

*Ewa Wiktoria Babuńska*

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

# **Audyt wewnętrzny w ustawie o finansach publicznych. Poszukiwany model funkcjonowania**

## **1. Wprowadzenie**

Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych w Polsce jest promowany jako narzędzie optymalizacji funkcjonowania tego sektora i zwiększania jego efektywności. Gdyby rzeczywiście spełniał te zadania, byłby ważną wskazówką dla poszukujących obecnie nowego modelu regulacyjnej działalności państwa i kształtu finansów publicznych, stanowiących przeciwwagę dla pojawiających się znamion kryzysu gospodarczego nękającego współczesny świat. W tym kontekście można jednak postawić pytania, czy istotnie upatrywanie w funkcji audytu wewnętrznego skutecznego środka na poprawę efektywności sektora finansów publicznych i jakości zarządzania państwem jest zasadne i czy sam audyt wewnętrzny jest efektywny, tzn. funkcjonuje przy zachowaniu relacji „koszt–korzyść” będącej priorytetowym kryterium zarówno ustanawiania środków (mechanizmów) kontroli, jak i powoływania nowych instytucji kontrolnych, a także sam również podlega badaniu pod kątem efektywności. To są pytania otwarte, na które trudno na razie jednoznacznie odpowiedzieć bez pogłębionych badań i miarodajnych opinii. Słuszności tego rozwiązania wydają się przeczyć nawet same, trzykrotnie zmieniane i zasadniczo różniące się regulacje ustawowe odnoszące się do istoty i przedmiotu działania audytu w sektorze finansów publicznych w ciągu dziewięciu lat od jego wprowadzenia. W ustawie o finansach publicznych, która weszła w życie 1 stycznia 2010 r., wprowadzono nowe regulacje w odniesieniu do audytu wewnętrznego funkcjonującego w jednostkach sektora finansów publicznych od 1 stycznia 2002 r. Regulacje dotyczą głównie:

kolejnej modyfikacji definicji audytu wewnętrznego, wprowadzenia pojęcia kontroli zarządczej, powołania instytucji komitetu audytu, zrewidowania i zmiany uprawnień do wykonywania zawodu audytora wewnętrznego, dopuszczenia do świadczenia usług audytu wewnętrznego (usługowego prowadzenia czynności audytu). W artykule podjęto próbę wstępnej oceny wprowadzonych rozwiązań ustawowych pod kątem pożądanego modelu audytu wewnętrznego w instytucjach finansowych państwa. Ocena zostanie przeprowadzona na tle zarysu powstania instytucji audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych i jego dotychczasowego funkcjonowania.

## 2. Regulacje prawne oraz proces wdrażania audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych

Idea powołania audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych zrodziła się w trakcie negocjacji akcesyjnych Polski z Unią Europejską. Efektem ich było zobowiązanie się strony polskiej do zorganizowania zintegrowanego systemu kontroli i nadzoru<sup>1</sup>. Formalnym wyrazem dostosowania się do warunków akcesji była nowelizacja ustawy o finansach publicznych z 2001 r., tworząca ramy dla działalności audytu wewnętrznego jako, w pewnym sensie, nowego rozwiązania w polskiej tradycji prawnej<sup>2</sup>. Mocą tej ustawy w administracji publicznej wprowadzono instytucję audytu wewnętrznego oraz uregulowano zakres podmiotowy i przedmiotowy jego działalności. Zgodnie z treścią art. 35c ust. 1 Ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. za audyt wewnętrzny uznano ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę działania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Ustawowe cele audytu wskazywały na potrzebę usprawniania i ulepszania działalności jednostek sektora, tworzenia skutecznych mechanizmów ochrony środków publicznych oraz zapewnienia ich oszczędnego i celowego wykorzystania. Działalność i realizacja celów audytu miały wspomagać i poprawiać skuteczność zarządzania w sektorze finansów publicznych.

<sup>1</sup> A. Tyka, *Poradnik audytora wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2005, s. 8.

<sup>2</sup> Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji pracy i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. nr 102, poz. 1116). Do ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2003 r. nr 15, poz. 148 z późn. zm.) wprowadzono rozdział 5 „Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych”. Nowela ustawy weszła w życie 1 stycznia 2002 r.

Ustawa sprecyzowała obszar badań audytu wewnętrznego, tj. zakres przedmiotowy obejmujący: badanie dowodów księgowych i zapisów w księgach rachunkowych, czym miał się zajmować audyt finansowy; ocenę sposobu gromadzenia środków publicznych, dysponowania nimi i gospodarowania mieniem, co miało być domeną audytu systemów; ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego, co wchodziło w zakres audytu działalności. Audyt wewnętrzny miał być przeprowadzany m.in. we wszystkich ministerstwach i kancelariach Sejmu, Senatu, Prezydenta RP, Prezesa Rady Ministrów, urzędach centralnych, urzędach przewodniczących komitetów wchodzących w skład Rady Ministrów, Rządowym Centrum Studiów Strategicznych, Rządowym Centrum Legislacji, urzędach wojewódzkich, celnych i skarbowych, funduszach celowych stanowiących wyodrębnione jednostki organizacyjne, w ZUS, KRUS, NFZ i należących do sektora finansów publicznych państwowych osobach prawnych utworzonych w celu realizacji zadań publicznych, jednostkach prokuratury i Służby Więziennej oraz innych jednostkach sektora finansów publicznych i samorządu terytorialnego, jeśli prowadziły budżet oparty na środkach publicznych<sup>3</sup>. Powołano urząd Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego, do którego audytorzy wewnętrzni wszystkich jednostek mieli kierować roczne plany audytu i sprawozdania z wykonania planu w jednostkach. Audytorzy wewnętrzni w sektorze publicznym mieli obowiązek zdawania egzaminu przed państwową komisją egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów. Działalność audytu wewnętrznego uregulowano aktami wykonawczymi wydanymi do ustawy<sup>4</sup>.

Audyty wewnętrzny wprowadzony do jednostek sektora finansów publicznych został z mocy ustawy ograniczony wyłącznie do operacji finansowych<sup>5</sup>. W toku prac audytor badał wiarygodność sprawozdania finansowego i sprawozdania z wykonania budżetu, sprawdzając zachowanie zasad rachunkowości, zgodność zapisów ksiąg z dowodami księgowymi oraz zgodność danych ujętych w spra-

---

<sup>3</sup> Zalecanymi do użytku opracowaniami Ministerstwa Finansów były: wydane we wrześniu 2002 r. *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej* oraz opublikowany w marcu 2003 r. *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*.

<sup>4</sup> Najważniejszymi z nich były: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego; Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie ogłoszenia standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych; Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych; Komunikat nr 7 Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2003 r. w sprawie ogłoszenia Kodeksu Etyki Audytora Wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

<sup>5</sup> Zarówno art. 35c rozdział 5 ustawy o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r., jak i § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. akcentowały finansowy zakres badań i ocen dokonywanych przez audytorów wewnętrznych w tych jednostkach.

wozdaniach z zapisami w księgach. Ponadto audytor oceniał adekwatność, efektywność i skuteczność systemów kontroli (włącznie z przestrzeganiem procedur kontroli i przeprowadzaniem wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków), zarządzania ryzykiem i kierowania jednostką. Przeprowadzał również ocenę przestrzegania zasady celowości i oszczędności w zakresie dokonywanych wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków, a także dotrzymywania terminów realizacji zadań i zobowiązań. Powszechnie jednak działalność audytu wewnętrznego obejmuje całokształt działalności jednostek, a nie ogranicza się tylko do sfery finansów.

Podjęte starania i działania pozwalały żywić nadzieję, że nastąpi usprawnienie pracy organów administracji państwowej, a przede wszystkim dostosowanie ich działalności do wymogów unijnych. Całe postępowanie i realizowane w jego ramach czynności kontrolne przyczyniły się do upowszechnienia i rozwoju profesji audytora wewnętrznego i zastosowania międzynarodowych standardów audytu wewnętrznego. Jednak wskazany w ustawie zakres przedmiotowy audytu wewnętrznego zakładał uczynienie z niego, w niektórych jednostkach sektora finansów publicznych, jakby rewizji wewnętrznej w miejsce zewnętrznej (tj. obszaru działania biegłych rewidentów), szczególnie w odniesieniu do badania dowodów i ksiąg rachunkowych. Takie działania w latach 2002–2005 nie były jednak podejmowane przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych w jednostkach sektora finansów publicznych, ponieważ także tam, gdzie księgi badali biegli rewidenci, odbywało się to tradycyjnie przy wydatnej pomocy ze strony pracowników finansów i księgowości, a bez udziału audytorów wewnętrznych. Stąd pojawiły się dążenia do rewizji dotychczas sformułowanego zakresu ich zadań.

W związku z tym od 1 stycznia 2006 r. w myśl nowej wówczas ustawy o finansach publicznych<sup>6</sup> została radykalnie zmieniona pierwotna definicja audytu wewnętrznego, co świadczyło o braku jednolitości stanowisk w jego rozumieniu i ewolucji zakresu przedmiotowego w jednostkach sektora finansów publicznych. Audyt wewnętrzny przedefiniowano jako „ogół działań obejmujących: (1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej<sup>7</sup>, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104.

<sup>7</sup> W ustawie z 2005 r. w art. 47 ustalono, że: (ust. 1) kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem i obejmuje (ust. 2): pkt 1 przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, pkt 2 badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych oraz zwrotu tych środków, pkt 3 prowadzenie gospodarki

obiektywną, niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów, (2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnianie funkcjonowania jednostki. Ocena systemów dotyczy 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 sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu<sup>8</sup>. Sformułowane cele są tożsame ze wskazaniami raportu COSO<sup>9</sup>.

W następstwie wprowadzonych zmian w pojęciu audytu wewnętrznego nastąpiło zasadnicze przeorientowanie koncepcji jego funkcjonowania i przedmiotu działalności w jednostkach sektora finansów publicznych. Audyt wewnętrzny nie miał się już tylko zajmować oceną gospodarki finansowej jednostki, ale miał dokonywać badań i dostarczać kierownikowi jednostki obiektywnych i niezależnych ocen całokształtu funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli w jednostce z uwzględnieniem ich adekwatności (odpowiedniości), efektywności i skuteczności. W praktyce działania audyt wewnętrzny nie wywiązywał się jednak w pełni z przypisanych mu zadań ustawowych, szczególnie w odniesieniu do badania rzetelności sprawozdania finansowego, które pozostawało nadal domeną rewizji finansowej. Nowym i kontrowersyjnym elementem była zgoda ustawodawcy na wypełnianie funkcji doradczych przez audytorów wewnętrznych, co pozostawało zawsze w sprzeczności z deklarowaną obiektywnością i niezależnością tej funkcji, o ile nie była właściwie umiejscowiona w strukturze organiza-

---

finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów, o których mowa w pkt 2. Ponadto (ust. 3) kierownik jednostki ustala w formie pisemnej procedury, o których mowa w ust. 2, biorąc pod uwagę standardy, o których mowa w art. 63, ust. 1, pkt 1, oraz zapewnia ich przestrzeganie. Art. 63 ust. 1 pkt 1 mówi zaś, że: „koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych obejmuje w szczególności: określanie i upowszechnianie standardów kontroli finansowej, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami”.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 30.06.2005 r. o finansach publicznych, rozdz. 5, art. 48 (Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104).

<sup>9</sup> COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) – Komisja Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (The Treadway Commission – od nazwiska jej przewodniczącego, którym był James C. Treadway, wcześniejszy prezes Giełdy Papierów Wartościowych) była znana pod nazwą COSO; jej celem było ujednoczenie pojęć w zakresie kontroli wewnętrznej. W skład komisji wchodziło wiele profesjonalnych organizacji będących sponsorami COSO, jak: Stowarzyszenie Księgowych Amerykańskich (American Accounting Association – uczelnie), AICPA (American Institute of Certified Public Accountants – księgowi sektora publicznego), FEI (Financial Executive Institute – skarbnicy/dyrektorzy finansowi), IIA (Institute of Internal Auditors – audytorzy wewnętrzni) oraz IMA (Institute of Management Accountants – księgowi firm prywatnych). W związku z włączeniem COSO przez AICPA w swoje standardy – większość międzynarodowych firm księgowych przyjęło ten model. Również IIA przyczynił się do rozszerzenia COSO poza granicami USA.

cyjnej jednostki. Jednak możliwość wykonywania czynności doradczych przez audytorów wewnętrznych została utrzymana w kolejnej, skróconej, dostosowanej już wyraźnie do standardów IIA definicji audytu wewnętrznego, obowiązującej obecnie.

### **3. Ocena aktualnych rozwiązań prawnych dotyczących audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych**

Według postanowień obecnej ustawy o finansach publicznych „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 i czynności doradcze”<sup>10</sup>. Dokonana ocena ma dotyczyć w szczególności „adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce”<sup>11</sup>. W definicji tej nie ma już mowy o kontroli finansowej, badaniu jej procedur, które miały być ustalone w formie pisemnej przez kierownika jednostki, ocenie wiarygodności sprawozdania finansowego czy sprawozdania z wykonania budżetu oraz dostarczaniu zapewnień kierownikowi jednostki o ich adekwatności, skuteczności i efektywności. Mowa jest o systematycznej ocenie „kontroli zarządczej” w dziale administracji rządowej lub jednostce, do której to kontroli odniesiono atrybuty adekwatności, skuteczności i efektywności celem wsparcia ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań. Wyjaśnienia wymaga pojęcie „kontroli zarządczej”, której definicję i cel przedstawiono w rozdziale 6 ustawy o finansach publicznych pt. „Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych”. Zgodnie z delegacją ustawową zawartą w art. 69 ust. 3 Minister Finansów w formie osobnego komunikatu określił i ogłosił standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zgodne ze standardami międzynarodowymi. Komunikat jest jednym z aktów wykonawczych do ustawy o finansach publicznych mających regulować szczegółowo niektóre kwestie<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 272, ust. 1 (Dz.U. nr 157, poz. 1240).

<sup>11</sup> *Ibidem*, art. 272, ust. 2.

<sup>12</sup> Obowiązującymi aktualnie aktami wykonawczymi do ustawy o finansach publicznych z 2009 r. są: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. z 2010 r., nr 21, poz. 108); Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 2010 r., nr 5, poz. 24); Komunikat nr 25 Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2009 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz.Urz. MF 2009, nr 15, poz. 85); Rozporządzenie Ministra

Stosownie do definicji zawartej w art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych – „kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. W myśl ust. 2 art. 68 „celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, 2) skuteczności i efektywności działania, 3) wiarygodności sprawozdań, 4) ochrony zasobów, 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji, 7) zarządzania ryzykiem. Zakres tej kontroli obejmuje zatem utwierdzanie w pewności co do zgodności działań z prawem i regulacjami wewnętrznymi jednostek, skuteczności działań i ich wydajności oraz rzetelności sprawozdań. W tych trzech punktach powtórzono trzy cele kontroli wewnętrznej sformułowane w raporcie COSO. Były to właśnie cele: 1) zgodności z prawem (P), 2) skuteczności i efektywności operacji (O), tj. działań, 3) wiarygodności sprawozdań finansowych (F). W definicję kontroli zarządczej jako cele włączono dalsze elementy, które zgodnie z modelem kontroli wewnętrznej COSO tworzyły pięć komponentów kontroli wewnętrznej, do których zaliczały się: 1) środowisko kontroli, 2) oszacowanie ryzyka, 3) czynności kontrolne, 4) informacja i komunikacja, 5) monitorowanie (obserwacja). Osobnym celem, jaki dodano do definicji kontroli zarządczej, jest ochrona zasobów, która istotnie nie była uwzględniona w COSO, co zresztą było przedmiotem krytyki od momentu opublikowania raportu.

Kontrola zarządcza jest więc w samej rzeczy nieco przeobrażoną wersją kontroli wewnętrznej w rozumieniu raportu COSO, choć niekoniecznie wersją lepszą czy też bardziej czytelną, gdyż pomieszano w niej cele z komponentami kontroli wewnętrznej. Tak więc po trzykrotnym redefiniowaniu istoty audytu wewnętrznego w żmudnych procedurach legislacyjnych (2002, 2005, 2009) oraz po dziewięciu latach ich wdrażania w jednostkach sektora finansów publicznych (za każdym razem w innym wymaganym kształcie) ustawodawca doszedł do definicji znanej w świecie od ponad 15 lat<sup>13</sup>. Jednak abstrahując od paraleli z kontrolą wewnętrzną, na kontrolę zarządczą można też spojrzeć przez pryzmat promowanego w skali międzynarodowej sposobu zarządzania sektorem publicznym, podobnie do istniejącego i sprawdzonego w sektorze prywatnym.

Ciągły rozwój gospodarki rynkowej, a zwłaszcza decentralizacja władzy państwowej, polegająca na cedowaniu niektórych zadań publicznych na samorządy,

---

Finansów z dnia 28 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz.U. z 2009 r., nr 226, poz. 1826); Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Ur. MF z 2009 r., nr 15, poz. 84).

<sup>13</sup> Raport COSO w pierwszej, czterotomowej wersji został wydany we wrześniu 1992 r., a w wersji jednolitej w maju 1994 r.

i nowa filozofia zarządzania występująca pod nazwą „nowe zarządzanie sektorem publicznym” (*New Public Management* – NPM) wzmogły zapotrzebowanie na informacje pochodzące z rachunkowości. Poza usankcjonowaną zwyczajem kontrolą legalności, tj. zgodności poczynań rządzących z prawem budżetowym, zaczęto inicjować zarządzanie sektorem publicznym według zasady „3-E” (*economy, effectiveness, efficiency* – oszczędność, skuteczność, wydajność). Postawione nowe zadania przed rachunkowością budżetową narzuciły potrzebę sformułowania jasnych i jednoznacznych kryteriów ustalania, mierzenia, dzielenia i grupowania środków sektora publicznego w celu umożliwienia efektywnego zarządzania sektorem i spełnienia wymogów nowoczesnej rachunkowości opartej na zasadzie memorialowej. Celem takiej rachunkowości jest ukazanie pełnego wiarygodnego, rzetelnego obrazu jednostki odnoszącego się do jej sytuacji majątkowej, finansowej, wyniku finansowego, przepływów pieniężnych i zmian aktywów netto, jaki jest przedstawiany w sprawozdaniu finansowym według nadrzędnej zasady wiernego i prawdziwego obrazu (*True and Fair View* – T&F). Ta swoista menedżeryzacja wielu instytucji publicznych wywołała zapotrzebowanie na informacje typowe dla sektora prywatnego, dla którego głównym miernikiem działalności jest stosunek osiągniętych przychodów i ponoszonych kosztów oparty na zasadzie ich współmierności<sup>14</sup>.

Kontrola zarządcza ma zatem usprawnić zarządzanie w sektorze publicznym na wzór sektora prywatnego, czyli oprzeć je na modelu menedżerskim, w którym audytowi wewnętrznemu przypisuje się duże znaczenie. Kontrola zarządcza ma pomóc w zmianie opcji zarządzania sektorem publicznym z krótkookresowej na długookresową przy racjonalnym użyciu kontrolowanych i konsumowanych w jednostkach tego sektora zasobów rzeczowych, finansowych i ludzkich. W tej sytuacji właściwie funkcjonujący oraz poprawnie usytuowany w strukturze organizacyjnej jednostki audyt wewnętrzny może być gwarantem dobrego zarządzania. Prawidłowe usytuowanie komórki audytu wewnętrznego oraz komitetu ds. audytu w strukturze jednostki sektora prywatnego prezentuje rys. 1.

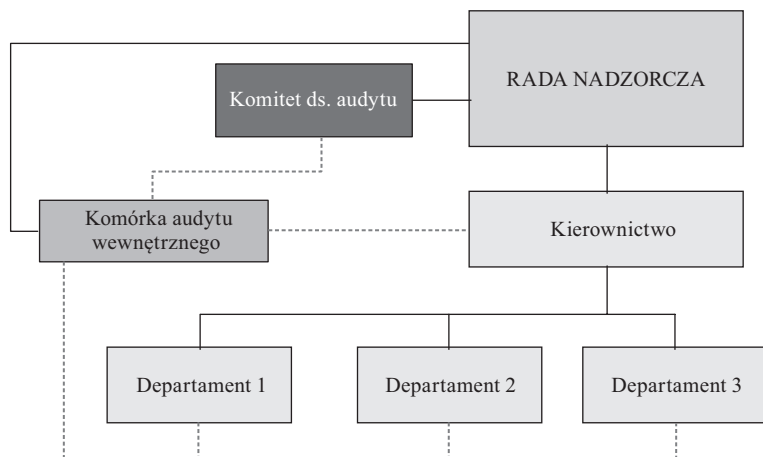
Komitet ds. audytu jest jednostką instytucjonalną funkcjonującą jako jedno z ciał nadzorczych danej organizacji biznesowej. Rys. 2 przedstawia całościowy zakres działalności komitetu ds. audytu w organizacji.

W przedstawionym kontekście bardziej zrozumiała staje się także rola komitetów audytu dopuszczonych przez nową ustawę o finansach publicznych do powoływania przez ministrów kierujących działami administracji rządowej<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i rzetelnego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 10.

<sup>15</sup> Art. 288–290 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240) i Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz.U. z 2009 r., nr 226, poz. 1826). Szerzej na temat komitetu audytu: E.W. Babuška,



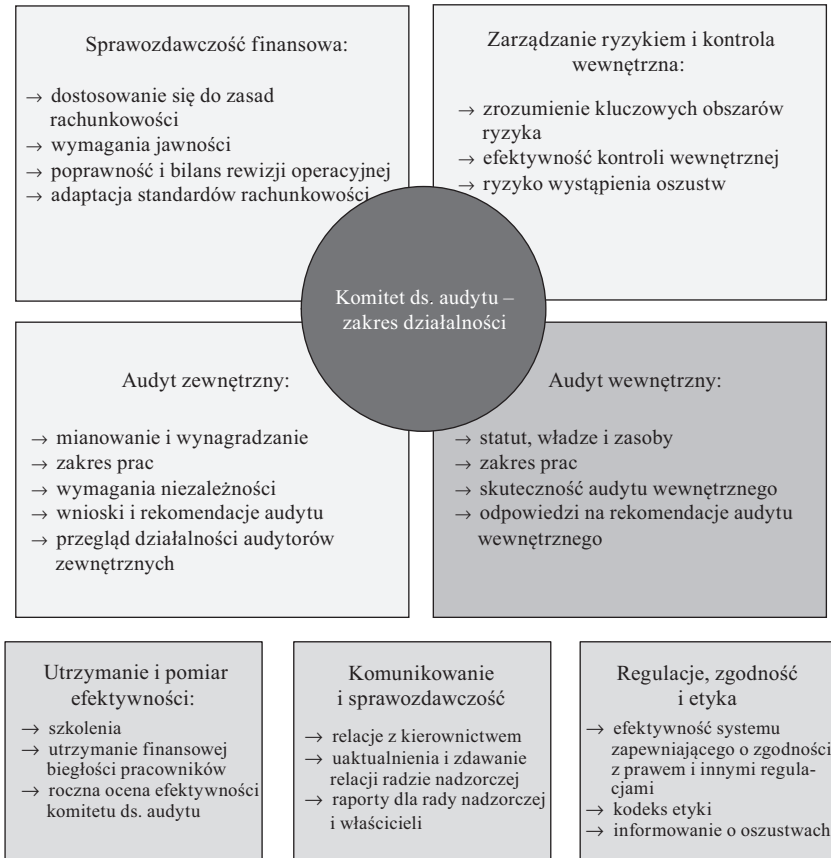


Rys. 1. Struktura organizacyjna z usytuowaniem komórki audytu wewnętrznego i komitetu do spraw audytu

Źródło: opracowanie własne.

Z ustaleń art. 69 ust. 1 wynika, że obowiązki w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej przypisano ustawowo: (1) ministrom w kierowanych przez nich działach administracji rządowej, (2) wójtom, burmistrzom, prezydentom miast, przewodniczącym zarządów jednostek samorządu terytorialnego, (3) kierownikom jednostek. Można w tym miejscu zadać pytanie o rolę tradycyjnej kontroli finansowej realizowanej przez głównych księgowych jednostek sektora finansów publicznych oraz przez biegłych rewidentów badających księgi rachunkowe. Pytaniem otwartym pozostaje możliwość przeprowadzania okresowych ocen kontroli zarządczej przez biegłych rewidentów, choć z definicji audytu wewnętrznego wynika wymóg systematyczności (tj. ciągłości) ocen kontroli zarządczej. Takie systematyczne oceny mogą zapewnić tylko audytorzy wewnętrzni zatrudnieni na etatach w jednostkach sektora finansów publicznych.

W polskich realiach muszą być przede wszystkim rozstrzygnięte kwestie decyzji co do jednostek mających obowiązek wykonywania audytu przy oszacowaniu relacji „koszt–korzyść”, właściwego umiejscowienia w strukturze jednostki komórki audytu lub stanowiska audytora z określeniem dziedzin audytu i zakresu przedmiotowego tej funkcji oraz odpowiedzialności audytorów za należyte wypełnianie zadań w aspekcie naruszenia dyscypliny finansów publicznych.



Rys. 2. Zakres działalności komitetu do spraw audytu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Audit Committees – Good Practices for Meeting Market Expectations*, 2nd ed., PricewaterhouseCoopers, 2003, s. 5.

## 4. Podsumowanie

W Polsce istnieje stosunkowo wysoki poziom zróżnicowania wprowadzania i utrzymywania audytu wewnętrznego, którego funkcjonowanie zależy w głównej mierze od specyfiki sektora, w którym audyt ten występuje. Swój początek audyt wewnętrzny miał w sektorze bankowym i prywatnym biznesie. Indywidualni przedsiębiorcy pierwsi zauważyli potrzebę wdrożenia audytu wewnętrznego i szerokie możliwości jego oddziaływania mimo braku ustawowego obowiązku prowadzenia tego audytu. W sektorze publicznym natomiast zauważalna była swoista powściągliwość w tempie wdrażania audytu wewnętrznego. W ramach

tego sektora audyt wewnętrzny, jak wspomniano, funkcjonuje ustawowo od 2002 r., a jego wprowadzenie było realizacją akcesyjnych zobowiązań Polski wobec Unii Europejskiej. W okresie swego funkcjonowania audyt wewnętrzny nie spełnił pokładanych w nim nadziei, gdyż polski sektor finansów publicznych znajduje się w coraz gorszej kondycji finansowej. Instytucja audytu wewnętrznego została jednak utrzymana w tym sektorze w kolejnych zmianach ustawy o finansach publicznych, choć nie ma danych na temat generowanych kosztów i korzyści związanych z jego utrzymywaniem. Obecnie trudno jest miarodajnie i w pełni ocenić rolę, jaką audyt wewnętrzny będzie odgrywał w jednostkach sektora finansów publicznych i innych jednostkach w przyszłości, ze względu na fakt, że jest to wciąż rozwiązanie dyskusyjne. Specyfika realiów społeczno-gospodarczych pozwala domniemywać, że znalezienie własnego modelu działania i pełne wykorzystanie funkcji audytu wewnętrznego może trwać dalszych kilka lat, a pytaniem retorycznym pozostaje opłacalność finansowa tego typu rozwiązań organizacyjnych w sektorze finansów publicznych z uwzględnieniem relacji „koszt–korzyść”.

## Literatura

- Audit Committees Good Practices for Meeting Market Expectations*, 2nd ed., PricewaterhouseCoopers, 2003.
- Babuška E.W., *Rola komitetu audytu i jego specyfika w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych* [w:] *Audyty wewnętrzne według nowej ustawy o finansach publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 621, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 30, Szczecin 2010.
- Tyka A., *Poradnik audytora wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2005.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji pracy i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, Dz.U. nr 102, poz. 1116.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2003 r., nr 15, poz. 148 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Zysnarska A., *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i rzetelnego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.

## **The Internal Audit under the New Public Finance Act. A Desirable Model of Functioning**

The paper is an attempt to evaluate the adopted solutions resulting from the new public finance Act of 2009, concerning the internal audit function, and implemented by such state financial institutions as the central government and territorial government entities nationwide. The assessment is based on the history and development of the internal audit in the Polish public finance sector. In Poland, internal auditing does not have its area of activity in which it could prove its usefulness.

**Ewa Wiktorja Babuška** – doktor, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów, Katedra Rachunkowości Finansowej.

*Zainteresowania naukowo-badawcze:* audyt i kontrola wewnętrzna, rachunkowość finansowa (wycena, sprawozdawczość, analiza i rewizja finansowa), rachunkowość zarządcza, budżetowa i podatkowa.

*e-mail:* babuskae@uek.krakow.pl