

Analiza zmian regulacji prawnych dotyczących audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski*

Streszczenie: *Cel* – W artykule przedstawiono zmiany wprowadzone rozporządzeniem Ministra Finansów z 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu w porównaniu z zapisami zastępowanego rozporządzenia Ministra Finansów z 1 lutego 2010 roku w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego. Nowe przepisy obowiązują od 1 stycznia 2016 roku i wprowadzają istotne zmiany do pracy audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Celem artykułu jest ocena kierunku zmian na tle dotychczasowych rozwiązań oraz analiza poszczególnych zapisów rozporządzenia pod kątem celowości i spójności z innymi regulacjami.

Metodologia badania – Analiza porównawcza, wnioskowanie logiczne.

Wynik – Wskazano najważniejszą zmianę wprowadzoną rozporządzeniem Ministra Finansów z 4 września 2015 roku oraz kontrowersje związane z niektórymi wprowadzonymi rozwiązaniami, które mogą wpływać na niezależność pracy audytora oraz są niespójne z innymi regulacjami (instrukcja kancelaryjna). Analiza wskazuje na niejasności i konieczność wypracowania przez audytorów właściwych procedur.

Oryginalność/wartość – W artykule przeanalizowano zmiany w obszarze audytu wewnętrznego wprowadzone rozporządzeniem Ministra Finansów z 4 września 2015 roku. Zmiany zostały opisane i ocenione na tle wcześniejszych regulacji. Analiza zapisów rozporządzenia wskazuje na problemy z interpretacją niektórych zapisów i trudności w jednolitym stosowaniu wspomnianych przepisów z powodu ich niejednoznaczności.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, jednostki sektora finansów publicznych

Wprowadzenie

Audyt wewnętrzny jest jednym z ważniejszych elementów mających zapewnić bieżące i niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych. Obejmuje procedury kontroli zarządczej, ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności systemów zarządzania i kontroli, czynności doradcze kierowane do audytowanych i kierowników jednostek. Dzięki tym elementom system kontroli wewnętrznej ma dostarczyć obiektywnej i niezależnej oceny systemu zarządzania i kontroli w kontekście ich

* dr Katarzyna Kostyk-Siekierska, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, 53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118/120, e-mail: katarzyna.kostyk-siekierska@ue.wroc.pl; mgr inż. Krzysztof Siekierski – niezależny konsultant i trener związany z Uniwersytetem Ekonomicznym we Wrocławiu, prowadzi własną firmę, e-mail: krzysztof.p@siekierski.com.pl.

sprawności. Oznacza to, że głównymi efektami audytu wewnętrznego są wsparcie jednostki audytowanej poprzez niezależną ocenę zarówno sposobu funkcjonowania jednostki, jak i poprzez identyfikację i ocenę ryzyk oraz mechanizmów zarządzania ryzykiem. Ustawa o finansach publicznych (u.f.p.) wskazuje na ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

W polskich regulacjach prawnych audyt wewnętrzny został wprowadzony w 1998 roku w ustawie o finansach publicznych. Zapisy, które znalazły się w tym akcie prawnym, były jednak bardzo ogólne. Wielu autorów zwracało uwagę na ich niejednoznaczność i różne interpretacje (Chojna-Duch, 2002, s. 2). W kolejnych latach przepisy ewoluowały. Nowelizacja u.f.p. wprowadziła nowe zapisy dotyczące między innymi procedur kontroli finansowej. Procedury te miały zapewnić kierownikowi jednostki obiektywną i niezależną ocenę systemów zarządzania w jednostce: ich efektywności, sprawności i adekwatności. Kolejna wersja ustawy z 2009 roku podkreśliła cel audytu wewnętrznego, jakim jest wsparcie kierownika w realizacji zadań i celów jednostki w sposób efektywny. Środkiem realizacji tak postawionego celu kontroli wewnętrznej jest systematyczna ocena kontroli zarządczej oraz czynności doradcze (Winiarska, 2005, s. 49). Na podstawie delegacji zawartej w ostatniej wersji ustawy (Ustawa, 2009) Minister Finansów wydał 1 lutego 2010 roku rozporządzenie w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. nr 21, poz. 108). Zostało ono zastąpione rozporządzeniem z 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. poz. 1480).

Ustawa określa także podmioty obowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego i dzieli je na trzy grupy jednostek. Pierwszą grupę stanowią:

- a) Kancelaria Prezesa Rady Ministrów i ministerstwa;
- b) urzędy wojewódzkie;
- c) izby celne i izby skarbowe;
- d) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez ZUS fundusze;
- e) Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa KRUS;
- f) Narodowy Fundusz Zdrowia.

Kolejną, drugą grupą są:

- a) państwowe jednostki budżetowe;
- b) uczelnie publiczne;
- c) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, agencje wykonawcze i państwowe fundusze celowe,

jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła w tych jednostkach 40 000 tys. zł.

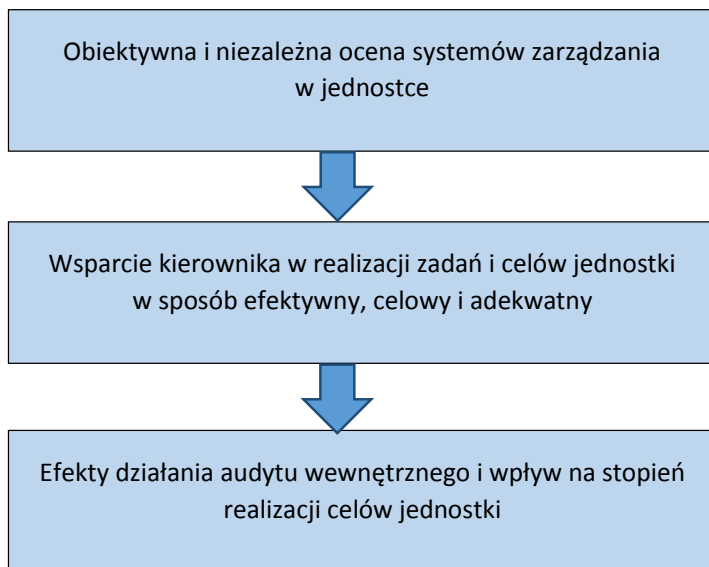
Ostatnią grupę stanowią jednostki samorządu terytorialnego (JST), jeżeli ujęta w uchwale budżetowej JST kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł.

1. Kierunki zmian w audycie wewnętrznym

Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu zastąpiło obowiązujące wcześniej rozporządzenie Ministra Finansów z 1 lutego 2010 roku w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego. Nowa regulacja wprowadziła wiele istotnych zmian i jednocześnie jest prawie o połowę krótsza od wcześniejszych regulacji. W rozporządzeniu Ministra Finansów z 4 września 2015 roku podkreślono znaczenie metodyki i wyników audytu, o czym informuje już sama zmiana tytułu rozporządzenia. Stare rozporządzenie tytułowane było w sprawie **przeprowadzania i dokumentowania** audytu, a nowe jest o audycie oraz informacji **o pracy i wynikach** audytu. Jest to ściślej odwołanie się do delegacji zawartej w art. 285 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym to „Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego”.

Podkreślono metodykę, cele i wyniki audytu. Ma to zapewnić najwyższą jakość i w efekcie skuteczność audytu. W uzasadnieniu do projektu ustawodawca wskazał na znaczenie planowania zadania zapewnającego oraz sposób komunikowania wyników audytu wewnętrznego. Jest to tym bardziej istotne, że ustawa o finansach publicznych wprost wskazuje w art. 284, że plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu stanowią udostępnianą na wniosek informację publiczną w rozumieniu ustawy z 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. nr 112, poz. 1198). Kierunek zmian w polskich regulacjach dotyczących audytu wewnętrznego przedstawiono na rysunku 1.

Wyraźnie widoczna jest również tendencja do ograniczania procedur audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych przez regulacje nadrzędne. Od 2008 roku obowiązywały dwa akty prawne (zob. Kiziukiewicz, 2009, s. 54) w randze rozporządzenia Ministra Finansów: rozporządzenie Ministra Finansów z 10 kwietnia 2008 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz.U. nr 66, poz. 406) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 4 kwietnia 2008 roku w sprawie trybu sporządzania oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu audytu za rok poprzedni (Dz.U. nr 61, poz. 378), które w 2010 roku zastąpiło jedno rozporządzenie Ministra Finansów z 1 lutego 2010 roku w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. nr 21, poz. 108). Nowe rozporządzenie Ministra Finansów z 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. poz. 1480) jest znacznie krótsze (tekst) od zastępowanego (35 paragrafów wobec wcześniejszych 50 paragrafów).



Rysunek 1. Ewolucja podejścia do audytu wewnętrznego w regulacjach polskich po 1998 roku
Źródło: opracowanie własne.

2. Uzgadnianie kryteriów oceny oraz sposobu ich weryfikacji (czynności sprawdzające)

Jedną z ważniejszych zmian wprowadzonych nowym rozporządzeniem jest wyznaczenie nowego etapu do planu i przebiegu audytu. Audytor wewnętrzny, rozpoczynając realizację zadania zapewniającego, przeprowadza w pierwszej kolejności przegląd wstępny. Polega on w szczególności na (Rozporządzenie, 2015, par. 14):

- a) zapoznaniu się z celami i obszarem działalności jednostki, w którym zostanie zrealizowane zadanie;
- b) dokonaniu identyfikacji i oceny ryzyka po uwzględnieniu istniejących mechanizmów kontrolnych;
- c) uzgodnieniu z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem; w przypadku braku uzgodnienia kryteriów z audytowanym audytor wewnętrzny uzgadnia je z kierownikiem jednostki.

Należy zwrócić uwagę, że jest to katalog otwarty wskazujący w szczególności elementy, które musi obejmować przegląd wstępny, ale może, a nawet powinien obejmować inne elementy, które są istotne dla danej jednostki i uwzględniają jej specyfikę. Ponadto Minister Finansów dopuszcza, by uzgodnienie kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem (o których mowa w pkt c powyżej) audytor wewnętrzny przeprowadzał poprzez naradę otwierającą.

Dwa pierwsze punkty są oczywiste i były wymieniane w poprzednim rozporządzeniu (Rozporządzenie, 2010, par. 18 ust. 2) jako elementy uwzględniane przy opracowywaniu programu zadania zapewniającego (w pkt a i b jest mowa o celach i zadaniach jednostki oraz o wynikach analizy ryzyka obszaru ryzyka objętego zadaniem zapewniającym). Nowością jest natomiast pkt c, zgodnie z którym nie są konieczne uwagi audytowanego czy kierownika jednostki. Mogą to być uzgodnienia z audytowanym lub kierownikiem jednostki kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych. Podczas prac legislacyjnych podnoszono wątpliwość, czy jest to zgodne z międzynarodowymi standardami. Według wyjaśnień Ministerstwa Finansów taki zapis ma zapewnić ustalenie kryteriów najlepiej dopasowanych do celów i zakresu zadania oraz uniknięcie błędów wynikających z braku pełnej wiedzy audytora o zakresie działalności badanego podmiotu. Warto zaznaczyć, że u.f.p. podaje cele audytu jako katalog otwarty (Ustawa, 2009, art. 68), wymieniając w szczególności 7 celów. Dodatkowo o celach audytu wewnętrznego mówi art. 272 u.f.p., ale wskazuje jednocześnie, że audyt jest działalnością niezależną i obiektywną. Może to być trudne do uzyskania, biorąc pod uwagę zapis rozporządzenia o wspólnym uzgadnianiu kryteriów z audytowanym lub kierownikiem jednostki. W efekcie może to prowadzić do ograniczania się audytorów do kryteriów oceny wymienionych we wspomnianym art. 68, co pozwoli na uniknięcie potencjalnych konfliktów. Ograniczy to jednak liczbę stosowanych kryteriów, a przez to uniemożliwi ocenę uwzględniającą specyfikę działalności jednostki, co często wymaga stosowania kryteriów spoza katalogu określonego w ustawie.

Określenie, że kryteria są uzgadniane, zbyt mocno ogranicza niezależność audytora, gdyż sugeruje, że audytowany ma w zakresie proponowania i kwestionowania wybranych kryteriów oceny równoważny głos z audytorem. Biorąc pod uwagę, że:

- a) audytowany zatrudnia audytora (wewnętrznego czy też zewnętrznego);
- b) rozporządzenie nie wskazuje sposobu postępowania i rozstrzygania o kryteriach w przypadku różnic zdań między audytorem i audytowanym;
- c) nie wskazuje innej drogi ustalania kryteriów niż uzgodnienie wymagające w swej istocie zgody obu stron;

w praktyce może się okazać, że ostatecznie o kryteriach oceny będzie decydował audytowany, co będzie naruszeniem zapisu ustawy o niezależności audytora.

Ważny zapis pojawił się w § 21, zgodnie z którym audytor wewnętrzny po upływie terminów realizacji zaleceń przeprowadza czynności sprawdzające. Czynności te są w myśl tego zapisu obowiązkowe, a ich wynik audytor wewnętrzny przedstawia w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu. Jest to bardzo istotne podkreślenie znaczenia efektów audytu przez konieczność weryfikacji, czy zalecenia po audycie są realizowane.

3. Program zadania zapewniającego

W § 15 rozporządzenia również można wskazać na problem zachowania niezależności audytora. Zgodnie z pkt 2 audytor wewnętrzny przygotowuje program zadania zapewniającego, uwzględniając w szczególności między innymi uwagi kierownika jednostki i audytowanego. Takie brzmienie przepisu sugeruje, że audytor jest obowiązany uwagi uwzględnić. Stoi to jednak w sprzeczności z zapisami ustawy o niezależności audytora. W rozporządzeniu nie doprecyzowanego, jakich zagadnień mogą dotyczyć uwagi audytowanego i jednostki. Zatem oprócz kryteriów oceny mogą te uwagi dotyczyć sposobu doboru próby, wielkości próby, zakresu audytu.

Przepisy nie określają też, w jaki sposób należy uwzględnić uwagi kierownika jednostki i audytowanego: czy oznacza to zastosowanie się do nich, odniesienie do uwag, czy też konieczność uzasadnienia odmowy zastosowania się. Biorąc pod uwagę ustawowy zapis o niezależności audytora, wydaje się, że uwzględniając uwagi audytowanego i kierownika jednostki, audytor powinien się do zgłoszonych uwag odnieść, lecz niekoniecznie z nimi zgodzić. W przypadku nieuwzględnienia uwag kierownika jednostki i audytowanego oraz uwzględniając ich prawo do zgłoszenia uwag wynikające z rozporządzenia, audytor powinien zamieścić w raporcie te uwagi wraz z uzasadnieniem ich nieuwzględnienia.

Rozporządzenie (2015, par. 17) przewiduje, że po przeprowadzeniu czynności audytowych audytor uzgadnia pisemnie z audytowanym wstępne wyniki audytu wewnętrznego, uwzględniając w tym ustalenia i propozycje zaleceń.

W ust. 3 określono postępowanie w przypadku niezgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego. Audytowanemu przysługuje wówczas prawo do pisemnego zgłoszenia zastrzeżeń. Termin na złożenie pisemnych zastrzeżeń wyznacza audytor, przy czym nie może być on krótszy niż 7 dni kalendarzowych od dnia poinformowania audytowanego o wstępnych wynikach. Pisemne wniesienie zastrzeżeń nie jest przeszkodą do sporządzenia sprawozdania z zadania. Zgodnie z Rozporządzeniem (2015, par. 18) audytor wewnętrzny po uzgodnieniu wstępnych wyników audytu wewnętrznego lub po wniesieniu zastrzeżeń sporządza sprawozdanie z zadania zapewniającego.

Samo określenie uzgodnienia może jednak budzić zastrzeżenia. Ustaleń dotyczących stanu faktycznego nie można uzgadniać. Stan faktyczny to opis obiektywnego stanu. Audytowany może złożyć dodatkowe wyjaśnienia lub uzupełnić informacje. Trudno się jednak zgodzić, by w ramach uzgodnień miał wpływać na treść raportu.

4. Czynności doradcze

Ważnym elementem audytu wewnętrznego są czynności doradcze. Audytor wewnętrzny może (Rozporządzenie, 2015, par. 22) wykonywać czynności doradcze, które mają wspierać kierownika jednostki w realizacji celów i zadań tej jednostki. Czynności te są wykonywane na wniosek kierownika jednostki lub z własnej inicjatywy audytora.

Przepis ten słusznie podkreśla, że potrzeba czynności doradczych w równym stopniu może być identyfikowana i formułowana przez audytora i kierownika jednostki. W ust. 2 równowaga ta jest podkreślona stwierdzeniem, że cel i zakres tych czynności audytor wewnętrzny uzgadnia z kierownikiem jednostki. Bez zmian pozostaje wyraźne podkreślenie rozdzielnosci zadań i kompetencji audytora i kierownika jednostki. Paragraf 23 jednoznacznie określa, podobnie jak w dotychczas obowiązującym rozporządzeniu, że audytor wewnętrzny „powstrzymuje się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką i informuje o tym kierownika jednostki”. Audytor pełni jednoznacznie rolę doradczą, nie przejmując odpowiedzialności za realizację zaleceń.

5. Planowanie roczne

Jednostki sporządzają na każdy rok plan audytu. Zgodnie z § 7 Rozporządzenia (2015) przewiduje się, że kierownik komórki audytu wewnętrznego, opracowując plan audytu, przeprowadza analizę ryzyka uwzględniającą sposób zarządzania ryzykiem w jednostce. Pierwotnie w rozporządzeniu miał być zapis, że kierownik komórki audytu wewnętrznego opracowuje plan audytu na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka. Uzasadniając oparcie planu audytu na analizie ryzyka, projektodawca założył, że po ponad 5 latach od wprowadzenia przepisów dotyczących kontroli zarządczej jednostki opracowały i wdrożyły systemy zarządzania ryzykiem związanym z osiąganiem celów i realizacją zadań jednostki. W trakcie konsultacji podnoszono wielokrotnie, że nie wszystkie jednostki wprowadziły analizę ryzyka. W efekcie zapis został złagodzony i określono, że opierać się ma nie na analizie, a na sposobie zarządzania ryzykiem, co pozwoli na odpowiednie przygotowanie planu w jednostkach nieposiadających sformalizowanego systemu zarządzania ryzykiem.

Na tle zapisu z Rozporządzenia (2010), który przewidywał, że przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego uwzględnia zakres odpowiedzialności kierownika jednostki za funkcjonowanie kontroli zarządczej, a w szczególności między innymi system kontroli zarządczej w jednostce (§ 5, ust. 3 pkt 2), nastąpiło wyraźne ograniczenie do uwzględnienia sposobu (nawet nie systemu) zarządzania ryzykiem¹. Oznacza to, że audytor, sporządzając plan audytu, powinien się koncentrować na najważniejszych rodzajach ryzyka, które zostały zidentyfikowane. Podczas audytu bada się rodzaje ryzyka o istotnym prawdopodobieństwie wystąpienia oraz stanowiące największe zagrożenie dla realizacji celów i zadań jednostki. Doprecyzowano (Rozporządzenie, 2015, par. 7 ust. 2), że przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego bierze pod uwagę w szczególności:

- cele i zadania jednostki,
- rodzaje ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki,
- wyniki audytów i kontroli.

¹ „§ 7.1. Kierownik komórki audytu wewnętrznego, opracowując plan audytu, o którym mowa w art. 283 ust. 1 ustawy, przeprowadza analizę ryzyka uwzględniającą sposób zarządzania ryzykiem w jednostce”.

Wynika z tego, że audyt ukierunkowany jest na cele i zadania jednostki oraz wpływające na nie rodzaje ryzyka.

6. Monitorowanie realizacji zaleceń i czynności sprawdzające (ocena skuteczności realizacji zaleceń)

Monitorowanie realizacji zaleceń jest nowym obowiązkiem audytora i zostało w rozporządzeniu potraktowane bardzo lakonicznie. Znalazło się w nim tylko jedno zdanie o obowiązku takiego monitoringu (Rozporządzenie, 2015, par. 20). Dodatkowo wśród definicji pojawiło się pojęcie *monitorowanie realizacji zaleceń*, które określono również bardzo ogólnie jako czynności podejmowane przez audytora wewnętrznego w celu ustalenia stanu realizacji zaleceń (Rozporządzenie, 2015, par. 2 pkt 6). Z zapisów tych oraz uwzględniając wyodrębnienie czynności sprawdzających (o których mowa w dalszej części), wynika, że działanie to ma na celu sprawdzenie zastosowania zaleceń w toku ich realizacji, czyli przed pełnym wdrożeniem i uzyskaniem efektów. Brak szczegółów dotyczących monitorowania realizacji zaleceń oznacza, że audytorzy muszą sami wypracować metody postępowania z tym zadaniem.

Zgodnie z dotychczas obowiązującymi regulacjami czynności sprawdzające były czynnością dobrowolną. W uchylonym rozporządzeniu (w § 28 ust. 3) wskazano, że audytor wewnętrzny może przeprowadzić czynności sprawdzające, dokonując oceny działań jednostki podjętych w celu realizacji zaleceń. Nie oznacza to jednak, że audytor jest zwolniony z obowiązku jakiegokolwiek weryfikacji realizacji zaleceń w obszarze zapobiegania wystąpieniu rozpoznanych i wskazanych w audycie rodzajów ryzyka. Zgodnie z ust. 1 i 2 audytor miał obowiązek zwrócić się do kierownika audytowanej jednostki o „informację na temat działań podjętych w celu realizacji zaleceń oraz stopnia ich realizacji”, a także powinien dokonać analizy tych informacji. Dobrowolne były tylko czynności sprawdzające te informacje.

W rozporządzeniu obowiązującym od stycznia 2016 roku pojawia się już taki obowiązek. Wprost w § 21 znalazł się zapis, że audytor wewnętrzny po upływie terminów realizacji zaleceń przeprowadza czynności sprawdzające, a wyniki z przeprowadzonych czynności przedstawia w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu. Wzmocniona zostaje rola audytora, który został obowiązany do weryfikacji podjętych przez audytowanego i kierownika jednostki działań w wyniku zaleceń pokontrolnych zamiast możliwości ograniczenia się do zapoznania się i analizy wyjaśnień kierownikowi jednostki.

W obu regulacjach bez zmian pozostały zapisy dotyczące zasad realizacji zaleceń pokontrolnych (Rozporządzenie, 2015, par. 19 i 27). Przepisy zostawiają audytowanemu 14 dni kalendarzowych, licząc od dnia otrzymania sprawozdania, na ustalenie sposobu i terminu realizacji zaleceń. W tym samym terminie muszą zostać wyznaczone osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń. Informacja ta (o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń) oraz o sposobie i realizacji zaleceń musi zostać przekazana w formie pisemnej kierownikowi komórki audytu wewnętrznego i kierownikowi jednostki.

Audytowanemu pozostawiono możliwość odmowy realizacji zaleceń. W takim przypadku obowiązuje audytowanego skrócony do 7 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania termin do przedstawienia kierownikowi jednostki i audytorowi wewnętrznemu pisemnego stanowiska. W poprzednim rozporządzeniu odmowa mogła być przekazana pisemnie w terminie 14 dni.

7. Ocena wewnętrzna i zewnętrzna audytu

Nowe rozporządzenie wprowadza dla jednostek w działach administracji rządowej obowiązek dodatkowej kontroli zewnętrznej. Zgodnie z § 12 ust. 2 jednostki te w terminie do 15 lutego każdego roku mają obowiązek przysyłania kopii sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego do komórki audytu wewnętrznego utworzonej w ministerstwie właściwym dla tego działu. Obowiązek tego typu nie dotyczy już JST. Są one jednak do tego zobligowane na podstawie Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego (Standard 1311 *Oceny wewnętrzne* i Standard 1312 *Oceny zewnętrzne*).

8. Akta audytu

Kolejną istotną zmianą jest sposób dokumentowania wyników audytu. Rozporządzenie z 1 lutego 2010 roku wprowadziło podział na akta bieżące audytu i akta stałe audytu (Rozporządzenie, 2010, par. 14 i 15). Przez kilka lat funkcjonowania podział ten przyjął się i utrwalił w praktyce. Jest również spójny z Rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z 18 stycznia 2011 roku w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych – przewiduje podział akt audytu na akta bieżące audytu (klasyfikacja 1720) i na akta stałe audytu (klasyfikacja 1721) (załączniki nr 2 i 3 do instrukcji kancelaryjnej).

Rozporządzenie (2015, par. 5), które weszło w życie 1 stycznia 2016 roku, likwiduje dotychczasowy podział akt audytu na bieżące i stałe, zastępując go podziałem na:

- a) dokumentację dotyczącą zadania audytowego;
- b) pozostałą dokumentację audytu wewnętrznego, w szczególności upoważnienie, dokumentację roboczą związaną z przygotowaniem planu audytu, plan audytu, sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego, wyniki oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

Jest to istotna zmiana wymagająca wykształcenia przez audytorów odpowiedniego podziału akt odzwierciedlającego charakter pracy oraz spełniającego wymogi zarówno Rozporządzenia (2015), jak i Rozporządzenia (2011).

Uwagi końcowe

Podejście do audytu wewnętrznego po jego wprowadzeniu w 1998 roku zmieniało się w sposób znaczny, w kierunku zgodności ze standardami audytu wewnętrznego (Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, 2001). Najistotniejszą zmianą wprowadzoną rozporządzeniem z 4 września 2015 roku jest wzrost znaczenia efektów audytu wewnętrznego. Efekty te dotyczą zarówno samej realizacji zaleceń pokontrolnych, jak i wpływu na efektywność działania jednostki audytowanej. Pojawił się obowiązek monitorowania realizacji zaleceń oraz przeprowadzania czynności sprawdzających. W przypadku monitoringu przepisy nie zawierają żadnych wytycznych dotyczących metodologii i częstotliwości jego przeprowadzania. W obecnym stanie prawnym zagadnienia te muszą zostać wypracowane przez audytorów i naukowców.

Pozostały ważne regulacje dotyczące doradztwa oraz wsparcia audytowanych i kierowników jednostek, a nawet można odnieść wrażenie, że zostały te aspekty jeszcze bardziej zaakcentowane w nowym rozporządzeniu. Jednym z elementów podkreślających znaczenie roli doradczej są wprowadzone rozwiązania, które wymagają uzgodnień między audytorem a kierownikiem jednostki. Są to jednocześnie rozwiązania dość kontrowersyjne na tle nadrzędnego założenia wynikającego z ustawy, że audytor jest niezależny. Stosowanie w praktyce nowych regulacji potwierdzi, czy spowoduje to zwiększenie liczby konfliktów na linii audytor–kierownik jednostki oraz czy wpłynie to negatywnie na jakość doboru i liczbę stosowanych kryteriów oceny, które muszą być uzgadnianie z kierownikiem jednostki.

Literatura

- Chojna-Duch, E. (2002). Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli. *Kontrola Państwowa, XLVII, nr specjalny luty*, 5–26.
- Kiziukiewicz, T. (red.). (2009). *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*. Warszawa: Difin.
- Komunikat nr 2 Ministra Finansów z 17.06.2013 w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. Dz.Urz. Min. Fin. poz. 15.
- Kosikowski, C. (2009). Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych. *Państwo i Prawo, 12*, 3–15.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego (2001). Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 4.04.2008 w sprawie trybu sporządzania oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu audytu za rok poprzedni. Dz.U. nr 61, poz. 378.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 10.04.2008 w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego. Dz.U. nr 66, poz. 406.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 1.02.2010 w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego. Dz.U. nr 21, poz. 108.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 18.01.2011 w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych. Dz.U. nr 14, poz. 67.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 4.09.2015 w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Dz.U. poz. 1480.

Ustawa z 6.09.2001 o dostępie do informacji publicznej. Dz.U. nr 112, poz. 1198.

Ustawa z 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.

Uzasadnienie do projektu rozporządzenia w sprawie przeprowadzania audytu wewnętrznego i informowania o jego wynikach (2015). Rządowe Centrum Legislacji, nr wykazu 23.1.

Winiarska, K. (2005). *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*. Warszawa: Difin.

ANALYSIS OF CHANGES IN LEGAL REGULATIONS CONCERNING INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR UNITS

Abstract: *Purpose* – The article presents the changes introduced by the Regulation of the Minister of Finance of 4 September 2015 on internal audit and information about the work and results of the audit in comparison with the provisions of the Regulation replaced the Minister of Finance dated February 1, 2010 on conducting and documenting internal audit.

The new rules apply from 1 January 2016 and introducing significant changes to the work of the internal auditor in the public finance sector units.

The aim of the article is to assess the direction of change against the existing solutions and analysis of individual provisions of the Regulation in terms of expediency and consistency with other regulations.

Design/methodology/approach – comparative analysis, logical reasoning.

Findings – Indicated the most important changes introduced by the Regulation of the Minister of Finance dated 4 September 2015 year and the controversy associated with some of the introduced solutions that may affect the independence of the auditor's work and are consistent with other regulations.

The analysis points to the ambiguity and the need to develop appropriate procedures for auditors.

Originality/value – The article analyzes the changes in the area of internal audit introduced by the Regulation of the Minister of Finance of 4 September 2015.

The changes were described and evaluated against the background of the earlier regulation.

Analysis of the provisions of the Regulation indicates problems with the interpretation of certain provisions and difficulties in the uniform application of these provisions, because of their ambiguity.

Keywords: internal audit, public finance sector units

Cytowanie

Kostyk-Siekierska, K., Siekierski, K. (2016). Analiza zmian regulacji prawnych dotyczących audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 195–205. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-17.