

Tomasz Dasek

(Uniwersytet Wrocławski)

***Audyt wewnętrzny w systemie kontroli publicznej na podstawie przepisów
ustawy o finansach publicznych***

ABSTRACT

Internal audit in public control system on the grounds of regulations public finance enactment

Internal audit is a new institution. It was introduced just from January 1, 2002 and initially it was merely the from of implementation of Poland's obligations towards the European Union. The role of internal audit is to provide independent and objective assurance that an organisation's risk management, governance and internal control processes are operating effectively. The article presents the changes of definitions of internal audit which is regulated in Polish law and international standards IIA.

Słowa kluczowe: audyt, audyt wewnętrzny, kontrola, finanse publiczne

1. Wprowadzenie

Problematyką audytu wewnętrznego zajmuje się wiele instytucji, osób, a także centrów naukowych na różnych płaszczyznach. Celem przewodnim opracowania jest wskazanie miejsca i roli audytu wewnętrznego oraz przedstawienie ewolucji tego pojęcia w ustawie o finansach publicznych.

Aktualnie trudno jest sobie wyobrazić funkcjonowanie państwa bez sprawdzania, kontrolowania i weryfikowania. W każdej sferze życia społecznego zarówno prywatnego jak

i zawodowego występuje element kontroli. Przykładowo, wychodząc z mieszkania sprawdzamy czy wyłączyliśmy światło, jadąc samochodem kontrolujemy innych czy zapięli pasy bezpieczeństwa. Często w zakładach pracy jednym z obowiązków pracowniczych jest wpis na listę obecności, mający na celu skontrolowanie czy dany pracownik stawiał się w miejscu pracy. W związku z powyższym metody kontroli są bardzo zróżnicowane, które zależą od wielu czynników jak i podmiotu kontrolowanego. W ustawodawstwie państwa polskiego występuje wiele pojęć i rodzajów kontroli jak również instytucji, które na mocy ustaw są powołane do sprawowania kontroli, np. Najwyższa Izba Kontroli, Regionalne Izby Obrachunkowe. Jedną z nowszych instytucji obowiązujących w polskim systemie prawnym jest audyt wewnętrzny. W języku potocznym kontrola oznacza porównanie wykonania ze stanem wymaganym, ustalenie rozbieżności oraz wyjaśnienia przyczyn ich powstania. Do rodzajów kontroli zalicza się min. kontrola finansowa, skarbową, podatkową.

Audyt wewnętrzny jest uregulowany w polskim ustawodawstwie od 1 stycznia 2002 r., na mocy przepisów ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej¹. Celem tej nowelizacji była potrzeba usystematyzowania funkcjonowania kontroli finansowej. W każdym urzędzie centralnym obowiązywała wprawdzie kontrola wewnętrzna, jednak działania podmiotów odpowiedzialnych za tę kontrolę oceniane były negatywnie².

Wprowadzenie audytu do ustawodawstwa polskiego było także jedną z form realizacji zobowiązań Polski wobec Unii Europejskiej³.

2. Geneza definicji audytu wewnętrznego w finansach publicznych

Obecne pojęcie audytu wewnętrznego uregulowane w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴, przeszło kilka transformacji od momentu wprowadzenia go do polskiego systemu prawa.

Pierwsze pojęcie audytu wewnętrznego zostało dodane do art. 35 c, zgodnie z nowelizacją do ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych⁵, rozdziału V „Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych”.

¹ Dz.U Nr 102, poz. 1116.

² W. Stachurski, pod red. E. Ruśkowskiego, J. M. Salachna. Ustawa o finansach publicznych – komentarz praktyczny, Gdańsk 2007, s. 203.

³ E. Chojna – Duch, Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych, Kont. Pań. 2010, Nr 1, s. 47 i n.

⁴ [Tj]: Dz. U z 2013 r. poz.885 ze zm., dalej u.f.p.

Głównym celem powołania instytucji audytu wewnętrznego było dążenie do zapewnienia wysokiej jakości funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych za pomocą usprawnienia procesu zarządzania, stymulowania stałego podnoszenia tej jakości, m.in. poprzez wspieranie działań kierownictwa, w tym wzrostu poziomu kontroli wewnętrznej, sprawności administracji publicznej jak również oszczędnego i efektywnego zarządzania⁶. Działanie takie miały prowadzić do eliminacji marnotrawstwa. Istotą i celem audytu wewnętrznego w tym ujęciu było prawidłowe zabezpieczenie i wykorzystywanie publicznych środków finansowych, a w szczególności pochodzących z budżetu UE. Zgodnie z art. 35c ustawy o finansach publicznych z 1998 r., audyt był rozumiany jako ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, oraz także przejrzystości i jawności. Zakres audytu wewnętrznego obejmował w szczególności:

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

Z powyższego wyliczenia wynika, iż za pomocą audytu kierownik danej jednostki uzyskuje pewną ocenę gospodarki finansowej w zakresie jej legalności, gospodarności, rzetelności, celowości oraz także przejrzystości i jawności. Powyższy przepis był za mało precyzyjny i niejednoznaczny, powodował częste rozbieżności interpretacyjne⁷. Ponadto brak wyjaśnienia przez ustawodawcę wzajemnego stosunku pomiędzy kontrolą finansową a audytem nie ułatwiał zrozumienia istoty audytu. Z tych powodów w ustawie o finansach publicznych z 2005 r.⁸, sformułowano nowe pojęcie audytu wewnętrznego.

Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych w art. 48 rozdziału V zatytułowanego „Audyt wewnętrzny oraz koordynacja kontroli finansowej audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”, regulowała ponownie pojęcie audytu wewnętrznego.

Zgodnie z powyższym przepisem audyt to ogół działań obejmujących :

⁵ [Tj]: Dz. U z 2003r. Nr 15, poz. 148 ze zm.

⁶ E. Chojna – Duch, Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne, Warszawa 2007, s. 59.

⁷ E. Chojna – Duch, Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy, ZNUS 2012, Nr 718, s. 338.

⁸ Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.

- 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku której kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów;
- 2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mających na celu usprawiedliwienie funkcjonowania jednostki

Ocena systemów zarządzania i kontroli w jednostce miała dotyczyć w szczególności:

- 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 i sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonywania budżetu.

Powyższa definicja różni się od poprzednio obowiązującej. Przede wszystkim do pojęcia audytu została dodana funkcja doradcza, która przejawiała się min. w przyznaniu audytorom prawa składania wniosków, które mają służyć usprawnieniu funkcjonowania jednostki. Również ta definicja spotkała się z negatywną opinią, która dotyczyła braku ustawowego objaśnienia stosunku pomiędzy kontrolą finansową a audytem. Ustawodawca odróżnił pojęcie audytu wewnętrznego od kontroli finansowej, aczkolwiek z góry założył, iż zakresy tych działań mogą się pokrywać⁹. Porównując definicje wyżej wymienionych pojęć można stwierdzić, biorąc pod uwagę jego przedmiot, iż audyt jest formą kontroli, a uściślając formą kontroli finansowej. W związku z tym audyt wewnętrzny nie jest substratem kontroli finansowej i wskazuje się pewne cechy za pomocą których odróżnia się go od kontroli. Do głównych zalicza się to, iż audyt wewnętrzny nie ogranicza się do ustaleń czy też porównania stanu rzeczywistego z wymaganym. Jego celem winno być wykrycie i oszacowanie ryzyka, które może pojawić się w ramach działalności jednostki. Następną cechą jest jego niezależność, rozumiana przede wszystkim przez niezależność audytorów w zakresie dokonywanej przez nich oceny badanych sfer. Reasumując pojęcie audytu wewnętrznego w ujęciu ustawy o finansach publicznych z 2005 r. nie jest tożsame z pojęciem kontroli finansowej. Należy traktować je odrębnie, bowiem kontrola to ogół środków ale i również mechanizmów dotyczących właściwego funkcjonowania procesu gromadzenia jak i

⁹ M. Bartela, „Przeobrażenia audytu wewnętrznego w Polsce – wybrane zagadnienia”, pod red. Z. Ofiarski, XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość, Szczecin 2014, s. 16.

dysponowania środkami publicznymi oraz gospodarowania mieniem¹⁰. Zgodnie z L. Kurowskim¹¹ za kontrolę finansową uznaje się zespół czynności dotyczących zjawisk i procesów finansowych polegających przede wszystkim na:

- 1) ustalaniu i ujmowaniu stanu obowiązującego tj. wyznaczenia
- 2) ustalaniu i ujmowaniu stanu rzeczywistego tj. wykonania
- 3) porównywaniu wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności czy też niezgodności
- 4) wyjaśnieniu przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami a wyznaczeniami.

Kontrola finansowa to również pewien system kontroli funkcji zarządzania tj. kontrola zarządcza, oznaczająca wszelkie mechanizmy kontrolne, które dotyczą działania pewnych instytucji, a zwłaszcza w zakresie dysponowania majątkiem. Biorąc pod uwagę powyższe, należy przyjąć, że instytucja audytu wewnętrznego jest rozwinięciem kontroli wewnętrznej, a także odpowiedzialnym za sprawdzanie i ocenianie jej funkcjonowania¹². Oznacza to, że audyt wewnętrzny realizuje zupełnie inną funkcję niż w/w kontrola¹³. Kolejną przesłanką, która wskazuje na potrzebę odróżnienia tych pojęć jest język angielski. W tym języku audyt i kontrola występują równolegle aczkolwiek nie oznaczają tego samego. Audyt odnosi się do badania ksiąg rachunkowych czy też sprawozdań finansowych. Jednakże kontrola jest pojęciem szerszym od audytu. Obejmuje ona badanie zarządzania czy też wykonywania zadań, jak również może dotyczyć badań ksiąg rachunkowych. Audyt wewnętrzny zawiera wiele cech które są charakterystyczne dla kontroli wewnętrznej ale również znacznie się od niej różni.

Obecna definicja audytu wewnętrznego w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁴, obowiązująca od 1 stycznia 2010 r., zawarta w art. 272 u.f.p. działu VI: „Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”. Zgodnie z tym przepisem, audyt wewnętrzny to działalność niezależna i obiektywna, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz

¹⁰ Z. Ofiarski (w:) M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010, s.760.

¹¹ L. Kurowski, Wstęp do nauki prawa finansowego, Warszawa 1982 r., s.309, oraz L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, Kontrola finansowa w sektorze publicznym, Warszawa 2000, s.16.

¹² Zob. szerzej, B.R. Kuc, Audyt wewnętrzny – teoria i praktyka, Warszawa 2002.

¹³ C. Kosikowski, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2008, s. 149.

¹⁴ Dz.U. 2009 nr 157 poz. 1240 ze zm.

czynności doradcze. Ocena, o której wyżej mowa dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Aktualne uregulowanie pojęcia audytu wydaje się być podobne do faktycznej istoty audytu, a działania audytora mają na celu ocenę kontroli zarządczej jak również czynności doradcze, które wykonywane będą na rzecz kierującego jednostką sektora finansów publicznych. Dzięki tej ocenie i działaniom, podjętych przez audytora wewnętrznego, jak funkcjonuje kontrola zarządcza w jednostce gospodarczej, możliwe jest stwierdzenie przede wszystkim czy jest ona narzędziem wspomagającym sprawne i efektywne działanie jednostki, czy pomaga jednostce wykonać jej zadania w zakresie zyskowności, powiększania wartości majątku, utrzymania i wzrostu pozycji na rynku itd., następnie czy zapewnia wiarygodność i rzetelność sprawozdawczości finansowej, oraz czy sprzyja prowadzeniu działalności jednostki zgodnie z regulacjami ustawowymi i innymi przepisami.

Sam audyt ma przede wszystkim wzmocnić kontrolę zarządczą jak również umożliwić kierownikowi jednostki efektywne i sprawne zarządzanie jednostką na podstawie wniosków płynących z ocen, które są zawarte w wynikach kontroli finansowej i audytu wewnętrznego¹⁵.

Pojęcie kontroli zarządczej zostało wprowadzone do definicji audytu wewnętrznego dopiero w 2009 r. Zgodnie z art. 68 u.f.p., kontrola zarządcza stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ponadto to celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; skuteczności i efektywności działania; wiarygodności sprawozdań; ochrony zasobów; przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem.

Podkreślić należy, że powyższa definicja wskazuje, na pewien charakter kompleksowy i systemowy tej kontroli. Przez kompleksowość rozumie się objęcie jej zakresem wszystkich elementów łańcucha wartości jednostek sektora finansów publicznych. Podczas gdy systemowość wymaga pewnych działań kontrolnych, które odzwierciedlałyby systemowy charakter jednostek sektora finansów publicznych oraz miałyby odzwierciedlać podstawowe standardy systemowe tj. efektywność, oszczędność czy terminowość, oraz byłby planowe jak i zapewniałyby odpowiednie do zakresu kontroli informacje jednostką zarządzającym tymi jednostkami.

¹⁵ C. Kosikowski, Ustawa o finansach publicznych – Komentarz, Warszawa 2011 r. s. 604.

Według poglądu w literaturze przedmiotu, przyjmuje się, że pojęcie to pojawiło się w miejsce kontroli wewnętrznej¹⁶, natomiast inni twierdzą, że zastąpiło kontrolę finansową¹⁷, która była uregulowana w poprzednio obowiązującej definicji audytu wewnętrznego.

Warto wskazać, że pojęcia kontroli zarządczej nie należy łączyć czy też utożsamiać z czynnościami kontrolowanymi, które wykonywane są przez pracowników tj. inspektorów komórek kontroli wewnętrznej, pomimo, iż takie podejście czasami bywa łączone z pojęciem kontroli¹⁸. Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów z dnia 29 stycznia 2010 r.¹⁹, jednym z głównych założeń ustawodawcy jest to, iż kontrola nadzorcza swoim zakresem ma obejmować zagadnienia formułowania zadań jak i celów, a kolejno sprawdzać ich realizację zgodnie z założonymi kryteriami. W takim ujęciu kontroli nadzorczej mieścić się ma zarówno działanie *stricte* kontrolne, ale również kierownicze, które polega przede wszystkim na wyznaczanie celów, koordynowaniu i sprawdzaniu ich stopnia realizacji, jak również poprawianiu występujących uchybień pomiędzy wykonaniami a wyznaczeniami.

Reasumując, audyt wewnętrzny jako narzędzie monitorowania i oceny funkcjonowania kontroli zarządczej został uregulowany przez standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zawarte w komunikacie nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r.²⁰. Cechą audytu wewnętrznego jest monitorowanie systemu kontroli zarządczej wedle pewnych kryteriów, do których zalicza się: legalność, celowość, gospodarność, rzetelność oraz także jawność i przejrzystość. Można także stwierdzić, iż audyt wewnętrzny ma służebny charakter względem kontroli zarządczej. Jest jednym z podstawowych narzędzi kierownika jednostki sektora finansów publicznych oraz ministra kierującego działem, służącym do uzyskania i zapewnienia oceny o danym stanie kontroli zarządczej. Audyt pełni dwojaką funkcję, po pierwsze nadzoru pewnych mechanizmów kontroli nadzorczej oraz funkcję ocenną poprzez wskazanie jej najsłabszych ogniw. Ocena ta powinna być wykonywana systematycznie oraz dotyczyć przede wszystkim skuteczności, adekwatności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

¹⁶ E.W. Babuśka, „Koncepcja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych,” *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*. *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia* 2011, nr 42(699), s.19.

¹⁷ M. Kaczurak – Kozak, „Kontrola zarządcza jako nowy wymiar kontroli w sektorze finansów publicznych,” *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*. *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia* 2011, nr 42(669), s.69.

¹⁸ M. Dębowska-Sołtys, „Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu,” *Finanse Komunalne* 2011, nr 7-8, s.85.

¹⁹ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 stycznia 2010 r., nr DA6/4095/NWX/2010/776, www.mofnet.gov.pl.

²⁰ Komunikat Nr 23 Min. Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, *Dz. Urz. MF* nr 15, poz. 84).

Warto wskazać, iż kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny należą do jednej z grup elementów prawidłowego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych. Działania Ministra Finansów posiadające kompetencje służące koordynacji zarówno kontroli zarządczej jak i audytu wewnętrznego, w tym zakresie mogą być postrzegane jako pewnego rodzaju sposób oddziaływania na wyżej wskazane jednostki. Jedną ze wspomnianych kwalifikacji Ministra Finansów jest upowszechnianie standardów kontroli zarządczej oraz standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. Standardy zarówno audytu jak i kontroli zarządczej publikowane są w formie komunikatu Ministra Finansów. Nie jest to akt prawnie wiążący. Stanowi on uporządkowany zbiór wskazówek, dyspozycji czy porad, które audytorzy bądź osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinni wykorzystywać min. do oceny, tworzenia i doskonalenia procesu jaki jest audyt wewnętrzny czy kontrola zarządcza.

Na podstawie ustawowego upoważnienia przy opracowaniu standardów uwzględnia się międzynarodowe dokumenty, które precyzują standardy w danym obszarze²¹. Zgodnie z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego opracowane przez The Institute of Internal Auditor oraz z komunikatem nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych²² (Standard 1100) przez obiektywizm rozumie się bezstronną postawę intelektualną, która pozwala audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustęp co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrzni nie podporządkowywali swoich ocen, osądów w sprawach audytu opiniom innych osób.

Niezależność oznacza brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny. W celu osiągnięcia poziomu niezależności niezbędnego do skutecznego wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego, zarządzający audytem wewnętrznym mają bezpośredni i nieograniczony dostęp do kierownictwa wyższego szczebla i rady. Można to osiągnąć przez system podwójnego raportowania. Należy podkreślić, iż problemy, które wynikają z obiektywizmu oraz niezależności muszą być rozpatrywane oraz rozwiązywane na szczeblu audytora i działalności audytu wewnętrznego oraz jego pozycji w strukturze organizacji. Audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni obiektywni.

²¹ B. Kucia – Guściora, Status prawny Ministra Finansów w procedurze budżetowej oraz gospodarowanie finansowej jednostek sektora finansów publicznych, Lublin 2015, s.279.

²² Dz. Urz. MF poz. 15

W 272 art. u.f.p ustawodawca posługuje się sformułowaniem dotyczącym czynności doradczych, które może wykonywać audytor wewnętrzny, kończąc zadanie audytowe. Celem ich jest usprawnienie funkcjonowania danej jednostki. W momencie zrealizowania czynności doradczych audytor przedstawia odpowiednio kierownikowi jednostki opinie lub zlecenia, które nie są wiążące²³. Usługi doradcze ze względu na swój charakter angażują dwie strony. Pierwszą z nich jest osoba lub też grupa osób oferujących doradztwo – tj. audytor wewnętrzny, natomiast drugą jest osoba lub grupa osób poszukających i uzyskujących poradę – tj. zleceniodawca. Czynności doradcze dokonywane są w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zleceniodawcy. Z tego powodu przybierają różny charakter np. sporządzenie opinii, prowadzenie szkoleń czy uczestniczenie w ciałach doradczych. Zakres jak i charakter zadań doradczych zależą od zleceniodawcy. Należy pamiętać, że rodzaj czynności doradczych powinien być formalnie określony w karcie audytu²⁴, wynika to z ustaleń międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, tj. konieczności zachowania obiektywizmu przez audytora. Zadania te nie mogą przenosić obowiązków kierownictwa.

Powyższa definicja audytu wewnętrznego nie jest jedyną. Została ona również określona i opracowana przez Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych (ang. Institute of Internal Auditors) w Międzynarodowych standardach audytu wewnętrznego, dostępnym na stronie internetowej tej organizacji²⁵. Zgodnie z tą definicją audyt to niezależna, obiektywna działalność, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów takich jak zarządzanie ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, a także przyczyniania się do poprawy ich działania. Audyt również pomaga instytucji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo²⁶.

Warto podkreślić, iż według powyższego opracowania audyt wewnętrzny prowadzony może być w różnorodnym otoczeniu prawnym i kulturowym, w organizacjach, które różnią się od siebie celami, złożonością jak i strukturą. Audyt wykonują osoby z organizacji jak i z

²³ B. Kłosowska, A. Bartosiewicz, pod red. P. Smoleń, Ustawa o finansach publicznych – Komentarz, Warszawa 2014, s.1248.

²⁴ Przez kartę audytu należy rozumieć oficjalny dokument określający uprawnienia, cel oraz odpowiedzialność audytu wewnętrznego. Karta ta ustala pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacji, w tym charakter podległości funkcjonalnej pomiędzy zarządzającym audytem wewnętrznym a radą, następnie uprawnia do dostępu do danych, personelu oraz majątku rzeczowego w zakresie wymaganym do wykonywania zadań audytowych, jak również określa zakres działania audytu wewnętrznego. Karta audytu jest ostatecznie zatwierdzana przez radę.

²⁵ Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, ang. The Institute of Internal Auditors – II A, <http://www.iaa.org.pl>.

²⁶ L. Opióła, T. Skica, pod red. W. Misiąg, ustawa o finansach publicznych, Warszawa 2015, s. 826.

poza niej. Należy zaznaczyć, że stosowanie Standardów jest podstawowym warunkiem wypełniania obowiązków zarówno przez audytora wewnętrznego jak i audyt wewnętrzny.

3. Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych

Oprócz dokumentu Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, obowiązuje także polski akt dotyczący standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. Zgodnie z art. 273 ust. 1 u.f.p Minister Finansów ogłasza w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, w formie komunikatu, standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Obecnie obowiązuje Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r.²⁷. Poprzednio był to komunikat nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r.

W powyższych komunikatach za standardy audytu dla sektora finansów publicznych uznano Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, wydane przez Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych i obowiązujące dla wszystkich audytorów wewnętrznych zatrudnionych w sektorze finansów publicznych²⁸.

Minister Finansów w drodze w/w komunikatu określił cele Standardów do których zalicza się:

- 1) określenie podstawowych zasad praktyki audytu wewnętrznego;
- 2) wyznaczenie ramowych zasad wykonywania jak i upowszechniania szerokiego zakresu audytu wewnętrznego, przysparzającego organizacji wartości dodanej
- 3) stworzenie podstaw oceny działalności audytu wewnętrznego
- 4) przyrzeczenie się do usprawniania procesów i działalności operacyjnej organizacji²⁹.

Na podstawie przepisu art. 273 ust. 2 u.f.p standardy wiążą audytorów wewnętrznych, którzy są zatrudnieni w jednostce oraz audytorów usługodawcy zewnętrznego przy prowadzeniu audytu wewnętrznego³⁰

Warto nadmienić, iż obecna wersja standardów dzieli się na dwie grupy. Po pierwsze są to standardy atrybutów, które określają cechy organizacji i osób zajmujących się audytem

²⁷ Dz. Urz. MF poz.15., poprzednio był to Komunikat nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r.

²⁸ G. Gołębiowski, pod red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno – finansowy, s.735.

²⁹ B. Kołosowska, A. Bartoszewicz, pod red. P. Smoleń, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2014, s. 1249.

³⁰ L. Opiola, T. Skica, pod red. W. Misiąg, Ustawa o finansach publicznych, Warszawa 2015, s. 830.

wewnętrznym. Numeracja tych standardów należy do serii 1000. Przykładowo standard 1000 - cel, uprawnienia i odpowiedzialność; standard 1120 - indywidualny obiektywizm; standard 1200 – biegłość i należyta staranność zawodowa. Do drugiej grupy należą standardy działania, opisujące charakter działań audytu wewnętrznego jak również ustalają kryteria jakości, którymi te usługi mogą być osiągnięte. Są one sklasyfikowane w serii 2000. Przykładowo standard 2000 - zarządzanie działaniami audytu wewnętrznego, 2030 - przydział zasobów do realizacji zadania, 2600 - decyzja w sprawie akceptacji ryzyka przez zarząd.

Oprócz wymienionych dwóch grup standardów wyróżnia się jeszcze tzw. standardy wdrożenia, które są rozwinięciem w/w standardów. Opisują one szczegółowo wymagania dotyczące zadań zapewniających, określone literą A (od ang. słowa assurance tj. „zapewnienie”) i C (od ang. słowa consulting tj. doradztwo).

Aktualne opracowanie standardów³¹ obowiązuje od stycznia 2009 r.. Poprawki które zostały wniesione w styczniu 2008 roku są nieliczne ale o bardzo istotnym charakterze³². Przykładowo standard 1100 o niezależności i obiektywizmie audytora wewnętrznego stanowił iż :” Działania audytu wewnętrznego powinny być niezależne, a audytorzy wewnętrzni powinni zachować obiektywizm podczas wykonywania swojej pracy”. Obecnie została zastosowana zmiana jednego słowa, natomiast jakże ważnego, a mianowicie nowa wersja w/w standardu głosi: „ Działanie audytu wewnętrznego muszą być niezależne, a audytorzy wewnętrzni muszą zachować obiektywizm podczas wykonywania swojej pracy”. Podkreśla się również iż zawsze mogą nastąpić zmiany, z tego powodu audytorzy wewnętrzni powinni na bieżąco sprawdzać oficjalne standardy IIA.

4. Zakończenie.

W opracowaniu podjęta została próba przedstawienia i zbadania pojęcia audytu wewnętrznego obowiązującego zarówno w polskich regulacjach jak i w międzynarodowych standardach IIA. Przeprowadzona analiza skłania do następujących wniosków. Po pierwsze pojęcie audytu wewnętrznego na gruncie ustawodawstwa polskiego obowiązuje dość krótko, gdyż dopiero od 2002 roku. Początkowo wydawało się, iż pojęcie to nie będzie różniło się znacznie od definicji kontroli. Zmiany jakie miały miejsce w polskim systemie finansów publicznych doprowadziły do rozwoju i rozszerzenia pojęcia i zakresu audytu względem kontroli.

³¹ Oficjalna wersja standardów dostępna jest na stronie www.theiia.org.

³² R. Moeller, Nowoczesny audyt wewnętrzny, Warszawa 2015, s.249.

Chociaż istnieją liczne definicje audytu wewnętrznego, to jego cel i istotę w wystraszającym stopniu objaśnia następujące sformułowanie: audyt wewnętrzny to działalność niezależna i obiektywna, której celem jest przede wszystkim pomoc i wspieranie kierownictwa danych jednostek czy instytucji w realizacji zarówno celów jak i zadań przez sprawowanie cyklicznej oceny kontroli zarządczej oraz również za pomocą czynności doradczych. Audyt należy traktować jako pewnego rodzaju instytucję, która nieustannie udoskonala się i ewoluuje.

Zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa unijnego nad krajowym trzeba przyjąć, iż definicja audytu wewnętrznego uregulowana w międzynarodowych standardach IIA, ma charakter przewodni. Inne przytoczone wyżej definicje, zawarte w krajowych aktach prawnych uwzględniają międzynarodowe standardy audytu, wydane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych. Również audytor wewnętrzny przeprowadzający audyt jest związany wskazówkami zawartymi w standardach międzynarodowych.

Prawidłowe przeprowadzanie audytu wewnętrznego jest niezmiernie ważne dla prawidłowego funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego, przedsiębiorstw, czy też dla innych jednostek sektora finansów publicznych. W związku z tym osoby odpowiedzialne za przeprowadzanie audytu powinny posiadać ogólną wiedzę oraz nieprzerwalnie podnosić swoje kwalifikacje w zakresie audytu wewnętrznego i nie tylko.

Ze względu umacnianie się instytucji audytu wewnętrznego postulować należy aby przepisy regulujące audyt wewnętrzny były uregulowane w odrębnym akcie prawnym.

Bibliografia

- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U 1998 nr 155 poz. 1014 ze zm.)
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U z 2013 r. poz. 885 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 lipca 2009 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U Nr 102, poz. 1116)
- Nowelizacja do ustawy z dnia 26 listopada 1998 r o finansach publicznych [Tj]: Dz. U z 2003r. Nr 15, poz. 148 ze zm.
- Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 stycznia 2010 r., nr DA6/4095/NWX/2010/776.
- Komunikat Nr 23 Min. Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. (Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84).
- Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. (Dz. Urz. MF poz. 15)

- Stachurski W. pod red: Ruśkowskiego E., Salachna J. M., *Ustawa o finansach publicznych – komentarz praktyczny*, Gdańsk 2007.
- Babuška E.W, *Koncepcja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”. *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*” 2011.
- Bartela M., „*Przeobrażenia audytu wewnętrznego w Polsce – wybrane zagadnienia*”, pod red. Z. Ofiarski, XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość, Szczecin 2014.
- Chojna – Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2007.
- Chojna – Duch E., *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy*, ZNUS 2012, Nr 718.
- Chojna – Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, Kont. Pań. 2010.
- Dębowska- Sołtys M., *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego – cel i zadania systemu*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 7-8, s.85.
- Gołębiowski G., pod red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawnoprawny – finansowy*, s.735.
- Kaczurak – Kozak M., *Kontrola zarządcza jako nowy wymiar kontroli w sektorze finansów publicznych*. „Zeszyty Naukowe uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia” 2011.
- Kołosowska B., Bartoszewicz A., pod red. P. Smoleń, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2008r.
- Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych – Komentarz*, Warszawa 2011r.
- Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny – teoria i praktyka*, Warszawa 2002.
- Kucia – Guściora B., *Status prawny Ministra Finansów w procedurze budżetowej oraz gospodarowanie finansowej jednostek sektora finansów publicznych*, Lublin 2015, s.279
- Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982 r.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000.
- Moeller R., *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Warszawa 2015.
- Ofiarski Z., (w:) Karlikowska. M., Miemieć W., Ofiarski Z., Sawicka K., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010.
- Opióła. L, Skica. T, pod red. W. Misiąg, *Ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2015