

GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI

ZMIANY W AUDYCIE WEWNĘTRZNYM W SEKTORZE PUBLICZNYM

I. WPROWADZENIE

Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych wprowadzono 1 stycznia 2002 r. Od tego czasu udało się zgromadzić szereg doświadczeń, z których część legła u podstaw kolejnych nowelizacji zapisów ustawowych odnoszących się do audytu wewnętrznego w ustawie o finansach publicznych. Ostatnie duże zmiany miały miejsce w ustawie uchwalonej w 2009 r. Z perspektywy 2011 r. można już pokusić się o pełniejszy ich komentarz.

II. ISTOTA ZMIAN

W aktualnie obowiązującej ustawie o finansach publicznych problematyka audytu wewnętrznego jest uregulowana w rozdziale 5 „Audyt wewnętrzny oraz koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” (art. 48-63). Stosowne przepisy znajdują się w dziale VII „Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” (art. 272-296).

Definicja audytu wewnętrznego w obowiązującej do końca 2009 r. ustawie była nieadekwatna do faktycznego rozumienia tego pojęcia. Podłożem tego zapisu były jeszcze zobowiązania negocjacyjne dotyczące przede wszystkim kontroli finansowej napływających środków unijnych. Konsekwencją tego było wiele nieporozumień.

Ustawodawca w nowej ustawie starał się uporządkować tę nieścisłość, formułując definicję audytu wewnętrznego w sposób bardziej zbliżony do jego faktycznej istoty. Widać wyraźnie, że tym razem profiluje działania audytora wewnętrznego na ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze wykonywane na rzecz kierującego jednostką sektora finansów publicznych. Jest to zdecydowanie bliższe ogólnej definicji audytu wewnętrznego propagowanej przez organizacje skupiające audytorów wewnętrznych.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że zaniechano nakładania na audytora obowiązku oceny gospodarności. Jest to zgodne z ewaluowaniem zakresu działań audytora, który obecnie ma oceniać między innymi efektywność. Stąd też w niektórych starych klasyfikacjach, odnoszących się do rodzajów czy

zakresu audytu, wspomina się jeszcze o audycie gospodarności¹. Obecnie obowiązującym pojęciem jest audyt efektywności. Ta zmiana ma istotne znaczenie z prawnego punktu widzenia – literalnego czytania ustawy i wynikających z tego zobowiązań.

Tabela 1

Definicja audytu wewnętrznego

Ustawa o finansach publicznych z 2005 r. Art. 48	Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. Art. 272
<p>1. Audytem wewnętrznym jest ogół działań obejmujących:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, o których mowa w art. 47 ust. 3, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów; 2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki; 3) wiarygodność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu. <p>2. Ocena, o której mowa w ust. 1 pkt 1, dotyczy w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi; 2) efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli; 3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu. 	<p>1. Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.</p> <p>2. Ocena, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.</p>

Źródło: opracowano na podstawie ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) oraz ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

W ustawie, która weszła w życie w 2010 r., uporządkowano zakres podmiotowy jednostek mających obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego. Wskazano jednocześnie pułap środków publicznych warunkujących

¹ B. Filipiak, *Audyty wewnętrzne – podstawa kontroli i racjonalizacji*, w: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007, s. 228. Autorka definiuje audyt gospodarności jako audyt, który polega na ocenie przestrzegania zasady celowości i oszczędności dokonywania wydatków, efektywności polegającej na uzyskiwaniu możliwie najlepszych wyników z danych nakładów oraz przestrzegania terminów realizacji zadań i zaciąganych zobowiązań.

obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, co w poprzedniej wersji ustawy pozostawiono do określenia w rozporządzeniu Ministra Finansów.

Nowością jest dopuszczenie do prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce (art. 275 ust. 2). Na to rozwiązanie nałożono jednak pewne ograniczenia dotyczące pułapu kwot, o których mowa w art. 274 ust. 2 pkt 1-5, oraz liczby zatrudnionych, dopuszczając prawo korzystania z tej formy działania relatywnie niedużym jednostkom (art. 278). W art. 279 określono jednocześnie wymogi, które musi spełniać usługodawca, a także treść podpisywanej z nim umowy.

Uzasadnieniem tego zapisu były zgłaszane przez niektóre jednostki sektora finansów publicznych problemy z pozyskaniem kadry audytorskiej, co łączyło się z dużą liczbą wakatów na stanowiskach audytorskich i niemożnością wywiązania się z ustawowego obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego². Dopuszczalność zewnętrznej usługi w miejsce audytu wewnętrznego budzi pewne kontrowersje. Przede wszystkim, zdaniem E. Chojny-Duch, wprowadza brak klarowności podziału wewnętrzny-zewnętrzny i wywołuje prawne konsekwencje alternatywy (wymienności) audytu wewnętrznego i zewnętrznego³. Podobne wątpliwości zgłasza M. Anczakowski, zastanawiając się, czy przeprowadzenie audytu wewnętrznego przez podmiot zewnętrzny to ciągle jeszcze audyt wewnętrzny, czy już zewnętrzny⁴.

Dodatkowo trzeba wskazać, że ustawodawca nie zezwolił na cosourcing audytu wewnętrznego, wskazując jednoznacznie w art. 275 ustawy, że „Audyt wewnętrzny prowadzi: 1) audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, albo 2) usługodawca niezatrudniony w jednostce”. Użycie spójnika „albo” wyklucza jednoczesne zatrudnianie audytora wewnętrznego i zawarcie umowy z usługodawcą. Niestety nie pozwala to zrationalizowanie audytu przez wspieranie się zewnętrznymi specjalistami na zasadzie cosourcingu. Tym samym uniemożliwiono włączenie się w światowy trend zmian w audycie wewnętrznym, w którym odchodzi się od stosowania klasycznego outsourcingu, zastępując go, wtedy gdy jest to konieczne, cosourcingiem, czyli uzupełniającym, sporadycznym wykorzystaniem zewnętrznych usług audytu wewnętrznego w ramach realizacji niektórych zadań, wspierając w ten sposób zazwyczaj istniejące komórki audytu wewnętrznego w danej organizacji⁵.

W obowiązujących powszechnie standardach audytu wewnętrznego zwraca się uwagę na niezależność i obiektywizm pracy audytora wewnętrznego. W celu spełnienia tych wymogów projektodawca określił w art. 282 szereg obowiązków kierującego jednostką zmierzających do tego, aby audytor wewnętrzny miał zapewnione odpowiednie warunki pracy.

² Zob. wywiad z D. Danilukiem, „Gazeta Prawna” z 2 września 2009 r. O outsourcingu audytu wewnętrznego patrz również: G. Gołębiowski, *Outsourcing audytu wewnętrznego*, „Współczesna Ekonomia” 2010, nr 2(14), s. 175-183.

³ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1, s. 56.

⁴ M. Anczakowski, *Audyt wewnętrzny – nowe regulacje*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1, s. 68.

⁵ G. Gołębiowski, op. cit.

Tabela 2

Podmioty zobowiązane prowadzić audyt wewnętrzny

Ustawa o finansach publicznych z 2005 r. Art. 49	Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. Art. 274
<p>1. Audyt wewnętrzny prowadzi się w:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostkach, o których mowa w art. 121 ust. 2* 2) ministerstwach, 3) Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, 4) urzędach centralnych, 5) (uchylony), 6) Rządowym Centrum Legislacji, 7) Urzędzie Komitetu Integracji Europejskiej, 8) urzędach wojewódzkich, 9) urzędach celnych, 10) izbach celnych, 11) urzędach kontroli skarbowej, 12) urzędach skarbowych, 13) izbach skarbowych, 14) funduszach celowych, stanowiących wyodrębnione jednostki organizacyjne, 15) Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzanych przez nie funduszach, 16) Narodowym Funduszu Zdrowia, 17) należących do sektora finansów publicznych państwowych osobach prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, 18) powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury, 19) jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej, 20) regionalnych izbach obrachunkowych. <p>2. Audyt wewnętrzny prowadzi się także w innych, niż wymienione w ust. 1, jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach podsektora samorządowego, jeżeli jednostki te gromadzą znaczne środki publiczne lub dokonują znacznych wydatków publicznych.</p>	<p>1. Audyt wewnętrzny prowadzi się w:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, 2) ministerstwach, 3) urzędach wojewódzkich, 4) izbach celnych, 5) izbach skarbowych, 6) Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, w tym w zarządzanych przez niego funduszach, 7) Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym w funduszach zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, 8) Narodowym Funduszu Zdrowia. <p>2. Audyt wewnętrzny prowadzi się także w:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) państwowych jednostkach budżetowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej ich dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł, 2) uczelniach publicznych, jeżeli kwota ujętych w planie rzeczowo-finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł, 3) samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym ich przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł, 4) agencjach wykonawczych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym ich przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł, 5) państwowych funduszach celowych, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym ich przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. <p>3. Audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota</p>

cd. tab. 2

<p>3. Do środków publicznych, o których mowa w ust. 2, dolicza się odpowiednio dochody własne i finansowane nimi wydatki jednostek budżetowych oraz dochody i wydatki funduszu motywacyjnego państwowej jednostki budżetowej.</p> <p>4. Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, dla jednostek, o których mowa w ust. 2 [...].</p>	<p>ich dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł.</p> <p>4. Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego.</p> <p>5. Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach w dziale wskazanym przez właściwego ministra kierującego działem. Wskazując jednostkę zobowiązaną minister określa termin rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego.</p> <p>6. Przepisy ust. 5 stosuje się odpowiednio do jednostek podległych Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowanych oraz jednostek obsługujących organy podległe Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowane.</p> <p>7. Kierownicy jednostek, o których mowa w ust. 2-6, informują pisemnie Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego.</p>
---	---

* Ustawodawca ma na względzie następujące jednostki: Kancelarię Sejmu, Kancelarię Senatu, Kancelarię Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Sąd Najwyższy, Trybunał Konstytucyjny, Krajową Radę Sądownictwa, jednostki sądownictwa powszechnego i administracyjnego, Najwyższą Izbę Kontroli, Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Praw Dziecka, Krajową Radę Radiofonii i Telewizji, Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych, Instytut Pamięci Narodowej – Komisję Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Krajowe Biuro Wyborcze oraz Państwową Inspekcję Pracy.

Źródło: opracowano na podstawie ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) oraz ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

Z niezależnością audytora związana jest jego specyficzna podległość, a także ochrona stosunku pracy. W tym względzie projektodawca dokonał wielu zmian na niekorzyść osób zatrudnionych na stanowiskach audytorów wewnętrznych. Wprowadzono wprawdzie szczegółowe rozwiązanie, a mianowicie swoistą ochronę (jedynie) kierownika komórki audytu wewnętrznego w ministerstwie, którego stosunek pracy nie może być rozwiązany bez zgody komitetu audytu (art. 281), nie zachowano jednak istniejących w poprzedniej ustawie form ochrony (art. 51 ust. 9 i 10)⁶. W tym pierwszym wypadku wydaje się jednak, że

⁶ W 2009 r., gdy Minister Finansów musiał wyrazić zgodę na rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym, wpłynęło osiem wniosków (przy 800 zatrudnionych audytorach) o wyrażenie takiej zgody: pięć wniosków zostało uwzględnionych, dwa nie uzyskały akceptacji, natomiast jeden wniosek okazał się bezprzedmiotowy; por. *Sprawozdanie – audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w 2009 r.*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, czerwiec 2010 r.

jest to ochrona pozorna, gdyż komitet audytu powoływany jest przez tego samego ministra, który później musi odwoływać się do zgody powołanego przez siebie ciała. Ustawa też nie określa górnego limitu członków komitetu audytu, łatwo można zatem tak uformować jego skład, żeby był formalnie zależny od powołującego go ministra, a jego rola w zakresie wyrażenia zgody na rozwiązanie stosunku pracy z kierownikiem KAW – fikcyjna⁷. Należy jednak skonstatować, że wprawdzie teoretyczna i w zawężonym zakresie, ale jednak formalnie ochrona taka istnieje.

Zgodnie z projektowaną ustawą, wszystkich (poza KAW) audytorów wewnętrznych można będzie łatwo zwolnić. Dziś ich stosunek pracy nie jest już chroniony. Trwałe utrzymanie takiego stanu rzeczy może doprowadzić w przyszłości do poważnych skutków i osłabienia skuteczności oraz efektywności działań audytorów wewnętrznych.

Komitet audytu jest kolejnym nowym rozwiązaniem w obowiązującej dziś ustawie. Jako ciekawostkę warto wskazać, że jego wprowadzenie pojawiło się w rekomendacjach *Raportu o audycie wewnętrznym w Polsce* wydanym przez Fundację FOR w listopadzie 2008 r.⁸ W wyrażonej wówczas opinii autorzy raportu uznali, że komitety audytu powinny być odpowiedzialne za: szeroko pojęty nadzór nad działaniami audytorów, koordynację całej sieci audytorów pracujących w poszczególnych jednostkach w dziale, a także wsparcie kierownictwa jednostek w określaniu zasad kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego⁹.

Celem komitetu audytu, zgodnie z obowiązującą ustawą, jest doradztwo świadczone na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego (art. 288 ust 4). Określony cel, biorąc pod uwagę jego istotę, odróżnia wprowadzony podmiot od istniejącego już w przestrzeni organizacyjnej pojęcia „komitet audytu”. Komitety audytu są ciałami przede wszystkim nadzorczymi, nierzadko wyłanianymi z rad nadzorczych¹⁰. W wypadku ustawy o finansach publicznych, komitet audytu staje się podmiotem przede wszystkim doradczym. Wprowadzeniem tego bytu do sektora publicznego można było uporządkować sferę nadzorczo-organizacyjną, zwiększając jednocześnie niezależność i pewność pracy audytorów wewnętrznych¹¹.

Zadania, jakie nałożono na komitet audytu, to między innymi sygnalizowanie istotnego ryzyka i słabości kontroli zarządczej, a także związanych z jej przeprowadzaniem uprawnień (art. 289). Jednocześnie to komórka audytu wewnętrznego zapewnia obsługę organizacyjną oraz prowadzi inne działania mające na celu wsparcie komitetu audytu (art. 291 ust. 1, pkt 3 i 4). Trudno nie zgodzić się z poglądem, że głównym zadaniem komórek obsługujących komitety

⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych – komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 1227.

⁸ A. Mazurek, M. Piołunowicz, *Raport o audycie wewnętrznym w Polsce – diagnoza i propozycje zmian*, Fundacja FOR, Warszawa, listopad 2008.

⁹ *Ibidem*, s. 30.

¹⁰ Por. art. 86 ustawy z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649).

¹¹ Pisałem o tym szerzej w: *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych*, „INFOS” 2008, nr 22.

audytu jest przeprowadzanie audytu wewnętrznego¹². Tym samym nałożenie na komórkę audytu obowiązku obsługi komitetu może powodować konieczność zwiększenia w niej zatrudnienia lub ograniczyć ilość czasu, jaką audytorzy w niej pracujący mogliby poświęcić na swoje obowiązki podstawowe. Tym bardziej że komitet audytu, aby mógł wykonywać swój cel doradczy, wymaga wiedzy o danej instytucji, której nikt lepiej niż audytorzy nie będzie mógł dostarczyć. Jest to sprzeczne ze zgłaszanymi potrzebami, z jakimi borykają się kierownicy jednostek, uzasadniającymi wprowadzenie rozwiązań o charakterze outsourcingu. Często brak kadry zmusza do zakupu zewnętrznej usługi, a pracującym audytorom przydaje się nowe obowiązki, odciągających ich od zasadniczej pracy.

Wprowadzenie komitetu audytu w ustawie o finansach publicznych tworzy jednocześnie zbędną barierę administracyjną pomiędzy audytorem wewnętrznym a kierującym jednostką ministrem. Kierownik jednostki, zgodnie z aktualną wizją rozwoju zawodu audytora, a także zapisanymi we wcześniejszych artykułach tej ustawy zamierzeniami ustawodawcy, ma pełnić w dużej mierze funkcję doradczą. Dochodzi tym samym do dublowania zadań i zjawiska spadku efektywności działań audytorskich.

Dodatkowo komitet audytu może wpływać na podejmowane przez audytora działania. Prawo zgłaszania wytycznych do podejmowanej przez kierownika komórki audytu wewnętrznego analizy ryzyka ma także minister kierujący jednostką oraz Minister Finansów (art. 283 ust. 4). Ten ostatni może określić w formie komunikatu i ogłosić w „Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów” szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (art. 69 ust. 4). Wpisanie do ustawy prawa do oddziaływania (szczególnie przez ministra) na analizę ryzyka przeprowadzaną przez audytora wewnętrznego wydaje się zabiegiem niedobrym, może prowadzić do wypaczeń i chyba mija się z zasadniczym celem istnienia audytora wewnętrznego w organizacji. Analiza ryzyka opracowywana przez audytora wewnętrznego powinna być „konkurencyjna” wobec analizy ryzyka podejmowanej przez kierownika jednostki (ministra) i stanowiącej element bieżącego zarządzania, w którym z natury rzeczy audytor nie uczestniczy – tylko w ten sposób może on pomagać kierującemu usprawniać ten proces. Pozostawienie tego zapisu może w praktyce rodzić nieporozumienia i oznaczać powrót do nieprawidłowego utożsamiania kontroli wewnętrznej z audytem wewnętrznym.

W aspekcie dostępu do zawodu audytora podjęto próbę uporządkowania sytuacji, która szczególnie dla osób zdających obowiązujący w latach 2003-2006 egzamin była niejasna. Pozytywnie można by się odnieść do wyeliminowania automatyzmu przyznawania uprawnień audytorskich kontrolerom Najwyższej Izby Kontroli i inspektorom kontroli skarbowej, gdyby nie pozostawione potencjalne rozwiązanie wariantowe. Trzeba mieć na względzie, że istnieje odmienność i zupełnie inna specyfika działań audytora wewnętrznego w stosunku do przeprowadzanej kontroli wewnętrznej czy zewnętrznej. Stąd nie powinno mieć miejsca przyznawanie uprawnień audytora wewnętrznego osobom posiadającym aplikację kontrolerską *per analogiam*.

¹² Por. M. Anczakowski, *Audyty wewnętrzne – nowe regulacje*, „Kontrola Państwowa” 2010, nr 1, s. 69.

Tabela 3

Dostęp do zawodu audytora

Ustawa o finansach publicznych z 2005 r. Art. 58	Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. Art. 286
Audytorem wewnętrznym może być osoba, która: 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej [...]	
[...] Konfederacji Szwajcarskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego;	[...] lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych, 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, 4) posiada wyższe wykształcenie, 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:	
<p>a) certyfikaty: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control SelfAssessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub</p> <p>b) ukończyła aplikację kontrolerską i złożyła egzamin kontrolerski z wynikiem pozytywnym przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Prezesa Najwyższej Izby Kontroli, lub</p> <p>c) złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora kontroli skarbowej, lub</p> <p>d) uprawnienia biegłego rewidenta.</p>	<p>a) jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control SelfAssessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub</p> <p>b) złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub</p> <p>c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub</p> <p>Wariant – dodać nową lit. ... po lit. c: [...] ukończyła aplikację kontrolerską i złożyła egzamin kontrolerski z wynikiem pozytywnym przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Prezesa Najwyższej Izby Kontroli, lub</p> <p>d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.</p>

Źródło: opracowano na podstawie ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) oraz ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

Tabela 4

Koordynacja audytu wewnętrznego

Ustawa o finansach publicznych z 2005 r. Art. 63	Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. Art. 292
<p>Koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego* w jednostkach sektora finansów publicznych obejmuje w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) określanie i upowszechnianie standardów kontroli finansowej, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami; 2) określanie i upowszechnianie standardów audytu wewnętrznego, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami; 3) współpracę z zagranicznymi instytucjami zajmującymi się audytem wewnętrznym; 4) uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i analizowanie informacji w trybie określonym w niniejszym rozdziale oraz podejmowanie działań w celu poprawy funkcjonowania audytu wewnętrznego i kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych; 5) zlecenie audytu wewnętrznego, za zgodą kierownika jednostki; 6) weryfikację i ocenę prawidłowości wykonywania audytu wewnętrznego. 	<p>Do zadań Ministra Finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych należy w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zlecenie przeprowadzenia audytu wewnętrznego, z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 i 3, oraz jednostek samorządu terytorialnego; 2) ocena audytu wewnętrznego, z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 i 3, oraz jednostek samorządu terytorialnego; 3) upowszechnianie standardów, o których mowa w art. 273 ust. 1; 4) wydawanie wytycznych; 5) współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami; 6) współpraca z komitetami audytu.

* Właściwym organem administracji rządowej do tych zadań jest Minister Finansów (art. 62 obowiązującej ustawy o finansach publicznych).

Źródło: opracowano na podstawie ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) oraz ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

Podobnie jest w wypadku uprawnień biegłych rewidentów. Zawód biegłego rewidenta nie jest tożsamy z zawodem audytora wewnętrznego. Ciągłe pokucie przyjęte określenie „audytora” dla jednego i drugiego zawodu. Problem jednak polega na tym, że audytor wewnętrzny i biegły rewident wykonują swoją pracę inaczej i posługują się nieco innymi, szeroko rozumianymi narzędziami. Przykładowo, biegły rewident nie znajdzie dla siebie punktów odniesienia w standardach audytora wewnętrznego¹³ i nie będzie mógł na tej podstawie działać zgodnie z pragmatyką swojego zawodu i odwrotnie – audytor wewnętrzny nie korzysta w istocie ze standardów, które obowiązują biegłego rewidenta¹⁴. Przy cechach wspólnych obu zawodów, rozbieżności są istotne. Wydaje się, że lobby biegłych rewidentów oddziałuje na tyle silnie, że nie pozwala doprowadzić do pełnej racjonalności w uregulowaniu tej sfery.

¹³ Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, The Institute of Internal Auditors, 2008.

¹⁴ Zob. np. Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1 (załącznik do uchwały nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 16 lutego 2010 r.).

W przepisach wprowadzających przyjęto zasadę, że osoby wskazane w art. 58 pkt 5 lit. b i c ustawy, o której mowa w art. 78, do 31 grudnia 2011 r. mogą być audytorami wewnętrznymi, jeżeli spełniają warunki określone w art. 286 ust. 1 pkt 1-4 projektowanej ustawy, o której mowa w art. 1.

W zmianie odnoszącej się do koordynacji audytu wewnętrznego zwraca uwagę fakt, że część zadań związanych z koordynacją audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych, prowadzonych przez Ministra Finansów ograniczono, tj. wyłączono z tego część jednostek, wymienione w art. 139 ust. 2 oraz jednostek samorządu terytorialnego.

Art. 296 projektowanej ustawy wydaje się powielać treść i uprawnienia Ministra Finansów, które określone są w art. 292 ust. 2.

III. PODSUMOWANIE

Ustawa z 2009 r. wprowadziła szereg zmian w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego. W wielu wypadkach są to zmiany porządkujące, ale nie brakuje też takich, które wprowadziły nowe rozwiązania, a także takie, które zmieniły dotychczas obowiązujące i sprawdzone reguły. Szczególnie ten ostatni rodzaj zmian powinien być lepiej przemyślany. Gdy burzy się dobrze funkcjonujący porządek, trzeba mieć głębokie przekonanie, że jego zmiana co najmniej utrzyma istnienie tego porządku, a może nawet wprowadzi lepsze rozwiązania. Niektóre z rozwiązań sprzed nowelizacji funkcjonowały dobrze. W tym kontekście wątpliwości można mieć szczególnie w kwestii zniesienia ochrony zatrudnienia audytorów wewnętrznych. Istniejąca do chwili zmiany ustawy ochrona zatrudnienia nie oznaczała przecież braku możliwości odwołania konkretnych, nieprofesjonalnie wypełniających swe zadania osób, lecz wymuszała podejmowanie tego typu działań, mając w istocie podstawy merytoryczne. Dziś to ostatnie nie musi mieć miejsca.

Nowością w polskiej praktyce ustawodawczej jest wprowadzenie w ministerstwach komitetów audytu. Rozwiązanie samo w sobie znane, jednak w rozwiązaniu ustawowym nowe. Wydaje się, że z perspektywy połowy 2011 r. można powiedzieć, że nie wniosło nowej jakości do administracji publicznej i nie przyniosło spodziewanych przez projektodawców skutków.

dr Grzegorz Gołębiowski
Szkola Główna Handlowa w Warszawie
i Biuro Analiz Sejmowych w Kancelarii Sejmu
grzegorz.golebiowski@sejm.gov.pl

CHANGES IN THE PUBLIC SECTOR INTERNAL AUDIT

Summary

The paper discusses the provisions of the law on public finance that govern internal audit and presents the recent amendments to the law as well as the differences between the former and current version of the Act. The author's comments and observations of other authors quoted in relevant literature are also included.