

## **Prowadzenie audytu wewnętrznego w związkach gmin i powiatów w kontekście uprawnień nadzorczych i kontrolnych regionalnych izb obrachunkowych.**

Zasady audytu wewnętrznego oraz koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych określa ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, z późn. zm.), dalej „ufp”, (Dział VI). Przepis art. 4 ufp ustalający zakres podmiotowy ufp, przepisy ufp każe stosować do jednostek sektora finansów publicznych, który – stosownie do art. 9 pkt 2 ufp – tworzą zarówno jednostki samorządu terytorialnego, jak i ich związki oraz związki metropolitalne. Z art. 4 ust. 2 ufp wynika z kolei obowiązek odpowiedniego stosowania do związków metropolitalnych oraz związków gmin i powiatów przepisów dotyczących jednostek samorządu terytorialnego. Zauważyć przy tym należy, że o ile art. 9 ufp określając podmioty tworzące sektor finansów publicznych wskazuje za związki jednostek samorządu terytorialnego (pkt 2), to art. 4 ust. 2 ufp nakazując odpowiednie stosowanie przepisów wymienia związki gmin i powiatów. Powstaje zatem wątpliwość, czy przepis art. 4 ust. 2 ufp obejmuje związki międzygminne, o których mowa w art. 64 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 713), dalej „usg”, i związki powiatów, o których mowa w art. 65 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 511, z późn. zm.), dalej „usp”, czy również związki powiatowo-gminne wskazane w art. 72a usp.

Z literalnego brzmienia art. 4 ust. 2 ufp wynika, że, co do zasady, wszystkie przepisy ufp, które dotyczą jednostek samorządu terytorialnego, odnoszą się również do związków metropolitalnych oraz związków gmin i powiatów. Uwzględnić przy tym należy ugruntowane w orzecznictwie i literaturze, a przywołane w Państwa piśmie reguły odpowiedniego stosowania przepisów, tj. wprost, z modyfikacjami albo wcale, co przesądza o braku automatyczności w stosowaniu do związku regulacji dotyczących jednostki samorządu terytorialnego.

Audyt wewnętrzny będący, stosownie do art. 272 ust. 1 ufp, działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie kierownika jednostki sektora finansów publicznych w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze, prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł (art. 274 ust. 3 ufp). Zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta i przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego (art. 276 ufp). Komórkę audytu wewnętrznego, którą kieruje audytor wewnętrzny obowiązany prowadzić audyt wewnętrzny, tworzy się w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego (art. 277 ust. 1 w zw. z art. 275 ufp), przy czym, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej tej jednostki kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł, audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę (art. 278 ust. 3 ufp). Jak tego wymaga art. 287 ust. 1 ufp, do przeprowadzania audytu wewnętrznego, w tym w jednostkach organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego, audytora wewnętrznego upoważnić musi odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta i przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą, jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1440, z późn. zm.).

Ustalenie, czy przywołane wyżej przepisy stanowiące o prowadzeniu audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego znajdują zastosowanie do związków jednostek samorządu terytorialnego, wymaga analizy w kontekście przepisów dotyczących funkcjonowania tych podmiotów.

Odpowiednie stosowanie konkretnych przepisów nie powinno bowiem polegać wyłącznie na podstawieniu związku jednostek samorządu terytorialnego w miejsce jednostki samorządu terytorialnego, lecz na takiej modyfikacji przepisu, która nie stoi w sprzeczności z innymi regulacjami normującymi konkretną kwestię (tak WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 17 czerwca 2013 r., II SA/GI 845/13, w zakresie odpowiedniego stosowania do związku międzygminnego wskazanych przepisów dotyczących gminy).

Poprzednio obowiązująca ustawa, tj. ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104, z późn. zm.) wskazywała wprost na obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w związkach jednostek samorządu terytorialnego. Podstawę stanowił art. 49 ust. 2 i ust. 3 ww. ustawy wymagający prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych (do sektora finansów publicznych zaliczano – zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 – gminy, powiaty i samorząd województwa, zwane „jednostkami samorządu terytorialnego” oraz ich związki) w przypadku gromadzenia przez tę jednostkę znacznych środków publicznych lub dokonywania znacznych wydatków publicznych, tj. w przypadku przekroczenia kwoty określonej w drodze rozporządzenia przez Ministra Finansów (w rozporządzeniu z dnia 24 czerwca 2006 r. wskazano kwotę 40 000 tys. zł, Dz. U. Nr 112, poz. 763). Ustawa ta, poza art. 171 stanowiącym o odpowiednim stosowaniu do związków jednostek samorządu terytorialnego przepisów art. 169 i art. 170 dotyczących zobowiązań i długu w jednostce samorządu terytorialnego, nie zawierała generalnego nakazu odpowiedniego stosowania do związków jednostek samorządu terytorialnego wszystkich przepisów dotyczących jednostek samorządu terytorialnego.

Należy zauważyć, że przyjęcie, w oparciu o obecnie obowiązujący art. 4 ust. 2 ufp, obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w związkach jednostek samorządu terytorialnego prowadzi do rozszerzenia sformułowanego w art. 274 ufp katalogu podmiotów zobowiązanych przez ustawodawcę. Rozważenia natomiast wymaga, czy zasady prowadzenia audytu w jednostce samorządu terytorialnego można zastosować odpowiednio do związku jednostek samorządu terytorialnego.

Odnosząc się do art. 274 ust. 3 ufp uzależniającego obowiązek prowadzenia audytu od przekroczenia 40 000 tys. zł przez kwotę dochodów i przychodów lub kwotę wydatków i rozchodów ujętą w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, należy mieć na uwadze, że do gospodarki finansowej związku międzygminnego (związku powiatów) stosuje się odpowiednio przepisy o gospodarce finansowej gmin (powiatów), co wynika z art. 73a ust. 1 usg i z art. 72 ust. 1 usp, przy czym przepisy te (każdy w ust. 2) stanowią o sporządzaniu przez zgromadzenie związku planu finansowego. Pomijając wyrażane w doktrynie wątpliwości co do obowiązku sporządzania budżetu związku (np. za obowiązkiem sporządzenia budżetu J. Glumińska-Pawlic, art. 73a, (w:) Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz, wyd. II, Wolters Kluwer Polska, 2018; pogląd, że plan finansowy zastępuje budżet wyraża K. Bandarzewski, art. 73a, (w:) Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2013), uzasadnione jest twierdzenie, że kryterium z art. 274 ust. 3 ufp może znaleźć zastosowanie do związku.

Wskazanie – odpowiednio do art. 276 ufp – osoby odpowiedzialnej w związku za wykonywanie zadań związanych z audytem wewnętrznym, polegających w szczególności na zapewnieniu warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnieniu organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce (art. 282 ust. 1 ufp) czy przygotowaniu planu audytu (art. 283 ust. 3 ufp), wymaga przeanalizowania struktury związków jednostek samorządu terytorialnego. Co istotne, związek ma osobowość prawną, a zadania publiczne wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność (art. 65 usg i art. 66 usp). Organem stanowiącym i kontrolnym związku jest zgromadzenie związku (art. 69 ust. 1 usg i art. 69 ust. 1 usp), a organem wykonawczym – zarząd (art. 73 ust. 1 usg i art. 71 ust. 1 usp), przy czym strukturę, zakres i tryb działania organów określać ma statut

związku (art. 67 ust. 2 pkt 4 usg i art. 67 ust. 2 pkt 4 usp). Z powyższego wynika, że zakres działania organów związku, skoro uzależniony od postanowień statutu przyjmowanego przez rady zainteresowanych jednostek samorządu terytorialnego, może być różny w różnych związkach. Wobec wyraźnej normy ustawowej istnieją wątpliwości, kto, ze względu na przyjęcie obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w związku, miałyby dokonywać wiążących się z tym czynności wskazanych w przepisach ufp, w tym w kontekście odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W literaturze (Z. Ofiarski, art. 276, (w:) Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wolters Kluwer Polska, 2019) wskazuje się na przewodniczącego zarządu związku i na obowiązek stworzenia komórki audytu wewnętrznego w biurze związku. Należy jednak zauważyć, że – w odróżnieniu od wynikających z ustawy podstaw powołania przewodniczącego zarządu powiatu, tj. starosty (art. 26 ust. 2 usp) oraz przewodniczącego zarządu województwa, tj. marszałka województwa (art. 31 ust. 2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, Dz. U. z 2019 r. poz. 512, z późn. zm., dalej „usw”), oraz funkcjonowania urzędu gminy (art. 33 ust. 1 usg), starostwa powiatowego (art. 33 usp) i urzędu marszałkowskiego (art. 45 usw), ustawa nie wymaga wprost powołania przewodniczącego zarządu związku i stworzenia biura związku. W sposób pośredni do przewodniczącego zarządu w związku jednostek samorządu terytorialnego odnosi się natomiast ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1282) – w art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. d i art. 6.

W zakresie funkcjonowania związków metropolitalnych wskazać trzeba, że regulująca tworzenie związków metropolitalnych ustawa z dnia 9 października 2015 r. o związkach metropolitalnych (Dz. U. poz. 1890, z późn. zm.) straciła moc z dniem 7 kwietnia 2017 r. w wyniku wejścia w życie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim (Dz. U. poz. 730). Stosownie do tej ustawy, związek metropolitalny będący zrzeszeniem gmin województwa śląskiego, tworzony w drodze rozporządzenia Rady Ministrów, samodzielnie prowadzi gospodarkę finansową na podstawie uchwały budżetowej (art. 44). Przewodniczący zarządu, będącego organem wykonawczym związku, wybierany jest przez zgromadzenie, będące organem stanowiącym i kontrolnym związku (art. 20, 27 i 29), a zarząd wykonuje swoje zadania przy pomocy urzędu metropolitalnego (art. 35). W przypadku ww. związku metropolitalnego istnieje zatem ustawowe umocowanie dla uchwały budżetowej, przewodniczącego związku i biura związku.

Przy czym należy wziąć pod uwagę również argumenty, poparte orzecznictwem sądów administracyjnych, potwierdzające odrębność podmiotową związku jednostek samorządu terytorialnego, jednocześnie odrębność ta nie przesądza o nieprowadzeniu audytu wewnętrznego w związku. Prowadzenie przez związek gospodarki finansowej niezależnie od gospodarki finansowej prowadzonej przez jednostki samorządu terytorialnego tworzące ten związek, zdaje się właśnie uzasadniać poddanie związku, jako jednostki sektora finansów publicznych, procedurze audytowej.

Wątpliwości w zakresie możliwości spełnienia w związku jednostek samorządu terytorialnego celu prowadzenia audytu wewnętrznego sformułowanego w art. 272 ust. 1 ufp, polegającego na wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, pozostają uzasadnione w kontekście wyżej poczynionych rozważań dotyczących ustalenia kierownika jednostki w związku. Z drugiej strony, poprzednio obowiązująca ustawa o finansach publicznych przewidująca prowadzenie audytu wewnętrznego w związkach jednostek samorządu terytorialnego wymagała, aby wynikiem ogółu działań składających się na audyt wewnętrzny było uzyskanie obiektywnej i niezależnej oceny również przez kierownika jednostki (art. 48 ust. 1 pkt 1). Poza tym, mając na uwadze, że stosownie do art. 272 ufp audyt wewnętrzny jest instrumentem oceny funkcjonowania kontroli zarządczej, którą, stosownie do art. 68 ust. 1 ufp, stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań jednostki sektora finansów publicznych w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, należy zauważyć, że przepisy ufp w zakresie kontroli zarządczej nie tworzą katalogu podmiotów, lecz odnoszą się do jednostki

sektora finansów publicznych. Uzasadnione jest zatem przyjęcie, że istota audytu może być spełniona również w związku jednostek samorządu terytorialnego, w szczególności w przypadku uznania konieczności zapewnienia w związku jednostek samorządu terytorialnego funkcjonowania kontroli zarządczej, mimo braku wyraźnego wskazania tego podmiotu w art. 69 ust. 1 ufp (w pkt 3 mowa o kierowniku jednostki, natomiast o obowiązku w jednostkach samorządu terytorialnego stanowi pkt 2).

Powyższe, w opinii Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, nie pozwala jednoznacznie uznać braku obowiązku, wywodzonego na podstawie art. 274 ust. 3 w zw. z art. 4 ust. 2 ufp, prowadzenia audytu wewnętrznego w związkach gmin i powiatów po przekroczeniu kwoty progowej 40 000 tys. zł – mimo niewskazania związku jednostek samorządu terytorialnego wśród podmiotów zobowiązanych przez przepisy ufp do prowadzenia audytu wewnętrznego oraz ze względu na istnienie wykazanych wyżej trudności w określeniu zakresu zastosowania do związku jednostek samorządu terytorialnego norm odnoszących się do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego. Związek metropolitalny, z uwagi na uregulowanie ustawowe, podlega odrębnej ocenie.

Zaznaczenia wymaga, że zaprezentowane stanowisko traktowane może być jako pogląd w sprawie, a nie jako wiążące w działaniach nadzorczych i kontrolnych regionalnych izb obrachunkowych, będących na podstawie art. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2137) państwowym organem nadzoru i kontroli gospodarki finansowej związków międzygminnych (ust. 2 pkt 2), związków powiatów (ust. 2 pkt 4) oraz związków powiatowo-gminnych (ust. 2 pkt 4a) – zgodnie z właściwością miejscową wynikającą z art. 3 tej ustawy. Na podkreślenie zasługuje, że kompetencje nadzorcze regionalnych izb finansowych mają swe źródło w Konstytucji RP (art. 171 ust. 2).