

Wyjaśnienie w sprawie prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie art. 274 ust. 4 ustawy o finansach publicznych

Wobec wątpliwości interpretacyjnych w zakresie prowadzeniu audytu wewnętrznego na podstawie art. 274 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 1270 z późn. zm., dalej jako: ustawa) przez jednostki sektora finansów publicznych (dalej jako: jsfp), Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów przedstawia następujące stanowisko.

1. Prowadzenie audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny w jsfp jest uregulowany przepisami działu VI ustawy (art. 272-296). Podmioty podlegające audytowi wewnętrznemu wymienia art. 274 ustawy, wskazując w ust. 4, że audyt wewnętrzny prowadzi się również w tych jsfp, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego. Przy czym, stosownie do art. 274 ust. 7 ustawy, kierownicy tych jednostek, informują pisemnie Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego.

Przepis art. 274 ust. 4 ustawy wprowadza więc możliwość prowadzenia audytu wewnętrznego w jsfp, w których ustawa nie wprowadza obligatoryjnego audytu wewnętrznego. Na tej podstawie audyt wewnętrzny można prowadzić we wszystkich jednostkach, o których mowa w art. 9 ustawy gdy kierownik podejmie taką decyzję. Przepisy ustawy nie określają natomiast formy, w jakiej podjęta ma zostać ww. decyzja. Kierownik jednostki, na podstawie art. 274 ust. 7 ustawy, ma obowiązek poinformować pisemnie Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego. Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach w dziale jest natomiast obowiązkowe, gdy do prowadzenia audytu wewnętrznego, określając również termin rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego, jednostkę zobowiąże właściwy minister kierujący działem (art. 274 ust. 5 ustawy).

2. Komórka audytu wewnętrznego

Zgodnie z art. 277 ust. 1 ustawy, w jsfp, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego, tworzy się wieloosobowe lub jednoosobowe komórki audytu wewnętrznego. Wykładnia *a contrario* pozwala przyjąć, że w jsfp (tych nieobjętych obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego), w których kierownik nie podjął decyzji o prowadzeniu audytu wewnętrznego, nie trzeba tworzyć komórki audytu wewnętrznego, o której mowa w przepisach ustawy.

W doktrynie prawa podkreśla się, że: „*Utworzenie komórki audytu wewnętrznego ma charakter obligatoryjny w jednostkach prowadzących audyt (art. 277 ust. 1 FinPubU), z wyjątkiem jednostek uprawnionych do prowadzenia audytu wewnętrznego na zasadach zleconych (art. 278 FinPubU). W jednostkach korzystających z usług podmiotów zewnętrznych przy wykonywaniu czynności audytu wewnętrznego, komórek audytu wewnętrznego się nie tworzy. W efekcie jednostki audytu wewnętrznego tworzone są we wszystkich jednostkach samodzielnie prowadzących audyt, tj. zarówno w podmiotach*

prowadzących audyt na zasadach obligatoryjnych, jak i fakultatywnie na podstawie decyzji kierownika jednostki sektora finansów publicznych, (...). Organizacyjnie komórka audytu wewnętrznego podlega jest bezpośrednio kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych, jako podmiotowi zobowiązanemu do zapewnienia niezależności audytu. Może zatrudniać jednego lub większą liczbę audytorów wewnętrznych. (...). Niezależność funkcjonowania powinna przemawiać za zabezpieczeniem komórce audytu możliwości samodzielnego funkcjonowania od strony merytorycznej, tj. skoncentrowanie jej działań wyłącznie na zagadnieniach audytu wewnętrznego i organizacyjnie, przez zatrudnienie personelu pomocniczego obsługującego pracę kierownika komórki i zatrudnionych w niej audytorów (Komentarz do art. 277 FinPubU red. Mikos-Sitek 2023, wyd. 15/J. Wierzbicki, Legalis, podobnie: Lipiec-Warzecha, Ustawa o finansach publicznych, 2011, s. 1197)."

Zwrócenia uwagi wymaga fakt, że przy tworzeniu komórki audytu wewnętrznego istotne jest jej właściwe umiejscowienie w strukturze organizacyjnej jsfp. Art. 280 ustawy dopuszcza tylko jeden rodzaj podległości kierownika komórki audytu wewnętrznego czy audytora wewnętrznego (w przypadku jednoosobowej komórki audytu wewnętrznego), tj. bezpośrednią podległość kierownikowi jednostki. Komórka audytu wewnętrznego ma mieć również zapewnioną organizacyjną odrębność od innych jednostek organizacyjnych w jsfp (por. art. 282 ustawy). Powyższe rozwiązanie ma zapobiegać próbom ograniczania zakresu działania audytu wewnętrznego oraz zapobiegać konfliktowi interesów, który może powstać w sytuacji łączenia audytu wewnętrznego z wykonywaniem innych zadań jsfp.

Wobec powyższej analizy prawnej oraz rozwiązań przyjmowanych przez jsfp należy jednoznacznie rozstrzygnąć wątpliwości wyrażone w poniższych pytaniach:

Czy możliwe jest prowadzenie audytu wewnętrznego na podstawie decyzji kierownika jsfp, która nie stanowiłaby jednocześnie decyzji w rozumieniu art. 274 ust. 4 ustawy?

Zasady prowadzenia audytu wewnętrznego w jsfp uregulowane zostały w przepisach działu VI ustawy (art. 272-296 ustawy) oraz w przepisach wykonawczych. Przepisy ustawy nie zawierają innych regulacji stanowiących o prowadzeniu audytu wewnętrznego w rozumieniu art. 272 ustawy. **Wobec tego, uzasadniony jest wniosek, że jeżeli w jsfp audyt wewnętrzny jest prowadzony na podstawie decyzji kierownika, to nie jest to audyt wewnętrzny inny niż przewidziany w przepisach ustawy.** Innymi słowy, podjęcie przez kierownika jsfp, w której nie obowiązuje wymóg obligatoryjnego prowadzenia audytu wewnętrznego, decyzji o dobrowolnym prowadzeniu w tej jednostce audytu wewnętrznego, należy uznać za decyzję podjętą na podstawie art. 274 ust. 4 ustawy, niezależnie od formy jej podjęcia.

Czy decyzja kierownika jednostki o prowadzeniu audytu wewnętrznego na podstawie art. 274 ust. 4 ustawy powinna być wydana w określonej formie?

Przepisy ustawy nie określają formy, w jakiej powinna zostać podjęta decyzja przez kierownika jsfp, o której mowa w art. 274 ust. 4 ustawy. **Przewidziane w przepisach ustawy następstwa tej decyzji pozwalają natomiast przyjąć, że decyzja ta może przybrać formę także decyzji dorozumianej – na podstawie dalszych czynności kierownika w danej jsfp** (np. w postaci powołania komórki audytu wewnętrznego na podstawie zarządzenia kierownika wprowadzającego regulamin organizacyjny jsfp).

W przypadku podjęcia przez kierownika jsfp decyzji na podstawie art. 274 ust. 4 ustawy, kierownik tej jednostki, w myśl art. 274 ust. 7 ustawy, ma obowiązek poinformowania Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego.

Czy możliwe jest ograniczenie przez kierownika jsfp stosowania przepisów prawa (ustawy i aktów wykonawczych) z zakresu audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej?

W konsekwencji podjęcia przez kierownika jsfp decyzji o prowadzeniu audytu wewnętrznego, stosownie do wymogu zawartego w art. 277 ust. 1 ustawy, kierownik jest zobowiązany do utworzenia w jednostce wieloosobowej lub jednoosobowej komórki audytu wewnętrznego (z zastrzeżeniem art. 277 ust. 2 oraz art. 278 ustawy). Zdaniem Ministerstwa Finansów trudno jest znaleźć inny cel utworzenia komórki audytu wewnętrznego funkcjonującej w ramach struktury organizacyjnej jednostki niż wynikający z decyzji kierownika jednostki o prowadzeniu audytu wewnętrznego w rozumieniu art. 272 ustawy, nawet w sytuacji, w której decyzja ta nie została sporządzona w formie pisemnej. W przeciwnym razie, utworzenie komórki organizacyjnej realizującej zadania z zakresu audytu świadczyć by mogło m. in. o braku celowości i gospodarności w wydatkowaniu środków publicznych na funkcjonowanie takiej komórki organizacyjnej, która nie realizuje zadań wynikających z ustawy. Podjęcie przez kierownika jednostki decyzji o prowadzeniu audytu wewnętrznego i utworzenie w wyniku tej decyzji komórki audytu wewnętrznego skutkuje koniecznością zatrudnienia audytorów wewnętrznych spełniających wymagania wskazane w art. 286 ustawy. **Wprowadzanie do przepisów wewnętrznych jednostki zastrzeżenia, zgodnie z którym komórka audytu wewnętrznego nie jest komórką powołaną w myśl przepisów art. 277 ust. 1 w zw. z art. 274 ust. 4 ustawy, rozpatrywać można w kategoriach próby obejścia powszechnie obowiązujących przepisów ustawy przy pomocy aktu prawa wewnętrznego.**

W przypadku podjęcia przez kierownika jsfp decyzji o prowadzeniu dobrowolnego audytu wewnętrznego na podstawie art. 274 ust. 4 ustawy, kierownik ten zobowiązany jest do stosowania przepisów działu VI ustawy i aktów wykonawczych w zakresie, jaki wynika z art. 272-296 ustawy, w tym dotyczących utworzenia komórki audytu wewnętrznego.

Kierownik jsfp nie ma możliwości skutecznego ograniczenia stosowania przepisów ustawy i aktów wykonawczych z zakresu audytu wewnętrznego przez wprowadzanie aktów prawa wewnętrznego, w szczególności o charakterze organizacyjnym.

Stosownie do tzw. zasady prymatu ustawy wobec aktów prawnych niższego rzędu, normy rangi ustawowej oraz rozporządzeń wykonawczych, stanowiące akty prawa powszechnie obowiązującego, nie mogą być zmienione lub uchylone przez normy niższego rzędu, np. akty prawa wewnętrznego, np. poprzez zarządzenie kierownika jednostki wprowadzające regulamin organizacyjny jednostki.