany kandydat, który będzie się cechował wiedzą i doświadczeniem w zakresie prowadzonych postępowań administracyjnych. Ponadto, jak słusznie podkreśla M. Małecka-Łyszczyk podnoszenie kompetencji pracowników wpływa na zwiększenie odpowiedzialności za wykonywaną przez nich pracę, jak również podejmowanie inicjatyw, co z kolei wpływa na rozwój całej organizacji¹²⁰².

Audytor analizując akta sprawy winien również zwrócić uwagę, czy obowiązek informacyjny wynikający z art. 13 RODO jest realizowany zgodnie z przepisami. W braku jego realizacji lub w przypadku braku kompletności informacji tam zawartych należy wskazać na obowiązek uzgodnienia powyższego z IOD.

W zakresie udostępniania akt administracyjnych i realizacji obowiązku wynikającego z art. 73 § 1 KPA warto aby wydzielona została przestrzeń zapewniająca ochronę danych osobowych, z poszanowaniem praw jednostki. Dobrą praktyką jest sporządzanie protokołu z przyjęcia strony, w którym zostanie odnotowane, która ze stron postępowania i kiedy zapoznała się z materiałem dowodowym oraz ewentualnie jakie wnioski złożyła.

Aby nie dopuścić do naruszenia zasad bezstronności i poufności należy zweryfikować, czy opracowano lub są stosowane w tym zakresie zasady wynikające z art. 24 KPA, co może zapobiec sytuacji uczestnictwa w procesie wydawania decyzji administracyjnych pracowników, którzy uczestniczyli w wydawaniu decyzji na pierwszym etapie prowadzonego postępowania lub innych okoliczności tamże określonych.

W ramach bieżącego monitorowania można zaliczyć sprawdzenie poprawności funkcjonowania metryki sprawy oraz jej prowadzenia zgodnie z obowiązującymi przepisami, czy zasad zapoznawania się stron postępowania z materiałem dowodowym przed wydaniem decyzji administracyjnej.

¹²⁰² M. Małecka-Łyszczyk, *Kompetencje zawodowe [w:] Kontrola zarządcza w jednostkach...*, op. cit., s. 160.

Audyt wewnętrzny również bada i ocenia funkcjonujące procedury stosowane w trakcie prowadzonych postępowań kończących się wydaniem decyzji administracyjnych, tj. zasady powoływania biegłych oraz rozliczenia tych robót.

Kierownik jednostki powinien docenić rolę, jaką pełni audyt wewnętrzny w jego jednostce, którego wyniki będą wpływały na efektywność wykonywanych zadań, wizerunek jednostki oraz budowanie zaufania obywateli do administracji samorządowej. Niezmiernie istotne jest zrozumienie przez kierownictwo JST istoty jednego z kluczowych procesów funkcjonowania administracji samorządowej, jakim jest proces nt. *Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych*. Na ten proces składają się takie elementy jak zgodność działania z przepisami prawa od momentu wszczęcia postępowania administracyjnego, do momentu ostatecznego jego rozstrzygnięcia przez uprawniony to tego podmiot (właściwie umocowany do tego przez organ), terminowość i powiązana z tym efektywna komunikacja wewnętrzna, jak i ze stronami toczących się postępowań administracyjnych oraz efektywność i terminowość prowadzonych postępowań administracyjnych. Na terminowe prowadzenie postępowania ma wpływ komunikacja wewnętrzna oraz sprawny przepływ informacji, jak również zwrócenie uwagi na elementy formalne niezbędne do realizacji przed wydaniem stosownej decyzji, tj. zapoznanie z materiałem dowodowym oraz skuteczne doręczenia dokumentacji i pism w toczącym się postępowaniu, obiektywna ocena materiału dowodowego oraz poinformowanie stron o wymogach. Brak legalności oraz terminowości prowadzonych postępowań administracyjnych będzie prowadził do strat finansowych, wizerunkowych oraz może wpłynąć na prawidłowe funkcjonowanie organu administracji publicznej oraz narażenie się jednostki na dyscyplinę finansów publicznych. Jednocześnie należy podkreślić, kluczowe rekomendacje z mojego punktu widzenia na terminowe załatwianie spraw to bieżące monitorowanie przestrzegania terminowości, odpowiedni podział obowiązków pracowników i wdrożenie procedur zastępowalności pracowników, merytoryczne i zgodne z prawem informowanie stron o przysługujących im prawach (możliwość wniesienia ponaglenia, przedłużenie terminu, terminowe przekazywanie odwołań).

W zakresie udzielania upoważnień powinny być jasno i precyzyjnie określone procedury ich udzielania, pracownicy winni zostać zapoznani z tymi procedurami, stworzenie rejestru upoważnień i bieżące jego monitorowanie (można rozważyć wprowadzenie odrębnego rejestru do wydawania decyzji administracyjnych), wprowadzenie w jednostce jednolitego wzoru upoważnienia zaakceptowanego przez

komórki merytoryczne i pod względem formalno-prawnym przez radcę prawnego oraz okresowa weryfikacja zakresu obowiązków pracowników i ich aktualizacja.

W pozostałych obszarach również kluczowe jest bieżące monitorowanie decyzji administracyjnych w celu ograniczenia błędów formalnych i merytorycznych oraz przyjęcie w wydziale ścieżki akceptacji tego aktu administracyjnego, z uwzględnieniem radcy prawnego oraz skarbnika (głównego księgowego). Realizacja zasad KPA ma również wpływ na wydawanie jakościowych i skutecznych decyzji administracyjnych.

4.4. Podsumowanie.

Rozważania zawarte w rozdziale czwartym niniejszej dysertacji pokazały, że audyt wewnętrzny może być skutecznym narzędziem wspierającym organy administracji samorządowej w wykonywaniu zadań ustawowych, realizowanych w formie indywidualnych rozstrzygnięć w formie decyzji administracyjnych. Audyt to potencjał, który wart jest wykorzystania. Poprzez ocenę kontroli zarządczej w obszarze prowadzonych postępowań administracyjnych jest wsparciem dla kierowników tych jednostek i stanowi zapewnienie, że postępowania administracyjne są realizowane zgodnie z prawem, terminowo i skutecznie. Pomimo tego, iż audytorzy wewnętrzni niechętnie podejmują się realizacji zadań zapewniających w tym obszarze, kierownicy urzędów administracji samorządowej powinni zabiegać, aby to kluczowe zadanie podlegało systematycznej ocenie przez niezależny audyt wewnętrzny.

W mojej ocenie, wskazane powyżej zalecenia, które mogą być sformułowane przez audytora wewnętrznego podczas realizacji zadania zapewniającego, czy też wykonywania usług doradczych, mogą wpłynąć na usprawnienie i skuteczność wykonywanych zadań przez JST, kończących się wydawaniem decyzji administracyjnych. Polski system prawny zawiera narzędzia w postaci przepisów KPA oraz przepisów materialnych, które wpływają na skuteczne prowadzenie tych postępowań administracyjnych, a audyt wewnętrzny dodatkowo może usprawnić ten proces.

Znaczna większość zadań wykonywanych przez JST jest realizowana w formie decyzji administracyjnych, a proces ten podlega ciągłym zmianom, chociażby z uwagi na liczne nowelizacje KPA. Nie wystarczające będzie opracowanie jednorazowe procedur w jednostce, które mają wpływ na wydawanie decyzji administracyjnych, gdyż procedury te będą skuteczne tylko w sytuacji ich bieżącej aktualizacji. W całym tym procesie, pomimo

coraz szerzej sięgającej elektronizacji administracji samorządowej najważniejszym ogniwem są pracownicy administracji samorządowej, którzy biorą udział w wydawaniu decyzji administracyjnych. Dlatego fundamentalną kwestią jest organizowanie szkoleń merytorycznych dla tych pracowników, które przyczynią się do podniesienia wiedzy tych osób, a przez to podniesienia jakości podejmowanych rozstrzygnięć przez administrację samorządową.

W procesie wydawania decyzji administracyjnych w JST, na efektywność i jakość wykonywanych zadań ma wpływ w pierwszym rzędzie legalność. Zgodność z przepisami prawa wydawanych decyzji administracyjnych przejawia się nie tylko poprzez precyzyjne wskazanie podstawy prawnej wydawanej decyzji (w tym elementów formalnych wchodzących w jej skład), na której oparł się organ ją wydający, czy też przyjęta praktyka prawotwórcza, ale również legalność pod kątem umocowania do jej wydania przez upoważniony podmiot (system działania upoważnień w jednostce). Kluczowa jest również terminowość, na którą wpływ ma komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna, w tym obieg korespondencji w jednostce, ilość i rodzaj spraw oraz związany z tym podział obowiązków pomiędzy pracownikami, jak również wielość procedur wewnętrznych, co w istocie wpływa na sprawność postępowania administracyjnego.

Zalecenia sformułowane w wyniku realizacji zadania zapewniającego w obszarze wydawania decyzji administracyjnych stanowią ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej w tym obszarze, przedstawianą wójtom, burmistrzom, prezydentom miast, starostom, czy marszałkom województw, przez co przyczyniają się do sprawnej, skutecznej i terminowej realizacji zadań przez administrację samorządową oraz stanowią wsparcie dla ich działań w zakresie realizacji celów tych jednostek.

Końcowo należy nadmienić, że w orzecznictwie sądowo-administracyjnym występują orzeczenia, w których sądy administracyjne wskazują wprost rolę kontroli zarządczej w procedurze administracyjnej. Druga grupa orzeczeń to te, w których sądy administracyjne nie używają bezpośrednio terminologii związanej z kontrolą zarządczą, jednakże można wywnioskować, że niewłaściwie funkcjonująca kontrola zarządcza miała wpływ na wadliwość prowadzonych postępowań administracyjnych. W orzecznictwie sądowo-administracyjnym niejednokrotnie sądy wskazują, że przyczyną wad w prowadzonych postępowaniach administracyjnych może być brak należytej organizacji pracy urzędu, a tym samym nieskutecznego funkcjonowania kontroli zarządczej. Sądy niejednokrotnie podkreślają, że nie przestrzeganie standardów kontroli zarządczej oraz wadliwe procedury wewnętrzne w jednostce może prowadzić do naruszenia praw stron

postępowania administracyjnego. Audyt wewnętrzny poprzez ocenę kontroli zarządczej w tym obszarze przyczynia się do zapewnienia funkcjonowania jednostki zgodnie z przepisami prawa, tym samym mając wpływ na ochronę praw stron w toczących się postępowaniach. Obywatel powinien być w centrum działalności organów administracji samorządowej, a kierownicy tych jednostek powinni czynić wszystko, aby jak najlepiej działała w jednostce kontrola zarządcza i prawa tych obywateli były należycie chronione. Jak już niejednokrotnie zostało podkreślone w niniejszej pracy, narzędziem które wspiera kierowników jednostek w tym zadaniu jest audyt wewnętrzny.

Zakończenie

Realizacja podjętego w niniejszej dysertacji zadania badawczego polegającego na określeniu wpływu narzędzia jakim jest audyt wewnętrzny w zapewnieniu wsparcia kierownika jednostki administracji samorządowej w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze została zrealizowana oraz pozwoliła na sformułowanie wniosków badawczych.

Analiza stanowisk przedstawionych w doktrynie, orzecznictwie i literaturze przedmiotu, jak również stanowiska organów kontrolnych w obszarze przedmiotowej tematyki, a następnie przedstawione podejście praktyczne oraz wyniki badań własnych potwierdziły poprawność sformułowanych hipotez badawczych.

W pierwszej kolejności przeprowadzone badania pozwoliły stwierdzić, że właściwie pojmowany i realizowany audyt wewnętrzny może przyczynić się do usprawnienia funkcjonowania jednostek administracji samorządowej.

Audyt wewnętrzny w JST ma na celu dostarczenie kierownikowi jednostki informacji o działalności jednostki, w tym istniejących ryzykach i sposobach ich wyeliminowania, usprawnieniach mających na celu ulepszenie systemów kontrolnych oraz usprawnieniach procesów wpływających na efektywniejsze działanie jednostki. Ponadto zadaniem audytu wewnętrznego jest systematyczna ocena stanu kontroli zarządczej na podstawie kryteriów wskazanych w u.o.f.p. Audyt wewnętrzny jest częścią koncepcji nowego zarządzania publicznego w administracji samorządowej i przyczynia się do jej usprawnienia.

Nowoczesny audyt wewnętrzny, nastawiony na badanie efektywności funkcjonowania jednostki powinien być narzędziem bardzo użytecznym dla kierownictwa każdej jednostki organizacyjnej. Poza bezpośrednią identyfikacją problemów umożliwia on lepsze zrozumienie, jak działa instytucja¹²⁰³. Organizacje muszą reagować na rosnącą gamę ryzyk stwarzanych przez nowe technologie, geopolitykę, cyberbezpieczeństwo i innowacje,

¹²⁰³ D. Potrzebowska, *Charakterystyka i rola audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle polskiego ustawodawstwa* [w:] *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 58.

a preżna i zwinna funkcja audytu wewnętrznego może być niezbędnym zasobem wspierającym zdrowy ład organizacyjny¹²⁰⁴.

Przedstawione w niniejszej dysertacji rozważania dotyczące genezy audytu wewnętrznego pozwoliły stwierdzić, że na rozwój audytu wewnętrznego oraz jego postrzeganie w praktyce miała wpływ jego ewolucja. W początkowej fazie funkcjonowania jego głównym celem było wykrywanie oszustw i kontrola finansów. W dalszych etapach audyt wewnętrzny zaczął wykrywać błędy i nieprawidłowości oraz kontrolować zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową, aby ewaluować do badania systemów zarządzania i kontroli w jednostce. Dlatego też pojęcie audytu wewnętrznego powoduje wiele niejasności interpretacyjnych i jest utożsamiane przez kierowników jednostek i pracowników z kontrolą, szczególnie finansową, co nie ma miejsca w rzeczywistości. Skutkiem postrzegania go jako instytucji kontrolnej jest umniejszanie roli i funkcji audytu, zaś audytorzy sprowadzani są do roli kontrolerów¹²⁰⁵. Zgodzić się należy ze stanowiskiem przedstawionym w literaturze przedmiotu, że aby kierownik komórki audytu wewnętrznego faktycznie zaczął być postrzegany jako zaufany doradca, a nie kontroler i swoiste ciało obce niepotrzebne organizacji, należy jak najczęściej rozmawiać z przedstawicielami kierownictwa, aby zrozumieć ich oczekiwania i problemy¹²⁰⁶.

Audyt wewnętrzny dokonuje również oceny w obszarze kadrowo-organizacyjnym i funkcjonalnym działalności instytucji, w wybranych obszarach pod kątem legalności, gospodarności, skuteczności i efektywności. Powyższe wiąże się z występowaniem dwóch podstawowych ryzyk tj. nieprzestrzeganie lub brak obowiązujących zasad i procedur lub ich niezgodność z obowiązującymi przepisami prawa oraz błędy w komunikacji. W jednostce może być uregulowany każdy obszar działalności w formie regulaminów, strategii, polityk, czy zarządzeń, jednakże są to zasady stworzone jedynie w celu wypełnienia obowiązku ustawowego. Powstaje zatem pytanie: Po co jednostce procedury,

¹²⁰⁴ The Institute of Internal Auditors, *Rola audytu wewnętrznego w tworzeniu ładu organizacyjnego*, https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/internal-auditings-role-in-corporate-governance-may-2018/internal-auditings-role-in-corporate-governance_pol.pdf, dostęp z dnia 13.11.2023 r., s. 4

¹²⁰⁵ A. Wojtowicz-Dawid, *Monitoring, kontrola i audyt wykorzystywania środków Unii Europejskiej*, Warszawa 2020, s. 290.

¹²⁰⁶ M. Kujawa, *Kontrola zarządcza i rola audytu wewnętrznego w ocenie systemu kontroli zarządczej* [w:] *Audyt wewnętrzny ...*, op. cit., s. 86.

jeśli nie są stosowane lub brak jest ich aktualizacji? Rolą audytora wewnętrznego jest również wskazanie ww. niezgodności i wydanie stosownych zaleceń w tym zakresie. Kluczową rolą kontroli zarządczej jest doskonalenie i wykorzystanie rozwiązań już istniejących w jednostce, a nie tworzenie nowych procedur. Jak słusznie podkreśla M. Małecka-Lyszczyk, jednym z elementów wpływającym na usprawnienie jednostki będzie analiza i inwentaryzacja rozwiązań i procedur stosowanych w jednostce, w celu ich wykorzystania do usprawnienia działalności jednostki¹²⁰⁷. Audyt działa poprzez regulaminy, zarządzenia, wytyczne, ale na nic zdadzą się bezużyteczne procedury. Kluczowym dla jednostki jest wykorzystanie audytu do oceny tych procedur i dostosowanie ich do zmieniającej się rzeczywistości.

Zadania przypisane kierownikom JST związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu. Ponadto zauważyć można, że kierownikom JST pozostawiono pewną swobodę w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w tych jednostkach. Zasady organizacji audytu wewnętrznego w JST powinny być określone w regulaminie organizacyjnym jednostki, Karcie Audytu Wewnętrznego oraz w Księdze Procedur Audytu Wewnętrznego.

Nowelizacja u.o.f.p. wprowadziła dwie formy prowadzenia audytu wewnętrznego. Zgodnie z art. 275 u.o.f.p. audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca niezatrudniony w jednostce. Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę, spowodowało prowadzenie audytu w jednostkach mniejszych, gdzie kierowników jednostek nie stać na zatrudnienie audytora na umowę o pracę, ale z drugiej strony jakość świadczonych usług przez firmy audytorskie może być gorsza. Audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce zna jej strukturę, problemy z którymi się jednostka zmagają, ale z drugiej strony spojrzenie na jednostkę z boku, przez audytora usługodawcę pozwala uniknąć rutyny oraz pozwala dostrzec słabe punkty w jej funkcjonowaniu. Tutaj jednak istotną rolę odgrywa jego dostępność, realna potrzeba i zaangażowanie ze strony kierownictwa. Bowiem, z punktu widzenia kierownika jednostki nie ma w istocie znaczenia forma zatrudnienia oraz moment zawarcia umowy z audytorem, a przede wszystkim jakość świadczonych usług i zapewnienie ciągłości jego funkcjonowania w adekwatnym do wielkości jednostki i jej potrzeb wymiarze. W tym zakresie jednoznacznie znaczenie ma

¹²⁰⁷ M. Małecka-Lyszczyk, *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 17.

świadomość kierownika jednostki, który ponosi również odpowiedzialność za podejmowane decyzje w tym zakresie.

Współpracę audytora wewnętrznego i kierownika jednostki powinno cechować zaufanie, które skutkuje dostarczeniem kierownikowi jednostki przydatnych informacji, w określonej formie i we właściwym czasie. Zadania wchodzące w zarządzanie jednostką nie mogą być przedmiotem obowiązków audytora wewnętrznego¹²⁰⁸.

Wdrożenie kontroli zarządczej w działalności JST „pozwała wychwytywać niekorzystne zjawiska w toku funkcjonowania jednostki oraz dokonywać stosownej i szybkiej korekty, aby dalsze (zmodyfikowane, poprawione) działania prowadziły do realizowania celów i zadań JST”¹²⁰⁹. Kontrola zarządcza ukierunkowana jest na permanentne doskonalenie jednostki. W literaturze przedmiotu przedstawione zostało stanowisko, że nie może być „traktowana jako sztuka dla sztuki – robimy, bo taki jest wymóg ustawowy, ale nie zadajemy sobie trudu, aby wejść w ukształtowanie koncepcji i nie zadajemy sobie podstawowego pytania: po co to robimy – nie podniesiemy w żaden sposób jakości zarządzania w administracji”¹²¹⁰. Aby móc zidentyfikować ryzyka i uchybienia w bieżącym funkcjonowaniu jednostki, niezbędne jest ich wcześniejsze zidentyfikowanie. Jednakże kluczowe jest tutaj podejście kierownictwa w zrozumieniu narzędzia, jakim jest kontrola zarządcza w celu zapewnienia legalności oraz skuteczności funkcjonowania jednostki.

Podjęte w pracy rozważania przyczyniły się również do udowodnienia hipotezy, że zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w JST do tego zobowiązanej wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego lub nie zawarcia umowy z usługodawcą stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a ponadto rozważania w tym zakresie pozwoliły dostrzec konieczność dokonania nowelizacji przepisów w tym zakresie.

W mojej ocenie, w JST, pomimo istnienia wielu narzędzi wpływających na ich sprawność, audyt wewnętrzny może być najbardziej skutecznym narzędziem ustawowym.

¹²⁰⁸ J. Gumińska-Pawlic, *Międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego w systemie kontroli finansów publicznych w Polsce* [w:] (red.) B. Mikołajczyk, J. Nowakowska-Małusecka, *Prawo międzynarodowe, europejskie i krajowe – granice i wspólne obszary: księga jubileuszowa dedykowana Profesor Genowefie Grabowskiej*, Katowice 2009, s. 217.

¹²⁰⁹ M. Małecka-Łyszczek, *Wprowadzenie do problematyki kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 17.

¹²¹⁰ *Kontrola zarządcza w jednostkach ...*, op. cit., s. 334.

Świadomość roli audytu wewnętrznego przez kierowników JST prowadzi do jego optymalnego wykorzystania, a nie traktowania tego instrumentu jako konieczności spełnienia obowiązku ustawowego i uniknięcia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w JST do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. W ustawie tej ustawodawca wprowadził jedynie odpowiedzialność za nieprowadzenie audytu wewnętrznego, natomiast brak jest regulacji prawnych w sytuacji, gdy audyt jest wykonywany nierzetelnie. Regulacje prawne w tym obszarze są niekompletne, gdyż nie zawierają regulacji dotyczących ponoszenia odpowiedzialności przez audytora wewnętrznego lub kierownika komórki audytu wewnętrznego za nie wypełnienie oraz nienależyte wypełnianie obowiązków w tym zakresie lub brakiem zapewnienia ciągłości realizacji zadań w tym zakresie. Zdecydowanie postulować należy, aby ustawodawca w przepisach polskiego porządku prawnego zawarł również zasady ponoszenia odpowiedzialności przez audytora wewnętrznego za nie wypełnienie oraz nienależyte wypełnienie obowiązków w tym zakresie lub brakiem zapewnienia ciągłości realizacji zadań. W mojej ocenie, kwoty wskazane w u.o.f.p. wskazujące na obowiązek zatrudnienia audytora w ramach stosunku pracy wymagają korekty z uwagi na zmieniającą się rzeczywistość. Istotna jest również gwarancja zatrudnienia i ochrona przed zwolnieniem, czego w przypadku JST brak.

Ponadto, w całej procedurze realizacji zadań zapewniających pożądane byłoby uregulowanie w przepisach odpowiedzialności kierownika jednostki za brak wypełnienia zaleceń audytora w szczególności w sytuacji powodującej naruszenie dyscypliny finansów publicznych i czynności jakie audytor powinien podjąć w tym przypadku. Tak naprawdę to kierownikowi jednostki powinno zależeć na usunięciu wskazanych w sprawozdaniu słabych punktów w działalności jednostki oraz w jak najkrótszym czasie wdrożenie usprawnień zawartych w sprawozdaniu. Audytor wewnętrzny nie ma wpływu na podejmowane przez kierownika jednostki decyzje i nie może go przymusić do realizacji zaleceń. To kierownik jednostki bierze na siebie ryzyko oraz odpowiedzialność za brak realizacji zaleceń.

Za pożądane należy uznać także, że zadania zapewniające, jak i czynności doradcze wykonywane przez audytora wewnętrznego powinny być wykonywane w odpowiednim do potrzeb jednostki wymiarze czasu pracy.

To od kierowników jednostek JST zależy, czy wykorzystają potencjał audytorów wewnętrznych oraz czy zalecenia sformułowane w wyniku wykonania czynności audytowych zostaną wzięte pod uwagę w celu usprawnienia funkcjonowania instytucji. Ryzyko polegające na nie zastosowaniu zaleceń sformułowanych po przeprowadzonym audycie spoczywa na kierowniku jednostki. Zadania zapewniające, jak i czynności doradcze wykonywane przez audytora wewnętrznego powinny być wykonywane w adekwatnym wymiarze czasu pracy. W praktyce to funkcjonuje odmiennie, gdyż kierownicy jednostek nie dostrzegają korzyści wynikających ze świadczenia usług doradczych i traktują je marginalnie, wykorzystując je w minimalnym zakresie lub w ogóle. Wykonywanie w jednakowym stopniu obu czynności zwiększa efektywność i skuteczność realizacji zadań przez organy administracji samorządowej. Ponadto należy zwrócić uwagę, aby czynności doradcze znajdowały się w planie audytu, a ich realizacja była odpowiednio udokumentowana.

We wprowadzeniu do niniejszej dysertacji jednym z postawionych pytań badawczych było dokonanie oceny: Czy kierownictwo JST zapewnia niezależność i obiektywność komórce audytu, a pracownicy realizują zalecenia audytora wewnętrznego?

Gwarancja ustawowa niezależności audytu wewnętrznego została wprowadzona do polskiego porządku prawnego w art. 280 oraz 282 u.o.f.p. W mojej ocenie, niezależność i obiektywizm audytorów wewnętrznych w JST przejawia się głównie w bezpośredniej podległości audytu kierownikowi jednostki, który nie będzie wpływał na sposób prowadzenia czynności oraz sporządzanie jej wyników, jak również przejrzyste określenie praw i obowiązków audytorów oraz brak przydzielania komórce audytu dodatkowych obowiązków, w tym o charakterze operacyjnym. Warunkiem prawidłowego funkcjonowania audytu wewnętrznego są odpowiednio sformułowane postanowienia regulaminów organizacyjnych¹²¹¹. Zgodzić się należy ze stanowiskiem przedstawionym w literaturze, że w celu realizacji zasady obiektywizmu i bezstronności audytu wewnętrznego, słusznym rozwiązaniem wydaje się zamieszczenie w regulaminie organizacyjnym danej jednostki postanowienia, że to wójt, burmistrz lub prezydent miasta

¹²¹¹ B. M. Wołoszczuk, *Organizacja audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] *Audyt wewnętrzny narzędziem ...*, op. cit., s. 52.

(a nie wydział) zapewnia warunki funkcjonowania audytu wewnętrznego w sposób obiektywny i niezależny¹²¹².

Kompetencje oraz cechy osobowościowe audytora wewnętrznego świadczą o wiarygodności i jakości audytu wewnętrznego oraz przedkładają się na sprawność realizacji zadań zapewniających i czynności doradczych. Stosowanie zasad etyki przez audytora powoduje, że zarówno kierownik jednostki, jak i pracownicy darzą go zaufaniem.

Cechy osobowościowe audytora wewnętrznego oraz jego kwalifikacje, które powinien posiadać zgodnie z u.o.f.p., wpisują się w ideę profesjonalizmu pracowników samorządowych wykonujących zadania realizowane przez organy samorządu terytorialnego. Zauważyć należy, że audytorzy wewnętrzni powinni cechować się odpowiednimi kwalifikacjami oraz postawą etyczną. Zwrócić należy uwagę, na brak w Polsce ośrodka certyfikującego, co pozwoliłoby na lepsze przygotowanie się do możliwości wykonywania pracy przez audytora wewnętrznego adekwatnie do specyfiki jednostek sektora finansów publicznych funkcjonujących w Polsce, w tym JST.

Dostrzegalna jest również wyraźna różnica w obowiązkach nałożonych na audytora wewnętrznego w administracji rządowej z samorządową. Należy zauważyć, że pozycja audytu wewnętrznego w JST jest znacznie słabsza od audytu funkcjonującego w administracji rządowej. Niezależność i obiektywizm audytu jest ma zdecydowanie mocniejszą pozycję i ochronę w administracji rządowej, w szczególności w zakresie ochrony przed nieuzasadnionym zwolnieniem audytora, np. w sytuacji, gdy kierownik jednostki uzna, że „pracownik zatrudniony w komórce audytu nabył w jego ocenie dwuletnią praktykę i może zastąpić obecnie zatrudnionego audytora”. Z drugiej strony, należy zauważyć, iż 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 dowolny¹²¹³.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na obecne plany Ministerstwa Finansów, które opracowało 66 działań w latach 2024-2027 r., dotyczących m.in. ustanowienia rozliczalności audytu wewnętrznego polegającego na poszerzeniu monitoringu i raportowania na samorządy. Zarząd Śląskiego Związku Gmin i Powiatów w stanowisku

¹²¹² Ibidem, s. 54.

¹²¹³ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania ...*, op. cit., s. 27.

z 26 kwietnia 2024 r. wyraził opinię, że raportowanie do Ministerstwa Finansów zaleceń audytowych wydanych w danej JST naruszy zasadę samorządności¹²¹⁴.

W wyniku przeprowadzonej kontroli w 2019 roku, NIK wniósł o przygotowanie przez Ministra Finansów nowelizacji u.o.f.p. polegającej na wprowadzeniu rozwiązań uprawniających Ministra Finansów, w ramach koordynacji wykonywania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, do uzyskiwania informacji o organizacji i prowadzeniu audytu w JST oraz do upowszechniania w oparciu o te informacje dobrych praktyk w działalności tych jednostek, a także wskazywania nieefektywnych rozwiązań dotyczących np. wykonywania audytu w wielu JST w ciągu roku przez audytora usługodawcę¹²¹⁵.

Doprecyzowania wymagają w dalszym ciągu przepisy dotyczące pozycji audytora wewnętrznego w sektorze samorządowym. Porównując je w odniesieniu do sektora rządowego zauważa się, iż pozycja pierwszego jest znacznie słabsza rangą, bowiem planowanie i sprawozdawczość audytu wewnętrznego nie muszą być przedstawiane w ministerstwie¹²¹⁶. Z jednej strony działania te mogą spowodować jakość i rzetelność prowadzenia audytu wewnętrznego w JST, natomiast z drugiej strony działania te będą mogły spowodować ograniczenie zasady samodzielności JST, a ponadto wpłynąć negatywnie na zachowanie obiektywizmu audytu wewnętrznego oraz wzmocnienia jego roli. W tym miejscu warto by było zadać pytanie, czy raportowanie do MF zmieni obecną sytuację, czy lepszym rozwiązaniem byłaby weryfikacja, czy zgodnie ze standardami w jednostce odbywa się raz na 5 lat ocena zewnętrzna, taka jak przegląd systemu zapewnienia jakości, przez wykwalifikowaną osobę lub zespół spoza organizacji. Wymóg prowadzenia oceny audytu wewnętrznego został przewidziany w Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, można stwierdzić, że wpływ na efektywne przeprowadzanie zadań przez audytorów wewnętrznych oprócz ich doświadczenia, kwalifikacji oraz dobrej znajomości jednostki, mają wpływ stosowne zasady, procedury,

¹²¹⁴ <https://silesia.org.pl/dokumenty/stanowisko-zarzadu-szgip-z-dn-26-kwietnia-2024-r-w-s-projektowanych-zmian-dotyczacych-funkcjonowania-audyty-wewnetrznego-w-jednostkach-samorzadu-terytorialnego/> dostęp z dnia 02.06.2024 r.

¹²¹⁵ NIK, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, LKI.430.007.2019 nr ewid. 76/2019/P/19/074/LKI, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrole.20344.html> dostęp z dnia 07.12.2023 r., s. 15.

¹²¹⁶ A. Bartoszewicz, *Praktyka funkcjonowania ...*, op. cit., s. 134.

metody i techniki realizacji. Audytor zatrudniony w jednostce będzie się cechował znajomością procedur wewnętrznych, co przyczyni się do rzetelnego wypełniania obowiązków. Ponadto, wartość dodana audytu wewnętrznego w dużej mierze zależy od jakości przeprowadzonego zadania audytowego, która może zostać osiągnięta poprzez zaangażowanie audytora we współpracę z kierownikiem jednostki, która rozpoczyna się już w etapie wstępnym audytu (planowanie zadań zapewniających, udział w naradzie otwierającej i zamykającej), poprzez sporządzanie planu audytu, kończąc na współpracy przy sporządzaniu sprawozdania z audytu i monitorowania zaleceń. Podkreślić po raz kolejny należy tutaj pełną niezależność i obiektywizm audytora, bez którego wykonywanie czynności w sposób rzetelny może być wielce wątpliwe.

Wskazanie obszarów działalności jednostki, w których audytor wewnętrzny będzie prowadził zadania zapewniające, dopasowane do konkretnej jednostki jest kluczem do efektywnego wykonania zadania audytowego. Na wybór zadań audytowych ma wpływ analiza ryzyka, w wyniku której audytor wewnętrzny wskazuje obszary objęte najwyższym poziomem ryzyka oraz wybiera temat zadania istotny z punktu zapewnienia interesów jednostki. W wyniku tej analizy, powstaje lista wszystkich obszarów narażonych na wysokie ryzyko, związane z działalnością urzędów.

Użyteczność sprawozdania z audytu zależy w dużej mierze od decyzji podjętych w fazie wstępnej. Sprawozdanie z zadania audytowego to rezultat pracy audytora wewnętrznego i najważniejszy element skutecznej komunikacji z kierownikiem jednostki. W moim przekonaniu, pomimo iż narada otwierająca nie jest obligatoryjnym punktem zadań zapewniających, powinna być przeprowadzona. Podczas narady audytor wewnętrzny poznaje jednostkę, stwarza harmonogram prac w taki sposób aby nie zakłócać pracy w poszczególnych komórkach organizacyjnych, ale co najważniejsze budowane są dobre relacje i zaufanie pomiędzy audytorem, kierownikiem jednostki i pracownikami. Podczas narady audytor też przedstawia role i zadania audytu, zwracając uwagę, że audytor wewnętrzny to nie kontroler, a jego zadaniem jest ocena jednostki i procesów w niej zachodzących w celu ich ulepszenia, a nie szukanie winnych i karanie za powstałe nieprawidłowości.

W niniejszej rozprawie udało się również dowieść, że jednym z kluczowych obszarów podlegających ocenie przez audyt wewnętrzny winien być proces realizacji zadań załatwianych w formie decyzji administracyjnych. Realizacja zadań zapewniających, jak i doradczych w tym obszarze wpływa na zwiększenie szybkości, jakości i co za tym idzie efektywności prowadzonych postępowań administracyjnych

w JST. Potwierdzone również zostało, że prawidłowo wykorzystany audyt wewnętrzny może wpłynąć na usprawnienie procesu wydawania decyzji administracyjnych, począwszy od zasad postępowania i działania zgodności z prawem, poprzez ich stosowanie (terminowość, właściwość, komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna), po efektywność i skuteczność (zmniejszona liczba odwołań i skarg), eliminację lub minimalizację występujących ryzyk.

Kierownik jednostki powinien docenić rolę, jaką pełni audyt wewnętrzny w jego jednostce, którego wyniki będą wpływały na efektywność wykonywanych zadań, wizerunek jednostki oraz budowanie zaufania obywateli do administracji samorządowej. Niezmiernie istotne jest zrozumienie przez kierownictwo JST istoty jednego z kluczowych procesów funkcjonowania administracji samorządowej, jakim jest proces nt. *Ocena funkcjonowania jednostki w obszarze związanym z wydawaniem decyzji administracyjnych*. Na ten proces składają się takie elementy jak zgodność działania z przepisami prawa od momentu wszczęcia postępowania administracyjnego, do momentu ostatecznego jego rozstrzygnięcia przez uprawniony to tego podmiot (właściwie umocowany do tego przez organ), terminowość i powiązana z tym efektywna komunikacja wewnętrzna, jak i ze stronami toczących się postępowań administracyjnych oraz efektywność i terminowość prowadzonych postępowań administracyjnych. Na terminowe prowadzenie postępowania ma wpływ komunikacja wewnętrzna oraz sprawny przepływ informacji, jak również zwrócenie uwagi na elementy formalne niezbędne do realizacji przed wydaniem stosownej decyzji, tj. zapoznanie z materiałem dowodowym oraz skuteczne doręczenia dokumentacji i pism w toczącym się postępowaniu, obiektywna ocena materiału dowodowego oraz poinformowanie stron o wymogach. Brak legalności oraz terminowości prowadzonych postępowań administracyjnych będzie prowadził do strat finansowych, wizerunkowych oraz może wpłynąć na prawidłowe funkcjonowanie organu administracji publicznej oraz narażenie się jednostki na dyscyplinę finansów publicznych. Jednocześnie należy podkreślić, kluczowe rekomendacje z mojego punktu widzenia na terminowe załatwianie spraw to bieżące monitorowanie przestrzegania terminowości, odpowiedni podział obowiązków pracowników i wdrożenie procedur zastępowalności pracowników, merytoryczne i zgodne z prawem informowanie stron o przysługujących im prawach (możliwość wniesienia ponaglenia, przedłużenie terminu, terminowe przekazywanie odwołań).

Jednym z pytań badawczych postawionych w dysertacji było wskazanie: Czy kierownictwo jednostek samorządu terytorialnego oraz pracownicy tych jednostek są

świadomi, że audyt przyczynia się do zwiększenia szybkości i efektywności funkcjonowania jednostki m.in. poprzez ocenę funkcjonowania procesu wydawania decyzji administracyjnych i prowadzonych postępowań?

Wyniki przeprowadzonej ankiety wśród wybranych gmin, powiatów i województw na potrzeby niniejszej pracy pokazały, że kierownicy tych jednostek nie są świadomi wartości dodanej audytu w tym obszarze, który jest niezmiernie rzadko oceniany przez audyt wewnętrzny. Często kierownicy JST nie dostrzegają przydatności audytu wewnętrznego w tym obszarze, zwłaszcza jeśli sami nie posiadają wystarczającej wiedzy na temat funkcji i roli audytu w tym procesie. Podkreślić również należy, że same procesy wydawania decyzji administracyjnych są złożone, czasochłonne i trudne w ocenie, więc audytorzy pomijają ten obszar. W jednostkach gdzie audyt wewnętrzny jest fakultatywny, jednostki posiadają niewystarczające zasoby lub odpowiednią organizację audytu, co ogranicza systematyczną ocenę funkcjonowania procesu wydawania decyzji administracyjnych.

W zakresie udzielania upoważnień powinny być jasno i precyzyjnie określone procedury udzielania upoważnień, pracownicy winni zostać zapoznani z tymi procedurami, stworzenie rejestru upoważnień i bieżące jego monitorowanie (można rozważyć wprowadzenie odrębnego rejestru do wydawania decyzji administracyjnych), wprowadzenie w jednostce jednolitego wzoru upoważnienia zaakceptowanego przez komórki merytoryczne i pod względem formalno-prawnym przez radcę prawnego oraz okresowa weryfikacja zakresu obowiązków pracowników i ich aktualizacja.

W pozostałych obszarach również kluczowe jest bieżące monitorowanie decyzji administracyjnych w celu ograniczenia błędów formalnych i merytorycznych oraz przyjęcie w wydziale ścieżki akceptacji tego aktu administracyjnego, z uwzględnieniem radcy prawnego oraz skarbnika (głównego księgowego). Realizacja zasad KPA ma również wpływ wydawanie jakościowych i skutecznych decyzji administracyjnych.

W mojej ocenie przedstawione powyżej zalecenia przez audytora wewnętrznego podczas realizacji zadania zapewniającego, czy też wykonywania usług doradczych, wpływają na usprawnienie i skuteczność wykonywanych zadań przez JST, kończących się wydawaniem decyzji administracyjnych. Polski system prawny zawiera narzędzia w postaci przepisów KPA oraz przepisów materialnych, które wpływają na skuteczne prowadzenie tych postępowań administracyjnych, a audyt wewnętrzny dodatkowo może usprawnić ten proces.

Znaczna większość zadań wykonywanych przez JST jest realizowana w formie decyzji administracyjnych, a proces ten podlega ciągłym zmianom, chociażby z uwagi na liczne nowelizacje KPA. Nie wystarczające będzie opracowanie jednorazowe procedur w jednostce, które mają wpływ na wydawanie decyzji administracyjnych, gdyż procedury te będą skuteczne tylko w sytuacji ich bieżącej aktualizacji. W całym tym procesie, pomimo coraz szerzej sięgającej elektronizacji administracji samorządowej najważniejszym ogniwem są pracownicy administracji samorządowej, którzy biorą udział w wydawaniu decyzji administracyjnych. Dlatego fundamentalną kwestią jest organizowanie szkoleń merytorycznych dla tych pracowników, które przyczynią się do podniesienia wiedzy pracowników, a przez to podniesienia jakości podejmowanych rozstrzygnięć przez administrację samorządową.

W praktyce wykonywanie zadań w danej jednostce samorządowej, w tym prowadzenie postępowania administracyjnego odbywa się przy udziale wielu komórek organizacyjnych i wymaga współpracy. Stąd też istotne jest tutaj podejście procesowe.

Czynnikami świadczącymi o skuteczności audytu wewnętrznego jest przeprowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z zaplanowanym programem, oparcie zaleceń zawartych w raporcie na wiarygodnych i odpowiednio udokumentowanych dowodach, dostosowanie zaleceń do specyfiki jednostki, oraz wdrożenie zaleceń poaudytowych w jednostce i pomiar, czy zostały osiągnięte zamierzone efekty, a audyt przyczynił się do usprawnienia procesów i procedur.

Na przyspieszenie rozpatrywania spraw administracyjnych, poprawę jakości usług świadczonych przez administrację publiczną, zmniejszenie kosztów oraz lepszą komunikację między organem a stroną postępowania administracyjnego wpływa również elektronizacja procedur¹²¹⁷.

W postępowaniach administracyjnych istnieje jeszcze wiele innych ryzyk tj. przekroczenie uprawnień, wydawanie decyzji obarczonych wadami, czy brak staranności i wiedzy pracowników oraz związana z tym obecnie duża fluktuacja kadr. Kierownik jednostki powinien docenić rolę, jaką pełni audyt w jego jednostce, którego wyniki będą wpływały na efektywność wykonywanych zadań, wizerunek jednostki oraz budowanie zaufania obywateli do administracji publicznej.

¹²¹⁷ Por. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców z 13.07.2022 r., druk nr 2479.

Kierownicy jednostek muszą sobie zdać sprawę, że obecność audytu w jednostce samorządu terytorialnego nie gwarantuje, że wszystko działa bez zarzutu. Dopiero audyt wewnętrzny oraz kontrola wewnętrzna, które działają w jednostce i się wzajemnie uzupełniają mogą stworzyć skuteczny system zapewniający o legalności działania jednostki. A. Mituś przedstawia tezę, że „dobrze prowadzony audyt przyczynia się do usprawnienia kontroli zarządczej, a poprawnie funkcjonująca kontrola zarządcza wymusza z kolei istnienie jak najlepszego audytu”¹²¹⁸. W mojej ocenie skuteczny system funkcjonuje bankach, gdzie oprócz kontroli wewnętrznej i audytu, funkcjonuje również dział compliance. Audyt ocenia całość działalności instytucji, stanowiąc tam tzw. „trzecią linię obrony”.

Złożony charakter statusu prawnego audytora wewnętrznego w polskim porządku prawnym umożliwia przedstawienie szeregu postulatów de lege ferenda. Z tego też względu szczególne znaczenie mają generalne postulaty de lege ferenda, które powinny wskazywać kierunek dalszego działania ustawodawcy. Jednakże, w trakcie prac badawczych zostały również zidentyfikowane szczegółowe postulaty, których uwzględnienie może przyczynić się do usprawnienia funkcjonowania audytu wewnętrznego w administracji samorządowej, co z kolei wpłynie na usprawnienie prowadzonych postępowań administracyjnych przez tą administrację.

Za pożądane należy uznać stworzenie w polskim porządku prawnym niezależnego ustawowego samorządu zawodowego, zrzeszającego przedstawicieli zawodu regulowanego, jakim jest audytor wewnętrzny. Samorząd ten byłby usytuowany podobnie jak na przykład samorząd zawodowy adwokatów, czy radców prawnych. Audytorzy wewnętrzni objęci by byli ochroną prawną, tak jak to ma miejsce w przypadku biegłych rewidentów. Samorząd zawodowy audytorów gwarantowałby posiadanie odpowiednich uprawnień i kwalifikacji przez audytorów wewnętrznych, stał by na straży ciągłości doskonalenia ich wiedzy i umiejętności, czy też przyznawałby punkty za szkolenia i pozwalałby na weryfikację ich wiedzy i umiejętności, itp.

Zdecydowanie należy postulować za uregulowaniem instytucji audytu wewnętrznego w Polsce w odrębnej ustawie, jak to ma miejsce w wybranych krajach Unii Europejskiej.

¹²¹⁸ A. Mituś, *Monitorowanie i ocena systemu kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe ...*, op. cit., s. 156.

We współczesnym świecie audyt występuje w wielu rodzajach działalności i jest regulowany w zależności od typów jednostek. Regulacje prawne dotyczące audytu będą inne w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym JST, inne w jednostkach zainteresowania publicznego¹²¹⁹, spółkach giełdowych,¹²²⁰ czy w bankach¹²²¹. Zasadnym byłoby uregulowanie audytu dla różnych typów jednostek jedną ustawą, która wprowadziła by ogólne zasady i ramy organizacji audytu wewnętrznego. W związku z istnieniem wielu pojęć i obszarów działania audytu, pojęcie to jest różnie interpretowane i powoduje wiele niejasności.

W dalszej kolejności ustawodawca winien ujednolicić oraz uszczegółowić zakres zagadnień będących przedmiotem studiów podyplomowych uprawniających do nabycia wymaganych kwalifikacji audytora, z omawianiem wybranych obszarów audytu będących przedmiotem studiów pod kątem praktycznym, a nie tylko zagadnień finansowych, czy z zakresu analizy ryzyka, jak to ma miejsce obecnie. Należy również postulować wprowadzenie do u.o.f.p. jednolitych i czytelnych zasad praktyki będącej podstawą nabycia uprawnień audytora wewnętrznego, w szczególności nabycia realnych umiejętności praktycznych, a nie tylko uzyskania stosownego zaświadczenia, mającego jedynie wymiar formalny, bowiem liczą się przede wszystkim umiejętności praktyczne. Ponadto warto rozważyć sprecyzowanie w ustawie, jaką formę ma mieć praktyka, a nie tylko jedynie jej wymiar i czas trwania, a ponadto w ustawie powinno być wskazana forma realizacji czynności audytora nadzorującego praktykę.

Należy również oczekiwać stworzenie w Polsce ośrodka certyfikującego, który będzie przeprowadzał egzaminy w celu uzyskania uprawnień audytorskich. Kandydat na audytora wewnętrznego będzie miał wybór, czy chce zdawać egzamin w polskim ośrodku, czy też w organizacjach zewnętrznych w tym celu stworzonych.

W trakcie przygotowania niniejszej rozprawy sformułowano również inne szczegółowe postulaty *de lege ferenda*. Postulować należy, aby w regulaminach organizacyjnych poszczególnych jednostek zostało wskazane miejsce komórki audytu

¹²¹⁹ Ustawa z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1035) ; rozdział 8, np. otwarte fundusze emerytalne, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, podmioty prowadzące działalność maklerską.

¹²²⁰ Uchwała Rady Nadzorczej Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie z października 2015 r. – dział II i III.

¹²²¹ Rekomendacja H w uchwale nr 141/2017 Komisji Nadzoru Finansowego z 25 kwietnia 2017 r., rekomendacja 22-31 dotyczy audytu wewnętrznego.

wewnętrznego w urzędach JST, umowa z usługodawcą zawierana była na co najmniej 24 miesiące, biorąc pod uwagę, że audytor musi przygotowywać roczny plan pracy audytu na podstawie wyników analizy ryzyka, czy też wprowadzenie do u.o.f.p. regulacji, aby minimalny stan zatrudnienia w urzędzie na stanowisku audytora (lub stanowiskach audytorów, w przypadku zatrudniania na część etatu) wynosił co najmniej jeden pełny etat (zgodnie z rekomendacjami NIK).

W końcowych rozważaniach niniejszej dysertacji należy podnieść, że audyt wewnętrzny realizując swoją funkcję ma fundamentalny wpływ na wartości. Według J. Zimmermanna „prawo administracyjne ma służyć dobru człowieka, co można uznać za jego podstawową, w istocie jedyną powinność i sens jego istnienia. Wszystko inne – struktury administracyjne, związki między tymi strukturami, kompetencje, formy działania, wszelka reglamentacja itd. – służy temu jednemu celowi. Nigdy prawo administracyjne nie powinno być tworzone dla samego siebie ani dla administracji, która ma za zadanie służyć człowiekowi lub wspólnotom ludzkim”¹²²². Administracja publiczna pełni funkcję służebną, w której dobro człowieka jest przedkładane nad interes jednostkowy oraz prywatny¹²²³. Wprowadzenie audytu wewnętrznego do polskiego porządku prawnego, a następnie do poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego ma na celu zapewnienie wsparcia kierownikom tych jednostek w ich usprawnieniu poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Dobro człowieka, jako wartość nadrzędna powinno być również uwzględniane w realizacji zadań audytowych. Tak jak prawo administracyjne ma służyć człowiekowi lub wspólnotom, tak również celem audytu jest pośrednio służba człowiekowi lub wspólnotom. Prawidłowo funkcjonujący audyt wewnętrzny w JST może być wartością, gdyż dzięki niezależnej i obiektywnej ocenie procesów funkcjonowania, w tym procesu wydawania decyzji administracyjnych działa dla dobra obywateli.

W literaturze przedmiotu zostało przedstawione stanowisko, że brak jest w działalności administracyjnej w Polsce rozbudowanych standardów i procedur, które wskazywałyby ścieżkę postępowania w celu załatwienia sprawy danego rodzaju. M. Kulesza i M. Niziołek przedstawiają stanowisko, że urzędy administracyjne nie są zbudowane na bazie standardów organizacyjnych, czy nie ma też standardów pracy

¹²²² J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2022, s. 578.

¹²²³ W. Dziedziak, *O dyskrecjonalności administracji publicznej w procesach stosowania prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia”, 3/2017, s. 35.

administracyjnej, a luki w tych obszarach wypełniają swoimi decyzjami kierownicy jednostek¹²²⁴. W mojej opinii, pogląd ten, mimo, że wyrażony ponad 10 lat temu, w wielu jednostkach pozostaje aktualny. Charakterystyczną cechą zarządzania w podmiotach publicznych jest wysoki poziom formalizacji i biurokratyzacji, w których działania i decyzje są unormowane w postaci szczegółowo uregulowanych procedur¹²²⁵. W każdym urzędzie administracji samorządowej powinny zostać stworzone jasne i czytelne procedury, w tym zasady postępowania dla pracowników, które będą podlegały ocenie przez audyt wewnętrzny. Tylko wtedy pracownicy będą swoje działania opierać na fundamencie etycznym tylko w sytuacji funkcjonowania w jednostce przejrzystych procedur, dobrego prawa i umiejętności jego właściwego interpretowania, a ponadto dobrej organizacji pracy w urzędach administracji publicznej. Wprowadzenie procedur mających na celu usprawnienie urzędników samorządowych może spowodować zmniejszenie ilości błędów popełnianych przez nich na skutek zbyt częstych zmian w przepisach prawa, czy też zawłości tych przepisów¹²²⁶. „Trzeba również uczyć pracowników administracji tworzenia i przestrzegania jasnych i przejrzystych procedur, które w przyszłości pozwolą na informatyzację i automatyzację podejmowania, szczególnie prostych, decyzji administracyjnych”¹²²⁷. Znaczącą rolę w realizowaniu powyższych postulatów pełni komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna zarówno w bieżącym funkcjonowaniu jednostki, jak również podczas prowadzonych postępowań administracyjnych.

W konkluzji należy stwierdzić, że najwyższe kierownictwo jednostek administracji samorządowej winno docenić rolę audytora wewnętrznego, w tym jego wpływ na ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej w obszarze prowadzonych postępowań administracyjnych, przez co zapewni mu odpowiednie warunki realizacji zadań zapewniających oraz doradczych w jednostce. Przyczyni się to do usprawnienia realizacji zadań publicznych oraz realizację misji jednostek samorządu terytorialnego, jaką jest zaspokajanie potrzeb mieszkańców.

Pragnę podziękować Promotorowi – mojej Mentorce Pani dr hab. Magdalenie Małeckiej-Łyszczek, prof. UEK za długie i wymagające intelektualnie dyskusje, wsparcie

¹²²⁴ M. Kulesza, M. Niziołek, *Etyka służby publicznej*, op. cit., s. 185.

¹²²⁵ B. Ziębicki, *Efektywność organizacyjna podmiotów sektora publicznego*, Kraków 2014, s. 121.

¹²²⁶ L. Węgrzyn [w:] M. Kulesza, L. Węgrzyn, *Vademecum skutecznego ...*, op. cit., s. 97.

¹²²⁷ M. Kisilowski, *Współczesne zarządzanie publiczne a konieczność zmian w kształceniu kadr administracji publicznej w Polsce* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance ...*, op. cit., s. 180.

w kształtowaniu mojej ścieżki naukowej, w tym opiekę w przygotowaniu niniejszej dysertacji doktorskiej.

Dziękuję wszystkim osobom, które wytrwale wspierały mnie radą i pomocą w codziennych zmaganiach naukowych. Szczególnie dziękuję mojemu mężowi mec. dr Stanisławowi Hady-Głowiakowi oraz wszystkim, którzy przyczynili się do wzbogacenia mojej wiedzy merytorycznej oraz doświadczenia praktycznego.

Akty prawne

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
2. Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.).
3. Międzynarodowy Pakt praw obywatelskich i politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).
4. Światowa Deklaracja Samorządu Lokalnego została uchwalona na 27 Kongresie Międzynarodowego Związku Władz Lokalnych w dniach 22-26 września 1985 r. w Rio de Janeiro (Tekst w języku polskim opublikowano we wkładce do dwutygodnika „Gospodarka–Administracja Państwowa” z października 1988 r.).
5. Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 z późn. zm.).
6. Decyzja w sprawie Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej (Dz. U. UE. C. z 2011 r. Nr 285).
7. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 9 czerwca 2016 r. w sprawie otwartej, efektywnej i niezależnej administracji Unii Europejskiej (2016/2610(RSP)) (Dz. U. UE. C. z 2018 r. Nr 86, s. 126).
8. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572 z późn. zm.).
9. Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 499).
10. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1153).
11. Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t.j. Dz. U. z 2024r. poz. 399).
12. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 107 z późn. zm.).
13. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa. (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 581).
14. Ustawa z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustaw: o samorządzie gminnym, o samorządzie powiatowym, o samorządzie województwa, o administracji rządowej w województwie oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 45, poz. 497 z późn. zm.).
15. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz. U. Nr 102, poz. 1116).
16. Ustawa z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (t. j. Dz.U. z 2022 r., poz. 902).
17. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935).
18. Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1283 z późn. zm.).
19. Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 475 z późn. zm.).
20. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2005 nr 249 poz. 2104).

21. Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2111).
22. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 ze późn. zm.).
23. Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2778).
24. Ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (t. j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1169).
25. Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r., poz. 224).
26. Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2011 r., nr 186, poz. 1100).
27. Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowaniu dzieci (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 421 z późn. zm.).
28. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1035).
29. Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2578).
30. Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1571).
31. Ustawa z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1329 z późn. zm.).
32. Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1045).
33. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 104 z późn. zm.).
34. Ustawa z 7 października 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2185).
35. Ustawa z dnia 5 sierpnia 2022 r. o dodatku węglowym (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1207).
36. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 506).
37. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 czerwca 2021 r. w sprawie szczegółowych warunków realizacji rządowego programu "Dobry start" (Dz. U. poz. 1092).
38. Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

Inne akty prawne:

1. Törvény az államháztartásról, 2011. évi CXCV, <https://njt.hu/jogszabaly/2011-195-00-00.35>, dostęp z dnia 5.08.2024 r.
2. Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről, 370/2011. (XII. 31.), <https://njt.hu/jogszabaly/2011-370-20-22>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.

3. Zákon o finančnej kontrole a audite a o zmene a doplnení niektorých zákonov z 10.11.2015, 357/2015 Zb., <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2015/357/>, dostęp z dnia 01.08.2024 r.
4. LEGEA nr. 672 din 19 decembrie 2002 (*republicată*) privind auditul public intern, <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/40929>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.
5. Revīzijas pakalpojumu likums (Likuma nosaukums 15.12.2016. likuma redakcijā, kas stājas spēkā 01.01.2017.), <https://likumi.lv/ta/id/20946-revizijas-pakalpojumu-likums>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.
6. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Ministerio de Hacienda, «BOE» núm. 59, de 09 de marzo de 2004 Referencia: BOE-A-2004-4214.
7. ЗАКОН ЗА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР Проект: 502-01-56/08.11.2005 г. DV. NIE. 100 z 20 grudnia 2019 r. <https://lex.bg/laws/ldoc/2135519287>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.
8. НАРЕДБА № 1 от 30.03.2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на одитната дейност Издадена от министъра на финансите, обн., ДВ, бр. 29 от 7.04.2017 г., <https://lex.bg/en/laws/ldoc/2137076046>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.
9. Décret n° 2022-634 du 22 avril 2022 relatif au contrôle et à l'audit internes de l'Etat (NOR : TFPT2206986D), <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000045641320>, dostęp z dnia 10.08.2024 r.
10. Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Internen Revision in der Bundesverwaltung (Allgemeine Verwaltungsvorschrift Interne Revision – VwV IR) vom 21. September 2023;

Bibliografia

1. Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2008;
2. Adamiak B., *Decyzja w modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej sieci ReNEUAL i projekcie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie postępowania administracyjnego instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii Europejskiej* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
3. Adamiak B., Glosa do postanowienia NSA z 17 października 1997 r., IV SAB 31/97, *Orzecznictwo Sądów Polskich* 1998, nr 10, poz. 185;
4. Adamiak B., *Tok instancji przed organami samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 9/1991;
5. Adamiak B., *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986;
6. Adamiak B., *Wpływ orzecznictwa sądów administracyjnych na sprawność działania administracji publicznej* [w:] *Administracja publiczna wobec procesów zmian w XX w. księga jubileuszowa Prof. Jerzego Korczaka*, (red.) P. Lisowski, Wrocław 2024;
7. *Administracja i polityka. Wprowadzenie*, (red.) A. Ferens, I. Macek, Wrocław 1999;
8. Alcouffe S., Boitier M., Rivière A., Villességue-Dubus F., *Le contrôle de gestion dans le secteur public* [w:] *Contrôle de gestion sur mesure*, Paris 2013;

9. Anczakowski M., *Audyt wewnętrzny-nowe regulacje*, „Kontrola Państwowa”, Rocznik LV, 1(330)/2010;
10. Anczakowski M., *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, „Państwo i Prawo”, 8/2008;
11. *Audyt wewnętrzny narzędziem ułatwiającym zarządzanie organizacją*, (red.) J. Przybylska, S. Kańduła, I. Bogucka, Poznań 2024;
12. *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, (red.) M. Lisiński, Warszawa 2011;
13. Augustyniak M., Cybulska R., Glumińska-Pawlic J., Jagoda J., Marchaj R., Martysz C., Matan A., Moll T., Wierzbieta A., Dolnicki B., *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp z dnia 21.04.2024 r.
14. Augustyniak M., Dolnicki B., Marchaj R., *Status prawny związku metropolitalnego w Polsce a metropolii we Francji. Studium prawnoporównawcze*, Warszawa 2023;
15. Augustyniak M., *Zasada jawności i dostęp do informacji publicznej w komisjach organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w Polsce – wnioski i postulaty* [w:] *Jawność w samorządzie terytorialnym*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2015;
16. Barankiewicz T., *Europeizacja polskiego prawa publicznego na tle procesu identyfikacji i kształtowania się wspólnych wartości w europejskiej kulturze prawnej* [w:] *Europeizacja prawa administracyjnego i administracji publicznej*, (red.) E. Wójcicka, B. Przywora, Częstochowa 2016;
17. Barankiewicz T., Przywora B., *O możliwości wyodrębnienia neoweberowskiego modelu administracji publicznej (pamięci Profesora Michała Kuleszy w pięćdziesiątą rocznicę śmierci)*, „Państwo i Prawo”, 1/2019;
18. Barczewska-Dziobek A., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny jako elementy procesów kierowania* [w:] *Procesy kierowania w systemie administracji publicznej*, (red.) J. Łukasiewicz, Rzeszów 2014;
19. Barczewska-Dziobek A., *Pomocniczość i decentralizacja jako podstawa systemu organizacyjnego usług społecznych*, „Ius Et Administratio”, 2/2023;
20. Barczewska-Dziobek A., *Współpraca jednostek samorządu terytorialnego z organizacjami pozarządowymi - geneza rozwiązań*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/2016;
21. Bartoszewicz A., *Performance audit as a tool oriented at the accountability of public finance spending in Poland against the background of UK practices*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 84 (140)/2015;
22. Bartoszewicz A., *Praktyka funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce*, Warszawa 2011;
23. Bednarek P., *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego* [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniami*, (red.) E. Nowak, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, Wrocław 2009;
24. Bednarek P., *Samoocena w audycie wewnętrznym jednostek sektora finansów publicznych*, Wrocław 2015;
25. Bentkowski S. K., *Determinanty wiarygodności w prawie administracyjnym*, „Studia Prawnoustrojowe”, 58/2022;

26. Bentkowski S., *Prawne aspekty jakości decyzji administracyjnych* [w:] (red.) M. Sitek, E. Feret, Dobkowski J., Palus I., *Wydawanie aktów administracyjnych jako forma prawna realizacji zadań samorządu terytorialnego*, Józefów 2017;
27. Bentkowski S.K., *Administracyjnoprawne standardy jakości administracji publicznej*, Olsztyn 2021;
28. Bereza J., *Wzorcowe rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, (red.) M. Ćwiklicki, Kraków 2015;
29. Bielińska-Dusza E. [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, (red.) M. Lisiński, Warszawa 2011;
30. Bigo T., *Z problemów kontroli nad administracją terenową*, „Kontrola Państwowa”, 5/1964;
31. Blicharz J., Zacharko L., *Idea good governance w administracji publicznej - kilka refleksji*, „Opolskie Studia Administracyjno-Prawne”, XVI/1(2)/2018;
32. Blicharz J., Zacharko L., *Prawo do dobrego samorządu terytorialnego a zasada dobrej administracji* [w:] *Prawo do dobrego samorządu w perspektywie konstytucyjno-instytucjonalnej* (red.) M. Stec, K. Małysa-Sulińska, Warszawa 2021;
33. Blicharz J., Zacharko L., *Przyszłość samorządu terytorialnego w dobie globalizacji*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji”, Tom 125, Wrocław 2021;
34. Blicharz R., *Informacja i prawo do informacji. Wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, PRAWO CCCXXXIV 4101/2022;
35. Błaszko A., *Nowe zasady sporządzania audytu w jednostkach sektora finansów publicznych*, LEX/el., dostęp z dnia 9.01.2024 r.;
36. Bober J., Hausner J., Izdebski H., Lachiewicz W., Mazur S., Nelicki A., Nowotarski B., Puzyna W., Surówka K., Zachariasz I., Zawicki M., *Narastające dysfunkcje, zasadnicze dylematy, konieczne działania, Raport o stanie samorządności terytorialnej w Polsce*, Kraków 2013;
37. Bochenek W., *Bezczynność a milczenie organu administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny”, 12/2003;
38. Boć J., *Prawo administracyjne* (red.) J. Boć, Kolonia Ltd. 2007;
39. Bojkowski T., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 173/2011;
40. Borys T., *Good Governance- istota i wyzwania dobrego rządzenia* [w:] Kancelaria Senatu RP, *Koncepcje i instrumenty zarządzania w administracji publicznej*, (red.) A. Gołębiowska, P. Zientarski, Warszawa 2017;
41. Bovaird T., Loeffler E., *Understanding public management and governance* [w:] *Public management and governance*, (red.) T. Bovaird, E. Loeffler, Routledge 2024, London-New York;
42. Bożek W., *Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego. Przesłanka naruszenia dyscypliny finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa”, 3/2018;
43. Bożek W., *Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych a zakres odpowiedzialności za delikt z art. 18a ustawy z 17.12.2004 r.*

- o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne”, 10/2013;
44. Brown R.G., *Changing audit objectives and techniques*, „The Accounting Review”, 4/1962;
 45. Bryła J. [w:] *Samorząd województwa. Komentarz*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2023;
 46. Bugdol M., *Zarządzanie jakością w urzędach administracji publicznej. Teoria i praktyka*, Warszawa 2008;
 47. Bursztynowicz M., Sługocka M., *Postępowanie administracyjne dla jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2020, LEX/el., dostęp z dnia 10.04.2024;
 48. Cebera A., Firlus J. G., Gołęba A., Kielkowski T., Klonowski K., Romańska M., (red.) Knysiak-Sudyka H., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019;
 49. Celińska-Grzegorz K. [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, (red.) R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2017;
 50. Cern G., Bojar-Fijałkowski T., *Uprawnienia mieszkańców jednostek samorządu terytorialnego w zakresie dostępu do informacji publicznej*, „Filozofia Publiczna i Edukacja Demokratyczna”, Tom III, 1/2014;
 51. Chambers R., *Internal audit's relationship with management can say a lot about organizational culture*, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2016/Pages/Internal-Audits-Relationship-With-Management-Can-Say-a-LotAbout-Organizational-Culture-.aspx>, dostęp z dnia 25.02.2025 r.;
 52. Chambers R., *Management vs. internal audit: 5 frequent sources of tension*, 2017, <https://www.richardchambers.com/management-vs-internal-audit-5-frequent-sources-of-tension/>, dostęp z dnia 25.02.2025;
 53. Chlipała M., *Pomocniczość, decentralizacja, samodzielność jako podstawowe zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego. Wybrane zagadnienia*, „Roczniki Nauk Prawnych”, Tom 15, 2/2005;
 54. Chmielnicki P. [w:] *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, (red.) P Chmielnicki, Warszawa 2004;
 55. Chochowski K. [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego Tom I*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017;
 56. Choduń A., Zieliński M., *Język urzędowy a język urzędników. Precyzja, adekwatność, komunikatywność* [w:] *Język urzędowy przyjazny obywatelowi. I Kongres Języka Urzędowego*, Wyd. Kancelarii Senatu, Warszawa 2013;
 57. Chojna-Duch E., *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 53/2012;
 58. Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2006;
 59. Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa”, 1/2010 r.;
 60. Chorążewska A., *Restytucja samorządu terytorialnego polską drogą do demokracji – refleksje o znaczeniu idei samorządności dla budowy demokratycznych struktur administracji publicznej* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie prawa Księga jubileuszowa Profesora Czesława Martysza*, (red.) A. Matan, Warszawa 2022;

61. Chróścielewski W., Tarno J. P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2013;
62. Chróścielewski W., *Zmiany w zakresie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego i prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, które weszły w życie w 2011 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 4/2011, LEX/el., dostęp z dnia 12.05.2024;
63. Chun C., *On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 12, 4/5/1997;
64. Ciak J., Bednarek P., *Audyt efektywnościowy czy audyt wykonywania zadań w jednostkach sektora finansów publicznych – przegląd literatury krajowej i zagranicznej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2/2021;
65. Complak K. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczowska, Warszawa 2014;
66. Cosserat G.W., Rodda N., *Modern Auditing*, Third Edition, John Wiley & Sons, Ltd., London, 2009;
67. Csaba L., Közpénzügyi Menedzsment, Dialóg Campus Kiadó Budapest, 2017;
68. Czapla T., *Modelowanie kompetencji pracowniczych w organizacji*, Łódź 2011;
69. Czerw J. [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym*, (red.) P. Chmielnicki, Warszawa 2022, LEX/el., dostęp z dnia 10.08.2024;
70. Czerwiński K., *Analiza ryzyka w audycie wewnętrznym*, Szczecin 2003;
71. *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sądowniczoadministracyjnych*, (red.) H. Knysiak-Molczyk, A. Murdecki, Lexis Nexis 2013, LEX/el., dostęp z dnia 05.03.2024 r.
72. Ćwiąkała-Małys A., Durbajło-Mrowiec M., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny a zasada efektywnego wydatkowania środków publicznych na przykładzie gmin dolnośląskich*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, 9/2020;
73. Ćwiklicki M., Golanko M., *Rola kontroli zarządczej z perspektywy New Public Management*, https://www.academia.edu/3843798/Rola_kontroli_zarz%C4%85dczej_z_perspektywy_New_Public_Management, dostęp z dnia 13.11.2023 r.;
74. Dawidowicz W., *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970;
75. Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2022;
76. Dębowska-Sołtyk M., *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego - cel i zadania systemu*, „Finanse Komunalne”, 7-8/2011;
77. Dittenhofer M., *Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 16, 8/2001;
78. Dobkowski J., *Decyzje administracyjne bez podpisu (de lege lata i de lege ferenda)* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie prawa, Księga jubileuszowa Profesora Czesława Martysza*, (red.) A. Matan, Warszawa 2022;
79. Dobrowolski Z., *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka*, Warszawa 2021;
80. Dolnicki B. [w:] *Organizacja prawna administracji publicznej*, (red.) L. Zacharko, Katowice 2013;

81. Dolnicki B., *Brak przymiotu informacji publicznej tzw. dokumentu wewnętrznego* [w:] *Postępowanie administracyjne*, (red.) C. Martysz, Warszawa 2015;
82. Dolnicki B., *Cele i zadania administracji samorządowej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2019;
83. Dolnicki B., Cybulska R., *Nowe dwustronne formy działania administracji publicznej - zagadnienia wybrane* [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego: Zjazd Katedr Prawa Administracyjnego i Postępowania Administracyjnego*, (red.) J. Zimmermann, Zakopane 24-27 września 2006 r., Warszawa 2007;
84. Dolnicki B., *Czynniki służące sprawności działania administracji samorządowej* [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2019;
85. Dolnicki B., *Koncepcja powiatu metropolitalnego*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2014;
86. Dolnicki B., *Koncepcja związków metropolitalnych w Polsce*, „Samorząd Terytorialny”, 3/2024;
87. Dolnicki B., Marchaj R., *Związek metropolitalny w województwie śląskim*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2017;
88. Dolnicki B., *Monokratyczne organy samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/2003;
89. Dolnicki B., *Ograniczenia dostępu do informacji publicznej - wybrane zagadnienia* [w:] *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UW dr hab. Jana Jeżewskiego*, (red.) J. Korczak, Wrocław 2018;
90. Dolnicki B., *Samorząd terytorialny*, Warszawa 2012;
91. Dolnicki B., *Samorząd terytorialny*, Warszawa 2019;
92. Dolnicki B., *Samorząd terytorialny. Zagadnienia ustrojowe*, Zakamycze 1999;
93. Dolnicki B., *Sprawność i demokratyzm w strukturze i działaniu polskiej administracji lokalnej* [w:] *Sprawność działania administracji samorządowej*, (red.) E. Ura, Rzeszów 2006;
94. Dolnicki B., *Zadania samorządu terytorialnego* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie prawa, Księga jubileuszowa Profesora Czesława Martysza*, (red.) A. Matan, Warszawa 2022;
95. Drucker P. F., *The Practice of Management*, Oxford 1993;
96. Duniewska Z. (red.), Lewicka R. (red.), Lewicki M. (red.), *Władza w przestrzeni administracji publicznej*, Warszawa 2020;
97. Duniewska Z., *Administracja publiczna w sprawnym państwie rządzonej dobrym prawem – wyzwanie i rzeczywistość* [w:] *Administracja publiczna- aktualne wyzwania*, (red.) L. Zacharko, A. Matan, D. Gregorczyk, Katowice 2015 r.;
98. Duniewska Z., Jaworska-Dębska B., Michalska-Badziak R., Olejniczak-Szałowska E., (red.) Stahl M., *Prawo administracyjne pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2002;
99. Duniewska Z., *Zasada proporcjonalności w działaniach administracji publicznej w demokratycznym państwie prawa – kilka refleksji* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie prawa, Księga jubileuszowa Profesora Czesława Martysza*, (red.) A. Matan, Warszawa 2022;
100. Dymek E., *Terminy załatwiania spraw administracyjnych i sposoby zaradzenia ich naruszeniu administracyjnego* [w:] *Podstawowe instytucje postępowania administracyjnego*, (red.) P. Krzykowski, A. Skóra, T. Majer, Olsztyn 2021;

101. Dziedziak W., *O dyskrecjonalności administracji publicznej w procesach stosowania prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia”, 3/2017;
102. European Governance, a White Paper, Official Journal of the European Communities 2001/C 287/01, 12.10.2001, <https://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0428:FIN:EN:PDF>, dostęp z dnia 25.02.2025 r.;
103. Fight A., *Measurement and Internal Audit*, Capstone Publishing, Oxford 2002;
104. Filipiak B., *Kontrola a audyt w jednostkach samorządu terytorialnego - przesłanki i ograniczenia* [w:] L. Pawłowicz, R. Wierzbą (red.), *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, Gdańsk-Jurata 2003;
105. Fleszer D., *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – wybrane zagadnienia*, „Roczniki Administracji i Prawa”, 2/2018;
106. Fleszer D., *Kontrola wewnętrzna jako istotna funkcja zarządzania w jednostkach administracji publicznej*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas. Zarządzanie”, 2/2013;
107. Flisek K., *Analiza i ocena konstrukcji zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania od decyzji administracyjnej na podstawie art. 127a Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 5/2020, LEX/el., dostęp z dnia 21.06.2024 r.;
108. Florczak-Wątor M. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023;
109. Gacek P., *Zrzeczenie się prawa do wniesienia odwołania w świetle nowelizacji przepisu art. 127a § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 2/2024, LEX/el., dostęp z dnia 21.06.2024 r.;
110. Gajdzik B., *Jakość usług w administracji samorządowej*, „Przegląd Organizacji”, 7-8/ 2004;
111. Gardian-Kawa L., *Kontrola i nadzór nad administracją publiczną jako gwarancja jakości jej funkcjonowania* [w:] *Sprawność działania administracji samorządowej*, (red.) E. Ura, Rzeszów 2006;
112. Gięda M., *Wyzwania i oczekiwania wobec administracji publicznej wybrane zagadnienia* [w:] *Administracja publiczna wobec wyzwań i oczekiwań społecznych* (red.) M. Gięda, R. Raszevska-Skałeczka, Wrocław 2015;
113. Glumińska-Pawlic J. [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej w administracji. Zagadnienia prawne*, Katowice 2014;
114. Glumińska-Pawlic J., *Kontrola i nadzór nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego* [w:] *Organizacja prawna administracji publicznej*, (red.) L. Zacharko, Katowice 2013;
115. Glumińska-Pawlic J., *Międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego w systemie kontroli finansów publicznych w Polsce* [w:] (red.) B. Mikołajczyk, J. Nowakowska-Małusecka, *Prawo międzynarodowe, europejskie i krajowe – granice i wspólne obszary: księga jubileuszowa dedykowana Profesor Genowefie Grabowskiej*, Katowice 2009;
116. Golanko M., *Zarządzanie ryzykiem* [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, (red.) M. Ćwiklicki, Kraków 2015;

117. Gołębiowski G. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, (red.) H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, LEX 2014, dostęp z dnia 20.11.2023 r.;
118. Gołębiowska A., Zientarski B., *Prawne uwarunkowania skuteczności działań administracji publicznej* [w:] Kancelaria Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, *Koncepcje i instrumenty zarządzania w administracji publicznej*, (red.) A. Gołębiowska, P. B. Zientarski, Warszawa 2017;
119. Gołębiowski G., Marchewka-Bartkowiak K., *Audyt i kontrola zarządzania długiem publicznym*, „Materiały i Studia”, 181/2004;
120. Gołębiowski G., Russel P., *Audyt i kontrola w koncepcji New Public Management-rozwiązania organizacyjne w administracji rządowej*, „Kontrola Państwowa”, 2/2013;
121. Gołębiowski G., Russel P., *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce na tle wybranych państw UE*, „Biuro Analiz Sejmowych”, 12/2012;
122. Goryszewski R., Kotowska E., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, „Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego”, 1/2012;
123. Governance and development (English). Washington, DC : The World Bank. <http://documents.worldbank.org/curated/en/604951468739447676/Governance-and-development>, dostęp z dnia 20.02.2025 r.;
124. Góra T., *Ostateczność decyzji i modyfikacja instytucji zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania po nowelizacji k.p.a.*, LEX/el. 2023 dostęp z dnia 21.06.2024 r.;
125. Graczyk B., *Postępowanie administracyjne. Zarys systemu z dodaniem tekstów podstawowych przepisów prawnych*, Warszawa 1953;
126. Greenawalt M.B., *The internal auditor and the critical thinking process: a closer look*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 12, 2/ 1997;
127. Grzesiak L., *Kapitał ludzki jako czynnik skuteczności audytu wewnętrznego*, Łódź 2021;
128. Grześkowiak S., *Metody ilościowe w badaniu efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw*, „Studia i Rozprawy. Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, Szczecin 1997;
129. Gumularz M., *Ochrona danych osobowych w postępowaniu administracyjnym i egzekucyjnym*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 15.05.2024 r.;
130. Gupta P.P., *Spiraling upward-history of internal auditing and The Institute of Internal Auditors*, The Institute of Internal Auditors, www.theiia.org, dostęp z dnia 18.08.2024 r.;
131. Gurba W., *Zwalczanie i zapobieganie bezczynności oraz przewlekłości postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo”, 11/2015;
132. Gurdek M., *Dekoncentracja uprawnień orzeczniczych wójta, starosty i marszałka województwa*, „Administracja. Teoria. Dydaktyka. Praktyka”, 4/2007;
133. Gwizdała J., *Kontrola wewnętrzna i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych* [w:] *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, (red.) J. Gliniecka, (red.) A. Drywa, (red.) E. Juchniewicz, (red.) T. Sowiński, Warszawa 2015;
134. Hady-Głowiak K., Hady-Głowiak S., Walenia A., Wilczyńska M., *Funkcjonowanie i efektywność audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Wybrane zagadnienia*, Kalisz 2022;

- 135.Hady-Głowiak K., *Wydawanie decyzji administracyjnych z perspektywy audytu*, „KontrolerINFO”, 25/2021;
- 136.Hauser R., *Terminy załatwiania spraw w K.P.A. w doktrynie i orzecznictwie sądowym*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny”, 1/ 1997;
- 137.Hausner J., *W kierunku zarządzania interaktywnego* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie*, (red.) A. Bosiacki, H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz, Warszawa 2010;
- 138.Hausner J., *Zarządzanie publiczne*, Warszawa 2008;
- 139.HM Government, *Government Functional Standard*, 2022;
- 140.Hoffmann T., *Prawne podstawy systemu kontroli w administracji w Polsce*, „Zarządzanie Publiczne”, 5(3)/2008;
- 141.Hołda A., *Ewolucja auditingu i jego rola w gospodarce rynkowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 514/1998;
- 142.Hood C., *A Public Management for All Seasons?*, „Public Administration”, vol. 69, 1/1991;
- 143.Horubski K., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jako szczególna postać odpowiedzialności administracyjnoprawnej*, „Studia Iuridicia Toruniensia”, Tom XXX, 1/2022;
- 144.Hrynicky W. M., *Przyczyny uzasadniające niezakończanie w terminie sprawy administracyjnej*, „Ius Novum”, 1/2023, vol. 17;
- 145.Hudzik K. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, (red.) P. Walczak, C.H. Beck 2017;
- 146.Hughes O.E., *Public management and Administration. An Introduction*, Londyn 1994;
- 147.Institute of Internal Auditors (IIA), *Rola audytu wewnętrznego w tworzeniu ładu organizacyjnego*, https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/internal-auditings-role-in-corporate-governance-may-2018/internal-auditings-role-in-corporate-governance_pol.pdf, dostęp z dnia 13.11.2023 r.;
- 148.Institute of Internal Auditors (IIA), *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, Tłumaczenie na język polski, 2001, <http://www.iaa.org.pl>, 15-04-2008;
- 149.Izdebski H., *Introduction to Public Administration and Administrative Law*, Warszawa 2006;
- 150.Izdebski H., *Od administracji publicznej do public governance*, „Zarządzanie Publiczne”, 1/2007;
- 151.Izdebski H., *Konstytucyjny model samorządu terytorialnego*, „Państwo i Prawo”, 10/2022;
- 152.Izdebski H., *Konstytucyjny obowiązek władz publicznych prowadzenia polityki sprzyjającej zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli - miejsce i rola gminy*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2022;
- 153.Izdebski H., *Nowe kierunki zarządzania publicznego a współczesne kierunki myśli polityczno-prawnej* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie*, (red.) A. Bosiacki, H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz, Warszawa 2010;
- 154.Izdebski H., *Prawo do samorządu - prawo obywateli i prawo mieszkańców*, „Samorząd Terytorialny”, 10/2018;

155. Izdebski H., *Zadania metropolitarne i ich wykonywanie – obecne próby rozwiązania kwestii metropolizacji*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2021;
156. Izdebski J., *Koncepcja misji administracji publicznej w nauce prawa administracyjnego*, Lublin 2012;
157. Izdebski J., *Związki nauki prawa administracyjnego z naukami o zarządzaniu*, „Administracja. Roczniki Nauk Prawnych”, 4/2015;
158. Jagielski J., *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa”, nr 3/2003;
159. Jagielski J., *Kontrola jako czynnik jakości administracji publicznej* [w:] *Jakość administracji publicznej. The Quality of Public Administration*, (red.) J. Łukasiewicz, Rzeszów 2004;
160. Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2012
161. Jagielski J., *O kontroli społecznej w mechanizmie (systemie) kontroli administracji publicznej* [w:] *Administracja w demokratycznym państwie prawa, Księga jubileuszowa Profesora Czesława Martysza*, (red.) A. Matan, Warszawa 2022;
162. Jagielski J., *Kontrola w samorządzie terytorialnym na tle systemu kontroli administracji i jej ogólna charakterystyka* [w:] *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom III. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy*, (red.) I. Lipowicz, Warszawa 2023;
163. Jakimowicz W., *Zewnętrzne czynności materialno-techniczne administracji publicznej*, „Acta Universitatis Wratislaviensis, Prawo 327”, Wrocław 2019;
164. Jakimowicz W., *O normatywnej konstrukcji zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania od decyzji administracyjnej*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 9/2018;
165. Janik M., Hady-Głowiak S., *Bezpieczeństwo informacji jako zadanie jednostek sektora finansów publicznych*, „Studia Prawnoustrojowe”, 62/2023;
166. Janik M., *Jakość w działaniach administracji publicznej* [w:] *Urzędnik a menadżer publiczny. Profil absolwentów studiów administracji publicznej a potrzeby polskiej służby publicznej*, Białystok 2006;
167. Janik M., Janik E., *Nowe zjawiska w administracji publicznej - zagadnienia wybrane* [w:] *Sprawność działania administracji samorządowej*, (red.) E. Ura, Rzeszów 2006;
168. Janowicz-Lomott M., Jastrzębska M., Łyskawa K., *Zarządzanie ryzykiem w działalności JST ze szczególnym uwzględnieniem ryzyka katastroficznego*, Warszawa 2014;
169. Jarząbek T., Ochmańska L., *Informacja i komunikacja w kontroli zarządczej*, ABC;
170. Jastrzębska M., *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego w opinii tych jednostek i instytucji kontroli zewnętrznej*, „Finanse Komunalne”, 1-2/2013;
171. Jaśkowska M., Wilbrandt-Gotowicz M., Wróbel A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. VIII, Warszawa 2020, LEX/el., dostęp z dnia 15.05.2024 r.
172. Jaśkowska M., Wilbrandt-Gotowicz M., Wróbel A., *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2024, dostęp z dnia 22.05.2024 r.
173. *Jawność w samorządzie terytorialnym*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2015;
174. Jędrzejewski S., *Kontrola administracji*, Toruń 1976;

175. Uche Joe Uwaleke, Ubaka Ifeanyi Emmanuel, *Effective communication in internal auditing: a factor in internal audit functions effectiveness in Nigeria universities*, International Journal For Innovative Research In Multidisciplinary Field, vol. 2, 12/2016;
176. Joita M., Dragnea N.A., *Internal control principles that must be promoted in public sector organisations*, „Contemporary Economy Journal”, vol. 7, 4/2022;
177. Kaczmarczyk A., Kaczmarczyk J., *Audyt efektywności w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Zeszyty naukowe WSOWL”, 3/2012;
178. Kaczmarek M., Kaczurak-Kozak M., Strąg T., Winiarska K., *Audyt i kontrola wewnętrzna instrumentami nadzorującymi racjonalność działań*, Szczecin 2019;
179. Kamedulska A., *Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w świetle naruszenia dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne”, 3/2020;
180. Karciarz M., *Upoważnienie pracownika urzędu do wydawania decyzji administracyjnych, pozwoleń, zaświadczeń i poświadczania dokumentów*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 15.05.2024 r.;
181. Kaszubowski K., *Decyzja administracyjna – ważność decyzji podmiotu upoważnionego do jej wydania*. Glosa do wyroku SN z dnia 28.06.2000 r., III RN 189/99, „Gdańskie Studia Prawnicze. Przegląd Orzecznictwa”, 1/2006, LEX/el. dostęp z 02.06.2024 r.;
182. Kawecka A., *Możliwość ponownego rozpatrzenia sprawy przez pracownika powiatowego inspektoratu nadzoru budowlanego w świetle znowelizowanych przepisów o postępowaniu administracyjnym*, ABC, LEX/el., dostęp z dnia 10.04.2024 r.
183. Keohane R.O., Nye Jr J. S., *Governance in a globalizing world* [w:] *Power and Governance in a partially Globalized World*, R. O. Keohane, London New York 2002;
184. Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017;
185. Kijowski D. R., *Idea i założenia modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej Grupy ReNEUAL a perspektywy zmian w polskich procedurach administracyjnych* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
186. Kisała M., *Skuteczność jako determinanta działań organów jednostek samorządu terytorialnego*, „Studia Prawnicze KUL”, 2/2019, <https://doi.org/10.31743/sp.5855>, dostęp z dnia 15.11.2023 r.;
187. Kisała M., *Prawna dopuszczalność stosowania instrumentarium zarządzania jakością przez jednostki samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego”, 1/2023;
188. Kisilowski M., *Współczesne zarządzanie publiczne a konieczność zmian w kształceniu kadr administracji publicznej w Polsce* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie*, (red.) A. Bosiacki, H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz, Warszawa 2010;
189. Kiziukiewicz T. [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, (red.) T. Kiziukiewicz, Warszawa 2009;
190. Kiziukiewicz T., *Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej* [w:] *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, (red.) K. Winiarska, Szczecin 2013;
191. Klages H., Loeffler E., *New public management in Germany: the implementation proces of the New Steering Model*, „International Review of Administrative Sciences”, vol. 64, 1/1998;
192. Klat-Wertelecka L., *Podpis jako element decyzji administracyjnej*, „Nowe Zeszyty Samorządowe”, 5/2007, LEX/el., dostęp z dnia 28.05.2024 r.;

- 193.Klonowski K., *Bezczynność organu w postępowaniu sądowo-administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny”, 4/2004;
- 194.Kłosowska -Lasek K., *Procesy kierowania w administracji publicznej*, Rzeszów 2018;
- 195.Kmieciak Z., *Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Państwo i Prawo” 8/2014;
- 196.Kmieciak Z., *Przewlekłość postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo”, 6/ 2011;
- 197.Kmieciak Z. R., *Skutki braku lub niepełności wymaganych elementów decyzji administracyjnej*, „Przegląd Sądowy”, 6/2008;
- 198.Kmieciak Z.R., Kotulska M., *Jeszcze o rodzajach opieszałości organów administracji publicznej w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/ 2017;
- 199.Knedler K., Stasik M., *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Warszawa 2007;
- 200.Knosala E., *New public management a sprawność administracji samorządowej* [w:] *Sprawność działania administracji samorządowej*, (red.) E. Ura, Rzeszów 2006;
- 201.Knosala E., Zacharko L., Matan A., *Nauka administracji*, Zakamycze 1999;
- 202.Knosala E., *Zadania publiczne, formy organizacyjno prawne ich wykonywania i nowe pojęcia – zakres niektórych problemów do dyskusji nad koncepcją systemu prawa administracyjnego* [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2007;
- 203.Knosala E., *Zarys teorii decyzji w nauce administracji*, Warszawa 2011;
- 204.Knysiak-Molczyk H. [w:] *Postępowanie administracyjne*, (red.) T. Woś, Warszawa 2013;
- 205.*Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
- 206.*Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 127-269. Tom III*, (red.) M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, Olsztyn 2021;
- 207.*Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 1-60. Tom I*, (red.) M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, Olsztyn 2020;
- 208.*Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 61-126. Tom II*, (red.) M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, Olsztyn 2020;
- 209.*Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, (red.) W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp z dnia 10.04.2024 r.;
- 210.Kornacki P., *Skarga na przewlekłość postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2014, dostęp z dnia 02.03.2024r.;
- 211.Kosicki T., *Kontrola zarządcza w aspekcie postępowań administracyjnych - efektywna realizacja zadań przez JST*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 21.10.2024 r.;
- 212.Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, LEX/el., dostęp z dnia 11.11.2023 r.;
- 213.Kościńska-Paszkowska A. [w:] A. Kościńska-Paszkowska (red.), *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Opublikowano: WKP 2021, LEX/el., dostęp z dnia 08.12.2023 r.;

214. Kościńska-Paszkowska A. [w:] T. Bolek, K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Opublikowano: Lexis Nexis 2012, LEX/el., dostęp z dnia 08.12.2023 r.;
215. Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Ossolineum Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1973;
216. Kotulski M., *Bezczynność a przewlekłe prowadzenie postępowania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny”, 4/2015;
217. Kowalczyk-Hyży E., *Rola audytu wewnętrznego w rozliczaniu dotacji celowych w JST*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 20.11.2023 r.;
218. Kożuch B., *Innowacyjność w zarządzaniu publicznym* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie*, (red.) A. Bosiacki, H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz, Warszawa 2010;
219. Kraczkowski A. [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, (red.) R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2017;
220. Kranc D., *Etyczne aspekty pracy audytora w świetle badań pilotażowych* [w:] *Audyt wewnętrzny narzędziem ułatwiającym zarządzanie organizacją*, (red.) J. Przybylska, S. Kańduła, I. Bogucka, UE w Poznaniu, Poznań 2024;
221. Krasucka M., Ćwieląg K., *Rola audytu wewnętrznego w kształtowaniu efektywności samorządowej gospodarki finansowej*, „Nauki o Finansach. Financial Sciences”, 3/2015;
222. Krawczyk M., Sekuła P., *Etyka w pracy audytora wewnętrznego*, „Annales: Etyka w Życiu Gospodarczym”, 11(2)/2008;
223. Krawiec A. [w:] *Postępowanie administracyjne*, (red.) T. Woś, Warszawa 2013;
224. Krawiec G., *Założenia koncepcji good governance wobec materialnych, proceduralnych i ustrojowych zasad prawa administracyjnego* [w:] *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, (red.) I. Niżnik-Dobosz, Warszawa 2014;
225. Krynicka H., *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, „Studia Lubuskie: Prace Instytutu Prawa i Administracji Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Sulechowie”, 2/2006;
226. Krzykowski P., *Zasady ogólne postępowania administracyjnego* [w:] *Podstawowe instytucje postępowania administracyjnego*, (red.) P. Krzykowski, A. Skóra, T. Majer, Olsztyn 2021;
227. Kuc B. R., *Kontrola – kontroling – audyt. 3 w 1 podobieństwa i różnice*, Warszawa 2008;
228. Kuc B. R., *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Warszawa 2002;
229. Kujawa M., *Kontrola zarządcza i rola audytu wewnętrznego w ocenie systemu kontroli zarządczej* [w:] *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, (red.) J. Przybylska, Warszawa 2023;
230. Kudrycka B., *Dylematy urzędników administracji publicznej*, Białystok 1995;
231. Kufel T., *Ryzyko i jego analiza na potrzeby audytu wewnętrznego* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, (red.) T. Kiziukiewicz, Warszawa 2009;
232. Kulesza M., *Niektóre zagadnienia prawne definicji samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/2023;
233. Kulesza M., Niziołek M., *Etyka służby publicznej*, Warszawa 2010;

234. Kulesza M., *O tym, ile jest decentralizacji w centralizacji, a także o osobliwych nawykach uczonych administratywistów*, „Samorząd Terytorialny”, 12/2009;
235. Kulesza M., Sześciło D., *Polityka administracyjna i zarządzanie publiczne*, Warszawa 2013;
236. Kulesza M., Węgrzyn L., *Vademecum skutecznego działania w samorządzie*, Warszawa 2006;
237. Kulesza M., *Zagrożenia reformy (w sprawie zadań i kompetencji samorządu terytorialnego)*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/ 2023;
238. Kurowski K., *Wolności i prawa człowieka i obywatela z perspektywy osób niepełnosprawnych*, Warszawa 2014.
239. Kusiak-Winter R., *Performance Management w administracji publicznej - uwarunkowania, dylematy, wyzwania*, „Samorząd Terytorialny”, 10/2013;
240. Kusio-Szalak I., *Procedury i techniki audytu wewnętrznego*, LEX/el., dostęp z dnia 8.01.2024 r.;
241. Kwiatkowski K., *Dostęp do informacji publicznej w świetle kontroli Najwyższej Izby Kontroli* [w:] Rzecznik Praw Obywatelskich, *Prawo do informacji publicznej. Efektywność regulacji i perspektywy jej rozwoju*, (red.) M. Maciejewski, Warszawa 2014;
242. Laurence E. Lynn Jr., Carolyn J. Heinrich, Carolyn J. Hill, *Studying Governance and Public Management: Challenges and Prospects*, J-Part, April 2000, University of Chicago;
243. Lenczyk-Woroniecka K., *Analiza ryzyka na potrzeby audytu*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 8.01.2024 r.;
244. Lenczyk-Woroniecka K., *Jak wybierać obszary do planu audytu?*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 10.11.2023 r.;
245. Lenczyk-Woroniecka K., *Jak zwiększyć efektywność zarządzania jednostką z wykorzystaniem audytu wewnętrznego?*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 22.08.2022 r.;
246. Lenczyk-Woroniecka K., *Jak zwiększyć efektywność audytów?*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 18.04.2025 r.
247. Lenz R., Hoos F., *Internal Audit Effectiveness: Multiple Case Study Research Involving Chief Audit Executives and Senior Management*, Manuscript_IAeffectiveness_Multiple_Case_Studies_030217.pdf, dostęp z dnia 27.02.2025 r.;
248. Leoński Z., *Nauka administracji*, Warszawa 1999;
249. *Les fonctions d'audit interne dans les collectivités territoriales*, Mia Garczynski et Alexandra Yeh Travail de stage mené à la Direction de l'Audit interne de la Ville et Eurométropole de Strasbourg, https://www.lagazettedescommunes.com/telechargements/Audit_interne_collectivites.pdf, dostęp z dnia 27.02.2025 r.
250. Leszczyński M., Wojakowska M., *Efektywność i wiarygodność administracji w kontekście partycypacyjnego modelu zarządzania*, [w:] Kancelaria Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, *Koncepcje i instrumenty zarządzania w administracji publicznej*, (red.) A. Gołębiowska, P. B. Zientarski, Warszawa 2017;
251. Lewandowski T., *Prawidłowa budowa decyzji administracyjnej*, LEX/el. 2013, LEX/el., dostęp z dnia 10.04.2024 r.

- 252.Lipiec-Warzecha L., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012;
- 253.Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011;
- 254.Lipowicz I., Małecka-Lyszczek M., Mędrzycki R., *Ekonomia społeczna jako narzędzie przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu*, Warszawa 2024;
- 255.Lipowicz I., *Nowa rola samorządu terytorialnego w państwie współczesnym*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/ 2020;
- 256.Lipowicz I., *Pomocniczość w zarządzaniu lokalnym Europy – uzasadnienie teoretyczne* [w:] *Samorząd terytorialny XXI wieku*, Warszawa 2019, LEX/el. dostęp z dnia 01.08.2024 r.
- 257.Lipowicz I., *Prawne formy działania administracji publicznej - między stabilizacją a potrzebą przełomu*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 4/2016;
- 258.Lipowicz I., *Samodzielność samorządu terytorialnego w świetle Konstytucji*, „Przegląd Sejmowy”, 4/2007;
- 259.Luciano Oreste Dal Mas, Barac K., *The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness*, *Managerial Auditing Journal*, vol. 33, 8/9/2018;
- 260.Lück W., Henke M., Gaenslen P., *Die Interne Revision und das Interne Überwachungssystem vor dem Hintergrund eines integrierten Risikomanagements* [w:] R. Hölscher, R. Elfgen (red.), *Herausforderung Risikomanagement*, Gabler Verlag, Wiesbaden;
- 261.Łagodzki P., *Audyt wewnętrzny. Wybrane zagadnienia*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 32/2011;
- 262.Łaszczyca G., *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2014;
- 263.Łaszczyca G., Matan A., Martysz C., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II. Komentarz do art. 104-269*, wyd. III, Warszawa 2007;
- 264.Łaszczyca G., *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011;
- 265.Łaszczyca G., *Realność terminu załatwienia sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Studia Prawnoustrojowe”, 54/2021;
- 266.Ławniczak A. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, (red.) M. Haczowska, Warszawa 2014;
- 267.Łętowski J., *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990;
- 268.Łukasiewicz J., Kłosowska K., *Uwarunkowania sprawności działania administracji samorządowej – aspekty teoretyczne i praktyczne* [w:] *Sprawność działania administracji samorządowej*, (red.) E. Ura, Rzeszów 2006;
- 269.Łukasiewicz J., Wrzosek S., *Od prakseologii do ogólnej teorii administracji – uwagi o wpływie nauki na funkcjonowanie administracji publicznej* [w:] *Wpływ prakseologii na organizację i zarządzanie w administracji publicznej*, (red.) K. Sikora, M. Domagała, E. Jasiuk, Radom 2010;
- 270.Łukasiewicz J., *Zarys nauki administracji*, Warszawa 2007;
- 271.Łukaszuk A., *Kondycja audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego z uwzględnieniem jakości audytu prowadzonego przez usługodawcę*, „Acta Iuridica Resoviensia”, 4(35)/2021;

272. Maciejewski M., *Skuteczność jako wartość prawa administracyjnego i administracji publicznej* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego Tom I*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017;
273. Magdziasz P., *Efektywny audyt wewnętrzny w podmiotach leczniczych funkcjonujących w formule SPZOZ*, LEX/el. 2021, dostęp z dnia 14.01.2024 r.;
274. Malanowski J. [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, (red.) R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2017;
275. Malinowska, *O zmianach modelu komunikacji urzędowej* [w:] *Język urzędowy przyjazny obywatelowi. I Kongres Języka Urzędowego*, Wyd. Kancelarii Senatu, Warszawa 2013;
276. Małecka-Łyszczek M. [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2019;
277. Małecka-Łyszczek M. [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, (red.) M. Ćwiklicki, Kraków 2015;
278. Małecka-Łyszczek M., *Ewolucja pojęcia kontroli zarządczej* [w:] *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom III. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy*, (red.) I. Lipowicz, Warszawa 2023;
279. Małecka-Łyszczek M., Mędrzycki R., *Osoby ubogie, niepełnosprawne i bezdomne w systemie pomocy społecznej*, Warszawa 2021;
280. Małecka-Łyszczek M., *Pojęcie kontroli zarządczej na gruncie regulacji prawnych* [w:] *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom III. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy*, (red.) I. Lipowicz, Warszawa 2023;
281. Małecka-Łyszczek M., *Standardy kontroli zarządczej - monitorowanie i ocena*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 24.02.2024 r.;
282. Małecka-Łyszczek M., *Wpływ modelu internal control na ukształtowanie kontroli zarządczej w Polsce* [w:] *Dziesięć lat polskich doświadczeń w Unii Europejskiej. Problemy prawnoadministracyjne*, (red.) J. Sługocki, Tom I, Wrocław 2014;
283. Małecka-Łyszczek M., *Współpraca administracji publicznej z podmiotami ekonomii społecznej. Aspekty administracyjnoprawne*, Warszawa 2017;
284. Małecki-Tepicht Ł., *Audyt wewnętrzny wobec programów etycznych*, „Rocznik Audytu i Rachunkowości”, 2023;
285. Marchaj R., *Koncepcja nowelizacji ustawy o związku metropolitalnym w województwie śląskim*, „Samorząd Terytorialny”, 3/2024;
286. Marchaj R., *Zadania związku metropolitalnego w województwie śląskim - zagadnienia podstawowe*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 3/2019;
287. Marks-Krzyszowska M., *Zarządzanie publiczne – istota i wybrane koncepcje*, „Acta Universitatis Lodzensis Folia Sociologica”, 56/2016;
288. Martysz C. [w:] *Ustawa o samorządzie powiatowym. Komentarz*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2020;
289. Martysz C., Matan A., Łaszczyca G., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1-103*, wyd. III, Warszawa 2007;

290. Matan A., *Rażące naruszenie prawa jako przesłanka odpowiedzialności majątkowej funkcjonariusza publicznego*, Warszawa 2014;
291. Matan A., *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej*, Warszawa 2020;
292. Mazur S., *Paradoksy reformowania polskiej administracji publicznej* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie*, (red.) A. Bosiacki, H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz, Warszawa 2010;
293. Matwiejuk J., *Samorząd terytorialny w Polsce*,
https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/13411/1/J_Matwiejuk_Samorząd_terytorialny_w_Polsce.pdf, dostęp z dnia 03.11.2024 r.
294. Mączyński M. [w:] *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2019;
295. Mączyński M. [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym*, red. P. Chmielnicki, Warszawa 2022, art. 9(a);
296. Mączyński M., *Pojęcie zadania publicznego a zadania samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne”, 1-2/2019;
297. Merchant K.A., Van der Stede W. A., *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall, Harlow 2012;
298. Mędrzycki R., Małecka-Lyszczek M. [w:] *Kierunki rozwoju jurysdykcji administracyjnej*, (red.) M. Kruś, L. Staniszevska, M. Szewczyk, Warszawa 2022;
299. Mędrzycki R., Szyrski M., Waszkielewicz A., Wysocki M., Zadrozny J., Roszewska K., *Ustawa o zapewnianiu dostępności osobom ze szczególnymi potrzebami. Komentarz*, Warszawa 2021;
300. Mędrzycki R., *Wybrane aspekty aksjologii prawa tworzonego w celu przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego. Tom II*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017;
301. Mędrzycki R., Szyrski M., *Obowiązki kierownika podmiotu według nowej instrukcji kancelaryjnej*, „Administracja: teoria, dydaktyka, praktyka”, 1/2014;
302. Mędrzycki R., *Prawo administracyjne w służbie osób ze specjalnymi potrzebami komunikacyjnymi – stan obecny i perspektywy rozwoju* [w:] *Prawo administracyjne w służbie jednostki i wspólnoty*, (red.) Z. Duniewska, M. Karcz-Kaczmarek, P. Wilczyński, Warszawa 2022;
303. Mędrzycki R., *Obowiązki jednostek samorządu terytorialnego w zakresie zapewniania dostępności osobom ze szczególnymi potrzebami*, „Studia Prawnoustrojowe”, 60/2023;
304. Michalczuk G. [w:] *Finanse publiczne. Komentarz*, (red.) M. Tyniewicki, Warszawa 2024;
305. Miksa K., *Konstytucyjność ustawowego wyznaczenia zakresu pojęcia informacja publiczna* [w:] *Rzecznik Praw Obywatelskich, Prawo do informacji publicznej. Efektywność regulacji i perspektywy jej rozwoju*, (red.) M. Maciejewski, Warszawa 2014;
306. Ministerstwo Finansów, *Audyt efektywnościowy. Metodyka*, 2008, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d2d410f2-cf22-47e4-96d1-c70ad8d719b9&groupId=764034, dostęp z dnia 09.02.2024 r.;
307. Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*, Warszawa 2012;

308. Ministerstwo Finansów, *Niezależność funkcji audytu wewnętrznego i obiektywizm osób prowadzących audyt wewnętrzny oraz realizacja czynności doradczych*, Prezentacja, Warszawa 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/relacja-ze-spotkania-niezaleznosc-funkcji-audytu-wewnetrznego-i-obiektywizm-osob-prowadzacych-audyt-wewnetrny-oraz-realizacja-czynnosci-doradczych-webinarium-zamkniete-26-pazdziernika-2022-r>, dostęp z dnia 28.09.2024 r.;
309. Ministerstwo Finansów, *Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli. Raport*, Warszawa 2016;
310. Ministerstwo Finansów, Wyjaśnienia w zakresie przepisów o audycie wewnętrznym, <https://www.gov.pl/web/finanse/interpretacje-audyt-wewnetrny> dostęp z dnia 25.12.2023 r.;
311. Ministerstwo Finansów, *Założenia audytu wewnętrznego zleconego w zakresie realizacji Zaleceń Rady Ministrów w sprawie uwzględniania aspektów społecznych w zamówieniach publicznych*, Warszawa 2018;
312. Ministerstwo Finansów, *Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości*, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034, dostęp z dnia 18.04.2025 r.
313. Mituś A., *Cel w administracji publicznej i prawie administracyjnym. Studium teoretycznoprawne*, Warszawa 2018;
314. Mituś A. [w:] *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej. Poradnik dla jednostek samorządu terytorialnego*, (red.) M. Ćwiklicki, Kraków 2015;
315. Mituś A., *Wartości – cele realizowane przez prawo administracyjne* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego Tom I*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017;
316. *Model realizacji usług publicznych dla osób z trudnościami w komunikowaniu się (o złożonych potrzebach w komunikowaniu się)*, Elementarz AAC – urząd przyjazny osobom z trudnościami w komunikowaniu się POWR.04.03.00-00-0131/18,
317. Modzelewski P., *System zarządzania jakością a skuteczność i efektywność administracji samorządowej*, Warszawa 2009;
318. Mutchler J. F., *Independence and Objectivity: Framework for Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation 2003;
319. Möeller R., *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Warszawa 2018;
320. Nadolna B., *Zadanie audytowe i jego realizacja* [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, (red.) T. Kiziukiewicz, Warszawa 2009;
321. Nagórek M., Kosicki T., *Zmiana planu audytu wewnętrznego bez pisemnego ustalenia pomiędzy audytorem a kierownikiem JST*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 28.12.2023 r.;
322. Nalepa-Wójtowicz K., *Regulacje procesowe związane ze śmiercią strony, a zasada szybkości postępowania* [w:] *Ochrona praw człowieka w Polsce. Aksjologia-instytucje-nowe wyzwania-praktyka*, (red.) J. Jaskiernia, K. Spryszak, Toruń 2017;
323. Niewiadomski Z., *Samorząd terytorialny RP w świetle 30 lat doświadczeń (spojrzenie z perspektywy regulacji prawnej)*, „Samorząd Terytorialny”, 4/ 2020;
324. *Niezależność audytu w sektorze publicznym*, INTOSAI, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/standardy-intosai-gov-9140_n.pdf, dostęp z dnia 21.11.2023 r.;
325. *Nowe zarządzanie publiczne i public governance w Polsce i w Europie*, (red.) A. Bosiacki, H. Izdebski, A. Nelicki, Warszawa 2010;

326. Nuzzo B., *Informatyzacja postępowania administracyjnego a prawo do dobrej administracji we Włoszech – wybrane zagadnienia*, „Gubernaculum et Administratio”, 2/2021;
327. Oleński J., *Nowa gospodarka-aspekt informacyjny*, „Ekonomia”, 1/2001;
328. Olszanowski J., *Zasada szybkości postępowania administracyjnego w wybranych krajach skandynawskich i Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 3/2019;
329. Ostojski P., *Sprawiedliwe wydanie decyzji według modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
330. Pawelec R., *Jaki powinien być język urzędowy?* [w:] *Język urzędowy przyjazny obywatelowi. I Kongres Języka Urzędowego*, Wyd. Kancelarii Senatu, Warszawa 2013;
331. Piątek W., *Uproszczenia w postępowaniu administracyjnym z perspektywy 60-lecia kodeksu postępowania administracyjnego*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, 2/ 2020;
332. Piątek W., *Zrzeczenie się odwołania w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 5/2019, LEX/el., dostęp z dnia 21.06.2024 r.;
333. Piekara A., *Samorząd terytorialny, istota społeczna i prawna, uwarunkowania i funkcje* [w:] *Samorząd terytorialny. Zagadnienia prawne i administracyjne*, (red.) A. Piekara, Z. Niewiadomski, Warszawa 1998;
334. Pierzchała E., *Zakres stosowania polskiej procedury administracyjnej na tle modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej oraz projektu zmian przygotowanych przez zespół ekspertów powołanych przy NSA* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
335. Pietrzak H., *Prawo do dobrej administracji publicznej* [w:] *Funkcjonowanie samorządu terytorialnego-uwarunkowania prawne i społeczne* (red.) A. Gołębiowska, P. Zientarski, Warszawa 2016;
336. Piotrowska K., *Audyt wewnętrzny w praktyce jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie Gminy Warka*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 521/2018;
337. Pisarczyk A., *Audyt a kontrola – porównanie*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe”, 333/2017;
338. Potrzebowska D., *Charakterystyka i rola audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle polskiego ustawodawstwa* [w:] *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, (red.) J. Przybylska, Warszawa 2023;
339. *Postępowanie administracyjne*, (red.) C. Martysz, Warszawa 2015;
340. *Prawo administracyjne w służbie jednostki i wspólnoty*, (red.) Z. Duniewska, M. Karcz-Kaczmarek, P. Wilczyński, Warszawa 2022;
341. *Prawo administracyjne*, (red.) M. Wierzbowski, Warszawa 1999;
342. Prokop R. [w:] *Ustawa o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci. Komentarz, wyd. II*, red. J. Blicharz, J. Glumińska-Pawlic, L. Zacharko, LEX/el. 2019, art. 13(a), dostęp z dnia 21.06.2024 r.;
343. Przybylska J., *Ewolucja audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce – ocena wybranych zmian*, „Zeszyty Naukowe”, 200/2011;

344. Przybysz P. M., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024, dostęp z dnia 22.05.2024 r.;
345. Przybysz P., *Instytucje prawa administracyjnego*, Wolters Kluwer Polska 2020, LEX/el., dostęp z dnia 27.11.2023 r.;
346. Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017;
347. Pszczołowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1978;
348. Pszczołowski T., *Zasady sprawnego działania. Wstęp do prakseologii*, Warszawa 1982;
349. Rabska T., *Wyzwania administracji publicznej w świetle integracji z Unią Europejską* [w:] *Profesjonalizm w administracji publicznej*, Białystok 2004;
350. Raport Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli nt. *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. INTOSAI GOV 9140*, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/standardy-intosai-gov-9140_n.pdf dostęp z dnia 29.05.2024 r.;
351. *ReNEUAL: model kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej*, (zespół red.) M. Wierzbowski, Herwig C. H. Hofmann, Jens-Peter Schneider, J. Ziller oraz Jean-Bernard Auby, P. Craig, D. Curtin, Giacinto della Cananea, Diana-Urania Galetta, J. Mendes, O. Mir, U. Stelkens; (red. wydania polskiego) M. Wierzbowski, A. Kraczkowski; [tłumaczenie: M. Ziental, P. Drobek], Warszawa 2015;
352. Rola Z., *Kontrola wewnętrzna, kontrola finansowa i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ostrołęka 2003;
353. Romaniuk P., *Prawno-finansowe wymagania dotyczące rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego w gminie*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 3/2021;
354. Romaniuk P., *Wybrane aspekty sprawności samorządu terytorialnego w świadczeniu usług publicznych*, „Ius Et Administratio”, 1/2023;
355. Ruczkowski P., *Zasada sprawiedliwości proceduralnej w europejskim modelu postępowania administracyjnego (modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej)* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
356. Rudolf W., *Koncepcja Governance i jej zastosowanie- od instytucji międzynarodowych do niższych szczebli władzy*, „Acta Universitatis Lodzinsis Folia Oeconomica” 245/2010;
357. Ruud T. F., Jenal L., *Licht im Internal-Control-Dschungel. Begriffsdefinitionen sind unerlässlich*, „Der Schweizer Treuhänder”, vol. 79, 6–7/2005;
358. Safjan M., Bosek, L. (red.), *Konstytucja RP. Komentarz*, t. I: Komentarz do art. 1-86. Warszawa 2016;
359. Salachna J. M. [w:] *Finanse publiczne. Komentarz*, (red.) M. Tyniewicki, Warszawa 2024;
360. Sawuła R., „*Audiat et altera pars*” w procesie administracyjnym i sądowoadministracyjnym, „Casus”, 55/2010;
361. Sawuła R., *Instytucja uzasadnienia decyzji w ogólnym postępowaniu administracyjnym - z perspektywy 60-lecia uchwalenia kodeksu postępowania administracyjnego*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, 2/2020;

362. Sawyer L.B., Dittenhofer M.A., Scheiner J.H., *Sawyer's Internal Auditing*, Insitute of Internal Auditors, Altamonte Springs 1996;
363. Seol I., Sarkis J., *A multi-attribute model for internal auditor selection*, „Managerial Auditing Journal”, vol. 20, 8/2005;
364. Seredocha I., *Postawy etyczne pracowników samorządowych w ocenie pracowników i klientów urzędów – raport z badań*, „Współczesne Zarządzanie” 2/2013;
365. Sibiga G., *Włączenie do kodeksu postępowania administracyjnego nowelizacji „dostosowującej do RODO” regulacji o charakterze nieprocesowym służącej wykonaniu obowiązków materialnoprawnych . Czy następuje zmiana funkcji kodeksu?* [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego po zmianach w latach 2017-2019*, (red.) M. Błachucki, G. Sibiga, Warszawa 2020;
366. Siegel J.G., Shim J.K., *Accounting Handbook*, wyd. III. Barron's Educational Series, New York 2000;
367. Sieniuc M., *Uzasadnienie decyzji administracyjnej w polskim orzecznictwie sądowym na tle założeń modelu kodeksu postępowania administracyjnego Unii Europejskiej* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
368. Siuciński R., *Obowiązek współpracy stron w ustalaniu stanu faktycznego sprawy* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
369. Skica T., Rodzinka J., *Zarządzanie wiedzą w samorządzie terytorialnym jako komponent public governance* [w:] *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, (red.) I. Niżnik-Dobosz, Warszawa 2014;
370. Skoczylas A., Nowak W.A., *Ewolucja audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 63/2011;
371. Skoczylas A., *System kontroli i audytu w polskiej administracji publicznej* [w:] „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 67/2012;
372. Skotnicka-Zasadzeń B., *Doskonalenie komunikacji wewnętrznej w administracji publicznej*, Warszawa 2022;
373. Skóra A., *Europejskie uwarunkowania aktu administracyjnego. Aspekt procesowy* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
374. Skrzydło W. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. VII, Warszawa 2013;
375. Słomczyńska A., *Skuteczność audytu wewnętrznego w administracji publicznej podczas pandemii COVID-19* [w:] *Skuteczność w prawie administracyjnym*, (red.) C. Martysz, Warszawa 2022;
376. Sobczyk P., *Rzetelność i sprawność działania samorządu terytorialnego. Refleksje aksjologiczno-konstytucyjne z okazji 30-lecia samorządu terytorialnego* [w:] *Trzy dekady doświadczeń samorządu terytorialnego*, (red.) K. Karski, (red.) I. Wieczorek, Białystok 2020;
377. Sołtyk P., *Dualizm audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce – wstępne wyniki badań*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, 16/2009;
378. Sołtyk P., *Ocena działalności audytu wewnętrznego w JST*, LEX/el. 2019, dostęp z dnia 22.08.2022 r.;

379. Sołtyk P., *Usługi doradcze audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym według badań ankietowych*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia” nr 3/2017 (87), cz. 1;
380. Sołtyk P., *Usługodawca zewnętrzny audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne”, 4/2014;
381. Sołtyk P., *Założenia organizacyjne audytu wewnętrznego ksiąg rachunkowych jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne”, 6/2015, LEX/el. dostęp z dnia 8.01.2024 r.;
382. Sokolewicz W., Wojtyczek K. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Tom II, wyd. II, (red.) L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016;
383. *Sprawne państwo. Propozycje zmian w funkcjonowaniu jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, (red.) P. Kopyciński, Kraków 2015.
384. Stachurski W., *Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jsfp* [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010;
385. Stahl M., *Samorząd terytorialny w orzecznictwie sądowym. Rozbieżności i wątpliwości*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 6/2006;
386. Stankiewicz R., *Organ kolegialny a wydawanie decyzji administracyjnych*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 2/2014;
387. Starościak J., *Prawne formy działania administracji*, Warszawa 1957;
388. Starościak J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 1978;
389. Starościak J., *Problemy współczesnej administracji*, Warszawa 1972;
390. Stępniewski J., *Audyt i diagnostyka firmy*, Wyd. AE, Wrocław 2001;
391. Sudoł S., *Nauki o zarządzaniu. Podstawowe problemy, kontrowersje i propozycje*, Warszawa 2012;
392. Supernat J., *Administracja publiczna, governance i nowe publiczne zarządzanie* [w:] J. Blicharz, J. Boć (red.), *Prawna działalność instytucji społeczeństwa obywatelskiego*, Wrocław 2009;
393. Supernat J., *Management. Tezaurus Kierownictwa*, Kolonia Ltd 2000;
394. Supernat J., *Odesłania do zasad prakseologicznych w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo”, 763/1984;
395. Supernat J., *Zarządzanie*, Wrocław 2005;
396. Suwaj R., *Zasady ogólne postępowania administracyjnego czy zasady ogólne w sprawach załatwianych przez administrację?* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
397. *System prawa administracyjnego*, (red.) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 5: *Prawne formy działania administracji*, (red.) A. Błaś, J. Boć, M. Stahl, K.M. Ziemiński, Warszawa 2013;
398. Szalewska M., *Bezczynność organu, a przewlekłość postępowania administracyjnego - o próbie rozróżnienia pojęć*, „Administracja: teoria, dydaktyka, praktyka”, 3/2013;
399. Szczepankiewicz E., Simon K., *Kierunki profesjonalizacji zawodu audytora wewnętrznego w sektorze finansów publicznych w Polsce i Wielkiej Brytanii*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 42/2011;

400. Szczepankiewicz E.I., *Funkcje oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] E. I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, Żółtowski R., Klak J., Szyba A., Młynarczyk K., Witkowska M., Luma A., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015;
401. Sześciło D., *Milcząca zgoda organu – instrument przeciwdziałania przewlekłości postępowania czy narzędzie deregulacji?* [w:] *Kodeks postępowania administracji Unii Europejskiej*, (red.) J. Supernat, B. Kowalczyk, Warszawa 2017;
402. Sześciło D., *Nowe Zarządzanie publiczne jako wzorzec transformacji systemu ochrony zdrowia w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem szpitalnictwa*, „Zdrowie Publiczne i Zarządzanie”, 12/2014;
403. Sześciło D., *O pomostach między prawem a współczesnymi nurtami zarządzania publicznego*, „Zarządzanie Publiczne”, 4/2012;
404. Sześciło D., *Wprowadzenie* [w:] *Administracja i zarządzanie publiczne. Nauka o współczesnej administracji*, D. Sześciło, (red. naukowa), A. Mednis, M. Niziołek, J. Jakubek-Lalik, Warszawa 2014;
405. Szewc A., *Z problematyki art. 39 ustawy o samorządzie gminnym*, „Państwo i Prawo”, 6/2004;
406. Szlachetko J.H., *Normatywny model samorządu metropolitalnego*, Gdańsk 2020;
407. Szlachetko J.H., *Tezy do ustawy o związkach metropolitalnych. Kilka propozycji dla Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej X kadencji*, „Samorząd Terytorialny”, 4/2024;
408. Szlachetko J.H., *Tezy do ustawy o samorządzie metropolitalnym. Kilka dodatkowych słów tytułem wyjaśnienia koncepcji*, „Samorząd Terytorialny”, 7-8/2021;
409. Szlachetko J.H., *Tezy do ustawy o samorządzie metropolitalnym. Przyczynek do dyskusji o brakującej reformie*, „Samorząd Terytorialny”, 1-2/ 2021;
410. Szlachetko J.H., *Zakres działania i zadania samorządu metropolitalnego w świetle koncepcji MEGapolis. Postulaty de lege ferenda*, „Samorząd Terytorialny” 7-8/2021;
411. Szostak R., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych - charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa”, 5/2010;
412. Szpotański K., *Granice* [w:] *Aktualne problemy sądowej kontroli administracji publicznej*, (red.) W. Piątek, Warszawa 2019, LEX/el., dostęp z dnia 30.04.2025 r.
413. Szreniawski P., *Nauka o polityce administracji*, Rzeszów 2008;
414. Szulin P., *Kontrola zarządcza jednostek samorządu terytorialnego Monitoring-kontrola-audit*, Warszawa 2021;
415. Szumowski W., *Zarządzanie publiczne – próba systematyzacji koncepcji*, „Nauki o zarządzaniu”, 4(21)/2014;
416. Szwałt M., *Skuteczność skargi na przewlekłość postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (w świetle orzecznictwa)*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny. Rok LXXXIII”, 4/2021;
417. Szyba A., *Organizacja audytu wewnętrznego w urzędzie marszałkowskim* [w:] E.I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015;

418. Szymańska H. [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, (red.) T. Kiziukiewicz, Warszawa 2009;
419. Taras W., *Informowanie obywateli przez administrację*, Wrocław 1992;
420. Taras W., *Udostępnianie akt sprawy w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1992;
421. Tarno J. P., *Bezczynność organu a przewlekłe prowadzenie postępowania*, „Casus”, 3/ 2013;
422. Tatoj M. [w:] *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, (red.) A. Kostur, Katowice 2012;
423. The Institute of Internal Auditors, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, Tłumaczenie na język Florida USA, data tłumaczenia na język polski: wrzesień 2016, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/definicja_kodeks_standardy_pl_en_2017_ze_zmianami.pdf dostęp z dnia 8.12.2023 r.;
424. The Institute of Internal Auditors, *Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego*, tłumaczenie luty 2024 r., s. 7, https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/2024-7726_gui_global_ia_standards-polish-2.pdf, dostęp z dnia 26.06.2024 r.
425. *The New Audit of Best Value Consultation Paper*, Accounts Commission, <http://www.audit-scotland.gov.uk/publications/pdf/2003/03bv04ac.pdf>, cyt za K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*, Warszawa 2019;
426. Trepner C., *Audyt – uniwersalny system kontrolny finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa”, 1/2006;
427. Trykozko R., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010;
428. Ucieszyńska M., *Skuteczność i efektywność audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 471/2017;
429. Ura E., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2024;
430. Urbańska N., *Instytucja biegłego w administracyjnym postępowaniu dowodowym*, „Studia z Zakresu Prawa, Administracji i Zarządzania”, Tom 9, 2016;
431. *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, (red.) Z. Ofiarski, Warszawa 2020;
432. Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu uproszczenia procedur administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców z 13.07.2022 r., druk nr 2479;
433. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, VI kadencja, druk sejm. nr 1181;
434. Wacinkiewicz D., *Podmiotowość samorządu terytorialnego a samorządowy system organizacyjny zaspokajania potrzeb wspólnot samorządowych* [w:] *Podmiotowość samorządu terytorialnego a zakres jego zadań i kompetencji*, (red.) K. Małyś-Sulińska, M. Stec, Warszawa 2020, Lex/el., dostęp z dnia 12.08.2024 r.;
435. Walczak H., *Problemy współczesnej administracji – zagadnienia wybrane* [w:] *Administracja publiczna- aktualne wyzwania*, (red.) L. Zacharko, A. Matan, D. Gregorczyk, Katowice 2015 r.;

436. Walczak H., Witkowski P. [w:] Kasiński Michał (red.), Stahl Małgorzata (red.), Wlazlak Katarzyna (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym*, Opublikowano: LEX 2015, dostęp z dnia 10.04.2024 r.;
437. Walendzik G., Wilkosz K., *Udzielanie upoważnień przez organy samorządu terytorialnego: decyzje z wadą prawną*, „Kontrola Państwowa”, 65/2020;
438. Walenia A., *Międzynarodowe Standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego – uwagi o ich wdrażaniu w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Lodziensis”, 4(355)/2021;
439. Waściński T., Sławińska J., *Audyt wewnętrzny wspomagający zarządzanie sektorem publicznym – główne problemy i propozycje usprawnień*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach. Administracja i Zarządzanie”, 97/2013;
440. Wegner J., Wojtuń M., Kmiecik Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2023;
441. Wiatrak A.P., *Innowacyjność w zarządzaniu przedmiotem publicznym* [w:] Kancelaria Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, *Koncepcje i instrumenty zarządzania w administracji publicznej*, (red.) A. Gołębiowska, P. B. Zientarski, Warszawa 2017;
442. Wierzbica A. [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2021;
443. Wierzbica A., Marekvia A., Marchaj R., *Jednostki samorządu terytorialnego* [w:] *Samorząd terytorialny w Polsce i Portugalii. Analiza prawno-porównawcza*, (red.) B. Dolnicki, Warszawa 2015, Lex/el., dostęp z dnia 12.08.2024 r.;
444. Wierzbica A., Marekvia A., Marchaj R., *Koncepcja powiatu* [w:] *Samorząd terytorialny w Polsce*, Białystok 2014;
445. Wierzbica A., *Referendum i wybory oraz zarządzenia i uchwały jednostek samorządu terytorialnego*, Lexis Nexis 2014, LEX/el. dostęp z dnia 10.04.2024 r.;
446. Wierzbica A., *Status prawny zastępcy wójta (burmistrza, prezydenta miasta)*, „Samorząd Terytorialny”, 5/2014;
447. Wierzbowski M., *Prawne formy działania administracji. Porozumienie administracyjne* [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2015;
448. Wierzbowski M., Wiktorowska A. [w:] *Prawo administracyjne*, (red.) J. Jagielski, M. Wierzbowski, Warszawa 2019;
449. Winiarska K., *Audyt wewnętrzny*, Warszawa 2008;
450. Winiarska K., *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*, Warszawa 2019;
451. Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Warszawa 2005;
452. Wojtowicz-Dawid A., *Monitoring, kontrola i audyt wykorzystywania środków Unii Europejskiej*, Warszawa 2020;
453. Wolski M., *Kontrola zarządcza w obszarze zamówień publicznych*, Wolters Kluwer Polska 2020, LEX/el. dostęp z dnia 23.11.2023 r.;
454. Wołoszczuk B.M., *Organizacja audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] *Audyt wewnętrzny narzędziem ułatwiającym zarządzanie organizacją*, (red.) J. Przybylska, S. Kańduła, I. Bogucka, UE w Poznaniu, Poznań 2024 r.;

455. Wójtowicz-Dawid A., *Kontrola zarządcza a public governance*, [w:] *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, (red.) I. Niżnik-Dobosz, Warszawa 2014;
456. Wróbel A., Jaśkowska M., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018;
457. Wszelaki A., *Zasady i efekty audytu wewnętrznego w administracji publicznej na przykładzie Starostwa Powiatowego w A*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Nr 864. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 76/2015;
458. Wyporska-Frankiewicz J., *Administracja we współczesnym państwie. Imperium i gestia w działaniach administracji* [w:] *Publicznoprawne formy działania administracji o charakterze dwustronnym*, Warszawa 2009, LEX/el. dostęp z dnia 16.01.2024 r.;
459. Wyporska-Frankiewicz J., *Dostęp do akt spraw w postępowaniu administracyjnym ogólnym a ustawa o dostępie do informacji publicznej* [w:] *Postępowanie administracyjne*, (red.) C. Martysz, Warszawa 2015;
460. Wysocki S. [w:] *Jak dobrze zarządzać JST w oparciu o dane? System monitorowania usług publicznych dla praktyków*, (red.) G. P. Kubalski, Warszawa 2023;
461. Zacharko L., *Administracja publiczna zarządzana nowocześnie – kilka refleksji*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, 4001/2020;
462. Zacharko L., Janik M., *Europeizacja administracji publicznej (kilka refleksji)*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo”, 3888/2019;
463. Zacharko L., *Refleksje Katowickiej Szkoły Administratywistów* [w:] *Założenia nauki administracji*, (red.) J. Smarż, S. Fundowicz, P. Śwital, Warszawa 2024, LEX/el., dostęp z dnia 01.08.2024 r.;
464. Zacharko L., *Reformy administracji samorządowej we Francji* [w:] K. Płonka-Bielenin, T. Moll, (red.) L. Zacharko, *Model ustroju samorządu gminnego w wybranych krajach europejskich. Prawo samorządu terytorialnego w toku przemian*, Warszawa 2013;
465. Zacharko L., *Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg* [w:] *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, (red.) A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, Katowice 2016;
466. Zacharko L., Wartenberg-Kempka B., *Zasady ograniczania dostępu do informacji publicznej (zagadnienia wybrane)* [w:] E. Pierzchała, M. Woźniak (red.), *Dostęp do informacji publicznej w Polsce i w Europie – wybrane zagadnienia prawne*, Opole 2010;
467. Zacharko L., *Zasady doboru kadr w administracji publicznej w świetle standardów europejskich* [w:] *Europeizacja prawa administracyjnego i administracji publicznej*, (red.) E. Wójcicka, B. Przywora, Częstochowa 2016;
468. Zalewska B., *Niezależność audytora wewnętrznego według badań ankietowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 6/2016 (84);
469. Zalewski A., *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Warszawa 2007;
470. Zawicki M., *Nowe zarządzanie publiczne i zarządzanie przez współzrządzenie - zarys koncepcji zarządzania publicznego*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 598/2002;
471. Zawicki M., *Nowe zarządzanie publiczne*, Warszawa 2011;
472. Ziemiński K. M., *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005;
473. Ziębicki B., *Efektywność organizacyjna podmiotów sektora publicznego*, Kraków 2014;

474. Zimmermann J., *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Wrocław 2013;
475. Zimmermann J., *Motywy decyzji administracyjnej i jej uzasadnienie*, Warszawa 1981;
476. Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2024;
477. Zimmermann J., *Znaczenie uzasadnienia rozstrzygnięcia organu administracji publicznej dla orzecznictwa sądowoadministracyjnego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 5-6/ 2010;
478. Zimmermann M., *Formy działalności administracji państwowej. Akt administracyjny* [w:] M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956;
479. Ziółkowska A., *Czas jako wartość w postępowaniu sądowoadministracyjnym* [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego Tom II*, (red.) J. Zimmermann, Warszawa 2017;
480. Ziółkowska A., Gronkiewicz A., *Organizacja pracy biurowej w organizacji. Zagadnienia prawne*, Katowice 2014;
481. Zubik M., Sokolewicz W. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, wyd. II, red. L. Garlicki, Warszawa 2016, art. 7;
482. Zych J., *Poradnik pracownika administracji*, Warszawa 1985 r.;
483. Żołnierczyk E., *Zasada czynnego udziału strony jako wyraz ochrony praw jednostki w postępowaniu administracyjnym na tle orzecznictwa sądów administracyjnych* [w:] *Ochrona praw człowieka w Polsce. Aksjologia-institucje-nowe wyzwania-praktyka*, (red.) J. Jaskiernia, K. Spryszak, Toruń 2017;
484. Żukowski R., Purgat A., *Audyt wewnętrzny w jednostce samorządu terytorialnego*, Warszawa 2005;
485. Żytniec D.A., *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny* [w:] *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, (red.) B.R. Kuc, L. Smolak, Warszawa 2004;

Wystąpienia pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli

1. Najwyższa Izba Kontroli Departament Administracji Publicznej, *Wystąpienie pokontrolne. Przyczyny i skutki wadliwych decyzji administracyjnych wydawanych przez organy samorządu terytorialnego*, KAP.411.003.05.2017 , I/17/003/KAP;
2. Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, LKI.430.007.2019 nr ewid. 76/2019/P/19/074/LKI,
3. Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Kielcach, *Informacja o wynikach kontroli. Działania z zakresu kompetencji jednostek samorządu terytorialnego realizowane na podstawie prawa administracyjnego*, Warszawa 2019;

Strony internetowe

<https://www.sec.gov/about/mission>, dostęp z dnia 22.08.2024 r.

<https://assets.contenthub.wolterskluwer.com/api/public/content/46aefd8e843e43e7a71a9a15264155a1>

dostęp z dnia 14.09.2024 r.

https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d2d410f2-cf22-47e4-96d1-c70ad8d719b9&groupId=764034 dostęp z dnia 09.02.2024 r.

<https://silesia.org.pl/dokumenty/stanowisko-zarzadu-szqip-z-dn-26-kwietnia-2024-r-w-s-projektowanych-zmian-dotyczacych-funkcjonowania-audytu-wewnetrznego-w-jednostkach-samorzadu-terytorialnego/>,

dostęp z dnia 02.06.2024 r.;

<https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola.20344.html> dostęp z dnia 07.12.2023 r.;

<https://www.suffolk.gov.uk/council-and-democracy/council-directorates-services-and-senior-officers/internal-audit-service#:~:text=Internal%20audits%20must%20be%20carried,on%20how%20the%20council%20operates>,

dostęp z dnia 10.03.2024 r.;

<https://www.iaa.org.pl/aktualnosci/nowe-standardy-iaa-sektor-publiczny-pl-eng> dostęp z dnia 1.11.2023 r.

<https://silesia.org.pl/dokumenty/stanowisko-zarzadu-szqip-z-dn-26-kwietnia-2024-r-w-s-projektowanych-zmian-dotyczacych-funkcjonowania-audytu-wewnetrznego-w-jednostkach-samorzadu-terytorialnego/>

dostęp z dnia 02.06.2024 r.

Słownik Języka Polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/sjp/dokument;2555296.html>, dostęp z dnia 09.10.2024 r.;

Słownik Języka Polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/sjp/informacja;2466189.html>, dostęp z dnia 09.10.2024 r.

Słownik języka Polskiego, <https://sjp.pwn.pl/>, dostęp z dnia 22.09.2024 r.;

Orzecznictwo

Trybunał Konstytucyjny

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt K 14/13.

NSA

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 1984 r., III SA 729/84, ONSA 1984, nr 2, poz. 117.

Wyrok NSA z dnia 16 maja 1991 r., SA/Wr 371/91, OSPiKA 1991, z. 11-12, poz. 268.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 października 1993 r., V SA 250/93, ONSA 1994, nr 2, poz. 84.

Wyrok NSA z dnia 20 września 1994 r., SA/Lu 130/94, LEX nr 26524.

Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 1996 r., SA/Po 1555/95, LEX nr 26767.

Wyrok NSA w Katowicach z dnia 28 sierpnia 1996 r., SA/Ka 1500/95, LEX nr 27287.

Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 20 czerwca 1997 r., SA/Sz 1114/96, LEX nr 30811.

Wyrok NSA z dnia 24 lipca 1997 r., I SA/Łd 536/96, „Glosa” 2000, nr 11.

Wyrok NSA z dnia 20 listopada 1997 r., I SA/Kr 68/97, POP 1999, nr 3, poz. 76.

Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1998 r., I SA 1666/97, LEX nr 45128;

Wyrok NSA w Katowicach z dnia 7 maja 1998 r., I SA/Ka 1215/96, LEX nr 35938.

Wyrok NSA z dnia 7 maja 1998 r., I SA/Ka 1215/96, LEX 35938.

Wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 23 września 1999 r., SA/Rz 482/98, Legalis.
 Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 1999 r., IV SA 2070/97, LEX nr 48693.
 Wyrok NSA w Warszawie z 13.04.2000 r., V SA 2362/99, LEX nr 49871.
 Wyrok NSA w Katowicach z 12.04.2000 r., I SA/Ka 1740/98, LEX nr 42031.
 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11.07.2001 r., I SA 2447/00, LEX nr 54741.
 Wyrok NSA z dnia 15 marca 2007 r., II GSK 347/06, LEX nr 321273.
 Wyrok NSA z dnia 21 marca 2007 r., II OSK 483/06, Legalis.
 Wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2007 r., I OSK 42/07, LEX nr 336995.
 Wyrok NSA z dnia 10 maja 2007 r., I GSK 1613/06, LEX nr 351041.
 Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2008 r., II OSK 481/07, LEX nr 469366.
 Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011 r., II OSK 317/10, LEX nr 992544.
 Wyrok NSA z dnia 3 stycznia 2012 r., I OSK 111/11, LEX nr 1111757.
 Wyrok NSA z dnia 29 marca 2012 r., II GSK 1012/11, LEX nr 1145478.
 Wyrok NSA z dnia 16 maja 2012 r., I OSK 699/11, LEX nr 1218896.
 Wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2012 r., I OSK 2140/11, LEX nr 1219210.
 Wyrok NSA z dnia 24 marca 2015 r., I GSK 407/13, LEX nr 1773137.
 Wyrok NSA z dnia 4 września 2015 r., II GSK 1602/14, LEX nr 1986598.
 Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., I OSK 1681/15, CBOSA.
 Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2017 r., II OSK 2886/17, LEX nr 2419370.
 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2019 r., II GSK 605/17, LEX nr 2683915.
 Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2021 r., II OSK 1777/18, LEX nr 3195606;
 Wyrok NSA z dnia 15 września 2021 r., II OSK 701/21, LEX nr 3408050.
 Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II OSK 2263/21, LEX nr 3340004.
 Wyrok NSA z dnia 22 marca 2022 r., III OSK 983/21, LEX nr 3343931.
 Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2022 r., I OSK 2377/21, LEX nr 3360541.
 Wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2022 r., II OSK 2145/21, LEX nr 3406707.
 Wyrok NSA z dnia 10 maja 2023 r., II OSK 2146/22, LEX nr 3586196.
 Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2023 r., I OSK 209/22, LEX nr 3707766.
 Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2024 r., II GSK 268/23, LEX nr 3664768.
 Wyrok NSA z dnia 12 września 2024 r., II GSK 922/21, LEX nr 3783234;
 Wyrok NSA z dnia 12 września 2024 r., II GSK 1093/21, LEX nr 3783227;
 Wyrok NSA z dnia 12 września 2024 r., II GSK 1093/21, LEX nr 3783227;
 Wyrok NSA z dnia 12 września 2024 r., II GSK 519/23, LEX nr 3785326;
 Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2025 r., II GSK 1498/21, LEX nr 3848989;
 Postanowienie NSA z dnia 16 lutego 2021 r., III OSK 3180/21, LEX nr 3144681.

Sąd Najwyższy

Uchwała SN z 30.09.1991 r., III CZP 83/91, OSNC 1992/5, poz. 64.

Orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 grudnia 2005 r., II SA/Wa 1918/05, LEX nr 187397;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 grudnia 2005 r., I SA/Wa 264/05, Legalis;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2006 r., I SA/Wa 496/06, LEX nr 227699;
 Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 6 sierpnia 2008 r., II SA/Rz 246/08, LEX nr 504789;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Wa 1596/08, LEX nr 1027035;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 grudnia 2010 r., I SA/Wa 1064/10, LEX nr 750550;
 Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27 września 2011 r., I SA/Rz 470/11,
<https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CDD4B4D288> dostęp z dnia 05.11.2023 r.;
 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 lutego 2011 r., II SA/Bk 822/10, LEX nr 1085799;
 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2011 r., IV SAB/Po 52/10, Legalis.;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 czerwca 2011 r., I SA/Gd 144/11, LEX nr 990481;
 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2013 r., III SA/Kr 522/12, LEX nr 1343456;
 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 marca 2013 r., II SAB/Ol 1/13, LEX nr 1301242;
 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 czerwca 2013 r., II SA/Po 509/13, LEX nr 1361819;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2014 r., I SAB/Wa 446/14, LEX nr 1757745;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 października 2016 r., I SAB/Wa 1262/16 LEX nr 2158457;
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 listopada 2017 r., IV SA/Gl 852/17, LEX nr 2400630;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2018 r., I SAB/Wa 565/17, LEX nr 2548783;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 stycznia 2018 r., I SAB/Wa 554/17, LEX nr 2440693;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2018 r., V SA/Wa 455/17, LEX nr 2508312;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2018 r., IV SA/Wa 2490/17, LEX nr 2476053;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2018 r., I SAB/Wa 619/17, LEX nr 2495437;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2019 r., III SAB/Gd 74/18, LEX nr 2625778;
 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 21 lutego 2019 r., II SA/Ke 72/19, LEX nr 2652010;
 Wyrok WSA z dnia 27 lutego 2019 r., II SAB/Gd 130/18, LEX 2641803;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 marca 2019 r., III SAB/Wr 252/18, LEX nr 2655323;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 maja 2019 r., III SA/Gd 174/19, LEX nr 2676341;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 maja 2019 r., III SAB/Wr 92/19, LEX nr 2975285;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2019 r., III SAB/Wr 180/19, LEX nr 2975535;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2019 r., III SAB/Wr 187/19, LEX nr 2975500;
 Wyrok WSA w Opolu z dnia 17 grudnia 2019 r., II SA/Op 372/19, LEX nr 2761118;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2020 r., I SA/Wa 749/19, LEX nr 3099137;
 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 stycznia 2020 r., IV SA/Po 620/19, LEX nr 2770661;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 sierpnia 2020 r., VI SA/Wa 2343/19, LEX nr 3046096;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2020 r., VI SA/Wa 1628/20, LEX nr 3162080;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2020 r., I SAB/Wa 161/20, LEX nr 3220377;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 lutego 2021 r., II SAB/Gd 107/20, LEX nr 3118373;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 kwietnia 2021 r., I SAB/Wr 660/20, LEX nr 3197755;
 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 grudnia 2021 r., II SAB/Lu 111/21, LEX nr 3344670;
 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 stycznia 2022 r., III SAB/Łd 51/21, LEX nr 3287894;

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 stycznia 2022 r., II SA/Bk951/21, LEX 3306840;
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 lutego 2022 r., III SA/GI 871/21, LEX nr 3349589;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 lutego 2022 r., II SA/Wa 3404/21, LEX nr 3342452;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 marca 2022 r., III SAB/Gd 111/21, LEX nr 3327734;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 marca 2022 r., IISA/Gd621/21;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 maja 2022 r., I SAB/Wr 3089/21, LEX nr 3363364;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 czerwca 2022 r., II SAB/Wr 156/22, LEX nr 3357464;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 czerwca 2022 r., III SAB/Gd 11/22, LEX nr 3353262;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 czerwca 2022 r., II SAB/Wr 194/22, LEX nr 3362486;
 Wyrok WSA z dnia 14 września 2022 r., IV SA/Po 991/21, LEX nr 3405848;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 grudnia 2022 r., II SA/Wr 447/22, LEX nr 3454070;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 stycznia 2023 r., III SAB/Gd 179/22, LEX nr 3481185;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 stycznia 2023 r., II SA/Wa 601/22, LEX nr 3528040;
 Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 lutego 2023 r., II SA/Rz909/22, LEX 3504416;
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2023 r., I SAB/Wa 34/23, LEX nr 3592849;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 maja 2023 r., II SA/Gd 914/22, LEX nr 3558947;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 maja 2023 r., II SAB/Wr 4/23, LEX nr 3568481;
 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 czerwca 2023 r., II SA/Lu 383/23, LEX 3587498;
 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 września 2023 r., II SA/Bd 613/23, LEX nr 3623258;
 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 października 2023 r., II SA/Sz 517/23, LEX nr 3616914;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 października 2023 r., IISA/Wr 551/23, LEX nr 3620878;
 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 października 2023 r., II SA/Po 447/23, LEX nr 3620143;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 listopada 2023 r., II SA/Wr 537/23, LEX nr 3647484;
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 listopada 2023 r., I SA/GI 1598/22, LEX nr 3642267;
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 stycznia 2024 r., II SA/GI 1597/23, LEX nr 3659522;
 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 stycznia 2024 r., II SA/Ke 669/23, LEX nr 3691621;
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2024 r., I SAB/Wr 249/23, LEX nr 3667345;
 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 lutego 2024 r., I SA/Bd 653/23, LEX nr 3698952;
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 lutego 2024 r., II SA/GI 899/23, LEX nr 3700151;
 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 marca 2024 r., III SA/Kr 1612/23, LEX nr 3705886;
 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 kwietnia 2024 r., II SAB/Sz 9/24, LEX nr 3718888;
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 maja 2024 r., II SA/Gd 140/24, LEX nr 3718397;
 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 maja 2024 r., II SAB/Sz 14/24, LEX nr 3733978;

Pozostale

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 24 maja 2018 r. BDF1.4800.32.2018, LEX nr 2592210,
 dostęp z dnia 04.12.2023 r.;
 Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 10 listopada 2016 r. BDF1.4800.49.2016, LEX nr 2198391,
 dostęp z dnia 04.12.2023 r.;

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 28 maja 2018, BDF1.4800.37.2018, LEX nr 2607860, dostęp z dnia 04.12.2023 r.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 24 maja 2018 r. BDF1.4800.32.2018, LEX nr 2592210, dostęp z dnia 04.12.2023 r.;

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 10 listopada 2016 r. BDF1.4800.49.2016, LEX nr 2198391, dostęp z dnia 04.12.2023 r.;

Uchwała Rady Nadzorczej Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie z października 2015 r. – dział II i III;

Rekomendacja H w uchwale nr 141/2017 Komisji Nadzoru Finansowego z 25 kwietnia 2017 r., rekomendacja 22-31;