

**Stanowisko Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości (DWR)
Ministerstwa Finansów w sprawie obiegu dokumentów audytowych w jednostkach sektora
finansów publicznych.**

Kwestia obiegu dokumentów audytowych w jednostce sektora finansów publicznych wiąże się z prawnym obowiązkiem zapewnienia niezależności funkcji audytu wewnętrznego. Znajduje ona swój wyraz w zapewnieniu niezależności organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego oraz bezpośredniej podległości funkcjonalnej kierownika komórki audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki. Modelowym rozwiązaniem usytuowania komórki audytu wewnętrznego jest jej wyodrębnienie w strukturze organizacyjnej jednostki. W sytuacji włączenia komórki audytu w struktury innej komórki organizacyjnej obieg dokumentów audytowych w jednostce musi być tak ustalony, jakby komórka audytu wewnętrznego była całkowicie wyodrębniona organizacyjnie.

Zgodnie z art. 275 uofp¹ audyt wewnętrzny w jednostce sektora finansów publicznych prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca. W jednostkach, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny, tworzy się wieloosobowe lub jednoosobowe komórki audytu wewnętrznego (dalej: KAW). Działalnością wieloosobowej KAW kieruje audytor wewnętrzny, zwany „kierownikiem komórki audytu wewnętrznego” (art. 277 ust. 3 uofp), co zapewnia, że audyt wewnątrz zarządzany jest przez osobę z odpowiednimi kompetencjami, a tym samym ma wpływ na zapewnienie wysokiego poziomu usług audytu.

Kierownik jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektor generalny, zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu w jednostce (art. 282 ust. 1 uofp). Ustanowienie tego obowiązku prawnego wynika z rzeczowej potrzeby wyraźnego oddzielenia funkcji audytu wewnętrznego od działalności operacyjnej jednostki. Zostanie on wypełniony wówczas, jeżeli w strukturze organizacyjnej jednostki będzie istnieć autonomiczna (wyodrębniona ze względu na zakres działania) wieloosobowa, ewentualnie jednoosobowa komórka audytu, o której mowa w art. 277 ust. 1 uofp. Podporządkowanie komórki audytu wewnętrznego w ministerstwie dyrektorowi departamentu kontroli zostało uznane przez Najwyższą Izbę Kontroli za niezgodne z art. 280 w związku z art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych². Co więcej, podporządkowanie kierownika komórki audytu wewnętrznego innej osobie, niż kierownikowi jednostki byłoby niezgodne z celem zmian, jakie zostały wprowadzone w 2010 r. w uofp³. Także

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

² <https://www.nik.gov.pl/plik/id,20730.pdf>

³ Druk nr 1181 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VI kadencji – przedstawienie Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej przez Prezesa Rady Ministrów projektu ustawy o finansach publicznych (z 20 października 2008 r.), uzasadnienie do zmian w dziale VI projektu ustawy – Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, pkt. 3 (str. 43): „Zaproponowano podporządkowanie audytorów wewnętrznych kierownikom jednostek (ministrom). Projekt ustawy zakłada zmianę obecnie istniejących uregulowań w zakresie podległości audytorów wewnętrznych określając, iż kierownik komórki audytu podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, a więc w przypadku ministerstw audytorzy wewnętrzni będą podlegać bezpośrednio ministrom.

Należy podkreślić, że celem przyjętego rozwiązania jest faktyczne wzmocnienie pozycji i znaczenia stanowiska kierownika jednostki, czyniąc je w pełni odpowiedzialnym za działanie podległych audytorów wewnętrznych, jak również usunięcie dotychczasowych wątpliwości dotyczących relacji: audytor wewnętrzny-koordynator audytu wewnętrznego-kierownik jednostki. Obecnie podporządkowanie audytorów wewnętrznych dyrektorom generalnym powoduje znaczną, niekorzystną dysproporcję liczby realizowanych zadań audytowych w obszarach związanych z podstawową działalnością jednostek, a więc w zakresie realizacji zadań na nie

„Standardy audytu wewnętrznego”⁴ stanowią, że zarządzający audytem wewnętrznym musi podlegać takiemu szczeblowi zarządzania w organizacji, który pozwoli audytowi wewnętrznemu wypełniać jego obowiązki (Standard 1110 – Niezależność i organizacyjna). Niezależność to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny. Wyodrębnienie KAW w strukturze organizacyjnej jednostki jako samodzielnej komórki (stanowiska), jest jednym z głównych zabezpieczeń audytu wewnętrznego przed występowaniem okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu jego obowiązków.

KAW – odpowiedzialna za zapewnienie niezależnej oceny kontroli zarządczej jako trzecia linia w powszechnie uznanym na świecie modelu trzech linii⁵ – nie powinna podlegać monitorowaniu ze strony komórek organizacyjnych (stanowisk), których działalność podlega weryfikacji audytu. Dotyczy to w szczególności właścicieli poszczególnych ryzyk i stanowisk odpowiedzialnych za bieżące zarządzanie operacyjne w jednostce. Także usytuowanie audytu w komórce kontroli instytucjonalnej, której kierownik akceptuje czy dekretuje dokumenty audytu, może rodzić faktyczne bądź postrzegane relacje podległości, mające negatywny wpływ na niezależność audytu wewnętrznego, a tym samym na wypełnianie jego podstawowej funkcji.

Na zasadność wyodrębnienia audytu wewnętrznego pod względem organizacyjnym poza stanowiskami operacyjnymi i kierowniczymi wskazują również modelowe rozwiązania uwzględnione w standardach Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI)⁶.

Celem zawartych w przytoczonych przepisach prawa i standardach wskazań jest wprowadzenie rozwiązań zabezpieczających niezależność kierownika KAW i wzmacniających jego pozycję w relacjach z kierownikiem jednostki i dyrektorem generalnym bądź stanowiskiem równorzędnym pod względem wykonywanych zadań. Niedostosowanie się do tych wskazań przyczynia się do powstania ryzyka:

- wystąpienia sytuacji, w której audyt wewnętrzny nie będzie mógł w sposób bezstronny realizować swoich zadań z uwagi na sprawowany nad nim nadzór,
- powstania konfliktu interesów w sytuacji w której kierownik KAW nie może w sposób samodzielny zarządzać komórką, a audyt wewnętrzny w sposób obiektywny i niezależny wykonywać swoich zadań,
- niskiego poziomu usług świadczonych przez audyt wewnętrzny.

nałożonych, w stosunku do działalności wspomagającej, za którą odpowiada dyrektor generalny. Zmiana podporządkowania audytorów ma na celu zmianę opisanej powyżej dysproporcji w audytowaniu obszarów działalności wspomagającej w stosunku do obszarów działalności podstawowej oraz umożliwienie realizacji podstawowego celu audytu wewnętrznego jakim jest wsparcie kierownika jednostki w osiąganiu planowanych celów i zadań. Zaznaczyć należy, że przyjęte rozwiązanie nie narusza kompetencji dyrektora generalnego w zakresie sprawowania bezpośredniego nadzoru nad komórkami organizacyjnymi urzędu w zakresie prawidłowego wykonywania przez nie zadań. W konsekwencji nakłada to na dyrektorów generalnych obowiązek zapewnienia warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłości prowadzenia audytu w jednostce.”

⁴ Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ogłoszone Komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin., poz. 28).

⁵ The Institute of Internal Auditors. “The IIA’s Three Lines Model: An Update of the Three Lines of Defense.” The IIA, 2020. <https://www.theiia.org/en/content/position-papers/2020/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense/>.

⁶ Standard INTOSAI GOV 9140 – Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

Odpowiednie umiejscowienie w strukturze hierarchicznej stanowiska zarządzającego audytem wewnętrznym przyczynić się może do ograniczenia ryzyk związanych z możliwością zaistnienia konfliktu interesów, a także do podniesienia rangi audytu wewnętrznego, jego wiarygodności oraz umożliwienia komórce audytu wewnętrznego wykonywania obowiązków bez przeszkód⁷.

W opinii DWR włączenie komórki audytu wewnętrznego w strukturę komórki kontroli wewnętrznej (lub innej komórki organizacyjnej, której zadania obejmują działalność operacyjną jednostki) stwarza ryzyko ograniczenia niezależności audytu wewnętrznego i obiektywizmu audytorów wewnętrznych, tj. podstawowych zasad i atrybutów audytu wewnętrznego, co tym samym może skutkować konfliktem interesów. W naszej ocenie, najbardziej optymalnym rozwiązaniem jest całkowite wyodrębnienie komórki audytu w strukturze organizacyjnej danej jednostki sektora finansów publicznych. Wyodrębnienie to powinno mieć odzwierciedlenie w odpowiednim akcie regulującym działanie danej jednostki (np. w statucie czy regulaminie organizacyjnym) oraz w Karcie audytu.

Warto przy tym także zauważyć, że przyjęte przez ustawodawcę zasady prowadzenia audytu wewnętrznego (w tym m.in. niezależność i odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz bezpośrednia podległość kierownikowi jednostki kierownika komórki audytu wewnętrznego – audytora wewnętrznego) zostały odzwierciedlone też w sposobie i trybie prowadzenia audytu wewnętrznego, które zostały określone przez Ministra Finansów w rozporządzeniu wykonawczym do uofp⁸. Dlatego też w trakcie realizowania poszczególnych czynności w ramach prowadzenia audytu wewnętrznego określono role dla audytora wewnętrznego, kierownika KAW, audytowanego i kierownika jednostki (oraz dyrektora generalnego, co wynika z §25). Tym samym Minister Finansów nie określił innych osób, w tym pośredników w komunikacji pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki (niezależnie od formy tej komunikacji). Wszelkie odstępstwa od tych regulacji mogą być uznane za niezgodność z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa, a w sytuacji wystąpienia okoliczności ograniczających niezależność audytu wewnętrznego i obiektywizm osób prowadzących audyt wewnętrzny – w tym kierownika KAW, za przesłanki świadczące o braku zapewnienia warunków do prowadzenia audytu wewnętrznego, o których mowa w art. 282 ust. 1 uofp.

Powyższe stanowisko zostało przedstawione na podstawie obowiązującego stanu prawnego oraz uznanych standardów i dobrych praktyk w zakresie audytu wewnętrznego. Wskazuje ono potencjalne skutki innego niż zalecane usytuowania w strukturze organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego, braku właściwej relacji podległości kierownika KAW, czy też nierealizowania bezpośrednio przez kierownika jednostki obowiązków w zakresie audytu wewnętrznego, które zostały mu przypisane w obowiązujących przepisach prawa. Sygnalizuje też ryzyka związane ze stosowaniem odmiennych od ustalonych przepisami rozwiązań, które mogą uniemożliwić efektywne i skuteczne działanie audytu wewnętrznego. Jednym z takich istotnych ryzyk jest wprowadzenie w komunikacji pomiędzy kierownikiem KAW a kierownikiem jednostki dodatkowego stanowiska decyzyjnego pośredniczącego w przepływie dokumentacji audytowej.

⁷ Przykładowo standard 9.2.4 INTOSAI GOV 9140 – Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym rekomenduje, aby ranga zarządzającego audytem wewnętrznym była równa randze członków wyższego kierownictwa organizacji.

⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (j.t. Dz. U. z 2018 r. poz. 506).