

Katarzyna Piotrowska

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

BIEGŁY REWIDENT JAKO AUDYTOR PROJEKTÓW UNIJNYCH

1. Wstęp

Od kilku lat polskie organizacje gospodarcze wykorzystują środki unijne do finansowania projektów, które są realizowane w zakresie ich działalności. Odbywa się to poprzez uczestnictwo organizacji gospodarczych w ogłaszanych przez Komisję Europejską programach. Oczekiwane przez organizacje gospodarcze korzyści z tytułu wykorzystania funduszy unijnych są obarczone ryzykiem związanym z niebezpieczeństwem nieprawidłowego rozliczenia otrzymanych środków. Przeciwdziałając takim sytuacjom, Komisja Europejska nałożyła na uczestników programów obowiązek przeprowadzania audytu finansowego realizowanych projektów przez podmioty do tego upoważnione. W Polsce są to biegli rewidentzi, jak również audytorzy wewnętrzni. Z podejmowanymi przez te podmioty dodatkowymi czynnościami wiążą się nowe obowiązki. Stąd też celem artykułu jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, jakie zadania są stawiane przed biegłymi rewidentami audytującymi projekty unijne.

2. Unijne fundusze pomocowe

Unijnymi funduszami pomocowymi nazywamy fundusze strukturalne oraz programy wspólnotowe przeznaczone na działania inwestycyjne w różnych sektorach gospodarki (w zakresie podnoszenia konkurencyjności przedsiębiorstw, poszukiwania i wdrażania nowych rozwiązań technologicznych, infrastruktury transportowej, inwestycji proekologicznych oraz szkoleń zawodowych dla pracowników i kadry zarządzającej), czyli fundusze pomocowe są to takie zasoby finansowe Unii Europejskiej, z których udzielana jest pomoc w restrukturyzacji i modernizacji gospodarki krajów członkowskich drogą interwencji w kluczowych sektorach i regionach. Potrzeba

prowadzenia polityki wspólnotowej Unii Europejskiej, mającej na celu zapewnienie wszechstronnego, harmonijnego rozwoju całej Unii i zwiększenia stopnia spójności gospodarczej i społecznej państw członkowskich, zdeterminowana jest zróżnicowaniem stopnia rozwoju społecznego i gospodarczego poszczególnych państw członkowskich oraz istnieniem dysproporcji pomiędzy ich regionami.

Podstawą prawną polityki strukturalnej są zapisy Traktatu o Ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej¹. Założenia przyjęte w polityce wspólnotowej muszą być uwzględnione w Narodowym Planie Rozwoju przyjętym przez każde z państw członkowskich, co oznacza, że powyższe założenia i cele muszą być uwzględniane przez każdą organizację gospodarczą przystępującą do realizacji projektu finansowanego z funduszy strukturalnych lub programów wspólnotowych, co m.in. warunkuje otrzymanie pomocy finansowej, zob. (*Prawo Unii...* 2003; *Pomoc Unii...* 2004).

Uzyskiwanie środków z unijnych funduszy pomocowych odbywa się w sposób pośredni lub bezpośredni. Oznacza to, że część środków organizacje gospodarcze mogą otrzymać za pośrednictwem administracji polskiej, która tworzy instytucje odpowiedzialne za wdrażanie i realizację projektów oraz za ich finansowanie, co wiąże się również z obowiązkiem ścisłego kontrolowania sposobu rozliczania tych środków. Istnieją jednak programy, w ramach których można występować o dofinansowanie bezpośrednio do Komisji Europejskiej; w tym wypadku to Komisja Europejska odpowiada za realizację projektów i prawidłowość ich rozliczania. Podstawą otrzymania pomocy finansowej jest właściwe kwalifikowanie ponoszonych kosztów. Zagadnienia dotyczące określenia kosztów dopuszczalnych zostały ujęte w Rozporządzeniu Komisji Europejskiej². Państwa członkowskie mogą określić dodatkowo własne zasady kwalifikowania kosztów do zwrotu, muszą jednak być one zgodne z nadrzędnie przyjętymi. Organizacje gospodarcze realizujące projekty muszą kierować się powyższymi zasadami, przybierającymi formę wytycznych, gdyż pod względem zgodności z nimi następuje ich badanie przez powołane w tym celu organy Komisji Europejskiej. Komisja Europejska większość swych kompetencji w tym zakresie przekazała państwom członkowskim i samym organizacjom gospodarczym, obligując je do przeprowadzania audytu finansowego niektórych projektów, co zostało uzależnione od wielkości projektu oraz programu,

¹ W którym za podstawowe cele przyjęto: harmonijny i zrównoważony rozwój działalności gospodarczej, wysoki poziom zatrudnienia i ochrony socjalnej, równość szans, zrównoważony i bezinflacyjny wzrost gospodarczy, wysoki poziom konkurencyjności i konwergencji gospodarek, wysoki poziom ochrony i jakości środowiska naturalnego, podnoszenie poziomu życia, gospodarczą i społeczną spójność i solidarność między państwami członkowskimi, co wymaga przestrzegania podstawowych zasad: dodatkowości (subsydiarności), koncentracji, wieloletniego programowania, partnerstwa, koordynacji i zgodności, zob. (*Prawo Unii...* 2003; *Pomoc Unii...* 2004).

² Rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 448/2004 z dnia 10 marca 2004 roku.

w ramach którego jest on realizowany. Zatem powstaje pytanie, czym jest audyt projektów unijnych i kto jest uprawniony do jego przeprowadzania.

3. Audyt projektów unijnych

Zgodnie z wytycznymi wydanymi przez instytucje zarządzające sektorowymi programami operacyjnymi, audyt jest definiowany jako: „działanie, którego celem jest uzyskanie dowodów pozwalających z dostateczną pewnością na jednoznaczną ocenę przez podmiot przeprowadzający audyt, czy księgi rachunkowe organizacji gospodarczej (w części dotyczącej ewidencji zdarzeń gospodarczych związanych z realizacją projektu) wraz z dowodami księgowymi, stanowiącymi podstawę zapisów w nich, oraz sporządzane na podstawie ksiąg rachunkowych wnioski o płatność, jak też sprawozdania z realizacji projektu odpowiadają we wszystkich istotnych aspektach wymogom programu i prawidłowo, rzetelnie i jasno przedstawiają sytuację finansową i majątkową projektu według stanu na dzień przedstawienia sprawozdania z audytu” (Kisiel 2006, s. 24). Jak wynika z powyższej definicji, głównym celem audytu finansowego jest dostarczenie Komisji Europejskiej racjonalnego zapewnienia, że dopuszczalne koszty, poniesione w związku z realizacją projektu, i odpowiadające im wpływy, wykazane w raporcie finansowym, zostały skalkulowane i ujęte w księgach rachunkowych zgodnie z postanowieniami umowy z Komisją Europejską oraz zgodnie z przepisami prawa unijnego i krajowego.

Komisja Europejska, wprowadzając obowiązek przeprowadzania audytu dla projektów realizowanych przez organizacje gospodarcze uczestniczące w programach Unii Europejskiej, miała na celu zmniejszenie prawdopodobieństwa występowania uchybień podczas realizacji projektów. Jest to powodowane tym, że wiele organizacji gospodarczych nie ma wystarczającego doświadczenia w zakresie realizacji tego rodzaju projektów i rozliczania otrzymanych na ich realizację środków. Warto podkreślić, że zadaniem audytora jest zwrócenie uwagi organizacji gospodarczej na występujące nieprawidłowości i przedstawienie sposobu ich wyeliminowania. Dlatego też audytora powołuje się już w trakcie trwania projektu, w celu wykrycia i wyeliminowania uchybień na etapie wstępnym realizacji projektu, aby kolejne etapy prac przebiegały prawidłowo. Jak wynika z prowadzonych badań (Piaszczyk 2006, s. 12-13), organizacje gospodarcze realizujące projekty finansowane z funduszy unijnych najczęściej uważają, że audyt wykorzystania środków unijnych, nawet jeśli nie jest obligatoryjny, jest potrzebny, gdyż pozwala ustrzec organizację gospodarczą przed popełnianiem błędów i zmniejsza ryzyko niefinansowania projektu na etapie, gdy istnieje jeszcze możliwość likwidacji nieprawidłowości, pomaga zmodyfikować strukturę organizacyjną podmiotów i dostosować zakres działań do wymogów Unii Europejskiej, wskazując na słabe strony zarządzania projektem, zob. (Piotrowska 2006, s. 187-188). Dlatego też należy określić, jakie dodat-

kowe zadania stawiane są audytorom zewnętrznym – biegłym rewidentom badającym projekty unijne realizowane przez organizacje gospodarcze.

4. Obowiązki audytora badającego projekty unijne

Każda organizacja gospodarcza realizująca projekt finansowany ze środków unijnych może lub też musi (jeśli jest to obligatoryjne) wybrać audytora zewnętrznego, który zbada realizowany projekt. Wobec powołanego audytora stawia się następujące warunki:

- audytor zewnętrzny musi być niezależny od wykonawcy,
- audytor zewnętrzny musi posiadać uprawnienia do dokonywania ustawowych kontroli dokumentów finansowych zgodnie z ósmą dyrektywą Rady 84/253/EWG z dnia 10 kwietnia 1984 roku lub podobnymi przepisami krajowymi.

Oznacza to, że w warunkach polskich uprawnionymi do tych czynności podmiotami są biegli rewidentzi i audytorzy wewnętrzni³. Wiąże się to z koniecznością ustalenia, jakie dodatkowe wymagania stawia się im w zakresie przeprowadzenia audytu finansowego projektów unijnych. W związku z powyższym Krajowy Punkt Kontaktowy⁴ podjął kroki zmierzające do wyłonienia pewnej grupy biegłych rewidentów, znających język angielski i zainteresowanych przeprowadzaniem audytu w organizacjach gospodarczych realizujących projekty unijne. W efekcie doszło do porozumienia z Krajową Izbą Biegłych Rewidentów. Na mocy tego porozumienia eksperci z Krajowego Punktu Kontaktowego prowadzą szkolenia dotyczące aspektów finansowo-prawnych w programach unijnych dla biegłych rewidentów zainteresowanych wykonywaniem tego typu audytów. Na potrzeby organizacji gospodarczych poszukujących odpowiednich biegłych rewidentów została opublikowana (umieszczona na stronach Krajowej Izby Biegłych Rewidentów) lista biegłych rewidentów, którzy wzięli udział w szkoleniach z zakresu zasad finansowych i prawnych programów unijnych.

Audyt finansowy zewnętrzny jest badaniem *ex post*, czyli na podstawie sporządzonej dokumentacji badane są zdarzenia gospodarcze, które miały miejsce w przeszłości. Organizacje gospodarcze powinny więc prawidłowo, czyli rzetelnie przygotowywać dokumentację projektu, weryfikowaną przez audytorów zewnętrznych. Ocena wydawana przez audytora brana jest pod uwagę przez Komisję Europejską (lub instytucje w tym zakresie ją reprezentujące) przy akceptowaniu kolejnego etapu projektu raportowanego sprawozdaniem merytorycznym i finansowym, jak

³ W przypadku audytorów wewnętrznych zostało to ostatecznie potwierdzone pismem Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego z dnia 21 lutego 2006 roku.

⁴ Dotyczy to głównie biegłych rewidentów badających projekty w programach ramowych, co wynika z obowiązku przeprowadzania audytu finansowego w tych przypadkach.

również przy przekazywaniu kolejnych transz środków. Dlatego też należy podkreślić, że do podstawowych zadań audytora w tym zakresie należą:

- ocena koncepcji systemu kontroli wewnętrznej działającej w organizacji gospodarczej, sprawdzenie czy kontrole wewnętrzne były skuteczne i stosowane w sposób ciągły, czy organizacja wdrożyła zalecenia uprzednich kontroli oraz czy usunęła nieprawidłowości, jeśli zostały wykryte,
- ocena zarządzania ryzykiem, jakie wiąże się z niewłaściwym wykorzystaniem środków,
- sprawdzenie, czy organizacja gospodarcza realizuje projekt zgodnie z umową o dofinansowanie (zgodnie z zaakceptowanym harmonogramem rzeczowo-finansowym) i obowiązującymi przepisami prawa,
- sprawdzenie, czy księgi rachunkowe organizacji gospodarczej zapewniają tzw. ścieżkę rewizyjną (od dokumentów do sprawozdania),
- sprawdzenie poprawności przeprowadzenia procedury przetargowej (jeśli dotyczy realizowanych projektów czy też samej organizacji gospodarczej),
- zbadanie zasadności kosztów kwalifikowanych – sposobu ich dokumentowania, pokrycia ze środków wyodrębnionego rachunku bankowego,
- analiza terminowości uzyskiwania środków na realizację projektu oraz kompletności otrzymanych kwot,
- sprawdzanie zgodności wniosków organizacji gospodarczej o zwrot zapłaty z księgami rachunkowymi w części dotyczącej projektu,
- sprawdzenie, przez weryfikację i potwierdzenie wykonania prac oraz usług zamówionych w ramach projektu, wiarygodności przekazywanych przez organizację gospodarczą sprawozdań z realizacji projektu,
- weryfikowanie sposobu nadzorowania projektu (osiągania jego celu) oraz raportowania o postępach wdrażania projektu,
- weryfikacja sposobu promocji i reklamy projektu,
- sprawdzenie archiwizacji dokumentacji dotyczącej zrealizowanego projektu (kompletność, bezpieczeństwo, możliwość łatwego znalezienia danych) (Kisiel 2006, s. 24-25).

Wobec powyższego należy stwierdzić, że podstawowym obowiązkiem audytora jest dokonanie oceny poprawności rozliczania środków, zgodnie z powyższymi zasadami, oraz wydanie w związku z tym stosownego zaświadczenia, wymaganym bowiem przez Komisję Europejską efektem końcowym przeprowadzonego audytu zewnętrznego jest przygotowany przez audytora raport oraz oświadczenie potwierdzające, że koszty wykazane w raporcie finansowym są:

- rzeczywiste, ekonomiczne i konieczne do realizacji projektu,
- określone zgodnie ze stosowanymi przez wykonawcę zasadami księgowymi,
- wykazane zgodnie ze stosowanym przez wykonawcę modelem rozliczania kosztów,

- poniesione w czasie trwania projektu (o ile kontrakt nie określa inaczej),
- odnotowane w księgach rachunkowych wykonawcy, nie później niż w dniu sporządzenia audytu,
- nie zawierają kosztów niedopuszczalnych (Piotrowska 2005, 9.1).

Komisja Europejska nie określiła jednak formy raportu sporządzanego przez audytora, co oznacza, że raport powinien być sporządzony zgodnie z wiedzą i profesjonalnym osądem konkretnego audytora (ostatecznie są to podmioty uprawnione do przeprowadzania tego rodzaju badań). Jednakże przepisy unijne określają minimalny zakres merytoryczny, jaki powinien zostać ujęty w raporcie. Zgodnie z tym, raport audytora powinien zawierać następujące informacje:

- krótki opis zastosowanej metodyki badania, określenie badanych dokumentów, przywołanie krajowych i unijnych przepisów – jako wzorzec porównawczy w przeprowadzonym badaniu,
- określenie wielkości kosztów, które zostały sprawdzone, i okresu, w jakim zostały poniesione,
- informację o tym, czy wykazane koszty zostały faktycznie zrealizowane,
- informację o tym, czy koszty zostały zrealizowane w danym okresie sprawozdawczym,
- zapewnienie audytora, że wszystkie skontrolowane koszty były kwalifikowane (dopuszczalne),
- informacje o tym, czy w systemie księgowym stworzono odrębne konta dla operacji refundowanych ze środków unijnych, czy istnieje system kontroli wewnętrznej, mogący gwarantować kompletność i prawidłowość operacji księgowych zgodnie z przepisami unijnymi, czy zastosowano właściwy kurs wymiany na euro dla kosztów poniesionych w walucie krajowej, czy stwierdzono wydatki niedopuszczalne, jeśli tak, to należy podać ich procentowy udział w całości kosztów (Piaszczyk 2005, s. 310-311).

Powyższe wytyczne zostały określone głównie dla biegłych rewidentów, badających projekty objęte programami ramowymi, co wynika z faktu, że Krajowy Punkt Kontaktowy i Krajowa Izba Biegłych Rewidentów podjęła działania mające na celu szkolenie i informowanie podmiotów podejmujących się określonych prac. Można zaryzykować stwierdzenie, że powyższe wytyczne dotyczą również audytorów wewnętrznych oraz projektów realizowanych w ramach wykorzystania funduszy strukturalnych. Jednakże w tych wypadkach za przeszkolenia i kontrole odpowiedzialne są instytucje państwowe, które powinny podejmować odpowiednie czynności pomagające podmiotom, zarówno badającym, jak i badanym, w wykonywaniu projektów. Należy podkreślić, że przeprowadzenie audytu finansowego nie ogranicza prawa Komisji Europejskiej ani Europejskiego Trybunału Audytorów do przeprowadzenia własnego audytu, w dowolnym momencie trwania umowy i do pięciu lat po zakończeniu projektu.

5. Zakończenie

Audytor zewnętrzny, przyjmując określone zadania, musi być świadomy obowiązków związanych z podjętymi pracami. Oprócz spełnienia wymagań formalnych, związanych z posiadanymi uprawnieniami, musi charakteryzować się osobistymi predyspozycjami do wykonywania określonych czynności. Wymaga się od audytora zewnętrznego profesjonalizmu i rzetelności, co oznacza, że uczestniczy w szkoleniach z zakresu rozliczania środków unijnych, posługuje się językiem angielskim (chodzi o programy ramowe), śledzi przepisy krajowe i unijne dotyczące sposobu rozliczania otrzymanych środków. Konsekwencje nierzetelnie przeprowadzonego audytu finansowego mogą być dotkliwe – straty finansowe, obniżona reputacja organizacji gospodarczych działających na naszym rynku oraz instytucji państwowych. Wydaje się jednak, że biegli rewidenci stanowią grupę doświadczoną, świadomą odpowiedzialności i kontrolowaną przez instytucje nadzorujące, stąd też powyższe obawy dotyczą raczej audytorów wewnętrznych, podejmujących się audytu finansowego, stanowiących grupę mniej doświadczoną, gdyż istnieją na rynku od krótkiego czasu. Dlatego też wydaje się konieczne, aby właśnie ta grupa podmiotów była szkolona i kontrolowana przez odpowiednie instytucje krajowe.

Literatura

Kisiel P.W., *Audyt projektu współfinansowanego z funduszy strukturalnych*, „Rachunkowość” 2006, nr 1-2.

Piaszczyk A., *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych*, „Rachunkowość” 2006, nr 2-5.

Piotrowska K., *Audyt projektów finansowanych środkami pochodzącymi z unijnych funduszy pomocowych*, [w:] *Audyt wewnętrzny jako instrument usprawniający zarządzanie*, red. M. Kwiecień, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2006.

Piotrowska K., *Koszty i sposób ich finansowania w Szóstym Programie Ramowym Unii Europejskiej*, [w:] *Rachunkowość w praktyce*, red. M. Kwiecień, Verlag Dashofer, Warszawa 2005.

Pomoc Unii Europejskiej dla przedsiębiorców, red. M. Burnat-Mikosz, C.H. Beck, Warszawa 2004.

Prawo Unii Europejskiej. Prawo i Praktyka Gospodarcza, red. J. Barcz, Warszawa 2003.

www.ukie.gov.pl.

www.6pr.pl.

CHARTERED AUDITOR AS A EUROPEAN UNION PROJECTS' AUDITOR

Summary

Since few years the Polish economic entities have been using European Union funds to finance projects that are implemented by European Commission programmes. Expected benefits are very often receptive to danger of presenting an incorrect account of received funds. European Commission, to prevent such situations, has imposed an obligation to implement a financial audit on all participants . This audit should be carried out by authorized entities. In Poland such entities among other things are chartered auditors. That is why the main purpose of this article is to find an answer for the following question: what kind of tasks are set to chartered auditors who audit the European Union projects.