

Emil Antoniszyn

Uniwersytet Opolski

FUNKCJONOWANIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO PO PRZYSTĄPIENIU POLSKI DO UE

Członkostwo w UE narzuca wymagania dotyczące zdyscyplinowania i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środków unijnych oraz walki z nadużyciami finansowymi. Zobowiązania te mogą być wypełnione przez właściwe ukształtowanie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej (PWKF)¹. Komisja Europejska zaleciła Polsce opracowanie i wdrożenie systemu zarządzania finansowego i kontroli, wprowadzenia audytu wewnętrznego do administracji publicznej – jako narzędzia oceny i doradztwa dla kierownictwa. Zaleciła także opracowanie metodologii wytyczania ścieżek audytu oraz stosowania międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego [Jagielski 2003]. W dokumentach Komisji Europejskiej pojęcie audytu jest często używane zamiennie z pojęciem kontroli finansowej, przy czym przez pojęcie kontroli finansowej rozumie się²:

- zapewnienie przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków,
- badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym, pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu tych środków,
- prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur kontroli.

W grudniu 1999 r. Rada UE w znowelizowanej Decyzji z 30 marca 1998 r. w sprawie zasad, priorytetów, celów i warunków zawartych w partnerstwie dla członkostwa z Polską dokonała rozbudowy zapisu dotyczącego kontroli finansowej

¹ Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa – efekt procesu integracji z UE oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych – www.mf.gov.pl zakładka Koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, stan na 27 lipca 2004, godz. 10.45.

² W myśl art. 35a ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych.

wej. Ta rozbudowa prawna określiła przede wszystkim konieczność ukończenia prac legislacyjnych dla wewnętrznej i zewnętrznej kontroli finansowej, m.in. ustanowienia w rządzie centralnej organizacji ds. harmonizacji funkcji audytu wewnętrznego, ustanowienia komórek audytu i kontroli w jednostkach wydatkujących, wprowadzenia funkcjonalnej niezależności dla wewnętrznych audytorów na szczeblu centralnym i terenowym, kontroli *ex ante* oraz wzmocnienia zewnętrznej kontroli finansowej³.

Na podstawie decyzji Komisji Europejskiej organizacja SIGMA⁴ w opracowaniu *Podstawy kontroli finansowej* zaproponowała cztery kryteria kontroli finansowej dla nowych krajów członkowskich UE. Kontrola ta powinna się opierać głównie na:

- spójnej i wszechstronnej podstawie ustawowej, określającej zasady funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego;
- właściwych systemach i procedurach zarządzania i kontroli finansowej;
- audycie wewnętrznym działającym według powszechnie przyjętych międzynarodowych standardów;
- systemach zapobiegających nieprawidłowościom.

Takie ujęcie kontroli finansowej nawiązuje do współczesnych koncepcji kontroli wewnętrznej (audytu wewnętrznego), których dotyczą wymienione powyżej powszechnie uznane standardy kontroli wewnętrznej. Z kolei audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, zapewniającą organizacji gwarancje odnośnie do stopnia opanowania własnych operacji, dostarczającą rady, jak operacje te poprawić, oraz uczestniczącą w tworzeniu wartości dodanej. Audyt wewnętrzny pomaga organizacji osiągnąć jej cele dzięki systematycznej i metodycznej ocenie procesów zarządzania ryzykiem, procesów kontrolnych oraz procesów kierowania oraz dzięki zleceniom mającym na celu wzmocnienie skuteczności. Stąd celem audytu jest ustalenie prawno-finansowej prawidłowości w wydatkowaniu środków Unii Europejskiej, zawsze w odniesieniu do funkcjonowania konkretnej instytucji powołanej do sprawnego zarządzania danym programem operacyjnym. W przypadku audytu podstawowymi kryteriami oceny są: legalność, gospodarność, celowość i rzeczowość. Proces audytu to proces kompleksowy, nieregularny lub regularny, w odróżnieniu od kontroli, która jest prowadzona wrywkowo i dotyczy tylko pewnych obszarów projektu. Zgodnie z definicją zamieszczoną w Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu, wydanych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych, „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 przez

³ Zob. www.mf.gov.pl zakładka Koordynacja ...

⁴ SIGMA (*Support for Improvement in Governance and Management*) – Wsparcie Upnień w Rządzeniu i Zarządzaniu – jest wspólną inicjatywą OECD i UE podjętą w 1992 r. dla wspierania reform w administracji publicznej krajów Europy Środkowo-Wschodniej kandydujących do UE.

systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemu kontroli oraz procesów zarządzania organizacją” [Czerwiński 2005, s. 10; Arens, Loebbecke 1991].

Jedną z najwcześniejszych definicji audytu wewnętrznego, opracowaną przez L.B. Sawyera, brzmi: „Współczesny audyt wewnętrzny wywodzi się z dobrej umiejętności prowadzenia rachunkowości, przeobrażonej w zawód ukierunkowany na zarządzanie. Swego czasu audyt wewnętrzny koncentrował się na poświadczaniu dokładności danych finansowych. Obecnie świadczy usługi, które obejmują badania i ocenę zarówno kontroli, jak i całej działalności jednostek publicznych i prywatnych” [Winiarska 2005, s. 18].

Z kolei zgodnie z ustawą o finansach publicznych „audyt wewnętrzny oznacza ogół działań obejmujących:

- niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów,
- czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.

Ocena systemów dotyczy w szczególności:

- zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi,
- efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli,
- wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu”⁵.

Z porównania definicji audytu wewnętrznego opublikowanej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) z definicją zamieszczoną w ustawie o finansach publicznych wynika, że według IIA audyt ma wnieść do organizacji wartość dodaną oraz usprawnić działalność, natomiast ustawa ogranicza audyt do przedstawiania kierownikowi jednostki oceny gospodarki finansowej. Wydane w dniu 24 czerwca 2006 r. Rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego poszerza definicję audytu o określenie zakresu działania audytora wewnętrznego. Do jego zadań należy badanie wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez sprawdzenie przestrzegania zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi, zgodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych⁶.

Ze względu na to, że bardzo ważne stało się wspieranie rozwoju regionów środkami europejskimi i w pozyskiwaniu ich z funduszy strukturalnych Unii Europejskiej

⁵ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104).

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU nr 112, poz. 765).

uczestniczy wiele podmiotów sektora publicznego i prywatnego, postępowanie audytowe w sprawach wydatków wspieranych przez te fundusze ma zatem charakter złożony. Stąd w proces audytowy zaangażowane są następujące podmioty:

- Trybunał Audytorów (audytor zewnętrzny Komisji Europejskiej),
- służby Komisji Europejskiej,
- służby audytu wewnętrznego państw członkowskich,
- najwyższe organa kontroli państw członkowskich,
- audytorzy poszczególnych końcowych beneficjentów oraz końcowych odbiorców.

Instytucją niezależną, której rolą jest pomaganie Parlamentowi Europejskiemu i Radzie Unii Europejskiej w wykonywaniu jej uprawnień kontrolnych przy realizacji budżetu, jest Europejski Trybunał Audytorów. Jego podstawowym zadaniem jest sprawdzanie rachunków (kont) wszystkich dochodów i wydatków Wspólnot Europejskich; kontrolowanie, czy wszystkie dochody i wydatki zostały otrzymane lub dokonane w sposób zgodny z prawem i terminowy; kontrolowanie trafności zarządzania finansowego. Europejski Trybunał Audytorów w ramach swego audytu dokonuje kontroli systemów i wydatków związanych z funduszami strukturalnymi, przy czym audyty przeprowadzane są zarówno w siedzibie komisji, jak i na miejscu w państwach członkowskich. Audytorzy trybunału mają dostęp do każdego dokumentu czy też informacji odnoszących się do zarządzania finansowego poszczególnych wydziałów i innych organów poddawanych kontroli, mogą też dokonywać audytu wszystkich organów, które otrzymują fundusze wspólnotowe. Do zarządzania funduszami powoływani są dyrektorzy generalni. Są oni odpowiedzialni za zarządzanie funduszami strukturalnymi i posiadają jednostki organizacyjne do spraw audytu funduszy strukturalnych. Podstawowymi zadaniami realizowanymi przez te jednostki służby Komisji Europejskiej są:

- stwierdzanie, w jakim stopniu państwa członkowskie wdrożyły odpowiednie systemy zarządzania i kontroli oraz w jakim stopniu systemy te dają satysfakcjonującą pewność w zakresie legalności i prawidłowości prowadzonych operacji,
- sprawdzanie dokładności wydatków zadeklarowanych do współfinansowania ze środków wspólnotowych,
- ustalanie poziomu wydatków niekwalifikowanych, jeżeli systemy zarządzania i kontroli państw członkowskich uznane zostaną za nieadekwatne.

Z kolei służby audytu wewnętrznego państw członkowskich odpowiedzialne za weryfikację efektywności systemów działania instytucji zarządzających, instytucji płatniczych i instytucji pośredniczących w państwach członkowskich dokonują kontroli i składają raporty na temat funkcjonowania tych systemów w poszczególnych organach. Ponadto pewne służby audytu wewnętrznego lub niezależne organy kontroli mogą być odpowiedzialne za przeprowadzanie wrywkowych kontroli zgodnie z art. 10 Rozporządzenia Komisji Europejskiej nr 438/2001 oraz mają być wyznaczone jako funkcjonalnie niezależne organizacje odpowiedzialne za wydanie deklaracji uznania końcowego oświadczenia o wydatkach w chwili zakończenia danego rodzaju pomocy zgodnie z art. 15 Rozporządzenia nr 438/2001. Najwyższe

organy kontrolne państw członkowskich funkcjonują jako audytorzy zewnętrzni w stosunku do centralnych struktur rządowych w tych państwach. Mogą one wykonywać audyty centralnych organizacji rządowych, które administrują funduszami strukturalnymi, łącznie z audytami jakichkolwiek innych organizacji sektora publicznego, do których mają dostęp w celu wykonania audytu. Gdy organy sektora publicznego posiadają audytorów innych niż audytorzy odpowiedniego najwyższego organu kontroli, audytorzy ci mogą także dokonywać audytów wydatków funduszy strukturalnych. Jako uzupełnienie powyższych poziomów audytu, końcowi beneficjenci i końcowi odbiorcy mogą mieć swoich własnych audytorów. Są to audytorzy prywatni, których funkcją jest dokonywanie audytów w celu weryfikacji dokładności rachunków przygotowanych przez klientów, co oznacza, że audytorzy ci najprawdopodobniej będą dokonywali przeglądu wszystkich dokumentów finansowych, a nie tylko tych odnoszących się do funduszy strukturalnych. Beneficjenci końcowi i ostateczni mogą być zobowiązani, na mocy prawa wewnętrznego, do przedstawienia świadectwa z audytu jako warunku do zwrotu wydatków w ramach programów objętych funduszami strukturalnymi, w którym to przypadku ich audytorzy dokonują weryfikacji dokładności i kwalifikowalności wydatków zgłoszonych do zwrotu. Zważywszy na liczbę różnych zaangażowanych organów, kwestia koordynacji działań kontrolnych jest szczególnie istotna, zarówno na szczeblu poszczególnych państw członkowskich, jak i między krajowymi a wspólnotowymi służbami audytorskimi. Metody tej koordynacji są ważne, ponieważ decydują o efektywności kontroli.

W polskich warunkach audyt wewnętrzny reguluje ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104). W rozdziale 5 ustawy „Audyty wewnętrzne oraz koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” uregulowano następujące zagadnienia:

- definicję audytu wewnętrznego (art. 48),
- wykaz jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu (art. 49),
- stanowisko i podporządkowanie organizacyjne audytora (art. 51),
- sporządzanie rocznego planu audytu (art. 53),
- uprawnienia do prowadzenia audytu (art. 54),
- zawiadomienie o przedmiocie i czasie trwania audytu (art. 55),
- przeznaczenie sprawozdania z przeprowadzenia audytu (art. 56),
- delegacje dla Ministra Finansów do wydania rozporządzeń w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (art. 57),
- uprawnienia do bycia audytorem (art. 58),
- skład i kadencję komisji egzaminacyjnej (art. 59),
- zakres i tryb egzaminu na audytora (art. 60),
- warunki dopuszczenia do egzaminu na audytora (art. 61),
- organy właściwe do koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego (art. 62),

- zakres koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego (art. 63),
- roczny plan przeprowadzania oceny jednostek (art. 64),
- dokonywanie oceny o jednostkach, o których mowa w art. 49 ust. 1 i 2 (art. 65),
- uprawnienia oceniających (art. 66),
- wyniki oceny jednostki (art. 67)⁷.

Ustawa ta stanowi podstawowy akt prawny określający zasady przeprowadzania audytu wewnętrznego. Kluczowe znaczenie dla funkcjonowania audytu ma również Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU nr 112, poz. 765)⁸. Rozporządzenie to określa szczegółowe warunki planowania audytu wewnętrznego oraz wzór planu audytu wewnętrznego, tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego i sposób współpracy z pracownikami komórki, w której jest on przeprowadzany, tryb sporządzania i elementy sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego oraz sposób dokumentowania wyników audytu wewnętrznego⁹.

W jednostkach sektora finansów publicznych zakres prac audytu wewnętrznego definiuje właśnie Rozporządzenie Ministra Finansów z 24 czerwca 2006 r. Na podstawie rozporządzenia można wyznaczyć zadania podstawowe i szczegółowe. Do zadań podstawowych zalicza się:

- analizę i ocenę systemu kontroli wewnętrznej,
- opiniowanie wiarygodności sprawozdania finansowego po dokonaniu oceny systemu kontroli wewnętrznej,
- przedstawianie opinii o efektywności zarządzania ryzykiem,
- ocenę racjonalności zarządzania¹⁰.

Zadania audytu w szerszym zakresie przedstawiono w standardach audytu wewnętrznego i podręczniku audytu wewnętrznego. W standardach do zadań audytu zaliczono:

- badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych,
- ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem,
- ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.

Zaznaczono również, że audytem wewnętrznym może być objęty każdy obszar działania jednostki, w którym audytor wewnętrzny dostrzegł ryzyko¹¹. Podręcznik audytu określa jego zakres jako działania prowadzone przez daną organizację bądź

⁷ Zob. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych...

⁸ Niniejsze rozporządzenie było poprzedzone Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU nr 111, poz. 973).

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r....

¹⁰ Tamże.

¹¹ Komunikat Ministra Finansów nr 11 z dnia 26 czerwca 2006 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

przez jednostki, za które jest odpowiedzialna dana organizacja. Do zadań audytu zalicza się przede wszystkim:

- badanie wiarygodności sprawozdań finansowych oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez sprawdzenie przestrzegania zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi, zgodności sprawozdania finansowego i sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych,
- ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, zarządzania ryzykiem i kierowania jednostką sektora finansów publicznych,
- ocenę przestrzegania zasady celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwanie możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków oraz przestrzeganie terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań [Podręcznik audytu... 2003, s. 7].

Zadania audytu wewnętrznego są określone również w komunikacie Ministra Finansów. Zgodnie z nim: „Audyt wewnętrzny obejmuje ocenę i badanie adekwatności i skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem oraz jakości realizowanych zadań, a w szczególności:

- przegląd ustanowionych mechanizmów kontroli wewnętrznej oraz wiarygodności i rzetelności informacji operacyjnych, zarządczych i finansowych,
- ocenę procedur i praktyki sporządzania, klasyfikowania i przedstawiania informacji finansowej,
- ocenę przestrzegania przepisów prawa, regulacji wewnętrznych jednostki oraz programów, strategii i standardów ustanowionych przez właściwe organy,
- ocenę zabezpieczenia mienia jednostki,
- ocenę efektywności i gospodarności wykorzystania zasobów jednostki,
- przegląd programów i projektów w celu ustalenia zgodności funkcjonowania jednostki z planowanymi wynikami i celami,
- ocenę dostosowania działań jednostki do przedstawionych wcześniej zaleceń audytu i kontroli”¹².

Najważniejszą funkcją audytu wewnętrznego jest niezależna identyfikacja, ocena i testowanie systemów kontroli wewnętrznej. Zgodnie z tym audyt wewnętrzny:

- wyłania najważniejsze obszary tworzenia wyniku finansowego oraz istotne operacje, programy i projekty organizacji,
- ocenia systemy i mechanizmy kontroli wewnętrznej w stosunku do celów, ryzyka, praktyki i okoliczności, wyłaniając mocne i słabe strony systemu kontroli i oceniając prawidłowość rozwiązań stosowanych przez kierownictwo firmy,
- ustala należytość wdrożenia i działania systemów kontroli,

¹² Komunikat Ministra Finansów nr 16/2006 z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie ogłoszenia „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i „Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”.

- formułuje opinie i raporty na temat poziomu kontroli, możliwości poprawy działania operacyjnego oraz podaje przykłady strat, błędów, nieprawidłowości lub zagrożeń,
- proponuje praktyczne i efektywne kosztowo rozwiązania na rzecz wzmocnienia kontroli i rozwiązywania problemów.

Znaczenie kontroli państwowej w sektorze finansów publicznych rośnie wraz z postępem gospodarki rynkowej. Każdy element i rodzaj kontroli odgrywa istotną rolę w prawidłowym funkcjonowaniu państwa i społeczeństwa. O wadze i znaczeniu różnych kontroli decydują ich zakres podmiotowy i przedmiotowy, miejsce kontroli finansowej w całokształcie działalności danego organu, procedury kontrolne i konsekwencje wynikające z tych kontroli, a także pozycja organu, który wykonuje kontrolę. Wszystkie te czynniki mają wpływ na społeczny odbiór poszczególnych rodzajów kontroli i ich faktyczne znaczenie dla efektywnego gospodarowania środkami publicznymi.

Prezydencka kontrola finansowa koncentruje się głównie na dbałości o terminowe uchwalenie budżetu państwa i na zgodności ustawy budżetowej z Konstytucją. Z kolei Parlament wykonuje kontrolę finansów sektora publicznego przez Sejm, Senat i ich organy oraz pośrednio poprzez Najwyższą Izbę Kontroli będącą organem kontroli państwowej, którego podstawową dziedziną działalności jest kontrola publiczna środków finansowych.

Finanse samorządu terytorialnego podlegają nadzorowi i kontroli regionalnych izb obrachunkowych. Izby są państwowymi jednostkami budżetowymi. Nie są więc elementem systemu organizacyjnego samorządu terytorialnego, lecz specjalnie ustanowioną instytucją państwową, sprawującą kontrolę zewnętrzną w stosunku do organów samorządu terytorialnego. Celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, a także badanie zgodności z prawem działalności innych państwowych osób prawnych. Kontrola skarbowa została powołana do ochrony interesów finansowych Skarbu Państwa. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie wywiązania się kontrolowanych z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Wszystkie podmioty funkcjonujące w sektorze finansów publicznych posiadają własną kontrolę wewnętrzną, zajmującą się między innymi zagadnieniami finansowymi. W każdej z nich funkcje kontrolne spełniają także główni księgowi, do których należy: przeprowadzanie kontroli wstępnej, bieżąca kontrola funkcjonalna, kontrola realizacji planów finansowych oraz kontrola operacji gospodarczych, mająca miejsce po ich zaksięgowaniu [Ziółkowska 2002, s. 279]. Kontrola wewnętrzna oznacza kontrolę zorganizowaną i działającą w obrębie danej jednostki organizacyjnej, mającą postać kontroli instytucjonalnej lub funkcjonalnej. W świetle unormowań ustawy audyt wewnętrzny wpasowuje się w ramy kontroli wewnętrznej pojmowanej w wąskim sensie, o czym świadczy podkreślenie audytu jako funkcji o charakterze wewnętrznym. Od

strony treści funkcjonalnych audyt nie sprowadza się jedynie do roli ogniwa kontrolnego i sięga dalej niż tylko sprawdzenie i ocenianie różnych przejawów działalności danej jednostki organizacyjnej. W rezultacie audyt wewnętrzny jest komponentem systemu kontroli wewnętrznej w tym sensie, 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 zachodzących w tej jednostce, przede wszystkim w płaszczyźnie gospodarowania środkami publicznymi, ale także w sferze organizacyjnej [Jagielski 2003]. Na odmienny charakter kontroli i audytu wewnętrznego wskazują również formy działania. Audyt jest w dużej mierze nastawiony na rozmowy z pracownikami różnych szczebli, studiowanie istniejących procedur i sposobów działań, w tym funkcjonowania kontroli, tak aby można było dokonać analizy systemów i procesów w organizacji. Tymczasem kontrola może mieć charakter inspekcji, wizytacji, rewizji, przy czym zawsze opiera się na wyznacznikach obowiązującego stanu. Kolejnymi cechami odróżniającymi audyt od kontroli są kryteria oceny i efekt pracy. Rezultatem prac audytu jest sprawozdanie, w którym są oceniane dane obszary objęte badaniem. O ile kontrola wewnętrzna jest zorientowana na przeszłość, stwierdza błędy, szuka winnych i wnioskuje o ich ukaranie, o tyle audyt wewnętrzny monitoruje stan aktualny, inspirowanie przyszłość, wnioskuje rozwiązania, proponując środki zaradcze, doradza i koordynuje.

Audyt wewnętrzny w Polsce jest rezultatem poszukiwań sposobów na wzmocnienie kontroli wewnętrznej i wywieranych nacisków przez niektóre instytucje UE na zdyscyplinowane gospodarowanie środkami finansów publicznych [Jagielski 2003, s. 88]. Dokonując analizy audytu wewnętrznego w aspekcie organizacyjno-funkcyjnym należy zaznaczyć, że regulacja prawna dotycząca audytu wewnętrznego nie tworzy systemu audytu w postaci wyodrębnionej struktury organizacyjnej. W świetle ustawy o organizacji audytu można mówić o tym jedynie w ogólnym sensie i w kontekście procesu wykonywania tej funkcji. Organizacja audytu ogranicza się do kręgu różnych pod względem prawnym podmiotów, które włączone są w realizowanie zadań związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych. W tak pojmowanej organizacji odzwierciedlić można dwa zasadnicze poziomy: poziom centralny oraz poziom jednostki sektora finansów publicznych. Między tymi poziomami powstają jedynie powiązania o charakterze funkcjonalnym [Jagielski 1999, s. 56]. Na poziomie centralnym występują takie organy, jak: minister finansów, główny inspektor audytu wewnętrznego oraz Departament Koordynacji Kontroli Finansowej i Audytu Wewnętrznego. Poziom jednostki organizacyjnej sektora finansów publicznych tworzy drugi zasadniczy poziom szeroko rozumianej organizacji audytu wewnętrznego. Obejmuje on wszystkie jednostki, które zgodnie z ustawą o finansach publicznych podlegają obowiązkowi przeprowadzania audytu. Jednostki te można podzielić na trzy grupy. Pierwszą z nich stanowią jednostki, do których odsyła art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy, a które określone są w art. 121 ust. 2 ustawy. Zaliczają się do nich naj-

wyższe konstytucyjne organy państwa, nienależące do systemu administracji rządowej, a także niektóre organy ogólnopaństwowe, o szczególnym i swoistym znaczeniu. Drugą grupę stanowią głównie jednostki organizacyjne administracji rządowej (art. 49 ust. 1 pkt 2-14), do których należą przede wszystkim ministerstwa i Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, urzędy wojewódzkie, urzędy celne oraz urzędy skarbowe. Ponadto do tej grupy wchodzi także takie jednostki organizacyjne, jak: Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, jednostki organizacyjne Służby Więziennej oraz inne jednostki wymienione w art. 49 ust. 1 pkt 14-20. Trzecia grupa obejmuje wszystkie inne jednostki sektora finansów publicznych, w tym również jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli jednostki te gromadzą znaczne środki publiczne lub dokonują znacznych wydatków publicznych (art. 49 ust. 2). Kwoty przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego są ustalane przez ministra finansów w drodze rozporządzenia. Zgodnie z rozporządzeniem kwota ta wynosi 40 mln zł¹³. Podział jednostek na trzy grupy jest uzasadniony, gdyż jednostki należące do poszczególnych grup poddane są na gruncie przepisów ustawy zróżnicowanym rygorom dotyczącym realizowania zadań z zakresu audytu wewnętrznego. W pełnym zakresie obowiązki i uprawnienia przewidziane w ustawie odnoszą się do jednostek drugiej grupy. W stosunku do podmiotów z pierwszej grupy stosowanie tych obowiązków i uprawnień ma ograniczenia. Audytorzy zatrudnieni w tych jednostkach nie muszą przedstawiać głównemu inspektorowi audytu wewnętrznego sprawozdań z wykonania planu audytu za rok poprzedni i planów audytu na rok następny.

Na poziomie jednostki organizacyjnej daje się wyróżnić – podobnie jak na poziomie centralnym – określone ogniwa organizacji audytu wewnętrznego, są nimi: kierownik jednostki organizacyjnej, komórka audytu wewnętrznego oraz audytor wewnętrzny. Kierownik jednostki organizacyjnej odgrywa szczególnie ważną, wiodącą rolę. Odpowiada on za całość gospodarki finansowej danej jednostki. W zakresie kontroli finansowej należy do niego przede wszystkim ustalanie procedur tej kontroli, na podstawie określonych przez ministra finansów standardów tej kontroli. Do obowiązków kierownika należy także zapewnienie stosowania i przestrzegania ustalonych procedur kontroli, jak również podejmowanie działań organizatorskich zmierzających do ustanowienia dobrze funkcjonującego systemu kontroli finansowej w ramach jednostki organizacyjnej. Ponosi on również odpowiedzialność za zorganizowanie i zapewnienie funkcjonowania audytu wewnętrznego. Podstawowym zadaniem o charakterze organizatorskim jest zapewnienie organizacyjnej odrębności wykonywania zadań audytu. Realizacja tego zadania sprowadza się do powołania komórki audytu wewnętrznego podległej kierownikowi. W sferze personalnej z kolei do kierownika należy zatrudnianie audytora wewnętrznego i

¹³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU nr 112, poz. 763).

zwalnianie go ze stanowiska (co w zdecydowanej większości jednostek wymaga zgody głównego inspektora audytu wewnętrznego). Kierownik dysponuje wobec audytora szeregiem dalszych uprawnień personalnych wynikających z pozycji przełożonego, a dotyczących np. awansowania, nagradzania, urlopowania itd.

Kolejnym ogniwem organizacyjnym jest komórka audytu wewnętrznego. Podlega ona bezpośrednio kierownikowi jednostki. Jej utworzenie stanowi formę realizacji ustawowego wymogu zapewnienia organizacyjnej odrębności wykonywania zadań audytu. Pozycja jej nie odbiega od usytuowania innych komórek danej jednostki organizacyjnej. Zadania komórki koncentrują się na wykonywaniu audytu przez zatrudnionych w niej audytorów wewnętrznych¹⁴. Do organizacji audytu na poziomie jednostki zalicza się również audytora wewnętrznego. Z punktu widzenia wykonywania zadań audytu wewnętrznego jest to najważniejsze ogniwo w całym systemie audytu. Zawód audytora wewnętrznego jest uwarunkowany zdobyciem uprawnień do jego wykonywania. W myśl ustawy audytorem wewnętrznym może być jedynie osoba, która: ma obywatelstwo polskie, ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych, nie była karana za przestępstwo popełnione z winy umyślnej, ma wyższe wykształcenie i złożyła z pozytywnym wynikiem egzamin przed komisją organizacyjną¹⁵.

Audytor wewnętrzny stanowi element struktury organizacyjnej jednostki sfery finansów publicznych. Zgodnie z ustawą, audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce sektora finansów publicznych. Od tej reguły ustawa przewiduje wyjątki, polegające na tym, że w niektórych wypadkach audyt wykonywany jest w danej jednostce przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce wyższego stopnia bądź jednostce nadzorczej. Audytor wewnętrzny zatrudniony w danej jednostce organizacyjnej podlega bezpośrednio kierownikowi tej jednostki, który zobowiązany jest zapewnić mu organizacyjną odrębność wykonywania zadań.

Do najważniejszych obowiązków audytora wewnętrznego należą:

- programowanie, kierowanie i uczestnictwo w wykonywaniu audytu w wyznaczonym obszarze, za który odpowiada,
- interpretacja zasad i procedur, stosowanie profesjonalnych zasad i standardów rachunkowości oraz audytu do testowania i oceny złożonych systemów ewidencji finansowej i systemów operacyjnych,
- identyfikacja i analiza przyczyn nieekonomicznych i nieefektywnych praktyk, ocena alternatywnych rozwiązań, które mogą przynieść pożądane rezultaty,
- opracowywanie zaleceń w celu doprowadzenia programów i działań do zgodności z celami organizacji, redagowanie sprawozdań dokumentujących ustalenia,
- przeprowadzanie badań w celu identyfikacji ustaw i rozporządzeń, ustalanie, czy dany program jest zgodny z prawem,
- wykonywanie statystycznych analiz danych,

¹⁴ Tamże, s. 18.

¹⁵ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych ...

- przygotowywanie dokumentów roboczych, zestawień i podsumowań,
- wykonywanie innych zleconych czynności (obowiązków).

Audyt wewnętrzny jest przeprowadzany na podstawie rocznego planu. Plan ten jest sporządzany przez audytora wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki. Audytor może włączyć kierownika jednostki w proces tworzenia planu rocznego, nie oznacza to jednak narzucenia audytorowi realizacji pewnych zadań. Niezależność audytu w znaczeniu operacyjnym to samodzielność audytora w decydowaniu o tym, jakie obszary działalności jednostki będą objęte audytem. Można je tworzyć jedynie w porozumieniu z kierownictwem [Krzemień, Winiarska 2005, s. 33]. Roczny plan audytu powinien przedstawiać ogólny opis tego, co komórka audytu wewnętrznego zamierza dokonać w ciągu roku. Zadania audytu dobiera się na podstawie oceny ryzyka oraz uwzględniając oczekiwania kierownika danej JSFP, jak również biorąc pod uwagę dostępne fundusze i zasoby ludzkie. Plan audytu powinien obejmować przede wszystkim:

- ryzyko dotyczące pozyskiwania i wydatkowania środków z funduszy publicznych,
- tematy (obszary) audytu wewnętrznego,
- proponowany harmonogram audytu wewnętrznego,
- tematy (obszary) zaplanowane do przeprowadzenia audytu wewnętrznego w ciągu kolejnych lat [*Podręcznik audytu...* 2003, s. 26].

Plan audytu na następny rok jest przekazywany kierownikowi jednostki, a także głównemu inspektorowi audytu wewnętrznego (GIAW)¹⁶.

W trakcie przeprowadzania audytu ważna jest wstępna ocena mechanizmów kontroli wewnętrznej, która powinna dostarczyć rozsądnego zapewnienia, że podstawowe elementy tego systemu są wystarczające do osiągnięcia celów. W ocenie mechanizmów kontroli audytor powinien brać pod uwagę następujące czynniki:

- typy błędów i nieprawidłowości, które mogą się pojawić,
- mechanizmy kontroli służące zapobieganiu i wykrywaniu takich błędów i nieprawidłowości,
- słabe strony, które mogłyby umożliwiać wymykanie się błędów i nieprawidłowości istniejącym mechanizmom kontroli,
- wpływ słabych stron na charakter, rozłożenie w czasie i stopień nasilenia technik audytu, które trzeba zastosować.

Ocenie i testowaniu powinny podlegać tylko te funkcje mechanizmów kontroli wewnętrznej, które zostaną uznane za krytyczne albo ważne dla zachowania siły określonego cyklu transakcji. Oceny poszczególnych mechanizmów kontroli powinny być dokumentowane w arkuszu ustaleń¹⁷. W przygotowaniu do zadania audytowego audytor stosuje różne testy, które polegają na określeniu i doborze

¹⁶ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych...

¹⁷ Tamże, s. 35.

reprezentacyjnej próbki operacji, zbadaniu i porównaniu wyników z oczekiwaniami. Istnieją dwa podstawowe rodzaje testów:

- Testy zgodności przeprowadza się w celu uzyskania dowodów na to, że dany system działa zgodnie z intencją audytora, który w wyniku oceny systemu kontroli wewnętrznej uzyskał pewność, że mechanizmy kontroli są stosowane. Przeprowadza się je dla tych procesów kontroli, na których postanowił polegać audytor. Ważne jest, aby jednostki populacji będącej przedmiotem testowania miały taką samą cechę dotyczącą mechanizmu kontroli. Błędem będzie każde odstępstwo od takiego mechanizmu. Rodzaj, rozkład czasowy i nasilenie testów zależą od audytora, który musi brać pod uwagę dostępność materiałów dowodowych i wkład pracy audytorskiej do przetestowania zgodności.
- Testy wiarygodności przeprowadza się zazwyczaj po testach zgodności, ale dopuszcza się także połączenie tych dwóch rodzajów testów. Sprawdzają one, czy zawarte w dokumentacji informacje są dokładne, kompletne i odzwierciedlają stan faktyczny. Jeśli audytor na podstawie testów zgodności stwierdzi stosowanie danych mechanizmów kontroli, testy wiarygodności przeprowadzane są na małych próbach. W przypadku stwierdzenia, że mechanizmy kontroli nie są stosowane, testy wiarygodności prowadzi się na odpowiednio zwiększonych próbach [Winiarska 2005, s. 165].

Dokonując krótkiego podsumowania, można stwierdzić, iż na czynności audytorskie składają się:

- wstępny przegląd służący wewnętrznemu zapoznaniu się z organizacją, jej działaniem i mechanizmami kontroli występującymi u klienta audytu,
- wstępna ocena mechanizmów kontroli, począwszy od dokumentowania do oceny efektywności mechanizmów kontroli wewnętrznej,
- testowanie i ponowna ocena, czyli potwierdzenie, zmiana lub odrzucenie wstępnej próby oceny systemu mechanizmów kontroli wewnętrznej.

Należy dodać, iż czynności audytorskie mogą się w praktyce różnić od opisanego modelu. Doświadczenie audytora oraz specyfika badanego obszaru mogą uzasadniać odejście od niektórych czynności bądź przeprowadzenie ich w innej kolejności. Dla każdego zakończzonego zadania audytowego audytor powinien opracować projekt sprawozdania, w którym informuje o ustaleniach, uwagach i wnioskach oraz o ich wdrożeniu. Z powyższej analizy zmian prawnych wprowadzanych u nas w odniesieniu do audytu wewnętrznego wynika, że wstąpienie Polski do UE wpłynęło korzystnie na jego funkcjonowanie i skuteczność.

Podsumowanie

Przygotowanie, a następnie wdrożenie projektów wspieranych z unijnych funduszy strukturalnych wymaga spełnienia określonych warunków zgodnie z wymogami prawodawstwa unijnego oraz odpowiednimi zapisami aktów prawnych kraju

członkowskiego. Wynika to m.in. stąd, że środki finansowe przyznane w ramach funduszy strukturalnych są środkami publicznymi pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej, na który składają się wpłaty każdego z państw członkowskich. Dlatego proces pozyskiwania i wykorzystania tych środków jest objęty ścisłym nadzorem, a pomoc mogą uzyskać tylko takie projekty, które spełniają określone warunki. W dokumentach Komisji Europejskiej pojęcie audytu jest często używane zamiennie z pojęciem kontroli finansowej.

Na podstawie decyzji Komisji Europejskiej organizacja SIGMA w opracowaniu *Podstawy kontroli finansowej* zaproponowała cztery kryteria kontroli finansowej dla nowych krajów członkowskich UE w tym dla Polski. SIGMA jest wspólną inicjatywą OECD i UE podjętą w 1992 r. dla wspierania reform w administracji publicznej krajów Europy Środkowo-Wschodniej kandydujących do UE (zob. [Arens, Loebbecke 1991]).

Podczas realizacji audytu ważna jest faza, podczas której powinna zostać zweryfikowana próbka ogółem poniesionych wydatków, pozwalająca wydać audytowowi wiążącą opinię i sporządzić odpowiedni raport. Opinia lub raport powinny wskazywać próg istotności i poziom ufności zgodny z międzynarodowymi standardami. Dlatego audyt powinien zostać przeprowadzony zgodnie z powszechnie uznawanymi międzynarodowymi standardami audytu.

Literatura

- Arens A.A., Loebbecke J.K., *Auditing an Integrated Approach*, Prentice Hall Englewood Cliffs, New Jersey 1991.
- Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa 2005.
- Jagielski J., *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa” 2003 nr 3.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Wydawnictwo Prawnicze 1999.
- Krzemień R., Winiarska K., *Audyt wewnętrzny. Testy i zadania*, Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005.
- Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003.
- Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Warszawa 2005.
- Ziółkowska W., *Finanse publiczne: teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2002.

THE FUNCTIONING OF INTERNAL AUDIT AFTER POLAND'S ACCESSION TO THE EU

Summary

The preparation and afterwards the implementation of the projects from the EU structural funds require the fulfillment of definite conditions according to the requirements of EU the legislation as well

as of the suitable regulations of legal acts of the member country. This results, among other things, from fact that the financial funds given in the frames of structural funds are the public funds coming from the European Union budget, which consists of payments of every of the member states. According to this, the process of winning and utilization of these funds is covered by strict supervision, and the support can get only such projects, which fulfill definite conditions. In the documents of the European Committee the notion of audit is used often interchangeably with the notion of financial control. Under the notion of financial control would be understood:

- abidance assurance of control procedures as well as execution of an preliminary opinion of advisability by financial obligations contraction and expenses making,
- investigation and comparison of actual state with the required state, taking and accumulating the public funds, contraction of the financial obligations and making public funds expenses, giving the public orders as well as the return of public funds,
- leading of financial economy as well as applying of the control procedures.

On the basis of the European Committee decision, the organization SIGMA in the study *Basis of the Financial Control* proposed four criterions of financial control for new EU member countries, among them for Poland. SIGMA's *Support for Improvement the in Governance and Management* (Polish – Wsparcie uprawnień w rządzeniu i zarządzaniu) is the common initiative of OECD and the EU undertaken in 1992 for the support of reforms in public administration in the countries of Central- and Eastern Europe being the candidate to the EU. (*Thorough theoretical bases were worked out in an interesting way in the area of audit by the authors: Alvin A. Arens and James K. Loebbecke in the book "Auditing an Integrated Approach" (Fifth Edition) Prentice Hall Englewood Cliffs, New Jersey 07632, 1991 by Prentice - Hall, Inc.*).

More important is the phase of audit realization, during which the sample of total undertaken expenses should be verified, permitting to give the auditor an binding opinion and to prepare a report in this area. The opinion or report should show the threshold of the significance and the level of trust according to the international standards. Therefore the audit should be conducted according to the international audit standards.