

AUDYT WEWNĘTRZNY A KONTROLA FINANSOWA. ZARYS OGÓLNY.

Pojęcie audytu pojawiło się w Polsce na początku lat 90. w odniesieniu do audytu zewnętrznego, wykonywanego przez biegłych rewidentów i tzw. firmy audytorskie. Audyt zewnętrzny, głównie ze względu na warunki akcesyjne, wprowadzony został po raz pierwszy w naszym kraju ustawą z dnia 27 lipca 2001 r.¹ Na tle wymienionych przepisów i literatury przedmiotu pojawiają się trudności związane z krzyżowaniem się znaczenia pojęć wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

Według B. R. Kuca² „Kontrola jest nieodzownym elementem funkcjonowania organizacji, za którą odpowiedzialne jest całe kierownictwo. Audyt wewnętrzny interweniuje tylko w drugim etapie (weryfikacyjnym), aby skontrolować istnienie i skuteczność rozwiązań kontrolnych. Dobrze zorganizowany system kontroli wewnętrznej może być jednym z celów audytu. W długim przedziale czasu audyt wewnętrzny przyczynia się do usprawnienia kontroli, szacuje i ocenia sprawność wszystkich jej form, ale on sam nie jest kontrolą.”

Kontrola finansowa obejmuje:

- a. przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków;
- b. 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, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych;
- c. prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów, o których mowa w pkt b.³

Zgodnie z art. 48 ustawy o finansach publicznych audytem wewnętrznym jest 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, uzyskana w ramach procesu audytu 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..

Podstawowym zadaniem audytu wewnętrznego jest dostarczanie kierownikowi jednostki informacji o całym systemie zarządzania i kontroli w danej komórce sektora finansów publicznych. Przepisy zwracają uwagę zarówno na zapewniającą, jak i doradczą rolę audytu wewnętrznego. Czynności doradcze, wyodrębnione w definicji audytu, są nierozdzielnie związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego, a ich wyrazem jest przedstawianie przez audytora zaleceń dotyczących usprawnienia działalności jednostki.

Efektem audytu jest wspieranie jednostki, w szczególności poprzez rozpoznawanie i ocenę znaczącego ryzyka, oraz przyczynianie się do usprawnienia systemu

¹ Ustawa z dnia 27 lipca 2001 o zmianie ustawy o finansach publicznych, stawy o organizacji 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)

² B. R. Kuc: Audyt wewnętrzny, teoria i praktyka, Warszawa 2002, str. 80

³ Por. art. 47 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych Dz. U. Nr 249, poz. 2104.

zarządzania ryzykiem. Środkiem realizacji jest ocena i doradztwo w tym zakresie. Audyt ukierunkowany został na obszary kluczowe dla realizacji zadań jednostki, dlatego też przyczynia się również do utrzymywania i doskonalenia w jednostce skutecznych mechanizmów kontroli.

Podmiotowo audyt wewnętrzny prowadzony jest w dwóch grupach jednostek.. W pierwszej - wymienionych w ustawie⁴ z nazwy lub kategorii jednostkach sektora finansów publicznych:

- 1) jednostkach, o których mowa w art. 121 ust. 2 (np. Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu, Kancelaria Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Sąd Najwyższy, Trybunał Konstytucyjny),
- 2) ministerstwach;
- 3) Kancelarii Prezesa Rady Ministrów;
- 4) urzędach centralnych;
- 5) Rządowym Centrum Legislacji;
- 6) Urzędzie Komitetu Integracji Europejskiej;
- 7) urzędach wojewódzkich;
- 8) urzędach celnych;
- 9) izbach celnych;
- 10) urzędach kontroli skarbowej;
- 11) urzędach skarbowych;
- 12) izbach skarbowych;
- 13) funduszach celowych, stanowiących wyodrębnione jednostki organizacyjne;
- 14) Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzanych przez nie funduszach;
- 15) Narodowym Funduszu Zdrowia;
- 16) należących do sektora finansów publicznych państwowych osobach prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych;
- 17) powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury;
- 18) jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej;
- 19) regionalnych izbach obrachunkowych.

Do drugiej grupy należą inne jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki podsektora samorządowego, jeżeli gromadzą one znaczne środki publiczne lub dokonują znacznych wydatków publicznych⁵. Rozporządzeniem z dnia 20 grudnia 2002 r.⁶ Minister Finansów określił na 35 mln zł rocznie kwotę przychodów lub wydatków publicznych, której przekroczenie skutkuje obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych oraz rozporządzeniem w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego⁷ audyt wewnętrzny prowadzony jest przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce zobowiązanej do prowadzenia audytu.

Audytorem wewnętrznym może być osoba, która:

- ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - strony umowy

⁴ Por. art. 49 u. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych Dz. U. Nr 249, poz. 2104.

⁵ Por. art. 49 u. 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych.

⁶ Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Dz. U. Nr 234, poz. 1970.

⁷ Por. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego. Dz. U. Nr 111, poz. 973.

o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego;

- ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;

- nie była karana za przestępstwo popełnione umyślnie;

- posiada wyższe wykształcenie;

- złożyła z pozytywnym wynikiem egzamin przed Komisją Egzaminacyjną.

Organem administracji rządowej właściwym w sprawach koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego jest Minister Finansów. Zadania swe wykonuje przy pomocy Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego, zatrudnionego w Ministerstwie Finansów, oraz komórki organizacyjnej, wyodrębnionej w tym celu w strukturze Ministerstwa.

Celem zapewnienia wymogów i harmonizacji systemów kontroli finansowej w poszczególnych jednostkach oraz celem zapewnienia jednolitych zasad funkcjonowania audytu wewnętrznego w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych Minister Finansów określił i ogłosił w formie komunikatu standardy kontroli finansowej⁸ i audytu wewnętrznego⁹.

Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych. W uzasadnionych przypadkach audyt można przeprowadzić poza planem. Dokument przygotowywany jest na podstawie porozumienia audytora wewnętrznego z kierownikiem jednostki.

Obowiązkiem audytora jest przedstawienie kierownikowi jednostki i Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego

a. Do końca marca każdego roku – sprawozdania z wykonania planu audytu za rok poprzedni;

b. Do końca października każdego roku – planu audytu na rok następny.

Działania audytowe opierają się na kilku zasadach. Przed rozpoczęciem audytu wewnętrznego w komórce organizacyjnej audytor wewnętrzny zawiadamia kierownika tej jednostki o przedmiocie i czasie trwania audytu wewnętrznego. Kierownik komórki jest zobowiązany do zapewnienia audytorowi warunków niezbędnych do sprawnego przeprowadzenia audytu, udostępnienia żądanych dokumentów oraz ułatwienia terminowego udzielania wyjaśnień przez pracowników tej komórki.

Obowiązkiem audytora wewnętrznego jest rzetelne, obiektywne i niezależne ustalenie stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania jednostki; określenie oraz analiza przyczyn i uchybień; przedstawienie zaleceń w sprawie usunięcia uchybień lub wprowadzenia usprawnień.

Przedstawienie wyników audytu wewnętrznego następuje w formie sprawozdania. Dokument ten przekazywany jest kierownikowi jednostki, który na jego podstawie podejmuje działania mające na celu usunięcie uchybień lub usprawnienie funkcjonowania jednostki. O podjętych czynnościach informuje audytora wewnętrznego.

Jeżeli w terminie dwóch miesięcy od dnia otrzymania sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego nie zostaną podjęte działania mające na celu usunięcie uchybień, kierownik jednostki informuje o tym Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego oraz audytora wewnętrznego. Brak podjęcia działania uzasadnia. Ponadto w jednostkach podległych lub nadzorowanych przez właściwych ministrów, kierownik jednostki informuje również właściwego ministra.

Zagadnienie audytu wewnętrznego mylnie utożsamiane jest z szeroko rozumianą kontrolą. W Polsce istnieje kilka organizacji zajmujących się problematyką audytu

⁸Por. Komunikat Ministra Finansów Nr 13 z dnia 30 czerwca 2006r. Dz. Urz. Min. Fin. Nr 7, poz. 58.

⁹ Por. Komunikat Ministra Finansów Nr 11 z dnia z dnia 26 czerwca 2006 r. Dz. Urz. Min. Fin. Nr 7, poz.56.

wewnętrznego., np. Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej (PIKW) z siedzibą w Warszawie; Oddział Międzynarodowego Stowarzyszenia Audytu Wewnętrznego w Polsce (zwany IIA-Polska). Dla zrozumienia istoty audytu pomocne są rozwiązania praktyczne. Należy dostrzec różnicę między audytem wewnętrznym a audytem wewnętrznym w sferze publicznej. W przypadku administracji publicznej istnieje wymóg posiadania zaświadczenia potwierdzającego złożenie z pozytywnym wynikiem egzaminu na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną. W sektorze prywatnym wyżej ceniony będzie certyfikat PIKW Audytora I stopnia, potwierdzający ukończenie kursu zawodowego (organizowanego przez PIKW) lub certyfikat PIKW Audytora II stopnia, potwierdzający ukończenie studium zawodowego lub studiów podyplomowych z zakresu audytu.

Warto także zwrócić uwagę na doświadczenie audytora. Na podstawie obowiązujących norm prawnych nie jest ono wymagane gdyż do objęcia stanowiska audytora wewnętrznego w administracji publicznej wystarcza zaświadczenie potwierdzające pozytywne złożenie wymaganego przepisami prawa egzaminu.

Celem audytu wewnętrznego jest zapewnienie prawidłowego wykorzystania środków publicznych, w tym środków z Unii Europejskiej. Wprowadzenie tej formy funkcjonowania sfery finansów publicznych pozwala na poprawę wydajności i jakości zarządzania środkami publicznymi, a także zwiększa efektywność, gospodarność i wiarygodność podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli.