

Doc. dr Roman GORYSZEWSKI
 Doc. dr Elżbieta KOTOWSKA
 Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie

KONTROLA ZARZĄDCZA I AUDYT WEWNĘTRZNY W SEKTORZE PUBLICZNYM®

Artykuł zawiera prezentację aktualnych uregulowań prawnych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, z uwzględnieniem ich roli i znaczenia w ramach koncepcji tzw. nowego zarządzania publicznego. Ta koncepcja zarządzania publicznego kładzie nacisk na stosowne spożytkowanie odnośnych teoretycznych i praktycznych rozwiązań, które sprawdziły się w sektorze prywatnym. Ma to zapewnić pożądaną poprawę skuteczności i efektywności funkcjonowania tego sektora.

Słowa kluczowe: zarządzanie publiczne, kontrola, kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, skuteczność, efektywność.

WPROWADZENIE

Sektor publiczny to bardzo istotna część gospodarki narodowej, która zajmuje się dostarczaniem dóbr i usług ze sfery użyteczności publicznej. Lata ostatnie charakteryzują się poszukiwaniem nowych rozwiązań prawnych i instytucjonalnych, zmierzających do poprawy skuteczności i efektywności działania tego sektora, w imię interesu publicznego.

Celem artykułu jest przedstawienie zasad działania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, głównie w świetle obowiązujących regulacji prawnych z pewnym odniesieniem do koncepcji nowego zarządzania publicznego.

Nowe zarządzanie publiczne, określane coraz częściej jako po prostu zarządzanie publiczne, wyraźnie podkreśla konieczność upowszechnienia i wdrożenia w sektorze publicznym teorii i praktyki zarządzania wypracowanych w sektorze prywatnym [3, 6]. Przyjęte w ustawie o finansach publicznych rozwiązania prawne wychodzą naprzeciw tym oczekiwaniom.

SEKTOR PUBLICZNY I JEGO ORGANIZACJA

Dla sektora publicznego – podobnie jak dla finansów publicznych – spoiwem jest nieprywatna własność majątku i funduszy. O ile jednak finanse publiczne odnoszą się do zjawisk i procesów pieniężnych, związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych (i w tym sensie stanowią część tzw. sfery nominalnej gospodarki), o tyle sektor publiczny ma postać realną i zajmuje się świadczeniem usług publicznych (dostarczaniem dóbr spożycia zbiorowego). Należyte zatem wykonywanie zadań publicznych bezwzględnie wymaga sprawnie funkcjonującego sektora publicznego, a w szczególności stworzenia stosownej sieci instytucji, za pomocą których zadania te będą realizowane.

Od strony prawnej sektor finansów publicznych określa Ustawa o finansach publicznych [11]. Definiuje ona jednostki, które zobligowane są do gromadzenia oraz rozdysponowywania finansów państwa, tzw. jednostki sektora finansów publicznych. W ich skład, zgodnie z art. 9 ustawy, zalicza się:

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
- jednostki budżetowe,
- samorządowe zakłady budżetowe,
- agencje wykonawcze,
- instytucje gospodarki budżetowej,
- państwowe fundusze celowe,
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- Narodowy Fundusz Zdrowia,
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- uczelnie publiczne,
- Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe,
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, jednostek badawczo-rozwojowych, banków i spółek prawa handlowego.

Jednym z istotnych problemów organizacji i funkcjonowania sektora publicznego jest poprawa skuteczności i efektywności jego działania, przy jednoczesnym przestrzeganiu zasad: legalności, jawności i przejrzystości.

Osiągnięcie tej poprawy w dużej mierze zależy od właściwej kontroli procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych przez wszystkie podmioty tego sektora. Stąd tak ważne stało się określenie zasad kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz ich wzajemna koordynacja w jednostkach sektora finansów publicznych [4]. Już samo wprowadzenie w tych jednostkach pojęcia kontroli zarządczej, w miejsce obowiązującego wcześniej terminu – kontrola finansowa, zmierzało do usunięcia dotychczasowych nieporozumień co do właściwego zakresu takiej kontroli.

W uzasadnieniu tej zmiany terminologicznej podniesiono, że dotychczasowa praktyka związana z funkcjonowaniem

w przepisach pojęcia kontroli finansowej pokazała, iż jest ona utożsamiana wyłącznie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki sektora finansów publicznych, co nie jest wystarczające. Istotna modyfikacja w stosunku do poprzedniej kontroli dotyczy oceny realizacji celów jednostki sektora publicznego pod kątem skutecznego i efektywnego działania. **Efektywność** odnosi się do uzyskania jak najkorzystniejszej relacji pomiędzy produktami działań (np. wydanymi decyzjami administracyjnymi, zakończonymi sprawami, przeprowadzonymi szkoleniami) a poniesionymi nakładami. **Skuteczność** dotyczy natomiast relacji pomiędzy rezultatami a produktami oraz stopnia realizacji celu. Przykładowo ocena efektywności działania dotyczy analizy kosztów przeszkolenia jednego bezrobotnego, a skuteczności szkoleń – analizy relacji liczby bezrobotnych, którzy znaleźli pracę w wyniku nabycia podczas szkoleń nowych umiejętności, do liczby przeszkolonych.

Przedmiotem kontroli w jednostce sektora finansów publicznych mogą być:

- **zasoby ludzkie** – doskonalenie zawodowe pracowników, działalność socjalno-bytowa, bezpieczeństwo i higiena pracy,
- **zasoby rzeczowe oraz inne aktywa** – aktywa trwałe i obrotowe;
- **zasoby finansowe** – kapitały i środki zewnętrzne oraz źródła ich pozyskiwania, wpływ aktywów trwałych i obrotowych na finanse jednostki, wynik finansowy,
- **zasoby informacyjne** – również zapisane na nośnikach magnetycznych – informacje zawarte w księgach rachunkowych, informacje dokumentujące zdarzenia gospodarcze (umowy, zlecenia, dowody zakupu, przychody, rozrachunki).

KONTROLA ZARZĄDCZA

Ustawa o finansach publicznych (uofp) z 27 sierpnia 2009 r. w art. 68 [11] stanowi, że **kontrola zarządcza to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.**

Obecna ustawa objęła zakresem kontroli zarządczej wszystkie aspekty działalności jednostki sektora finansów publicznych, z zaznaczeniem, że kontrola stanowi instrument zarządzania jednostką. Podstawowym elementem kontroli zarządczej w administracji jest odpowiedzialność każdego kierownika jednostki za wdrożenie i monitorowanie takich elementów kontroli zarządczej, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

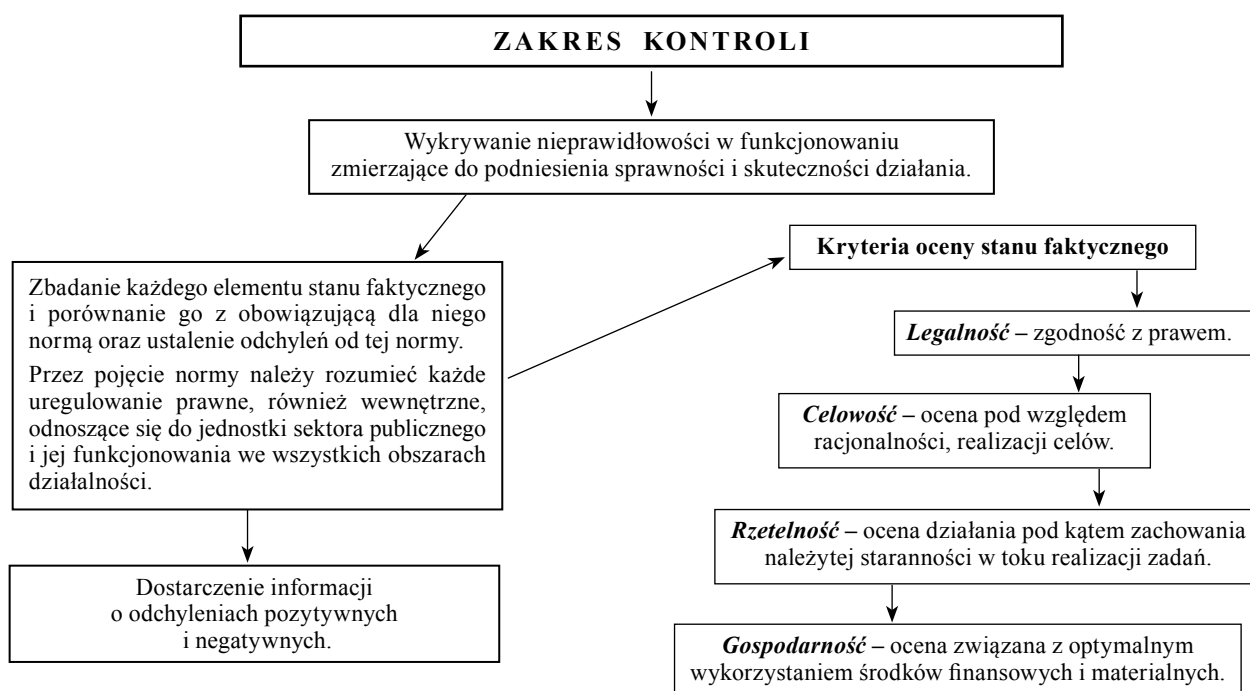
Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności (art.68 uofp):

- 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;
- zarządzania ryzykiem.

Cele i zadania powinny być określone na poziomie wystarczającym, a nie absolutnym, według następujących zasad:

- cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie, czyli powinny być konkretne, wymierne, osiągalne i stosowane w czasie,

W sposób uproszczony zakres kontroli i jej cele ilustruje poniższy schemat:



– wykonanie celów i zadań należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników,

– w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej powinien funkcjonować odpowiedni system monitorowania realizacji celów i zadań w stosunku do jednostek podległych lub nadzorowanych,

– zaleca się przeprowadzenie oceny realizacji celów i zadań uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności,

– określając cele i zdania należy wskazać jednostki, komórki organizacyjne lub jednostki odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji,

– należy rozważyć możliwość wskazania celu istnienia jednostki w postaci krótkiego opisu misji [7 s.366-367].

Cele do realizacji należy określać w każdym roku budżetowym, wskazywać mierniki wyjściowe, mierniki planowane do osiągnięcia, zasady monitorowania stanu ich osiągnięcia oraz zasady sprawozdawczości z realizacji planów [9, s. 4].

Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków: ministra w kierowanych przez niego działach administracji, oraz odpowiednio: wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego i kierowników innych jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych.

Kontrola zarządcza sprawowana ma być na dwu poziomach :

1. Podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej na tym poziomie jest odpowiedzialny kierownik jednostki.

2. W ramach administracji rządowej i samorządowej powinna funkcjonować kontrola zarządcza odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej, a także na poziomie jednostek samorządu terytorialnego, jako całości (II poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego na tym poziomie odpowiada wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa.

Ustawa o finansach publicznych czyni Ministra Finansów odpowiedzialnym za realizację zadań w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Do najważniejszych z nich zgodnie z art. 70 uofp należą:

– upowszechnianie standardów kontroli zarządczej zgodnych z międzynarodowymi standardami,

– opracowanie i wydawanie wytycznych,

– współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami,

– współpraca z komitetami audytu wewnętrznego.

Opracowany projekt standardów kontroli zarządczej obejmuje pięć obszarów. Standardy stanowią uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej [2].

Standardy zostały przedstawione w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej [4, s.23]:

1) **środowisko wewnętrzne**, które jest fundamentem dla pozostałych elementów kontroli, gdyż dotyczy systemu zarządzania jednostką i jej zorganizowania jako całości, a obejmuje takie elementy, jak: uczciwość i inne wartości etyczne, kompetencje zawodowe (poziom wiedzy, umiejętności i doświadczenie) kierownictwa i pracowników, zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych, identyfikację tzw. zadań wrażliwych oraz sposób powierzenia uprawnień na stanowiskach pracowniczych. Za wrażliwe uznaje się zadania, przy których wydawana decyzja jest związana z dużym stopniem uznaniowości urzędnika, np. przy nakładaniu kar, udzielaniu ulg, zamówieniach „z wolnej ręki”, w związku z czym załatwienie sprawy może się wiązać z niedozwolonym motywowaniem urzędnika przez stronę występującą z wnioskiem, a to z kolei może powodować korupcję urzędników lub uleganie przez nich naciskom osób trzecich;

2) **zarządzanie ryzykiem**, które ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki poprzez: określanie celów i monitorowanie realizacji zadań, identyfikację ryzyka, analizę ryzyka, reakcję na ryzyko i działania zaradcze;

3) **mechanizmy kontroli** stanowiące odpowiedź na konkretne ryzyko, które jednostka zamierza ograniczyć poprzez: dokumentowanie systemu tej kontroli, dokumentowanie, rejestrowanie i zatwierdzanie (autoryzację) operacji gospodarczych, podział kluczowych obowiązków, weryfikowanie operacji gospodarczych przed i po realizacji oraz przez inwentaryzację, nadzór w ramach hierarchii służbowej, rejestrowanie odstępstw od procedur, instrukcji lub wytycznych, utrzymanie ciągłości działalności, selektywny i kontrolowany dostęp osób do zasobów (ochrona zasobów) finansowych, materialnych i informacyjnych, a także poprzez mechanizmy kontroli systemów informatycznych, takie jak kontrola dostępu do zasobów informatycznych i oprogramowania systemowego, kontrola tworzenia i zmian aplikacji oraz kontrola dostępu do poszczególnych aplikacji, podział obowiązków umożliwiający wykrywanie i korygowanie błędów, zapewnienie ciągłości działania systemu informatycznego;

4) **informacja i komunikacja**, które to standardy dotyczą zapewnienia pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków, a także zapewnienia efektywnego – zapewniającego przepływ informacji i właściwe ich zrozumienie przez odbiorców – systemu komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej;

5) **monitorowanie i ocena systemu kontroli** poprzez bieżącą ocenę skuteczności systemu kontroli i jego poszczególnych elementów, bieżące rozwiązywanie pojawiających się problemów przez wszystkich pracowników zgodnie z ich kompetencjami, w tym również poprzez samoocenę i audyt wewnętrzny.

Doceniając wagę i znaczenie przytoczonych wyżej standardów, nie można jednak zapominać, że nie stanowią one z założenia przepisów prawa powszechnego. Należy je zatem traktować jako podstawę i wytyczne do opracowania bardziej szczegółowych procedur, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża i warunków miejscowych [2].

Szczegółowe wytyczne w zakresie tej kontroli zarządczej oprócz Ministra Finansów może też opracować minister kierujący działem dla kierowanych przez niego działów

administracji. Dotyczy to w szczególności planu działania na rok następny (do końca listopada), głównie zaś określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierników określających stopień realizacji celu i ich planowane wartości.

Z wykonania planu minister kierujący działem sporządza sprawozdanie (do końca kwietnia) za rok poprzedni oraz składa oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Złożenie oświadczenia jest obowiązkowe dla ministrów kierujących działami. Jednocześnie minister może zobowiązać kierownika jednostki w dziale do sporządzenia planu działalności na rok następny dla tej jednostki oraz sporządzania sprawozdania za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki.

Plan działalności, jak również sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej.

W celu realizacji zasady przejrzystości Minister Finansów w formie rozporządzenia określa wzór oświadczenia o stanie kontroli zarządczej dla całego sektora , w szczególności zaś sposób sporządzania oraz elementy planu działalności i sprawozdania z wykonania planu działalności w poszczególnych jednostkach tego sektora (art.69 i 70) .

AUDYT WEWNĘTRZNY

Adekwatność, skuteczność i efektywność kontroli zarządczej oceniana jest przez **audyt wewnętrzny, który działa niezależnie i obiektywnie, a jego celem jest wspieranie kierownika jednostki sektora finansów publicznych w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze (art. 272).**¹

Ustawa akcentuje, że audyt ma stanowić wsparcie ministra kierującego działem albo kierownika jednostki. Właściwa kontrola będąca podstawą do skutecznego audytu wewnętrznego, wymaga nie tylko oceny operacji finansowych zachodzących w jednostce sektora finansów publicznych, ale również badania całości procesów zarządzania i systemu kontroli oraz podejmowania decyzji rzeczowych. W tym kierunku właśnie poszła zmiana definicji audytu wewnętrznego [1, 12].

Audytory nie pełni funkcji nadzorczych ani tym bardziej władczych; do jego obowiązków należy, po przeprowadzeniu kontroli, obiektywna analiza przyczyn i skutków rozbieżności, powiadomienie kierownika jednostki o rezultatach kontroli oraz działalność doradcza, konsultacyjna, wspomagająca procesy zarządzania w formie czynności pokontrolnych – raportów i wniosków usprawniających funkcjonowanie jednostki [1, s. 86].

Audyt wewnętrzny nie ma charakteru jednorazowej „akcji”. To cykl powtarzających się audytów co jakiś czas, nie rzadziej

niż raz w roku w każdym z zidentyfikowanych procesów (np. komórek organizacyjnych). Z analizy ustawy wynika, że audyt należy zaplanować biorąc pod uwagę statut jednostki organizacyjnej i ważność procesów oraz audytowanych obszarów, jak też wyniki wcześniejszych audytów. Oznacza to, że audyty w jednych miejscach np. tam gdzie szczególnie zależy nam na poznaniu czy wszystko jest dobrze, powinny być częstsze (np. co kwartał), a w innych rzadsze.

Audyt wewnętrzny nie jest kontrolą. Audytor ma znaleźć rozwiązania, które zminimalizują ryzyko wystąpienia jakiegoś zdarzenia (a zatem gdy do niego jeszcze nie doszło). Najważniejsze cechy audytu wewnętrznego w sektorze publicznym są podobne do tych wcześniej sformułowanych w odniesieniu do podmiotów sektora prywatnego. Należą do nich:

- niezależność audytora, osiągnięta przede wszystkim dzięki prawidłowemu usytuowaniu tego stanowiska w strukturze organizacyjnej;

- ocena ryzyka jako punkt wyjścia działań audytora. Dzięki analizie potencjalnych słabych punktów i możliwych zagrożeń wzmacnia on jednostkę w osiąganiu założonych celów;

- „dodatnia wartość” wnoszona przez audytora do organizacji. Dodatnia wartość jest funkcją usług, które audytor wykonuje, podnosząc jakość procesów zarządzania ryzykiem, kontroli nadzoru itp.

- wewnętrzny charakter wyników pracy audytora, które w odróżnieniu od audytu zewnętrznego, nie są upubliczniane i służą potrzebom jednostki.

Audytu wewnętrznego nie należy mylić z audytem zewnętrznym, występującym w przedsiębiorstwach, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu biegłych rewidentów. Wyniki pracy audytu zewnętrznego przekazywane są do firm ale także udostępniane są innym adresatom: właścicielom, kredytodawcom, inwestorom, opinii publicznej. Wyniki pracy audytora wewnętrznego służą jedynie wewnętrznym potrzebom jednostki. Ostatecznie można powiedzieć, że audyt wewnętrzny od zewnętrznego różni następujące cechy: przedmiot badania, podległość, sposób zatrudnienia, sposób pracy, efekty pracy, wreszcie odbiorcy [5].

Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym pojawił się po raz pierwszy w Ustawie o finansach publicznych w 2001 r. i znalazł odzwierciedlenie w zapisie „Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych”. Jego istotą w poprzednim ujęciu było koordynowanie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. Do roku 2009 dominowało ujęcie kontrolerskie. Wprowadzone uofp z 2009 r. zmiany dotyczą :

- 1) zakresu podmiotowego audytu wewnętrznego,
- 2) powołania Komitetu Audytu,
- 3) dostępu do zawodu audytora wewnętrznego,
- 4) możliwości realizacji zadań audytowych przez podmioty zewnętrzne.

Organem właściwym w sprawie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest Minister Finansów, który jest zobowiązany do określenia i upowszechnienia standardów audytu wewnętrznego. Określa je w formie komunikatu i ogłasza w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów.

¹ W międzynarodowych standardach profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, wydanych w 2001r. przez Instytut Auditorów Wewnętrznych, audyt zdefiniowano podobnie, jako działalność niezależną, obiektywną i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Pomaga on organizacji w osiągnięciu celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem i kontroli [12].

Standardy audytu wewnętrznego – to jednolite zasady, wytyczne jego organizacji i działania, umożliwiające dokonanie obiektywnej, niezależnej oceny danej jednostki. Określają podstawowe wymagania i zalecenia dotyczące budowy, wdrażania i funkcjonowania systemu – stosowania jednolitych zasad, wartości i procedur audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Ich celem jest jak najwyższa jakość oraz ujednoczenie systemu audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Mają one charakter ogólny [2].

Ustawa o finansach publicznych szczególne miejsce w zakresie audytu przyznaje nie tylko Ministrowi Finansów, ale także ministrom kierującym poszczególnymi działami administracji rządowej. Ministrowie mogą podejmować decyzje o konieczności prowadzenia audytu wewnętrznego we wskazanych przez siebie jednostkach w ramach danego działu.

Ustawa ograniczyła liczbę jednostek, które obligatoryjnie muszą przeprowadzać audyt wewnętrzny. Zgodnie z art. 274 uofp [8], audyt wewnętrzny prowadzi się w:

- kancelarii Prezesa Rady Ministrów,
- Ministerstwach,
- Urzędach wojewódzkich,
- Izbach celnych,
- Izbach skarbowych,
- Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, w tym w zarządzanych przez niego funduszach,
- Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym w funduszach zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- Narodowym Funduszu Zdrowia.

Ponadto do jednostek, w których audyt prowadzi się obligatoryjnie zgodnie z uofp zalicza się te jednostki, których kwota dochodów lub wydatków przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. Są to między innymi: sądy powszechne, urzędy centralne, powszechne jednostki organizacyjne prokuratury, jednostki organizacyjne służby więziennej, regionalne izby obrachunkowe.

Audyt wewnętrzny prowadzi się także w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł (art.274 ust.3) oraz w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego (ust.4). Komórkę audytu wewnętrznego tworzy się w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego (art.277 ust.1). W jednostkach samorządu terytorialnego audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł (art.278 ust.3). Kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki [10, s. 18]. Do przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego, w tym w jej jednostkach organizacyjnych, audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego upoważnia odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Nowością w uofp są Komitety Audytu. Samo pojęcie „komitet audytu” nie jest nowe, gdyż pojawiło się już znacznie wcześniej w sektorze komercyjnym, w tym w spółkach notowanych na giełdzie. Jednakże w odniesieniu do sektora finansów publicznych zarówno pojęcie to, jak i przewidziany w ustawie jego desygnat pojawiły się po raz pierwszy. **Komitet audytu, zgodnie z ustawą, ma być niezależnym zespołem konsultacyjno-doradczym, którego celem będzie wspieranie ministra kierującego działem w zapewnianiu funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego.** Do zadań komitetu audytu należy:

- sygnalizowanie istotnych ryzyk;
- sygnalizowanie istotnych słabości kontroli zarządczej oraz proponowanie jej usprawnień;
- wyznaczanie priorytetów do rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego;
- monitorowanie efektywności pracy audytu wewnętrznego, w tym przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen pracy audytu wewnętrznego;
- wyrażanie zgody na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków pracy i płacy kierowników komórek audytu wewnętrznego;
- składanie sprawozdań z realizacji zadań w roku poprzednim, ministrowi kierującemu działem oraz Ministrowi Finansów.

Komitet audytu powoływany jest w drodze zarządzenia przez ministra kierującego danym działem. Zgodnie z ustawą skład komitetu audytu to co najmniej 3 osoby, w tym sekretarz lub podsekretarz stanu jako przewodniczący oraz 2 członków niezależnych – nie mogących być pracownikami jednostek w dziale.

Organem administracji rządowej właściwym w sprawach koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest Minister Finansów [4, s. 11].

Zmianie uległy również wymogi stawiane osobom, które mogą wykonywać zadania związane z audytem wewnętrznym. Ustawa ułatwia dostęp do zawodu audytora. Szczegółowe kwestie wymogów reguluje art. 283. Zawód audytora może wykonywać osoba posiadająca wykształcenie wyższe i dodatkowe kwalifikacje potwierdzone certyfikatem, bądź egzaminem na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów (działała w latach 2003-2006). Aktualnie zaś w ustawie dodano, że istnieje możliwość zdobycia uprawnień audytorskich poprzez:

- 1) posiadanie uprawnień biegłego rewidenta;
- 2) posiadanie dwuletniej praktyki w zakresie audytu wewnętrznego i jednocześnie posiadanie dyplomu ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanego przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Przepisy ustawy wprowadzają ponadto możliwość prowadzenia audytu wewnętrznego, poza audytorem wewnętrznym zatrudnionym w jednostce, także przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce. Wskazano tutaj osobę fizyczną, osobę prawną oraz podmioty gospodarcze, z tym że zlecenie usług audytu wewnętrznego usługodawcom zewnętrznym może nastąpić tylko w ściśle określonych

przypadkach, w tym między innymi gdy wydatki i rozchody oraz dochody i przychody audytowanej jednostki nie przekroczyły kwoty 100 mln zł lub jej zatrudnienie wynosi mniej niż 200 osób, a umowa o świadczenie usług zawarta została na okres co najmniej roku.

Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego, a w uzasadnionych przypadkach może być przeprowadzony poza planem audytu. Do końca roku kierownik komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na następny rok. Kierownik komórki audytu wewnętrznego, przeprowadzając analizę ryzyka, bierze pod uwagę zadania wynikające z planu działalności, a także wytyczne ministra kierującego działem, komitetu audytu oraz szczegółowe wytyczne Ministra Finansów. Sprawozdanie z wykonania audytu za rok poprzedni sporządzane jest do końca stycznia każdego roku (art. 283).

Biorąc pod uwagę zapisy uofp na temat audytu wewnętrznego można dokonać pewnych uogólnień.

W zakresie audytu trzeba uprzednio określić jego obszar, przez co należy rozumieć wszystkie działania i procesy związane z realizacją działań podmiotu sektora finansów publicznych, tj. wypełnianie celów statutowych i prowadzenie gospodarki finansowej. Na bazie określonego obszaru należy wytypować obszary ryzyka² jako zadania audytowe, które podlegać będą analizie prowadzonej przez audytora, np.: organizacja pracy, inwestycje i remonty, zamówienia publiczne, gospodarka finansowa i polityka rachunkowości, polityka kadrowa i płacowa, bezpieczeństwo informatyczne.

Etapy przeprowadzenia audytu wewnętrznego będą zatem następujące:

- planowanie, które opiera się na ocenie ryzyka i zagrożeń. Celem planowania jest dostarczenie informacji pozwalającej zmniejszyć ryzyko,
- przeprowadzenie audytu,
- sporządzenie i przekazanie sprawozdania kierownikowi komórki audytowanej, rozpatrzenie ewentualnych zastrzeżeń oraz przekazanie ostatecznego sprawozdania.

Audyt prowadzony jest w oparciu o dowody. Dowodem audytowym jest każdy środek zawierający informację na temat badanych przez audytora zagadnień, stanowiący podstawę dokonywanych ustaleń np.: dokumenty wytwarzane przez komórkę audytowaną albo przez inne podmioty, a dotyczące tej komórki, faktury i inne dowody księgowo, sprawozdania finansowe z realizacji zadań, bilans, korespondencja prowadzona przez komórkę audytowaną.

Sprawozdanie z przeprowadzonego audytu opiera się na faktach i ustaleniach. Audytor winien przedstawić w nim w sposób uporządkowany, zwięzły i przejrzysty ustalenia i wnioski poczynione w trakcie audytu.

PODSUMOWANIE

Reasumując, aktualna ustawa o finansach publicznych doprecyzowuje wcześniej istniejące przepisy i praktykę w zakresie sposobu sprawowania kontroli nad wydatkami publicznymi oraz wyraźniej, niż było to dotychczas, rozdziela

funkcje kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego. Przyjęte rozwiązania prawne mają przyczynić się do poprawy jakości działania sektora finansów publicznych, w szczególności zaś jego skuteczności i efektywności, co w wielu miejscach ustawy jest podkreślone. Rozwiązania te są ponadto zgodne z ideą nowego zarządzania publicznego, które wyraźnie akcentuje konieczność wytyczania celów i zadań w sektorze publicznym a następnie mierzenie osiągniętych wyników. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny stają się szczególnie ważnymi składowymi procesami zarządzania w sektorze publicznym.

LITERATURA

- [1] **CHOJNA-DUCH E. 2010.** Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego. Wydawnictwo Naukowe Lexis Nexis, Warszawa.
- [2] **DZIENNIK URZĘDOWY MF z DNIA 30 grudnia 2009 r.**
- [3] **FRĄKIEWICZ-WRONKI A. (red). 2009.** Zarządzanie publiczne – elementy teorii i praktyki, Katowice.
- [4] **KOWALCZYK E. 2010.** Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych. Warszawa.
- [5] **KUC B.R. 2001.** Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka. Wyd. Menedżerskie PTM, Warszawa.
- [6] **NOWAK-FAR A. 2011.** Finanse publiczne i prawo finansowe. Wyd. C.H. BECK, Warszawa.
- [7] **LIPIEC-WARZECHA L. 2011.** Ustawa o finansach publicznych. Komentarz. Wolters Kluwer Business, Warszawa, s. 366-367.
- [8] **PUCHACZ K. 2009.** Nowa ustawa o finansach publicznych. Gdańsk, 40.
- [9] **PUCHACZ K. 2010.** Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Warszawa.
- [10] **SOLA M. 2009.** Kontrola zarządcza w administracji samorządowej. Warszawa.
- [11] **USTAWA O FINANSACH PUBLICZNYCH z dnia 27 sierpnia 2009 (Dz. U. Nr. 157, poz 1240).**
- [12] **WINIARSKA K. 2009.** Audyt wewnętrzny. Wyd. Difin, Warszawa.

MANAGEMENT CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN PUBLIC SECTOR

SUMMARY

The article describes some substantial legal regulations in the field of management control and internal audit and their role in the so-called new public management, stemming from the private business experience. Reasonable and adequate using of such methods is a promising opportunity to improve public management and to achieve its higher effectiveness. Both are extremely important as inevitable conditions of any successful reform of public sector and public finance in our country.

² Ryzyko – prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub jego braku, którego skutkiem może być szkoda w majątku lub wizerunku jednostki.