

ELŻBIETA CHOJNA-DUCH

Uniwersytet Warszawski

AUDYT WEWNĘTRZNY W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH – AKTUALNE PROBLEMY

Wprowadzenie

Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – instytucja nieznana do niedawna prawu i polskiej doktrynie finansów i prawa finansowego – w ciągu ponad dziesięciu lat przeszedł znaczące zmiany prawne. Kierunek tych zmian należy oceniać pozytywnie, a ujednoczenie form kontroli na poziomie ustawy w całym sektorze finansów publicznych spowodowało zbliżenie polskich regulacji do wypracowanych przez międzynarodowe organizacje audytowe (w tym przede wszystkim Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA).

Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na kilka dyskusyjnych problemów, które mogłyby być przedmiotem dalszych rozważań dotyczących rozwoju instytucji audytu wewnętrznego w przyszłości i przyczynić się do jego doskonalenia. Obowiązujące bowiem regulacje prawne nie rozwiązały ostatecznie wielu problemów praktycznych związanych ze stosowaniem audytu wewnętrznego. Ponadto niektóre zmiany, wprowadzane kolejnymi wersjami ustawy o finansach publicznych, stawiają przed praktyką i teorią nowe wyzwania i problemy dotyczące zarówno kwestii ustrojowych, jak i metodyki audytu.

1. Koordynacja zadań audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej

Pojęcie audytu wewnętrznego, określone po raz pierwszy w ustawie o finansach publicznych z 1998 r., budziło od początku wiele wątpliwości¹. Ustawodawca określił audyt jako ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej, przy uwzględnieniu kryteriów wskazanych przez ustawodawcę. Formuła audytu wewnętrznego zawarta w ustawie okazała się zbyt ogólna i tym samym niejednoznaczna, więc była różnie interpretowana².

Odmienne więc pojęcie audytu wewnętrznego zostało uregulowane w kolejnej wersji ustawy o finansach publicznych – z 2005 r. Zgodnie z art. 48 ustawy audytem wewnętrznym określane były ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce (w tym procedur kontroli finansowej), w wyniku którego kierownik jednostki uzyskiwał obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Definicja audytu została rozszerzona o nowe obowiązki w formie czynności doradczych, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Było to już rozwiązanie nawiązujące do międzynarodowych definicji audytu.

Kolejna ustawa o finansach publicznych z 2009 r., obowiązująca obecnie, w art. 272 stanowi, że audyt wewnętrzny jest niezależną i obiektywną działalnością, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze³.

Proponowana konstrukcja prawna odwołuje się jednocześnie do nowego terminu w polskiej administracji publicznej, tzw. kontroli zarządczej. W ustawie proponuje się ściśle powiązanie audytu wewnętrznego z kontrolą zarządczą. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Obecna definicja audytu wewnętrznego zawarta w ustawie zbliża ją do definicji sformułowanej przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA). Zgodnie z tą definicją audytem wewnętrznym jest niezależna, obiektywna działalność o cha-

¹ E. Chojna-Duch: *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli*, w: „Kontrola Państwowa”, numer specjalny, luty 2002.

² K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.

³ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1241 z późn. zm.

rakterze zapewniającym i doradczym, prowadzona w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiągnięciu wytyczonych celów poprzez systematyczne i konsekwentne działanie, służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemów kontroli oraz procesów zarządzania organizacją.

Głównym zadaniem audytora wewnętrznego, zgodnie z obecną ustawą, jest systematyczna ocena kontroli zarządczej w oparciu o kryteria wskazane przez ustawodawcę, tj. adekwatność, efektywność i skuteczność. Kontrola zarządcza, według ustawy, jest z kolei kategorią zdecydowanie szerszą niż samo porównywanie wykonań z wyznaczeniami w rozumieniu klasycznej definicji L. Kurowskiego, czyli kontroli⁴.

Wprawdzie w uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, że „Wprowadzono pojęcie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w miejsce obecnego terminu – kontrola finansowa”, przy szerszym jej zakresie przedmiotowym, ale same przepisy ustawy wskazują, że według ustawodawcy kontrola zarządcza jest kategorią związaną z procesem zarządzania, kierowania jednostką, a nie z wykonywaniem klasycznych czynności kontrolnych⁵. Czynności kontrolne w rozumieniu tradycyjnym są tylko jednym z elementów składających się na instytucję kontroli zarządczej, a niezbyt fortunate w tym przypadku użycie terminu „kontrola” w odniesieniu do czynności zarządczych przyczyniło się do niejednoznaczności tego pojęcia w ustawie. Niejednoznaczność pogłębia także znaczenie tego pojęcia w przepisach dotyczących odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, gdzie pojęcie kontroli finansowej zastąpione zostało pojęciem kontroli zarządczej (w katalogu naruszeń tej dyscypliny).

Instytucja kontroli zarządczej w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych wydaje się natomiast bliższa anglosaskiemu rozumieniu tego pojęcia, sformułowanego m.in. w definicji R.N. Anthony’ego: „kontrola zarządcza to proces, za pomocą którego menedżerowie zapewniają, że zasoby są pozyskiwane oraz wykorzystywane skutecznie i efektywnie w realizacji celów jednostki”,

⁴ L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak: *Podstawy kontroli finansowej*, PWE, Warszawa 1981.

⁵ E. Chojna-Duch: *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010 r. nr 1, s. 59 i n.

w koncepcji którego kluczową kwestią jest koncentracja na wynikach (efektach) działalności jednostki⁶.

Ustawodawca przyjął w art. 68 ustawy, że kontrolą zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych jest ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Tak sformułowana definicja jest równocześnie zbyt szeroka i ogólna, czyli znów nieprecyzyjna. Ustawodawca określił również katalog otwarty celów, które ma realizować kontrola zarządcza. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji, zarządzania ryzykiem.

Ponadto, aby audytor mógł rzetelnie wykonać swoje zadanie, tj. dokonać oceny adekwatności kontroli zarządczej w jednostce, powinien dysponować wzorcowym modelem takiej kontroli zarządczej. Inaczej mówiąc – audytor wewnętrzny, dokonując kontroli zarządczej, powinien mieć podstawę, punkt odniesienia, którym byłby postulowany model kontroli zarządczej. Określenie takiej bazy dla audytora to obowiązek prawny ministra finansów, jako organu właściwego w zakresie koordynacji kontroli zarządczej i audytu dla jednostek sektora finansów publicznych lub dla komitetów audytu dla poszczególnych działów. Należy dodać, że takie rozwiązanie nie obejmuje jednostek samorządu terytorialnego oraz jednostek, które nie są usytuowane w żadnym dziale administracji; w tym przypadku właściwe wydaje się przygotowanie kilku podstaw (modeli kontroli zarządczej). Ocena skuteczności i efektywności kontroli zarządczej jest możliwa przy wskazaniu optymalnych parametrów, będących punktem odniesienia (właśnie tradycyjnego „wyznaczenia” dla procesów kontroli) dla oceny w jednostce. Wzorcem przy określeniu takich alternatywnych modeli mogą być propozycje określone w obszernej literaturze przedmiotu⁷.

⁶ Podane za: K. Winiarska: *Pojęcie i klasyfikacja kontroli zarządczej w literaturze światowej*, maszynopis niepublikowany, Szczecin 2012; także szerzej w tym opracowaniu na temat pojęcia i rodzajów kontroli zarządczej, Szczecin 2012.

⁷ Szeroka literatura m.in. w opracowaniu: *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe nr 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42, pod red. K. Winiarskiej, Szczecin 2011.

2. Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna instytucjonalna

Analiza przepisów oraz literatura przedmiotu wskazują na zbieżne elementy kontroli wewnętrznej instytucjonalnej i audytu wewnętrznego, wręcz w niektórych opracowaniach obie instytucje traktowane są jako instytucje tożsame⁸.

Szczególnego znaczenia powyższa kwestia nabiera po uchwaleniu ustawy o kontroli w administracji rządowej, w świetle jej przepisów⁹. Ustawa określa zasady i tryb przeprowadzania kontroli działalności organów administracji rządowej, urzędów obsługujących organy lub stanowiących ich aparat pomocniczy oraz jednostek organizacyjnych podległych tym organom lub przez nie nadzorowanych oraz organy właściwe w sprawach kontroli.

Ustawa nie definiuje pojęcia kontroli, wskazuje zaś cele kontroli – ocenę działalności jednostki kontrolowanej dokonaną na podstawie ustalonego stanu faktycznego, przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli; celem kontroli jest również ustalenie zakresu nieprawidłowości, ich przyczyn i skutków oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia nieprawidłowości.

Ustawa określa kryteria, które należy uwzględniać przy przeprowadzaniu kontroli – legalność, gospodarność, celowość i rzetelność. Należy jednak zauważyć, że wskazane kryteria nie mają charakteru bezwzględnie obowiązującego.

Ustawa przenosi akcenty w sposobie przeprowadzania i w zakresie funkcji kontroli z kontroli w szerszym, tradycyjnym rozumieniu na kontrolę *ex post* – wykonania zadań. Ustawa nie definiuje pojęcia kontroli, ale wskazuje jako zasadniczy cel (i skutek) kontroli – ocenę działalności jednostki kontrolowanej, dokonaną na podstawie ustalonego stanu faktycznego przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli. Jako dodatkowy cel kontroli wskazywane jest również ustalenie zakresu, przyczyn i skutków nieprawidłowości oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia nieprawidłowości, czyli co w ujęciu tradycyjnym stanowi już zalecenia pokontrolne, pozostające poza zakresem kontroli.

⁸ C. Kosikowski: *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12, także *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, NIK, Warszawa 2005, s. 9.

⁹ Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej, Dz.U. nr 185, poz. 1092.

Kontrola prawidłowości jest określana jako kontrola zgodności z przepisami prawa oraz dokumentami wyznaczającymi kierunki działalności¹⁰. Kluczowym kryterium wykonania kontroli prawidłowości jest kryterium legalności. Forma kontroli prawidłowości jest zbliżona do tradycyjnego modelu kontroli.

Ustawa o kontroli w administracji rządowej zmienia klasyczną kontrolę prawidłowości, której głównym zadaniem jest, w oparciu o kryterium legalności, stwierdzanie nieprawidłowości; ustępuje miejsca ocenie działalności jednostki ukierunkowanej na wykonywane przez nią zadania. Zmiana dotyczy również kryteriów, które mają charakter nadrzędny przy przeprowadzaniu kontroli wykonania zadań. W jej wykonaniu kluczowe znaczenie mają te elementy, które są związane z dynamicznym aspektem jej działalności.

Kontrola wykonania zadań jest niezależnym badaniem wydajności i skuteczności projektów, programów i działalności instytucji publicznych, przeprowadzonym z należyтым uwzględnieniem oszczędności i mającym na celu ich poprawę¹¹.

Uwzględniając podstawy (wyznaczenia) kontroli zarządczej można stwierdzić, że kontrola wykonania zadań powinna stwierdzić, czy cele (zadania) jednostki administracji publicznej zostały zrealizowane z należyłą jakością (skutecznością), w sposób oszczędny oraz wykorzystujący w pełnym zakresie posiadane zasoby ludzkie i rzeczowe (wydajność). Kryterium, które determinuje relację trzech wyznaczników, jest adekwatność.

Oszczędność należy rozumieć jako minimalne wykorzystanie zasobów jednostki przy realizacji jej celów, z zachowaniem należytej jakości. Wydajność jest związana z optymalnym wykorzystaniem zasobów. Oba te kryteria są do siebie zbliżone i pewnych sytuacjach nie jest możliwe rozpatrywanie ich niezależnie. Skuteczność jest związana ze realizowaniem celów oraz związkiem przyczynowym między działaniem a osiągniętym skutkiem¹².

Punktem wyjścia do przeprowadzania kontroli wykonania zadań jest pojęcie „rozliczalności”, które pozwala oceniać odpowiedzialność osób kierujących kontrolowaną strukturą z punktu widzenia skuteczności i wydajności realizacji jej zadań¹³.

¹⁰ *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu...*, s. 21.

¹¹ Standardy i wytyczne kontroli wykonania zadań na podstawie standardów kontroli INTOSAI i praktyki, Najwyższa Izba Kontroli, INTOSAI 3000, Warszawa 2009, s. 10.

¹² *Ibidem*, s. 14 i n.

¹³ *Ibidem*, s. 11.

Tak sformułowany sposób prowadzenia kontroli jest w rzeczywistości tym samym rodzajem zadań, które są wykonywane w ramach audytu wewnętrznego. Jeżeli ponadto uwzględnimy stosowanie odpowiednio standardów kontroli w administracji rządowej przy kontroli wewnętrznej instytucjonalnej, to wystąpi sytuacja, w której czynności kontroli wewnętrznej instytucjonalnej sprowadzają się od oceny jednostki i zapewnienia w zakresie kontroli zarządczej. Skutkiem takich okoliczności jest wykonywanie tych samych czynności w jednostce administracji przez dwie różne komórki organizacyjne – audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej instytucjonalnej¹⁴.

Konsekwencją nakładania się kompetencji jest niewłaściwe wykorzystanie zasobów osobowych w jednostce, co stanowi działanie nieekonomiczne. Należy zauważyć, że odpowiedzią na sytuację dublowania zadań kontrolnych jest łączenie tych komórek w praktyce działalności wielu jednostek sektora finansów publicznych (w tym w większości ministerstw). Wydaje się, że koniecznym rozwiązaniem byłoby ujednoczenie tych dwóch wewnętrznych służb kontrolnych.

3. Problemy dotyczące kwestii ustrojowych i metodyki audytu wewnętrznego

Sformalizowanie procesu audytu

Obecne regulacje, podobnie jak poprzednie, tworzą sformalizowaną procedurę audytu. Szczególnie procedura odwoławcza ma kazuistycznie określony charakter i brak jednoznacznych ram czasowych, które pozwoliłyby zdyscyplinować czasowo zakończenie zadania zapewnającego¹⁵.

Sformalizowany nadmiernie, jak się wydaje, proces czyni audyt narzędziem mało elastycznym, a więc i mało skutecznym. Biorąc pod uwagę, że często występuje w praktyce wielu jednostek również audyt pozaplanowy, nie jest możliwa dobra realizacja takich zadań w pełnym zakresie.

Wydaje się, że potrzebne byłoby przygotowanie trybu uproszczonego audytu, który pozwoliłby na podejmowanie realizacji doraźnych działań zapewnających. Procedura audytu przewidująca wielomiesięczne działania rozciąga

¹⁴ Standardy kontroli w administracji rządowej, www.big.kprm.gov.pl.

¹⁵ Zob. § 25 i n. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. nr 21, poz. 108.

niepotrzebnie proces oceny i uniemożliwia formułowanie „szybkich” wniosków potrzebnych kierownikowi jednostki do bieżącego zarządzania – istotą działalności audytu w tej chwili jest ocena kontroli zarządczej (bieżącego zarządzania jednostką). Na pewno nie jest możliwe zastąpienie doraźnych (pozaplanowych) czynności zapewniających czynnościami doradczymi.

Regulacja procedury czynności doradczych

Obecne przepisy rozporządzenia ministra finansów traktują czynności doradcze w sposób marginalny. Pozostawiają w szczególności pełną dowolność, otwartość form, zarówno w aspekcie zakresu, jak i procedury, zarówno w etapie przeprowadzania czynności, jak i ich dokumentowania¹⁶. Taka sytuacja razi zwłaszcza w porównaniu ze szczegółową, wręcz nadmierną regulacją dotyczącą zadania zapewniającego. Skutkiem takiego ogólnego i niejednoznacznego unormowania jest jej dowolne, różnorodnie interpretowane wykonanie i również niewielkie znaczenie w praktyce.

Brak należytej regulacji i pozostawienie przeprowadzania tych czynności w sposób dowolny przez audytorów uniemożliwia dokonanie rzetelnych ocen na poziomie organu właściwego w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Analiza ryzyka

Przepisy ustawy o finansach publicznych, rozporządzenia ministra finansów oraz standardy audytu wewnętrznego posługują się pojęciem „analizy ryzyka” w kontekście przygotowania rocznego planu audytu, strategicznego planu audytu oraz ewentualnie przy ocenie ryzyka na potrzeby przygotowania programu zadania zapewniającego. Sam proces analizy ryzyka ma duże znaczenie przy przeprowadzaniu audytu i przy wykonywaniu zadań kontroli.

Obecnie istnieje pełna dowolność w tym zakresie. W *Podręczniku audytu wewnętrznego* opublikowanym w 2003 r. opisanych jest kilka metod. Należy zauważyć, że niektóre z tych metod nie są możliwe do zastosowania w administracji publicznej, lub nie dają zamierzonych efektów w stosowaniu w więk-

¹⁶ Zob. § 29 i n. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. nr 21, poz. 108.

szości jednostek sektora finansów publicznych, gdyż były wypracowane dla jednostek gospodarczych, komercyjnych. Obecnie więc w praktyce audytorzy w jednostkach sektora finansów publicznych stosują dowolne metody analizy ryzyka, mniej lub bardziej obiektywne. Taka praktyka uniemożliwia skuteczne oceny analizy ryzyka na poziomie ministra finansów, jako organu właściwego w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Niezbędne wydaje się wskazanie jednej lub kilku metod analizy ryzyka, które powinny być precyzyjnie opisane i zalecane do wykorzystywania przez audytorów wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych. Stosowana przy publikacji standardów audytu wewnętrznego forma komunikatu ministra finansów powinna być zastosowana przy określeniu jednolitej, powszechnie obowiązującej metody analizy ryzyka.

Niezależność audytu wewnętrznego

Ustrojową cechą audytu wewnętrznego, nie tylko w administracji publicznej, ale także w sektorze prywatnym, jest niezależność audytu wewnętrznego. Aspekt niezależności audytu wskazują Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego. Niezależność posiada dwa aspekty – niezależność organizacyjną (standard 1110) oraz operacyjną (standard 1110.A1)¹⁷. Zgodnie z interpretacją standardów niezależność jest sytuacją, w której nie występują okoliczności zagrażające bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny lub zarządzającego audytem¹⁸.

Zgodnie z zasadami wyrażonymi w literaturze przedmiotu oraz w przepisach ustawy audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, który zapewnia organizacyjną odrębność wykonywanych przez niego zadań. Audytor wewnętrzny nie powinien być ponadto narażony na próby narzucenia obszarów audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i przekazywania wyników.

¹⁷ Standard 1110 i 1110.A1, w: Komunikat nr 8 Ministra Finansów z 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych; załącznik do komunikatu: „Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego” (Dz. Urz. Min. Fin. nr 5, poz. 24).

¹⁸ Komunikat nr 8 Ministra Finansów. Z interpretacji standardów wynika, że niezależność powinna być rozpatrywana na czterech płaszczyznach – na szczeblu audytora, zadania audytowego, działalności audytu oraz jego pozycji w strukturze.

Powinien mieć zagwarantowany nieograniczony dostęp do wszelkich źródeł informacji. Jedynym ograniczeniem mogą być zakazy wynikające z przepisów o ochronie informacji niejawnych. Audytor wewnętrzny nie może brać oczywiście udziału w działalności operacyjnej jednostki.

Jednakże niezależność audytora doznaje ograniczeń już w procesie planowania. Wynika to z przepisu stanowiącego, że przygotowuje on plan audytu w porozumieniu z kierownikiem jednostki¹⁹. Umożliwia to kierownikowi praktyczne wpływanie na ustalenie, które zadania audytowe będą realizowane i w jakich terminach. Może on wyeliminować z planu zadania obarczone dużym ryzykiem, lub których wynik byłby dla niego niekorzystny.

Niezależność audytora wewnętrznego pod względem organizacyjnym przechodziła dość znaczące zmiany, idące w kierunku jej ograniczania, choć w trakcie negocjacji przedakcesyjnych niezależność (nieusuwalność) audytora była podstawowym zagadnieniem, któremu przyznawano szczególną rangę²⁰.

Innym wyznacznikiem niezależności organizacyjnej jest wydzielenie w strukturze jednostki sektora finansów publicznych audytu wewnętrznego jako odrębnej komórki (lub samodzielnego stanowiska). Praktyka była jednak różna. Minister finansów, jako organ właściwy do koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, również nie był w tym zakresie konsekwentny²¹.

¹⁹ Zob. § 14 rozporządzenia Ministra Finansów z 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego.

²⁰ *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, www.mf.gov.pl.

²¹ Por. § 1 pkt 7 zarządzenia nr 24 Ministra Finansów z 19.12.2002 r. zmieniające go zarządzenie w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. nr 1, poz. 1). Zgodnie z tym zarządzeniem komórka audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej miała wykonywać zadania obejmujące: przygotowanie planu i wykonywanie audytu wewnętrznego w urzędach skarbowych, mającego na celu uzyskanie obiektywnej oceny ich funkcjonowania pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, przejrzystości i jawności; zapobieganie oraz ujawnianie naruszeń obowiązków służbowych i przestępstw pracowniczych dokonywanych przez pracowników izby i podległych urzędów skarbowych, w tym na podstawie skarg podatników oraz doniesień właściwych organów; sprawowanie nadzoru i kontroli nad przestrzeganiem zasad etyki zawodowej, bezstronności i obiektywizmu działania pracowników izby i podległych urzędów skarbowych oraz właściwym wykorzystywaniem przez nich czasu pracy; przeprowadzanie kontroli wewnętrznej w formie kompleksowej kontroli problemowej lub doraźnej, której celem jest badanie prawidłowości wykonywania zadań należących do zakresu komórek organizacyjnych izby oraz kontroli sprawdzającej obejmującej swym zakresem wykonywanie wcześniejszych zleceń pokontrolnych.

Gwarancyjna funkcja standardów polega na obowiązku ujawnienia rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności odpowiednim osobom²².

Szczególna rola audytora wewnętrznego, który nie tylko dokonuje oceny obszaru działalności jednostki, ale również formułuje zalecenia – co daje mu pozycję zbliżoną do kompetencji kierownika jednostki – wymaga szczególnej ochrony. Audytor w okolicznościach, w których nie zostanie wszczęta procedura odwoławcza, ma cechy podmiotu nadzorującego – nie tylko opisuje stwierdzony stan faktyczny, ale także wydaje zalecenia o charakterze rozstrzygnięć władczych w stosunku do badanej komórki²³. Wykonywanie tych czynności wymaga szczególnej ochrony, a zapewnić ją może gwarancja stałości stosunku pracy oraz warunków pracy i płacy²⁴.

Niezależność audytorowi wewnętrznemu zapewniała ochrona jego stosunku pracy, aby mógł obiektywnie i niezależnie wykonywać swoje obowiązki, nie ponosząc konsekwencji w razie dokonania ustaleń, które byłyby niezgodne z wyobrażeniem kierownika jednostki o badanym obszarze. Drugim aspektem gwarancyjnym było zabezpieczenie jego osoby przed zmianami politycznymi²⁵. Nieusuwalność audytora wewnętrznego jest analogiczną konstrukcją, ma ten sam charakter prawny jak w przypadku niektórych służb kontrolnych²⁶.

Gwarancja niezależności audytora przez ochronę jego stosunku pracy przechodziła w przepisach prawa ewolucję. Pod rządami ustawy o finansach publicznych z 1998 r. do rozwiązania stosunku pracy z audytorem wewnętrznym (z wyłączeniem jednostek samorządowych) wymagana była zgoda Głównego

²² Standard 1130 – „Naruszenie niezależności lub obiektywizmu”, w: Komunikat nr 8 Ministra Finansów z 20 kwietnia 2010 r.

²³ Rozpoczęcie procedury odwoławczej przywraca klasyczny model spotykany w czynnościach *stricto* kontrolnych, gdy decyzję o wprowadzeniu zmian w wykonaniach w stosunku do wyznaczeń (zob. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000, s. 15 i n., a także: E. Chojna-Duch: *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 2012, s. 54) – podejmuje kierownik jednostki (zob. § 27 ust. 2 i nast. cyt. rozporządzenia z 1 lutego 2010 r.).

²⁴ Gwarancja ochrony stosunku pracy audytora wewnętrznego była wskazywana w trakcie negocjacji akcesyjnych, w rozdziale *Kontrola finansowa*, jako kluczowa zasada dotycząca organizacji audytu wewnętrznego; zob. *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Warszawa 2003, www.mf.gov.pl.

²⁵ W tym wypadku proponowano rozwiązania podobne do gwarancji apolityczności służby cywilnej.

²⁶ Podobny mechanizm funkcjonuje np. w Europejskim Trybunale Obrachunkowym. Tylko w wyjątkowych okolicznościach można zdymisjonować członka ETO lub pozbawić prawa do emerytury; decyzję o tym podejmuje Trybunał Sprawiedliwości.

Inspektora Audytu Wewnętrznego w Ministerstwie Finansów. Rozszerzenie ochrony audytora nastąpiło w ustawie o finansach publicznych z 2005 r. Nie tylko trwałość stosunku pracy audytora podlegała ochronie, objęto nią również warunki pracy i płacy. Ta regulacja stanowiła najpełniejszą ochronę audytora wewnętrznego.

Szczególna gwarancja niezależności audytora w postaci ochrony jego stosunku pracy oraz warunków pracy i płacy uległa jednak ograniczeniu w przepisach ustawy o finansach publicznych z 2009 r. Nie jest on obecnie chroniony, ochronie takiej podlega tylko kierownik komórki audytu wewnętrznego. Jej zakres obejmuje zgodę na rozwiązanie stosunku pracy z kierownikiem komórki audytu oraz zmianę jego warunków pracy i płacy. Właściwy w tym względzie jest komitet audytu w ministerstwie, odpowiedni dla danego działu²⁷.

Przedstawione zmiany w prawie, w szczególności w ustawie o finansach publicznych, dotyczące gwarancji niezależności audytu wewnętrznego należy więc ocenić negatywnie. Teza postawiona w uzasadnieniu do projektu ustawy, zgodnie z którą nowe rozwiązania mają usprawnić i wzmocnić system audytu wewnętrznego w Polsce, pozostaje w odniesieniu do jego niezależności niespełniona w pełnym zakresie²⁸.

Uwagi końcowe

Od strony merytorycznej aktywne oddziaływanie kontroli i audytu w sektorze publicznym przyczyniło się z pewnością do podniesienia jakości zarządzania w państwie. W dobie jednak globalnego kryzysu ekonomicznego i konieczności konsolidacji finansów publicznych podniesienie jakości gospodarowania środkami publicznymi nabrało szczególnego znaczenia. Nowe wyzwania dla audytorów wewnętrznych i pracowników sektora poddanych procesom audytu powinny więc skupić się na większej ochronie zarządzania publicznego, gospodarki i finansów państwa (budżetów publicznych) przed turbulencjami na rynkach finansowych i w innych państwach strefy euro oraz negatywnym ich wpływie na finanse sektora publicznego w Polsce. Z drugiej strony powinny umożliwić skuteczne zarządzanie ryzykiem, eliminację nieprawidłowości w zarządzaniu

²⁷ Zob. art. 289 ust. 1 pkt 7 ustawy z 27.08.2009 r. (cyt. wyżej).

²⁸ Uzasadnienie do rządowego projektu z 20 października 2008 r. ustawy o finansach publicznych, druk sejmowy nr 1181, www.sejm.gov.pl, s. 17.

publicznym oraz lepsze gospodarowanie środkami publicznymi krajowych podmiotów sektora finansów publicznych.

Dlatego też, mimo iż instytucja audytu przyczyniała się w Polsce do efektywniejszego, przejrzystego zarządzania, konieczność doskonalenia jej działań w praktyce podmiotów sektora finansów publicznych jest konieczna.

Literatura

- Chojna-Duch E.: *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli*, „Kontrola Państwowa”, numer specjalny, luty 2002.
- Chojna-Duch E.: *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 2012.
- Chojna-Duch E.: *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1.
- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, NIK, Warszawa 2005.
- Komunikat nr 8 Ministra Finansów z 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych; załącznik do komunikatu: „Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego” (Dz. Urz. Min. Fin. nr 5, poz. 24).
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe nr 669, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 42, pod red. K. Winiarskiej, Szczecin 2011.
- Kosikowski C.: *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 12.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H.: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.
- Kurowski L., Sochacka-Krysiak K.: *Podstawy kontroli finansowej*, PWE, Warszawa 1981.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. nr 21, poz. 108).
- Standardy i wytyczne kontroli wykonania zadań na podstawie standardów kontroli INTOSAI i praktyki, Najwyższa Izba Kontroli, INTOSAI 3000, Warszawa 2009.
- Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. nr 185, poz. 1092).
- Winiarska K.: *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.
- Winiarska K.: *Pojęcie i klasyfikacja kontroli zarządczej w literaturze światowej*, maszynopis niepublikowany, Szczecin 2012.

Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej, Warszawa 2003, www.mf.gov.pl.

prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch
Uniwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego
ul. Krakowskie Przedmieście 26/28
00-927 Warszawa

THE INTERNAL AUDIT OF PUBLIC FINANCES – CURRENT PROBLEMS

Summary

The Public Finance Act passes the evolution of the internal audit and management control. The discussion paper highlighted the problems that could be subject to further consideration, in terms of:

- 1) the coordination tasks of internal audit and management control
- 2) internal audit and internal control of the institutional
- 3) to formalize the audit process
- 4) the adjustment procedure for advisory activities,
- 5) the risk analysis
- 6) the independence of internal audit

Translated by Beata Gostomczyk