

Instytucje publiczne a obowiązek audytu wewnętrznego

Monika Kaczurak-Kozak*

Streszczenie: *Cel* – Analiza podmiotów określanych mianem „instytucje publiczne” oraz odniesienie ich do jednostek sektora finansów publicznych zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego.

Metodologia badania – Analiza literatury, obowiązujących aktów prawnych oraz wnioskowanie.

Wynik – Nie wszystkie instytucje publiczne są jednostkami sektora finansów publicznych. Audyt wewnętrzny jest obowiązkowo prowadzony w części instytucji publicznych.

Oryginalność/wartość – Przegląd wybranego piśmiennictwa wskazuje na posługiwanie się pojęciem *instytucje publiczne* bez wyraźnego wskazania zakresu podmiotowego. Na gruncie różnych dyscyplin można znaleźć mniej lub bardziej precyzyjne odpowiedniki tej kategorii.

Słowa kluczowe: podmiot publiczny, zadania publiczne, jednostka sektora finansów publicznych, audyt wewnętrzny

Wprowadzenie

Analiza treści publikacji z różnych dziedzin oraz obszarów działalności skłania do refleksji, że powszechne jest posługiwanie się określeniem *instytucje publiczne*. Co istotne, rzadko znajduje się w nich wyjaśnienie, czym są instytucje publiczne. Można domniemywać, iż używanie tego hasła następuje raczej intuicyjnie. Zwraca uwagę również posługiwanie się tym pojęciem w różnych obszarach nauki. Termin *instytucje publiczne* jest używany zarówno w ekonomii, nauce o zarządzaniu, na potrzeby prawa administracyjnego, jak i w innych obszarach, na przykład socjologii, politologii. Ogólnie instytucje te wyróżnia realizacja interesu publicznego. Ich działalność powinna zatem podlegać kontroli. Artykuł jest próbą charakterystyki podmiotów określanych powszechnie jako instytucje publiczne, a jego celem jest analiza stosowania w nich audytu wewnętrznego.

* dr Monika Kaczurak-Kozak, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie, 66-100 Sulechów, ul. Armii Krajowej 51, e-mail: m.kozak@poczta.onet.pl.

1. Zakres pojęciowy instytucji publicznych

Przykładów użycia pojęcia *instytucje publiczne* jest wiele, między innymi:

1. Na stronie internetowej czasopisma „Forbes” (<http://csr.forbes.pl>) umieszczono artykuł *Strony www ważnych instytucji nadal nie dla niepełnosprawnych*, w którym można przeczytać: „Tylko 12,8 proc. instytucji publicznych ma strony internetowe dostosowane do potrzeb osób z niepełnosprawnościami”.
2. Na stronie internetowej firmy Eprosument S.A. (<http://eprosument.pl/>) (sektor OZE) znajduje się oferta dla osób fizycznych, biznesu oraz instytucji publicznych – podobny podział można zauważyć również w ofercie innych firm działających w różnych branżach.
3. Na portalu małych i średnich firm twoja-firma.pl można znaleźć artykuł *Funkcjonowanie instytucji publicznych w Polsce* (Ludwiński, 2009).
4. Na seminaryjnym posiedzeniu Kolegium NIK 5 grudnia 2012 roku radca Prezesa NIK zaprezentował artykuł *Jak działaniu instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność?* (Płoskonka, 2012).

Pojęcie *instytucja publiczna* może być rozumiane jako organizacja, jak również zespół pewnych norm¹. Analizując słownikowe wyjaśnienie samego określenia *instytucja*, zauważa się automatyczne jego łączenie z przymiotnikiem *publiczny*. Według słownika języka polskiego instytucja to zakład o charakterze publicznym zajmujący się określonym zakresem spraw, działający w jakiejś dziedzinie (Szymczak, 1998, s. 796; Sobol, 2002, s. 276). W literaturze można spotkać następującą definicję instytucji publicznych: organizacje działające w sferze spraw publicznych regulowanej przez normy prawa publicznego, którego zadaniem jest ochrona interesu publicznego (Wytrązek, 2011, s. 315).

Z perspektywy nauki o zarządzaniu właściwym dla nich odpowiednikiem wydaje się być pojęcie *organizacje publiczne*. Są to bowiem te organizacje, które zostały stworzone w celu realizacji interesu publicznego. Oferują usługi i dobra publiczne. Mają na celu zaspokajanie zbiorowych potrzeb obywateli (Kozuch, 2011, s. 96, 99). W nauce o zarządzaniu odróżnia się je od organizacji społecznych (nazywanych często organizacjami pozarządowymi). Między nimi występują istotne różnice odnoszące się do wspólnoty celów i działań (Kozuch, 2011, s. 104).

Organizacje pozarządowe (typu non profit) prowadzą działalność w różnego rodzaju ośrodkach, fundacjach i stowarzyszeniach nienastawionych na zysk, pełnią określone funkcje w ramach ograniczonego budżetu (Lachiewicz, Walecka, 2013, s. 67). W myśl art. 3 ust. 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Ustawa, 2003) są to osoby prawne lub jednostki nieposiadające osobowości prawnej (w tym fundacje i stowarzyszenia), które nie są jednostkami sektora finansów publicznych, przedsiębiorstwami, instytutami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi oraz nie działają w celu osiągnięcia zysku. Przedstawiona definicja jest szeroka, zatem na jej podstawie organizacje pozarządowe to również partie

¹ Przyjmuje się, że termin *instytucja publiczna* będzie używany w artykule w znaczeniu *organizacja*.

polityczne, związki zawodowe i organizacje pracodawców oraz samorządy zawodowe². Zaprezentowana typologia organizacyjna stanowi punkt odniesienia do dalszych analiz zakresu instytucji publicznych, opartych na regulacjach prawnych.

2. Charakter instytucji publicznych w unormowaniach prawnych

W treści obowiązujących w Polsce przepisów prawnych można znaleźć pojęcie instytucji publicznej rozumianej jako podmiot publiczny. Odniesienie do tej kategorii znajduje się na stronie Elektronicznej Platformy Usług Administracji Publicznej (ePUAP). Według słownika zamieszczonego na stronie ePUAP (<http://epuap.gov.pl>) instytucja publiczna to instytucja będąca:

- a) podmiotem publicznym w rozumieniu art. 2 ustawy z 17 lutego 2005 roku o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. 2014, poz. 1114, z późn. zm.) lub
- b) podmiotem realizującym zadania publiczne lub dysponującym majątkiem publicznym w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 ustawy z 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. 2015, poz. 2058, z późn. zm.).

Instytucje publiczne zostały określone w ustawie o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne kategorią „podmioty publiczne”, przy czym istotna jest realizacja przez te podmioty zadań publicznych określonych przez ustawy. W rozumieniu przepisów ustawy (art. 2 ust. 1) do instytucji publicznych zalicza się:

- a) organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy, jednostki organizacyjne prokuratury;
- b) jednostki samorządu terytorialnego (JST) i ich organy;
- c) jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe;
- d) fundusze celowe;
- e) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (ZOZ) oraz spółki wykonujące działalność leczniczą w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej;
- f) Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ZUS), Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS);
- g) Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ);
- h) państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu realizacji zadań publicznych.

W ustawie o dostępie do informacji publicznych pojęcie *instytucja publiczna* odnosi się nie tylko do podmiotów realizujących zadania publiczne, ale również tych, które dysponują majątkiem publicznym. Są to w szczególności (art. 4 ust. 1):

- a) organy władzy publicznej;
- b) organy samorządów gospodarczych i zawodowych;

² Jednostki te zostały wyłączone ze stosowania przepisów Działu II ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, co oznacza, że nie mogą one otrzymywać statusu organizacji pożytku publicznego oraz dotacji w trybie określonym w ustawie.

- c) podmioty reprezentujące zgodnie z odrębnymi przepisami Skarb Państwa;
- d) podmioty reprezentujące państwowe osoby prawne albo osoby prawne samorządu terytorialnego oraz podmioty reprezentujące inne państwowe jednostki organizacyjne albo jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego;
- e) podmioty reprezentujące inne osoby lub jednostki organizacyjne, które wykonują zadania publiczne lub dysponują majątkiem publicznym, oraz osoby prawne, w których Skarb Państwa, JST lub jednostka samorządu gospodarczego albo zawodowego mają pozycję dominującą w rozumieniu przepisów o ochronie konkurencji i konsumentów;
- f) organizacje związkowe i pracodawców oraz partie polityczne (art. 4 ust. 2).

Na podstawie art. 8 ustawy o dostępie do informacji publicznej instytucje publiczne udostępniają w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) informacje o swojej działalności (określone w art. 6 tej ustawy). Spis podmiotów umieszczonych na głównej stronie BIP (www.bip.gov.pl) jest długi, co świadczy o różnorodności organizacyjnej instytucji publicznych. Uświadamia rzeczywisty ich zasięg. Są nimi następujące podmioty:

- a) Prezydent;
- b) Instytut Pamięci Narodowej,
- c) Państwowa Komisja Wyborcza;
- d) Sejm;
- e) Senat;
- f) Kancelaria Prezesa Rady Ministrów;
- g) Rzecznik Interesu Publicznego;
- h) Narodowy Bank Polski;
- i) samorząd terytorialny (gminy, powiaty, województwa);
- j) regionalne izby obrachunkowe (16);
- k) urzędy podległe i nadzorowane przez ministrów – ministerstwa (19) oraz Urząd Komunikacji Elektronicznej;
- l) administracja rządowa w terenie – urzędy wojewódzkie (16)

oraz jednostki organizacyjne objęte zbiorczą kategorią, takie jak:

- a) sądy i trybunały;
 - b) urzędy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów;
 - c) organy kontroli państwowej i ochrony prawa;
 - d) inne instytucje realizujące zadania publiczne lub dysponujące majątkiem publicznym.
- Klasyfikację instytucji publicznych zaprezentowano na rysunku 1.

Łącząc przedstawione wyżej treści ustaw ze wskazaną wcześniej paralełą pojęć: *instytucja publiczna* – *organizacja publiczna*, można zauważyć, że określenie *organizacja publiczna* odnosi się bezpośrednio do instytucji publicznych interpretowanych według przepisów ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Natomiast w obszarze instytucji publicznych określonych przepisami ustawy o dostępie do informacji publicznej mieszczą się również organizacje społeczne. Są one często łączone z kategorią organizacji pozarządowych, w stosunku do których wyraźnie wskazano, że nie są one jednostkami sektora finansów publicznych.

Sądy i trybunały

- Krajowa Rada Sądownictwa
- Naczelny Sąd Administracyjny
- Sąd Najwyższy
- sądy powszechne
- Trybunał Konstytucyjny
- Trybunał Stanu
- Wojskowy Sąd Garnizonowy w Lublinie
- Wojskowy Sąd Okręgowy w Poznaniu

Urzędy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów

- Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego
- Agencja Wywiadu
- Biuro Rzecznika Praw Pacjenta
- Centralna Komisja do Spraw Stopni i Tytułów
- GUS
- KNF
- Krajowa Szkoła Administracji Publicznej
- PAN
- Polski Komitet Normalizacyjny
- Rządowe Centrum Bezpieczeństwa
- Rządowe Centrum Legislacji
- Rzecznik Finansowy
- UOKiK
- Urząd Regulacji Energetyki
- Urząd Zamówień Publicznych

Organy kontroli państwowej i ochrony prawa

- Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych
- Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji
- NIK
- Państwowa Inspekcja Pracy
- Prokuratura Krajowa
- Rzecznik Praw Dziecka
- Rzecznik Praw Obywatelskich

Inne (przykładowe) instytucje realizujące zadania publiczne lub dysponujące majątkiem publicznym

- fundacje
- państwowe osoby prawne utworzone na podstawie ustaw
- podmioty lecznicze – samodzielne publiczne ZOZ
- instytucje kultury
- stowarzyszenia i towarzystwa
- jednostki budżetowe, w tym samorządowe kolegia odwoławcze (49)
- związki międzygminne
- samorządy zawodowe i gospodarcze
- spółdzielnie mieszkaniowe
- partie polityczne
- podmioty o dominującym udziale majątku samorządowego
- podmioty o dominującym udziale Skarbu Państwa

Rysunek 1. Wykaz instytucji publicznych zróżnicowanych wewnętrznie

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.bip.gov.pl.

3. Koincydencja instytucji publicznej i obowiązku audytu wewnętrznego

Zagadnienie audytu wewnętrznego uregulowane zostało w ustawie o finansach publicznych (Ustawa, 2009) (dalej: u.f.p.), która odnosi się i posługuje pojęciem *jednostki sektora finansów publicznych*. Czy można określić je mianem *instytucje publiczne* i powiązać z obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego? Ustawa o finansach publicznych enumeratywnie wymieniła jednostki sektora finansów publicznych w art. 9. Następnie zobowiązała część z tych jednostek do prowadzenia audytu wewnętrznego. Wskazała je w art. 274. Są to:

- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów,
- ministerstwa,
- urzędy wojewódzkie,
- izby celne,
- izby skarbowe,
- ZUS,
- KRUS,
- NFZ.

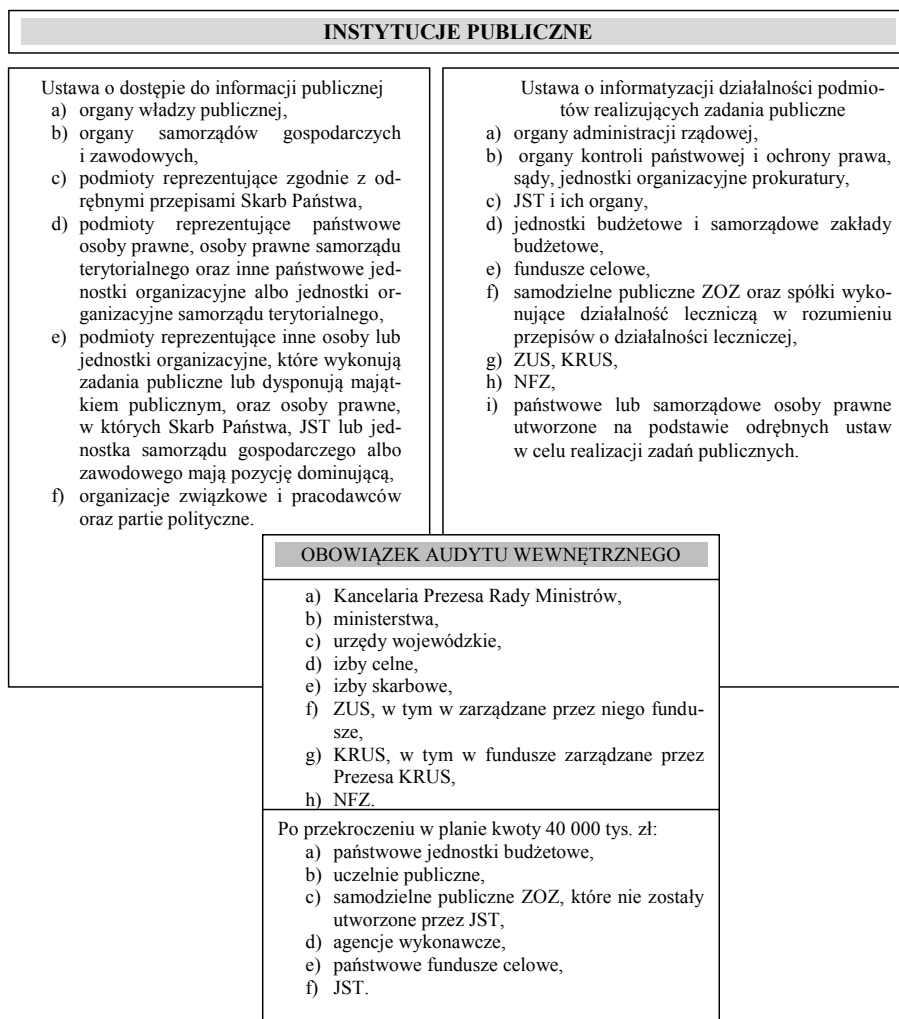
Ponadto po przekroczeniu określonego progu kwotowego audyt wewnętrzny prowadzi się także w:

- a) państwowych jednostkach budżetowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym tej jednostki dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł;
- b) uczelniach publicznych, jeżeli kwota ujętych w planie rzeczowo-finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł;
- c) samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez JST, agencjach wykonawczych, państwowych funduszach celowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym tych jednostek przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł;
- d) JST, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej JST kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł.

Porównując jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu, wskazane przez ustawodawcę z zakresem podmiotowym instytucji publicznych, należy się odnieść do dwóch wymienionych wyżej uregulowań prawnych (rys. 2). Bezpośrednie porównanie skutkuje stwierdzeniem, że nie wszystkie podmioty nazywane instytucjami publicznymi mają obowiązek prowadzić audyt wewnętrzny. Zakres podmiotowy instytucji publicznych jest szerszy, w związku z czym jedynie część instytucji publicznych jest zobowiązana do prowadzenia audytu wewnętrznego. Należy zwrócić uwagę na zapisy art. 274 ust. 4–6 u.f.p. o możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego także w:

- a) jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego;
- b) jednostkach w dziale wskazanych przez właściwego ministra kierującego działem;
- c) jednostkach podległych Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowanych oraz jednostkach obsługujących organy podległe Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowane.

Oznacza to, że krąg podmiotów określanych mianem *instytucje publiczne*, w których może być prowadzony audyt wewnętrzny, jest szerszy, niż wskazany na rysunku 2. Jednak w dalszym ciągu część instytucji publicznych pozostaje poza obszarem audytu wewnętrznego, o którym mowa w u.f.p. Ustawa o finansach publicznych zobowiązuje zatem do prowadzenia audytu wewnętrznego w części instytucji publicznych. Audyt wewnętrzny dotyczy podmiotów administracji rządowej, samorządowej oraz części innych podmiotów realizujących zadania publiczne.



Rysunek 2. Instytucje publiczne a jednostki sektora finansów publicznych zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne.

Uwagi końcowe

W celu odpowiedzi na pytanie, czy instytucje publiczne są zobowiązane prowadzić audyt wewnętrzny według przepisów u.f.p., należy zestawić ze sobą trzy ustawy: o finansach publicznych, o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz o dostępie do informacji publicznych. Ogólne spojrzenie na zakres podmiotowy instytucji publicznych oraz sektora finansów publicznych prowadzi do wniosku, że instytucja publiczna to nie zawsze jednostka sektora finansów publicznych. Pojęcie *instytucja publiczna* jest pojemnościowo szersze. Nie każda instytucja publiczna jest jednostką sektora finansów publicznych. Oznacza to, że nie wszystkie podmioty nazywane instytucjami publicznymi są zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego według przepisów u.f.p.

Przegląd literatury oraz obserwacja rzeczywistości gospodarczej skłaniają do wniosku, że pojęcie *instytucja publiczna* ma charakter interdyscyplinarny. W artykule odniesiono się do interpretacji tego pojęcia według przepisów o dostępie do informacji publicznej oraz o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Powierzchniowo jedynie (ze względu na objętość artykułu) zestawiono go z kategorią organizacji właściwą dla nauki o zarządzaniu. Autorka ma również świadomość możliwości odniesienia do innych dyscyplin, w tym nauki administracji, i rozpatrzenia powiązań z tak zwanymi podmiotami administrującymi, czyli takimi, których „działania są skierowane bezpośrednio na realizację dobra wspólnego” (Cieślak, 2012, s. 14) i które wykonują zadania publiczne.

Literatura

- Cieślak Z. (red.). (2012). *Nauka administracji*. Warszawa: LexisNexis.
<http://csr.forbes.pl/strony-internetowe-waznych-instytucji-nadal-nie-dla-niepelnospprawnych,artykuly,191793,1,1.html> (20.6.2016).
<http://eprosument.pl/> (20.6.2016).
- Kozuch, B. (2011). *Nauka o organizacji*. Warszawa: CeDeWu.
- Lachiewicz, S., Walecka, A. (2013). Organizacja jako obiekt zarządzania – spektrum form i możliwości. W: A. Adamiuk (red.), *Nauka o organizacji* (s. 50–92). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Ludwiński, M. (2009). *Funkcjonowanie instytucji publicznych w Polsce*. Pobrane z: <http://www.twoja-firma.pl/wiadomosc/16802127,funkcjonowanie-instytucji-publicznych-w-polsce.html> (20.06.2016).
- Płoskonka, J. (2012). *Jak działaniu instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność*. Pobrane z: <https://www.nik.gov.pl/plik/id,4386.pdf> (20.06.2016).
- Pomoc*. Słownik. Pobrane z: <http://epuap.gov.pl/wps/portal/strefa-klienta/pomoc> (20.6.2016).
- Sobol, E. (red.). (2002). *Nowy słownik języka polskiego*. Warszawa: PWN.
- Szymczak, M. (red.). (1988). *Słownik języka polskiego*. T. I. A–K. Warszawa: PWN.
- Ustawa z 6.09.2001 o dostępie do informacji publicznej. Dz.U. 2015, poz. 2058, z późn. zm.
- Ustawa z 24.04.2003 o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Dz.U. 2014, poz. 1118, z późn. zm.
- Ustawa z 17.02.2005 o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Dz.U. 2014, poz. 1114, z późn. zm.
- Ustawa z 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.
- www.bip.gov.pl (20.6.2016).

Wytrążek, W. (2011). *Podstawowe pojęcia teorii organizacji i zarządzania w instytucjach publicznych*. W: P. Kawalec, R. Wodzis, P. Lipski (red.), *Podstawy naukoznawstwa* (s. 315–337). Lublin: Wyd. KUL.

PUBLIC INSTITUTIONS AND THE OBLIGATION OF INTERNAL AUDIT

Abstract: *Purpose* – An analysis the entities referred to as “public institutions” and a reference to the public sector entities required to realize the internal audit.

Design/methodology/approach – Analysis of the literature, legal acts and inference.

Findings – Not all public institutions are units of the public finance sector. Internal audit is compulsorily realized in a part of public institutions.

Originality/value – A review of the literature indicates the use of the term “public institutions” without a clear indication of the scope of its subjects. On the basis of various disciplines more or less precise counterparts in this category may be found.

Keywords: public entity, public tasks,, unit of the public finance sector, internal audit

Cytowanie

Kaczurak-Kozak, M. (2016). *Institucje publiczne a obowiązek audytu wewnętrznego*. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 185–193. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-16.

