

Publiczna Kontrola Wewnętrzna w krajach Unii Europejskiej

Warszawa, luty 2012 r.

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

tel.: +48 22 694 30 93
fax :+48 22 694 33 74

www.mf.gov.pl



Spis treści

I. WSTĘP	3
II. PUBLICZNA KONTROLA WEWNĘTRZNA.....	4
III. ODPOWIEDZIALNOŚĆ KIEROWNIKÓW.....	7
IV. CENTRALNA JEDNOSTKA HARMONIZACJI	24
V. KOMITETY AUDYTU	32
VI. REFORMY PUBLICZNEJ KONTROLI WEWNĘTRZNEJ	41
VII. PODSUMOWANIE	49

Tabela



I. WSTĘP

Niniejsze opracowanie, prezentowane przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów (dalej Departament DA), zostało przygotowane w oparciu o *Kompendium nt. systemów Publicznej Kontroli Wewnętrznej w Krajach Członkowskich UE* opracowane przez Dyрекcję Generalną ds. Budżetu Komisji Europejskiej.

Pojęcie *Publicznej Kontroli Wewnętrznej*¹ (dalej PKW; zwanej wcześniej Publiczną Wewnętrzną Kontrolą Finansową – PWKF) zostało wprowadzone przez Komisję Europejską, jako model nowoczesnego środowiska zarządzania i kontroli finansów publicznych, którego zastosowanie miało wesprzeć rządy poszczególnych krajów w działaniach mających na celu zmodernizowanie i wzmocnienie systemów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym. Model został opracowany w oparciu o międzynarodowe standardy kontroli wewnętrznej i najlepsze praktyki krajów Unii Europejskiej. Prawidłowo funkcjonujący model PKW ma doprowadzić do uzyskania racjonalnego zapewnienia, że transakcje są przeprowadzane zgodnie z zasadami należytego zarządzania finansami (w tym przejrzystości, efektywności, skuteczności i gospodarności) oraz z odpowiednimi przepisami i zasadami budżetu.

W okresie, kiedy zarządzanie i kontrola finansów publicznych stało się przedmiotem krajowych i międzynarodowych badań i analiz, *Kompendium* jest przykładem dyskusji i wymiany doświadczeń w tym zakresie między państwami członkowskimi UE. Jest to cenne źródło informacji na temat sposobów postrzegania systemu kontroli wewnętrznej (w polskim systemie prawnym zwanej kontrolą zarządczą), a także oceny, w jakim stopniu może on przyczynić się do podniesienia jakości rządzenia i zwiększenia przejrzystości działania instytucji publicznych, przedstawionej z perspektywy różnych krajów UE. Konstrukcja *Kompendium* zwraca uwagę na istotne aspekty PKW, takie jak odpowiedzialność kierownictwa, audyt wewnętrzny, komitety audytu czy koordynacja systemu.

W swoim opracowaniu postaramy się odpowiedzieć na pytania w zakresie czterech zagadnień kluczowych dla funkcjonowania PKW:

1. *W ilu państwach należących do Unii Europejskiej zostały wprowadzone regulacje prawne w zakresie **odpowiedzialności kierownictwa** jednostek sektora finansów publicznych (dalej jsfp)? Jaki jest zakres regulacji przyjętych w poszczególnych krajach? Czy obejmują one kwestie dotyczące obowiązku rocznego planowania, sprawozdawczości i składania oświadczeń o stanie kontroli wewnętrznej?*
2. *Czy we wszystkich państwach UE istnieje jednostka/instytucja, która zajmuje się **koordynacją PKW**? Jeśli tak, to gdzie jest usytuowana oraz jaki jest zakres jej odpowiedzialności i uprawnień?*
3. *W ilu krajach zostały powołane **komitety audytu**? Jeśli zostały powołane, to dla jakich instytucji, kim są ich członkowie i jaki jest zakres ich działalności?*
4. *Czy poszczególne kraje planują **reformy prowadzące do wzmocnienia systemu PKW**? Jeśli tak, to czego będą one dotyczyły?*

Nasza propozycja stanowi analizę informacji nt. systemów PKW przyjętych w 27 państwach UE przekazanych autorom *Kompendium*, przeprowadzoną pod kątem odpowiedzi na wyżej wymienione pytania. Przedstawione informacje zostały pozbawione elementów oceniających i wartościujących. Zakres informacji o systemach w poszczególnych krajach zależy od dwóch czynników: zasobu informacji przekazanych do *Kompendium* przez poszczególne państwa oraz subiektywnej selekcji informacji dokonanej w Departamencie DA podczas przygotowywania niniejszego opracowania. W związku z powyższym, zachęcamy także do zapoznania się z oryginalną wersją *Kompendium*, dostępną w języku angielskim na stronie internetowej Dyrekcji Generalnej ds. Budżetu Komisji Europejskiej (link http://ec.europa.eu/budget/biblio/publications/publications_en.cfm).

¹ ang: PIC – Public Internal Control



II. PUBLICZNA KONTROLA WEWNĘTRZNA

Publiczna Kontrola Wewnętrzna (PKW) stanowi ogólny system kontroli, stosowany przez rząd lub przez delegowane do tego celu organizacje. System ten ma na celu zapewnienie, że zarządzanie finansami i kontrola wydatków budżetowych są zgodne z odpowiednimi przepisami, planem finansowym oraz zasadami należytego zarządzania, tj. przejrzystości, efektywności, skuteczności działania i gospodarności. PKW obejmuje wszystkie dostępne metody mające na celu kontrolę wszystkich dochodów, wydatków, aktywów i pasywów. Ponadto, PKW jako szeroko rozumiany system kontroli wewnętrznej zawiera, ale nie ogranicza się wyłącznie do kontroli finansowej *ex ante*² oraz audytu wewnętrznego *ex post*³.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że podstawę PKW stanowią międzynarodowe standardy kontroli wewnętrznej i najlepsze praktyki w UE, które mają na celu zapewnienie optymalnego podejścia do reformy tradycyjnych, krajowych systemów kontroli. Kluczowymi pojęciami PKW są *odpowiedzialność kierownictwa* i *niezależny funkcjonalnie, zdecentralizowany audyt wewnętrzny*. PKW nie skupia się na technikach budżetowania i rachunkowości (choć kontrola wewnętrzna w jego ramach może zalecić poprawę w tych systemach), ani nie obejmuje zadań kontrolnych, takich jak ściganie i karanie indywidualnych przypadków nadużyć lub poważnych nieprawidłowości. PKW ma charakter prewencyjny i ma na celu zapewnienie, że są stosowane odpowiednie systemy na rzecz udaremnienia wystąpienia przypadków korupcji lub oszustw oraz zapewnienia, że system kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego działa poprawnie. Ponadto PKW zapewnia wprowadzenie systemu zarządzania ryzykiem oraz monitorowania czy jsfp osiągają założone cele, czy ich zasoby są chronione, sprawozdania rzetelne, czy występuje skuteczny przepływ informacji i czy są przestrzegane zasady etycznego postępowania.

Za najlepszą praktykę w zakresie PKW uważa się model COSO, a w przypadku audytu wewnętrznego *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* Instytutu Audytorów Wewnętrznych⁴. Kontrola wewnętrzna składa się z pięciu powiązanych ze sobą elementów: *środowiska kontroli, oceny ryzyka, działań kontrolnych, przepływu informacji i komunikacji oraz monitorowania*. Wymienione wyżej elementy nie tylko określają zalecane podejście do kontroli wewnętrznej, ale stanowią także podstawę do oceny systemu kontroli wewnętrznej dokonywanej zarówno przez służby audytu wewnętrznego, jak i zewnętrznego (np. przez Najwyższe Organy Kontroli państw UE).

O sile PKW stanowią trzy filary: kierownicza odpowiedzialność, funkcjonalnie niezależny audyt wewnętrzny oraz centralna jednostka harmonizacji⁵ odpowiedzialna za rozwój metodologii i standardów w odniesieniu do dwóch pierwszych filarów.

Filar nr 1- ODPOWIEDZIALNOŚĆ KIEROWNICZA

Kierownicy na wszystkich poziomach sektora finansów publicznych powinni ponosić odpowiedzialność za prowadzoną działalność nie tylko w zakresie strategii operacyjnych, ale także w zakresie zarządzania finansami i kontroli. Oznacza to, że **każdy kierownik jest odpowiedzialny za ustanowienie i utrzymywanie odpowiedniego systemu zarządzania finansowego i kontroli**⁶, niezbędnego do realizacji zadań w zakresie planowania, programowania, budżetowania, rachunkowości, controllingu, raportowania, archiwizacji, monitoringu i zarządzania ryzykiem.

Zarządzanie ryzykiem, będąc elementem systemu kontroli wewnętrznej, jest obiektywnym narzędziem stosowanym w celu identyfikacji zagrożeń i obszarów ryzyka oraz oceny ryzyk w odniesieniu do ich wpływu na osiągnięcie celów jednostki. Ryzyko powinno być oceniane i zarządzane zgodnie z polityką danej organizacji. Ryzyka ocenia i nimi zarządza kierownictwo (nie audytor wewnętrzny).

² ang. ex-ante financial control-EAFC

³ ang. ex-post internal audit-EPIA

⁴ The Institute of Internal Auditors - IIA

⁵ ang. central harmonization unit - CHU

⁶ ang. financial management and control - FMC



Ponadto, kierownik jednostki powinien dbać o zapewnienie sprawnego i niezależnego audytu wewnętrznego, który wesprze zarządzających w zakresie analizy funkcjonujących w jednostce systemów kontroli wewnętrznej oraz w identyfikacji i zrozumieniu ich ewentualnych słabości.

Filar nr 2 – NIEZALEŻNY AUDYT WEWNĘTRZNY

Jednostki sektora finansów publicznych powinny posiadać **funkcję niezależnego audytora wewnętrznego, który będzie wspierał zarządzających poprzez dostarczanie obiektywnych ocen systemów kontroli wewnętrznej**. Audytor podlega i bezpośrednio raportuje kierownikowi jednostki (zgodnie z obowiązującą hierarchią), przy jednoczesnym zachowaniu niezależności w zakresie sposobów przeprowadzania audytu. Rola i zadania audytu wewnętrznego powinna być formalnie opisana i wyjaśniona w karcie audytu wewnętrznego, czyli w dokumencie podpisanym zarówno przez kierownika, jak i przez audytora wewnętrznego. Ponadto, pracę audytu reguluje zestaw zasad i etyka, które wynikają z kwalifikacji zawodowych i standardów audytu. Ten zbiór zasad i etyki jest zazwyczaj zawarty w dokumencie zwanym „*Kodeksem etyki audytora wewnętrznego*”.

Należy pamiętać, że rola audytora wewnętrznego jest zupełnie inna niż służb o charakterze inspekcyjno-rewizyjnym. Rolą audytora wewnętrznego jest ocena adekwatności systemu kontroli wewnętrznej wdrożonego przez kierownictwo. Audytor patrzy przede wszystkim na właściwości systemu pod względem skuteczności, gospodarności i efektywności w celu identyfikacji potencjalnych słabych punktów, które mogłyby zagrozić realizacji celów organizacji. Następnie wydaje zalecenia, które mają służyć poprawie działania badanych systemów. Zalecenia są przedstawiane kierownikowi jednostki. Audytorzy nie powinni angażować się w zadania z zakresu zarządzania jednostką. Audytor ocenia i rekomenduje, jednak to kierownik decyduje, czy podążać za sugestią audytora, a tym samym to kierownik jest ostatecznie odpowiedzialny za poprawne funkcjonowanie podległej mu jednostki. Ponadto, audytor nie nakłada żadnych sankcji lub kar. Takie działanie, w przypadku błędów ludzkich lub systemowych leży w wyłącznej gestii kierownika lub organów sądowych w przypadku poważnych nieprawidłowości lub oszustw.

Filar nr 3 – CENTRALNA JEDNOSTKA HARMONIZACJI

Wdrożenie systemu PKW jest procesem złożonym i czasochłonnym, dlatego ważne jest, aby ustanowić centralną strukturę określaną jako centralna jednostka harmonizacji, która będzie upoważniona do zarządzania rozwojem PKW.

Centralna jednostka harmonizacji (dalej CJH) jest odpowiedzialna za rozwój i promowanie kontroli wewnętrznej i metodologii audytu wewnętrznego (opartych na międzynarodowych standardach i najlepszych praktykach) oraz za koordynację wdrażania nowych przepisów dot. odpowiedzialności kierowniczej oraz audytu wewnętrznego. Z uwagi na zakres działalności CJH warto, aby była ona usytuowana w ramach Ministerstwa Finansów (w rozdziale poświęconym Centralnej Jednostce Harmonizacji będzie można zauważyć, że większość państw UE przyjęło to rozwiązanie). W takim wypadku CJH pełni funkcję doradcą dla Ministra Finansów oraz rządu w zakresie PKW w sektorze publicznym.

Podstawowe działania CJH obejmują przede wszystkim:

- Inicjowanie i wspieranie procesu tworzenia audytu wewnętrznego na wszystkich szczeblach rządowych. Audyt powinien składać raporty do najwyższego szczebla zarządzania, tj. ministrowi w ministerstwach i kierownikom w jsfp.
- Wspieranie kierownictwa w ministerstwach i w jsfp w zakresie projektowania, ustanawiania i uruchamiania systemów PKW zgodnie z regulacjami krajowymi oraz międzynarodowymi standardami kontroli wewnętrznej.
- Budowanie świadomości w zakresie odpowiedzialności kierowniczej, której ważnym aspektem jest wprowadzenie zarządzania ryzykiem oraz niezależnego audytu wewnętrznego - narzędzi skonstruowanych po to, aby pomóc kierownictwu uzyskać wystarczającą pewność co do właściwego funkcjonowania ich systemów kontroli i osiągnięcia założonych celów administracji/jsfp.



Należy mieć na uwadze, że CJH nie jest tym samym, czym komórka audytu wewnętrznego w Ministerstwie Finansów, która jest odpowiedzialna za przeprowadzenie audytów wewnętrznych systemów w danym Ministerstwie Finansów. **CJH dba o właściwą realizację PKW w całym sektorze publicznym.**

Ważne: Pojawiające się w opracowaniu pojęcie „kontrola wewnętrzna” należy rozumieć zgodnie z wyżej przedstawioną koncepcją PKW.

Aby ujednoczyć określenia organów odpowiadających polskiej Najwyższej Izbie Kontroli stosowane w różnych krajach na potrzeby tego dokumentu przyjęliśmy określenie: Najwyższy Organ Kontroli⁷.

⁷ Tłumaczenie za stronę NIK: <http://www.nik.gov.pl/o-nik/wspolpraca-miedzynarodowa/>



III. ODPOWIEDZIALNOŚĆ KIEROWNIKÓW

1. AUSTRIA

Zasada odpowiedzialności kierowniczej została zakorzeniona, zgodnie z zasadą legalności, w hierarchicznej i monokratycznej strukturze administracji publicznej, a także w instrumentach kontroli i koordynacji. Zasada ta jest wspierana m.in. przez takie instrumenty administracji, jak zarządzanie przez cele czy audyt wewnętrzny. Zgodnie z monokratyczną strukturą administracji publicznej, kierownicy niższego szczebla odpowiadają przed dyrektorami generalnymi. Natomiast dyrektorzy generalni są odpowiedzialni przed ministrem, który za swoje działania ponosi odpowiedzialność przed parlamentem.

W jstfp uprawnienia decyzyjne są delegowane na podstawie specjalnych zasad autoryzacji na urzędników różnych szczebli, z uwzględnieniem rozdzielenia funkcji zgodnie z zasadami systemu kontroli wewnętrznej. Uprawnienia decyzyjne w zakresie zarządzania (zwłaszcza finansami jednostki, zasobami ludzkimi i infrastrukturą) są ustalane na podstawie opisów stanowisk pracy urzędników. Delegacja zadań i kompetencji nie jest nieograniczona. Odpowiedzialność za wykonanie delegowanych uprawnień wraz z obowiązkami nadzorowania realizacji powierzonych zadań zawsze spoczywa na osobie delegującej.

Pojęcie odpowiedzialności kierownictwa jest zgodne z reformą prowadzoną od 2009 roku na podstawie ustawy budżetowej.

2. BELGIA

Wzrost świadomości zarządzania w instytucjach rządowych w zakresie kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego nastąpił wraz z powołaniem w 2010 roku Komitetu Audytu dla Rządu Federalnego⁸ (ACFO). Każdy kierownik został zobowiązany do przesłania w ciągu 6 miesięcy od powołania Komitetu szczegółowego raportu dot. struktury kierowanej przez niego jednostki, mechanizmów oceny systemu kontroli wewnętrznej oraz działań, podjętych przez audyt wewnętrzny w zakresie oceny funkcjonowania systemu PKW. Był to pierwszy raport mający na celu przedstawienie systemu kontroli wewnętrznej w Belgii.

Ponadto, istotną rolę odgrywa dekret królewski z dnia 17 sierpnia 2007 r. dotyczący systemu kontroli wewnętrznej, który ma na celu zwiększenie poczucia odpowiedzialności wśród zarządzających za podejmowane działania i ustalenie warunków dla sprawniejszego zarządzania ryzykiem w organizacji. Zgodnie z w/w dekretem, ramami odniesienia dla systemu kontroli wewnętrznej są modele COSO oraz INTOSAI. Dekret stanowi także, że każdy pracownik powinien przyczynić się do prawidłowego działania systemu kontroli wewnętrznej, w sposób odpowiedni do powierzonych mu zadań.

Natomiast jeśli chodzi o określenie dopuszczalnego poziomu ryzyka, rozróżnia się dwie kategorie zagrożeń - ryzyko na poziomie politycznym i ryzyko na poziomie służby cywilnej. Akceptowalny poziom ryzyka związany z celami na poziomie politycznym jest określany przez ministra w porozumieniu z kierownikiem jednostki. Kierownik jednostki samodzielnie określa dopuszczalny poziom ryzyka na poziomie służby cywilnej i informuje o nim nadzorującego ministra.

Wszyscy kierownicy, do dnia 15 lutego każdego roku, powinni przedstawić ACFO sprawozdanie dot. działania systemów kontroli wewnętrznej w zarządzanych przez nich jednostkach. W raporcie kierownicy mają obowiązek uwzględnić plany poprawy systemu w nadchodzącym roku. Ponadto, zgodnie z przepisami prawa w raporcie powinny zostać ujęte następujące zagadnienia:

- zadania,
- cele, które zostały zrealizowane wraz ze środkami publicznymi wykorzystanymi do ich realizacji,
- oświadczenie kierownika o właściwym funkcjonowaniu systemu kontroli wewnętrznej,
- potwierdzenie stosowania ogólnych celów kontroli wewnętrznej,

⁸ nl. Auditcomité voor de Federale Overheid



- opis i ocenę systemu kontroli wewnętrznej zgodnie z modelem COSO/INTOSAI,
- komentarze osób odpowiedzialnych za działanie audytu wewnętrznego i zewnętrznego wraz z uwagami oraz opisem tych struktur, procedur monitorowania i oceny systemu kontroli wewnętrznej, które zostały wykorzystane przez kierownika w celu uzyskania wiedzy o jakości systemów kontroli wewnętrznej w podległej mu jednostce.

3. BULGARIA

Pojęcie odpowiedzialności kadry kierowniczej stanowi podstawę PKW. Zgodnie z prawem, kontrola wewnętrzna stanowi nieodłączny aspekt działalności jsfp i jest prowadzona zarówno przez kierownictwo organizacji, jak i przez pracowników. Składa się z pięciu powiązanych ze sobą elementów: *środowiska kontroli, zarządzania ryzykiem, działań kontrolnych, systemów informacji i komunikacji oraz monitorowania działalności jednostki pod kątem zgodności z prawem.*

Narzędziem zarządczym służącym do monitorowania PKW jest audyt wewnętrzny. Kierownicy jednostek organizacyjnych mają obowiązek zapewnić warunki do prowadzenia audytu wewnętrznego, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa.

Ponadto, przepisy prawa nakładają na kierowników jednostek organizacyjnych obowiązek realizacji celów jednostki i zarządzania środkami publicznymi w sposób zgodny z prawem, oszczędny, wydajny i skuteczny. Podczas wykonywania zadań, kierownicy muszą stworzyć i ciągle doskonalić system zarządzania finansami oraz system kontroli zgodnie z: przepisami prawa, metodologią przygotowaną przez Ministerstwo Finansów, specyfiką działalności podległych im jednostek oraz wynikami przeprowadzonych audytów wewnętrznych. Powyższe systemy obejmują przede wszystkim zasady i procedury, które mają dostarczyć racjonalnego zapewnienia, że cele organizacji zostały osiągnięte. Zobowiązanie kadry kierowniczej do zarządzania finansami obejmuje wszystkie struktury, programy, działania oraz procesy w organizacji, również w organizacjach podległych.

W świetle przepisów prawa, odpowiedzialność kierownicza spoczywa na ministrach, burmistrzach lub innych kierownikach. Zgodnie z prawem ministrowie oraz burmistrzowie mają szerokie uprawnienia administracyjne i budżetowe - zatrudniają pracowników, zawierają umowy, mają możliwość pozyskiwania środków publicznych poprzez gospodarowanie powierzonym im mieniem. W niektórych strukturach administracyjnych, kierownicy wyższego szczebla (tacy jak dyrektorzy biur i szefowie komisji) ponoszą odpowiedzialność za zarządzanie podległymi im jednostkami/strukturami. Z drugiej strony, kierownicy niższych szczebli w jednostce również realizują obowiązki związane z zarządzaniem. Są oni zobowiązani na mocy przepisów prawa do zgłaszania kierownikom wyższego szczebla informacji o stanie kontroli wewnętrznej w podległych im komórkach.

Kierownicy wyższego szczebla mogą delegować obowiązki dot. zarządzania na podległych im kierowników. Taka delegacja nie zwalnia kierowników wyższego szczebla z odpowiedzialności za realizację przydzielonych uprawnień. Dlatego żądają okresowych sprawozdań z realizacji delegowanych uprawnień. Przekazanie raportu odbywa się przez bezpośredni kontakt z podległymi kierownikami oraz z funkcjonariuszami niższego szczebla.

Jednym z głównych zadań kierowników w ramach swoich kompetencji jest ustalenie celów wraz z odpowiedzialnością za identyfikację zagrożeń oraz ustanowienie skutecznych systemów kontroli. Sporządzone budżety programu zawierają jasne określenie celów organizacji i kryteriów ich spełnienia.

Należy pamiętać, że system kontroli wewnętrznej jest skoncentrowany na osiągnięciu wystarczającej pewności, że działalność jednostki była zgodna z prawem, regulacjami wewnętrznymi oraz z zawartymi umowami. Ponadto w/w system jest związany z dostarczeniem racjonalnego zapewnienia o rzetelności i kompletności informacji finansowych i operacyjnych, a także skutecznym, wydajnym i oszczędnym gospodarowaniem posiadanymi zasobami oraz ochroną aktywów i informacji.

Pojęcie odpowiedzialności kierownictwa jest zdefiniowane w ustawie o zarządzaniu finansami i kontroli w sektorze publicznym.



4. CYPR

Środowisko PKW na Cyprze charakteryzuje się podejściem ściśle scentralizowanym. Kluczową rolę w systemie kontroli odgrywają takie instytucje jak: Skarb Państwa, Ministerstwo Finansów, służby kontroli wewnętrznej i inspektorzy, którzy znajdują się w każdym ministerstwie/dziale. Odpowiedzialność kierownicza odnosi się do całokształtu działań ministerstwa/działu i nie ogranicza się wyłącznie do roli usług finansowych. Jest to integralna część szerszego procesu zarządzania.

Działania kontrolne dotyczące innych aspektów działalności administracji publicznej niż finanse, są inicjowane i prowadzone przez każde ministerstwo/dział, zgodnie z ich właściwością. Poziom takich kontroli zależy od zadań danego działu i od decyzji kierownictwa.

Nie opracowano żadnej metodologii ani wskazówek w zakresie zarządzania ryzykiem czy kryteriów oceny. Takie działania są prowadzone w zależności od woli kierowników ministerstw/działów. Z tego też powodu stopień szczegółowości i jakość oceny ryzyka różnią się między działami.

Codzienna komunikacja ze społeczeństwem oraz z innymi ministerstwami/działami odbywa się w jednolity sposób, zgodny z zaleceniami krajowych przepisów mających zastosowanie do całego rządu. Każde ministerstwo, w terminie trzech miesięcy od zakończenia roku, przekazuje do Rady Ministrów roczne sprawozdanie z działalności wraz z prezentacją zrealizowanych celów.

Nie ma przepisów krajowych przewidujących tworzenie komórek kontroli wewnętrznej (*internal control unit*) na poziomie ministerstw lub departamentów. Jednakże niektóre ministerstwa stworzyły takie jednostki z własnej inicjatywy. Charakter, zakres i stopień szczegółowości działań kontrolnych realizowanych przez te jednostki jest regulowany przez wewnętrzne zasady i procedury.

Decyzje dotyczące polityki rozwoju podejmowane są przez Radę Ministrów i każdy minister jest odpowiedzialny za wdrażanie polityki na szczeblu ministerialnym. Wydatki zatwierdzane są przez tzw. funkcjonariuszy ds. kontroli, wyznaczanych zgodnie z zapisami ustawy budżetowej. Ponoszą oni odpowiedzialność za wszystkie zatwierdzone wydatki. Roczny budżet jest zatwierdzany przez Ministerstwo Finansów, zanim zostanie przedłożony Radzie Ministrów. Ministrowie są odpowiedzialni za skuteczną realizację przyjętych polityk.

Odpowiedzialność kierownictwa została unormowana w Konstytucji i odpowiednich ustawach.

5. CZECHY

Głównym celem koncepcji systemu PKW jest stworzenie odpowiednich ram prawnych, które utrudnią drogę do dynamicznego rozwoju systemu zarządzania i kontroli w instytucjach i organizacjach na wszystkich szczeblach administracji publicznej. Ramy projektu przewidują, że zmiany wytycznych dotyczących wdrożenia tych systemów zostaną oparte o standardy COSO. Dzięki w/w ramom będzie można uzyskać podstawę do wyeliminowania słabości obecnego systemu kontroli wewnętrznej, wprowadzenia tego samego systemu ochrony środków publicznych, zarówno ze źródeł zagranicznych, jak i krajowych oraz unikania powielania i nadmiernego nakładania się działalności różnych organów kontrolnych i działań audytu wewnętrznego w tych samych jednostkach.

Dobre zarządzanie w sektorze publicznym wymaga od organów zarządzających ponoszenia odpowiedzialności za wdrażanie systemu kontroli wewnętrznej i stosowania się do poniższych zasad:

- odpolitycznienia, profesjonalizacji i stabilności administracji publicznej,
- rozdzielenia funkcji między organami zarządzania, kierownictwem wyższego szczebla i audytem wewnętrznym,
- zapewnienia koordynacji systemu zarządzania i kontroli.

Minister jest organem, któremu powierzono środki publiczne na realizację celów i polityk publicznych. Dlatego jest on także odpowiedzialny za bezpieczeństwo tych zasobów i musi zapewnić skuteczne działanie systemu kontroli w celu ograniczenia i zapobiegania ryzykom nadużyć finansowych, korupcji i nieprawidłowości, w tym podejmować działania w celu uniknięcia konfliktu interesów.



Kierownicy wyższego szczebla są odpowiedzialni za realizację celów i polityki określonych przez organ zarządzający, którym na poziomie ministerstw jest minister.

Kierownik niższego szczebla ponosi całkowitą odpowiedzialność za zapewnienie wykonywania usług publicznych w całym zakresie swoich kompetencji, za podejmowanie odpowiednich działań strukturalnych oraz tworzenie warunków w celu zapobieżenia zdarzeniom i praktykom, które mogą narazić na niebezpieczeństwo lub zagrozić realizacji założonych celów i polityk.

Tylko adekwatny system PKW zapewni możliwość realizacji podstawowych jego celów, tj. zapewnienia gospodarności, efektywności i skuteczności działań, wiarygodności rachunków finansowych i ksiąg rachunkowych, działania zgodnie z prawem oraz ochrony środków publicznych.

Niestety, rozmycie granic między odpowiedzialnością polityczną a administracyjną, stanowi potencjalne zagrożenie dla utrzymania ciągłości w podejściu kierownictwa nie tylko w dziedzinie rozwoju kontroli wewnętrznej, ale także w jej realizacji.

Problem stanowi również to, że kierownicy w różny sposób rozumieją nową koncepcję kontroli. Tradycyjne systemy kontroli nadal istnieją, a w niektórych przypadkach kadra kierownicza zadanie stworzenie i utrzymanie nowego modelu kontroli wewnętrznej powierzyła komórkom audytu wewnętrznego. Wysiłki zmierzające do utworzenia spójnego systemu PKW w ramach całej administracji doprowadziły do przesunięcia zasobów ludzkich w zależności od wyboru, jakiego rodzaju kontrola jest w danej chwili korzystniejsza. Takie podejście prowadzi do osłabienia zarówno systemu zarządzania i kontroli, jak i audytu wewnętrznego.

Kwestie dot. odpowiedzialności kierowniczej zostały opisane w ustawie o kontroli finansowej.

6. DANIA

System PKW został tak skonstruowany, aby wprowadzone środki wymusiły na kierownictwie ponoszenie odpowiedzialności za podejmowane działania i osiągnięte rezultaty w zakresie sprawozdawczości finansowej, założonych celów, zarządzania wynikami i monitorowania efektywnego wykorzystania środków publicznych.

Na uwagę zasługuje fakt, że prawo duńskie nie usytuowało PKW w ramach systemu prawa odrębnym dokumentem lub zestawem reguł. Jednak na podstawie istniejących przepisów, np. ustawy o rachunkowości, czy wytycznych normatywnych „*Odpowiedzialność za zarządzanie - Wytyczne dotyczące zarządzania dla grupy i instytucji*”, sformułowano wyraźne ramy wyznaczające obowiązki instytucji państwowych dla zapewnienia odpowiedniej kontroli wewnętrznej i zarządzania instytucją.

Sektor publiczny charakteryzuje się podziałem na tzw. teki ministerialne, w których każda teka posiada dział z podległymi mu urzędami i instytucjami. Minister ponosi ostateczną odpowiedzialność polityczną za swoją tekę. Uprawnienia alokacyjne i kontrolne zostają przekazane na poziomie administracyjnym.

Kierujący działem ponosi odpowiedzialność za system zarządzania i nadzoru w całej tece ministerialnej. Wspomniana wyżej odpowiedzialność za zarządzanie obejmuje przede wszystkim stworzenie systemu zarządzania w zakresie ogólnych ram finansowych (zarządzanie i stały monitoring wydatków, wykorzystanie linii kredytowych, itp.) na szczeblu ministerialnej teki. Ponadto, profesjonalne zarządzanie instytucją oraz zapewnienie ciągłej poprawy efektywności w całej tece odbywa się za pośrednictwem tzw. Grupy Zarządzającej. Pozwala to ministerstwom na samodzielnie określenie procesu i mechanizmów na rzecz spełnienia wymogów zarządzania i ciągłej poprawy efektywności. Dział jest uprawniony do ustalania priorytetów i monitorowania działania całej instytucji, a tym samym zapewnienia bezpiecznego i sprawnego działania całej grupy. Zarządzanie w ramach całej teki obejmuje:

- zarządzanie środkami/zasobami i monitorowanie ogólnych ram finansowych,
- zarządzanie i nadzór prowadzony przez księgowych i w ramach poszczególnych działów,
- zarządzanie listą płac,
- zarządzanie ryzykiem,



- cele i zarządzanie wydajnością,
- zarządzanie zamówieniami publicznymi,
- cyfryzację,
- odpowiedzialność za interakcję z centrum usług administracyjnych.

Działy mają obowiązek zapewnienia niezbędnych systemów kontroli w instytucjach podległych w ramach ministerialnych tek. Ponadto, w tym samym czasie dział sam musi monitorować zgodność z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej i zapewnić dostarczanie niezbędnych informacji dla zarządzania finansowego, w tym monitorowanie środków w ministerialnej tece. W celu wypełnienia swoich obowiązków nadzorczych i kontrolnych, dział musi:

- zapewnić, że w instytucjach funkcjonują formalne systemy kontroli wewnętrznej, w tym instrukcje i sprawozdawczość finansowa ,
- zapewnić, że korzystanie z danych księgowych odbywa się odpowiednio, niezawodnie i bezpiecznie,
- gwarantować, że instytucje sprawdzają i zatwierdzają kwartalne sprawozdania,
- aktywnie pozyskiwać od instytucji istotne informacje,
- interweniować i rozwiązywać wszelkie problemy występujące w ramach instytucji.

W trakcie wykonywania swoich obowiązków w ramach kontroli i nadzoru, dział posiada wiele różnych narzędzi i opcji, do których należy np. możliwość tworzenia resortowych jednostek kontroli. Jednak każdy dział sam określa sposób nadzoru i odpowiedzialności za zarządzanie.

Kierownictwo instytucji podległej danemu działowi musi zapewnić optymalne wykorzystanie zasobów w stosunku do swoich celów. Zarządzanie jsfp obejmuje: zarządzanie finansami instytucji, jej działaniami, środkami i wynikami. Podstawowe wymagania dla instytucji obejmują wpłaty do budżetu, zarządzanie i kontrolę środków budżetowych, a także rzetelność raportów rocznych.

Dział tworzy ramy dla celów i procesu zarządzania wydajnością, w tym narzędzia zarządzania, które powinny być stosowane w ramach instytucji. Takie działanie może zawierać harmonogram i ewentualnie procedury negocjacyjne w sprawie określenia celów i sprawozdawczości, monitoringu i oceny realizacji celów.

Instytucje mają obowiązek zgłaszania celów, które zamierzają osiągnąć w swoich rocznych planach działalności. W związku z tym dział jest zobowiązany do przeglądu i oceny celów instytucji, nawet jeśli trzeba tego dokonać przed rocznym sprawozdaniem z działalności danej instytucji.

7. ESTONIA

Odpowiedzialność za zarządzanie w sektorze publicznym jest przypisana do kierownika danego organu, który jest politycznie powoływany na szczeblu ministerialnym, czyli do ministra. Co do zasady, kierownik niższego szczebla jest odpowiedzialny przed kierownikiem wyższego szczebla. Nie ma wyraźnego oddzielenia władzy politycznej od administracyjnej (zwłaszcza na szczeblu ministerialnym). Delegowanie zadań i odpowiedzialności za ich wykonanie oraz udzielanie urzędnikom uprawnień niezbędnych do wykonywania ich obowiązków służbowych, jest podejmowane przez kierownika organizacji. Przykładowo, w zakresie budżetu państwa osobą odpowiedzialną jest Minister Finansów, a pozostali ministrowie ponoszą przed nim odpowiedzialność za realizację środków publicznych z przypisanych im części budżetowych. Natomiast Minister Finansów jest rozliczany przez Radę Ministrów, która następnie odpowiada przed parlamentem.

Zgodnie z ustawą o rządzie, odpowiedzialność za tworzenie i stosowanie systemu kontroli wewnętrznej spoczywa na władzy rządowej lub organach w jej administracji. Ponadto ustawa przewiduje, że ministerstwie są odpowiedzialni wobec rządu, a kierownicy jednostek w ramach ministerstw podporządkowani są właściwemu ministrowi lub sekretarzowi stanu.

Każdy podmiot należący do sektora finansów publicznych jest zobowiązany do przygotowania rocznego sprawozdania, które składa się z rocznego sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności. Roczne sprawozdanie finansowe zawiera informacje dotyczące wykonania budżetu



państwa. Zgodnie z ustawą o rachunkowości, sprawozdanie z działalności ujęte w rocznym sprawozdaniu musi zawierać ocenę systemu kontroli wewnętrznej, dokonaną przez kierownika instytucji oraz przegląd działań podejmowanych przez daną jednostkę w organizowaniu funkcji audytu wewnętrznego.

8. FINLANDIA

Zgodnie z § 24 b ustawy budżetowej, każdy kierownik jednostki jest odpowiedzialny zarówno za układ kontroli wewnętrznej, jak i jej adekwatność. Kierownictwo agencji/jednostki/ministerstwa ponosi główną odpowiedzialność za układ i zarządzanie systemem kontroli wewnętrznej w takim samym zakresie, w jakim jest odpowiedzialne za osiągnięcie celów podległej im jednostki. Kierownictwo wykonuje zadania wynikłe z w/w odpowiedzialności poprzez delegowanie zadań na różne poziomy w ramach organizacji, zgodnie z jej systemem zarządzania. W odniesieniu do systemu PKW, delegacja często oznacza przydzielanie zadań i obowiązków podległym jednostkom w taki sposób, że stają się one odpowiedzialne za działanie, identyfikację ryzyk, zarządzanie i raportowanie w ramach tego systemu.

Zgodnie z § 65 rozporządzenia ws. budżetu państwa sprawozdanie z działalności ujęte w rocznym sprawozdaniu finansowym musi zawierać ocenę adekwatności kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem. Sprawozdanie zawiera również oświadczenie o stanie kontroli wewnętrznej i głównych celach rozwoju tego systemu. Oświadczenie jest sporządzane na podstawie przeprowadzonej oceny (oceny i poświadczenia wiarygodności kontroli wewnętrznej).

9. FRANCJA

System budżetu zadaniowego został wprowadzony we Francji ustawą konstytucyjną dotyczącą ustaw budżetowych z 2001 r.⁹ (LOLF), która weszła w życie od 1 stycznia 2006 roku. LOLF zreformowała w zasadniczy sposób metodę przygotowywania budżetu przez administrację publiczną, opierając go na zasadzie „zarządzania przez wyniki”.

System kontroli wewnętrznej został opracowany w oparciu o zasady rachunkowości. Certyfikacja państwowych kont (wymagana przez LOLF) posłużyła jako bodziec dla rozwoju i wdrożenia skutecznego systemu kontroli i audytu wewnętrznego, który koncentruje się na rachunkowości i ma na celu zagwarantowanie jakości rachunków państwowych. Stopniowo system kontroli wewnętrznej został przeniesiony do całej sfery budżetowej.

Istotną rolę w sprawnym zarządzaniu odgrywają zarówno czynnik instytucjonalny, jak i ludzki. Struktura systemu przedstawia się następująco:

- Menedżer programu jest centralnym ogniwem zarządzania publicznego, skupiającym w sobie funkcję polityczną i zarządzającą. Pod kontrolą ministra kierownik programu jest zaangażowany w opracowywanie strategicznych celów programu (bierze za to pełną odpowiedzialność) i gwarantuje ich wdrażanie operacyjne, jak również wdrażanie celów z nimi związanych. Minister i kierownik programu stają się odpowiedzialni za cele i wskaźniki określone w rocznym planie działania. Cele krajowe są dostosowywane, w razie potrzeby, dla każdej z usług rządowych. Kierownik programu przekazuje zarządzanie programem poprzez tworzenie budżetów operacyjnych programu, którymi zarządza mianowany przez niego menedżer.
- Dyrektorzy wydziałów ds. finansowych (DFAD) przygotowują wraz z menedżerami programów i dyrektorami działów kadr, decyzje i arbitraże w dziedzinie budżetu. Tworzą one ramy dla doktryn związanych z zarządzaniem ministerstwem i decyzjami w sprawie wykorzystania zasobów (np. polityka zakupu, polityki w zakresie administracji budynków, itp.). Ponadto, prowadzą analizy kosztów w ministerstwach, koordynują i wzmacniają wymogi zarządzanym programem dot. sprawozdawczości z realizacji programu oraz koordynują narzędzia systemu kontroli wewnętrznej.

⁹ fr. La loi organique relative aux lois de finances



- Sekretariaty generalne ministerstw zaangażowanych w realizację LOLF i tworzenie nowych systemów zarządzania publicznego, odgrywają istotną rolę w organizacji ministerstw i we wspieraniu wdrażania rachunkowego systemu kontroli wewnętrznej.
- Dyrekcja ds. Budżetu (DB) z upoważnienia Ministra ds. Budżetu i Rachunków Publicznych jest odpowiedzialna za określenie ram dla finansów publicznych i przygotowanie budżetu państwa. DB jest również odpowiedzialny za realizację koncepcji LOLF, a także za przygotowanie zgodnie z normami budżetowymi systemu zarządzania w oparciu o wyniki, sporządzanie projektów rocznych wyników, itd.
- Dyrekcja Generalna ds. Finansów Publicznych (DGFIP) została utworzona z połączenia dwóch największych w Ministerstwie dyrekcji ds. budżetu (Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Dyrekcji Generalnej ds. Rachunkowości). Działa zarówno na szczeblu centralnym, jak i lokalnym. Po utworzeniu w lecie 2008 r. jednolitej administracji centralnej, DGFIP zobowiązała się do utworzenia w ramach każdego działu jednej lokalnej (lub regionalnej) Dyrekcji ds. Finansów Publicznych.
- Międzyresortowy Komitet ds. Audytu Programów (CIAP) dokonuje oceny horyzontalnej i metodologicznej budżetu zadaniowego. Jest strażnikiem jakości dokumentów dotyczących budżetu. Instytucja CIAP została wprowadzona przez przepisy LOLF w celu stworzenia podstaw metodycznego wsparcia i oceny, które mają pomóc parlamentowi i ministerstwom w planowaniu, wykonywaniu i rozliczaniu budżetu zadaniowego. Nadzrędnym celem działalności CIAP jest udzielenie gwarancji, że informacja dostarczana przez ministerstwa (zwłaszcza na temat celów i mierników oraz dane dotyczące ich wykonania) są istotne, wiarygodne oraz obiektywne. Sprawozdania z misji audytowych przeznaczone są dla audytowanych ministrów, zarządzających audytowanymi programami i nie są one publikowane. Informacja zawarta w sprawozdaniach jest dostępna dla członków i instytucji parlamentu. Procedura przygotowania sprawozdania obejmuje możliwość zgłaszania przez ministrów uwag do wstępnych wersji raportu. CIAP publikuje roczny raport z wykonania cyklu audytu, zawierający spis najważniejszych ustaleń i rekomendacji.
- Parlament – LOLF wzmocniła rolę parlamentu zarówno w zakresie jego udziału w debacie nad budżetem, jak i w zakresie kontroli wydatków budżetowych i ewaluacji polityk publicznych. Zwiększenie możliwości kontroli wydatków publicznych nastąpiło poprzez przyznanie komisjom finansowym obu izb parlamentu uprawnień w zakresie przesłuchań i prowadzenia śledztw oraz dochodzeń w oparciu o materiały dochodzeniowe i wizje lokalne, a także prawo do zwracania się do Trybunału Obrachunkowego w celu realizacji zadania kontrolno – ewaluacyjnego.
- Trybunał Obrachunkowy sprawdza prawidłowość i efektywność wydatków. W tym celu ustanawia plan prac, niezależnie od rządu i parlamentu. Ponadto Trybunał Obrachunkowy jest odpowiedzialny za poświadczenie prawidłowości, prawdziwości i wierności bilansu rocznego, sprawozdań finansowych podmiotów krajowych w ramach ogólnego systemu.

10. GRECJA

Dyrekcja Generalna ds. Audytów Finansowych została utworzona na mocy regulacji prawnej 3492/2006. Zgodnie z zapisami w/w regulacji ustanowiono organizację systemu kontroli, natomiast Dyrekcji powierzono misję zapewnienia należytego zarządzania finansami budżetu państwa w Ministerstwie Finansów oraz w agencjach nie ujętych w budżecie państwa.

W *Kompendium* brak informacji dotyczących odpowiedzialności konkretnych kierowników jsfp. Nie zmienia to faktu, że pojęcie odpowiedzialności kierownictwa wynika z ustawy budżetowej.

11. HISZPANIA

System hiszpański charakteryzuje się rozróżnieniem przedstawicieli politycznych (którzy wyznaczają kierunki rozwoju poprzez przygotowywanie odpowiednich polityk publicznych) i kierowników odpowiedzialnych za wdrażanie konkretnych polityk. W ostatnim przypadku, stanowiska te są zazwyczaj zajmowane przez urzędników o wysokim poziomie umiejętności technicznych, którzy



zapewniają wsparcie i doradztwo dla poszczególnych działań i decyzji kierownictwa. Urzędnicy muszą sumiennie wykonywać przydzielone zadania zgodnie z konstytucją i innymi aktami prawnymi. Muszą działać również zgodnie z zasadami: bezstronności, rzetelności, neutralności, odpowiedzialności, poufności, oddania służbie publicznej, przejrzystości i skuteczności. Kierownicy, mogą ponieść odpowiedzialność cywilną, finansową lub karną.

12. HOLANDIA

W holenderskim systemie politycznym ministrowie są indywidualnie odpowiedzialni przed parlamentem. Nie obowiązuje takie pojęcie jak „odpowiedzialność zbiorowa rządu”. Oznacza to, że rząd promuje jedność polityki decyzyjnej, a odpowiedzialność ponosi dany minister. Kontrola i relacja odpowiedzialności za podjęte działania odbywa się na linii parlament - minister oraz minister - podlegli mu pracownicy.

Ministrowie ponoszą odpowiedzialność za planowanie strategiczne. Kierownicy średniego szczebla są odpowiedzialni za rozwój programów polityk i planowanie operacyjne. Natomiast dyrektorzy departamentów i agencji publicznych są odpowiedzialni za realizację polityk publicznych oraz działania operacyjne.

W ramach systemu PKW wyróżnia się kontrolę wewnętrzną, zewnętrzną, kontrolę ex-ante i ex-post. Kontrola zewnętrzna jest sprawowana przez parlament i dotyczy ministrów, sekretarzy stanu oraz innych urzędników pełniących swoje funkcje z nadania politycznego. Polega ona na uchwalaniu budżetu (ex-ante) oraz przyjmowaniu lub odrzucaniu rocznego sprawozdania finansowego (ex-post).

Natomiast kontrola wewnętrzna, prowadzona przez ministrów oraz kierowników departamentów/jednostek, jest określana mianem kontroli zarządczej i dzieli się na kontrolę wewnętrzną (pierwszej i drugiej linii) i kontrolę zewnętrzną (drugiej linii). Wspomniana wyżej kontrola wewnętrzna pierwszej linii jest wykonywana przez ministra i podległych mu kierowników lub przez specjalną komórkę kontrolną. W drugiej linii, kontrola jest prowadzona przez szefa znajdującego się w każdym ministerstwie Departamentu ds. Gospodarki Finansami (FEAD)¹⁰, który wspiera pierwszą linię zarządzania. Szef FEAD działa organizacyjnie niezależnie od zarządzającego jednostką. Ma on prawo do informowania i doradzania bezpośrednio ministrowi. W drugiej linii zewnętrznej kontroli zarządczej działania są podejmowane przez Ministerstwo Finansów, a dokładnie przez Dyрекcję ds. Budżetu.

Wzmocniono funkcję audytu wewnętrznego poprzez stworzenie komórek audytu wewnętrznego w każdym ministerstwie. Zostały one zobowiązane do przygotowania rocznego poświadczenia wiarygodności w odniesieniu do prawidłowości zarządzania finansami w danym ministerstwie. Poświadczenia wiarygodności są wynikiem audytów finansowych i zgodności. Są one przesyłane do zainteresowanych ministrów i Najwyższego Organu Kontroli. Powyższe poświadczenie musi zostać podpisane przez ministra zgodnie z ustawą o rachunkowości z 2001 roku i przekazane do Dyrekcji ds. Budżetu w Ministerstwie Finansów.

13. IRLANDIA

Zasada odpowiedzialności kierownictwa polega na tym, że rozumie ono swoje zadania, a sieć współpracy i komunikacji jest ściśle określona i przejrzysta. W skład administracji rządowej wchodzi obecnie 41 departamentów i biur, którym powierza się fundusze w celu realizacji funkcji statutowych. Przynoszenie zysku przez jednostki publiczne nie jest celem samym w sobie. Tradycyjnie kładzie się nacisk na zapewnienie dostępu do usług, równe traktowanie i zgodność działania z przepisami prawa. Ostatnio istotną rolę zaczyna odgrywać osiąganie wyników w oparciu o trzy czynniki: gospodarność, efektywność i skuteczność. Struktura systemu odpowiedzialności składa się z wytycznych dot. rachunkowości, audytu wewnętrznego oraz prawa zaczerpniętego z sektora prywatnego. Ponadto, przepisy prawne sankcjonują również obowiązki głównych księgowych, którzy pełnią rolę „kierowników” departamentów i biur w odniesieniu do ochrony środków publicznych. Główni

¹⁰ Kierownicy są w pełni odpowiedzialni za wykonanie polityki i zarządzanie finansami. FEAD działa na rzecz przestrzegania cyklu planowania i kontroli oraz kontroli budżetu. Ponadto, doradza w zakresie skuteczności, efektywności i gospodarności.



księgowi składają na koniec roku swojemu ministrowi opisową deklarację o stanie PKW (zgodnie z ustawą o Kontrolerze i Audytorze Generalnym¹¹). Oświadczenie to zawiera potwierdzenie, że:

- odpowiedzialność za funkcjonowanie systemu PKW została przyjęta,
- istnieje kontrola środowiska finansowego,
- istnieje struktura kontroli administracyjnej i raportowania,
- w departamencie działa komórka audytu wewnętrznego z odpowiednio przeszkolonym personelem.

14. LITWA

Ustawa o kontroli wewnętrznej i audycie wewnętrznym określa odpowiedzialność kierowników (kanclerzy) podmiotów prawnych w sektorze publicznym w zakresie utworzenia skutecznego systemu PKW, jej funkcjonowania, prowadzenia monitoringu i poprawy oraz za powołanie osób odpowiedzialnych bezpośrednio za kontrolę finansową. Zgodnie z tą ustawą, kontrola wewnętrzna obejmuje wszystkie pięć powiązanych ze sobą elementów opisanych w modelu COSO. Dzięki systemowi PKW, kierownik podmiotu publicznego uzyskuje wystarczające zapewnienie, że podjęte przez niego działania są zgodne z obowiązującym prawem, regulaminem pracy (przepisy dotyczące wewnętrznych procedur pracy w danej jednostce) i planami strategicznymi oraz że doprowadzą one do zapewnienia efektywności działania, niezawodności informacji finansowych oraz ochrony aktywów i pasywów.

Mimo, że przypisanie funkcji sterowania daną jednostką należy do kompetencji kanclerza, delegacja uprawnień decyzyjnych podlega kompetencji kierownictwa najwyższego szczebla podmiotów publicznych (np. ministrom). Ministrowie jako członkowie rządu są odpowiedzialni za realizację programu rządu, jego priorytetów, jak również osiągnięcie zaplanowanych rezultatów w zakresie przypisanych im zadań. Kanclerz odpowiada za opracowywanie i wdrażanie strategicznych planów ministerstwa oraz koordynację i kontrolę działalności jednostek podległych lub nadzorowanych przez dane ministerstwo. Ponadto zapewnia, że realizacja strategicznych planów działalności ministerstwa, a także zasoby finansowe, materialne, intelektualne i informacyjne są wykorzystywane w optymalnym stopniu. Na polecenie ministra, kanclerz koordynuje i kontroluje działalność organów podległych ministrowi.

Każdego roku kierownicy podmiotów publicznych przedstawiają raport o stanie PKW (roczne zestawienie) w jednostkach podległych i nadzorowanych. Raport obejmuje najważniejsze aspekty kontroli finansowej, a także informację o realizacji wyznaczonych celów. Zobowiązanie kierownika do podpisania w/w raportu ma zapewnić większą przejrzystość działalności podmiotów publicznych. Ministerstwo Finansów analizuje otrzymane sprawozdania i następnie przygotowuje wnioski zmierzające do poprawy istniejących aktów prawnych i innych dokumentów.

15. LUKSEMBURG

Wielkie Księstwo Luksemburga jest monarchią konstytucyjną. Głową państwa jest Wielki Książę, który pełni głównie funkcje o charakterze reprezentacyjnym. Do Jego uprawnień należy m.in. powoływanie premiera i rząd, rozwiązywanie Izby Deputowanych oraz akredytowanie ambasadorów, posiada także inicjatywę ustawodawczą. Każdy akt wydany przez Wielkiego Księcia nabiera mocy w momencie podpisania go przez członka rządu, który przyjmuje pełną odpowiedzialność za jego jakość oraz nadzoruje jego wdrożenie. Ministrowie są odpowiedzialni tylko za te działania, których sami są autorami. Odpowiedzialność jest ponoszona indywidualnie, a nie zbiorowo przez cały rząd. Odpowiedzialność za wszelkie środki podejmowane przez Radę Państwa spoczywa na wszystkich członkach rządu zaangażowanych w przyjęcie odpowiednich środków. Jednak minister, który ma odrębne zdanie i zgłosi sprzeciw, jest zwolniony z odpowiedzialności.

Rząd jako całość i każdy minister z osobna są politycznie odpowiedzialni za swoje czyny przed Izłą Deputowanych. Kiedy Izba potępia działania jednego ministra, kilku ministrów lub całego rządu,

¹¹ ang. The Comptroller and Auditor General Act 1993



wyraża swój sprzeciw poprzez głosowanie przeciwko proponowanym przez rząd w porządku obrad ustawom. Odmawiając głosowania w sprawie rocznego budżetu, Izba praktycznie uniemożliwia rządowi dalsze kierowanie państwem. Sankcją polityczną ponoszoną przez ministrów jest dymisja. Żaden akt wydany przez Wielkiego Księcia nie może zwolnić ministrów z ponoszenia konsekwencji za podjęte działania. Akty oskarżenia przeciwko ministrowi/ministrom za czyny popełnione w ramach wykonywania swoich funkcji, są składane do Sądu Najwyższego. Aby ministrowie mogli uniknąć odpowiedzialności karnej, Konstytucja ustanawia wyjątek, który przewiduje, że skazany minister może być ułaskawiony na wniosek Izby.

16. ŁOTWA

Zgodnie z prawem łotewskim, kierownicy instytucji publicznych są odpowiedzialni za sprawne organizowanie i wykonywane funkcji przez powierzone im jednostki i zarządzanie działalnością administracyjną tak, aby zapewnić ciągłość, wydajność i zgodność z prawem. Ponadto, kierownictwo ma obowiązek ustalić, monitorować i dążyć do poprawy systemu kontroli wewnętrznej. Wspomniane obowiązki obejmują:

- zarządzanie zasobami finansowymi i ludzkimi kierowanej jednostki,
- określanie obowiązków pracowników zarządzanej jednostki,
- powoływanie i odwoływanie pracowników,
- zapewnienie, że roczny plan działalności został przygotowany,
- określenie procedur kontroli ex-ante i ex-post wydawanych decyzji administracyjnych.

Odpowiedzialność kierownictwa została uregulowana rozporządzeniem Rady Ministrów nr 342 z dnia 9 października 1999 roku oraz rozporządzeniem nr 466 z dnia 19 sierpnia 2003 r.

17. MALTA

Odpowiedzialność kierownicza jest rozumiana jako konieczność, aby urzędnicy byli odpowiedzialni nie tylko za podejmowane decyzje o charakterze finansowym, ale także za podejmowane działania (np. o charakterze organizacyjnym) i jakość sprawowanej władzy. Urzędnicy wysokiego szczebla muszą wziąć na siebie odpowiedzialność za ustanowienie odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej w administracji publicznej. System powinien być zgodny z dobrymi praktykami w zakresie kontroli oraz z dyrektywami, które mogą zostać wydane na podstawie zobowiązań międzynarodowych. *Publiczna Umowa o Świadczeniu Usług*¹² jest dokumentem podpisywanym przez każdego ministra. Porozumienie to ma na celu spisanie w sposób formalny spodziewanych rezultatów, które powinno osiągnąć każde ministerstwo i wskazuje osoby odpowiedzialne za realizację tych celów. Podobne oświadczenie - *Umowa Wykonania*¹³ jest podpisywane przez kierowników jednostek podległych ministrom. Umowa ta określa cele i zadania najwyższego kierownictwa oraz ich uprawnienia decyzyjne. Pozostali kierownicy nie związani żadną z w/w umów zostali objęci tzw. procedurą zarządzania wydajnością¹⁴, która umożliwia ocenienie ich wydajności, efektywności oraz potrzeb szkoleniowych. Ponadto każdy pracownik posiada opis stanowiska pracy, który określa jego rolę i obowiązki.

Pojęcie odpowiedzialności kierowniczej nie jest związane wyłącznie z najwyższym kierownictwem. Wszyscy pracownicy mają znaczący wpływ na funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej. Dlatego każdy pracownik ma obowiązek podejmować działania w celu zapewnienia, by system był skuteczny i wspomagał realizację misji organizacji.

Sposób składania raportów oraz zasady komunikacji wewnątrz organizacji zostały ściśle określone w Konstytucji oraz w ustawie o administracji publicznej. Wprowadzenie oświadczenia o stanie PKW w ramach systemu sprawozdawczego było w momencie sporządzania wkładu do *Kompendium* w trakcie zatwierdzania przez administrację publiczną Malty. Obecnie nie ma obowiązku jego składania. Zgodnie z założeniami, jego wprowadzenie ma zapewnić zwiększenie odpowiedzialności

¹² ang. The Public Service Agreement

¹³ ang. The Performance Agreement

¹⁴ ang. performance management procedure



kierownictwa i przejrzystości działania całej jednostki. Oświadczenie ma określać, czy system kontroli wewnętrznej wspiera ministerstwo/departament/wydział w realizacji celów i zadań oraz czy publiczne fundusze i aktywa wszystkich organizacji są zabezpieczone. Oświadczenie będzie dostarczało informacji czy system zarządzania ryzykiem służy identyfikowaniu i priorytetyzowaniu zagrożeń dla realizacji celów ministerstwa/departamentu/wydziału oraz czy został wdrożony i działa poprawnie. Oświadczenie będzie podpisywane przez kierownika (ministra, dyrektora, naczelnika itd.) danej jednostki.

Ponadto, departamenty w administracji rządowej, ministerstwa i inne jednostki zaliczane do sektora finansów publicznych, są obecnie zobowiązane do przedstawienia rocznego sprawozdania z wyszczególnieniem przeprowadzonych działań, muszą również sporządzać plan działań określający, jakie działania mają być podjęte w nadchodzącym roku.

18. NIEMCY

Kierownicy ponoszą odpowiedzialność za ustanowienie odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej, polegającego na utworzeniu i wsparciu organizacyjnym komórki audytu wewnętrznego. Komórka audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, któremu też składa raporty ze swojej działalności. Kierownik jednostki nie może przekazać swoich kompetencji w zakresie nadzoru nad podległym mu audytem wewnętrznym innej osobie, czy komórce.

Pojęcie odpowiedzialności kierownictwa zostało ujęte w Kodeksie Budżetu Federalnego.

19. POLSKA

Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych w Ministerstwie Finansów, będący centralną jednostką harmonizującą, kontynuuje proces ustanowienia skutecznego systemu odpowiedzialności kierowniczej w jsfp. Wspiera i inicjuje działania mające na celu zwiększenie rozliczalności kierownictwa oraz funkcjonowanie niezależnego audytu wewnętrznego.

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych wprowadziła do obowiązującego porządku prawnego pojęcie „kontrola finansowej”. Ze względu na błędne kojarzenie tego terminu wyłącznie ze sferą finansową, po kilku latach stosowania termin ten, na mocy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, został zastąpiony nowym pojęciem „kontrola zarządczej”. Kontrola zarządcza w zasadzie jest równa znaczeniu kontroli wewnętrznej w rozumieniu zakładanym w modelu COSO.

Zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych, kontrola zarządcza, to ogół działań podejmowanych w celu zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób skuteczny, oszczędny, terminowy i zgodny z przepisami prawa. Kluczowe znaczenie w odniesieniu do kontroli zarządczej mają cele i ich realizacja, jako podstawowe kryterium oceny skuteczności przyjętych rozwiązań w jednostce. Należy podkreślić, że w jsfp wiele elementów kontroli zarządczej funkcjonowało przed wprowadzeniem tego pojęcia np. struktura jednostki, delegacja uprawnień, procedury wewnętrzne, system komunikacji zewnętrznej i wewnętrznej, itp. W związku z powyższym wprowadzenie kontroli zarządczej nie miało na celu całkowitej reorganizacji przyjętych rozwiązań, a raczej uporządkowanie i usystematyzowanie struktur i zasad istniejących już w jednostkach oraz wprowadzenie systemu zarządzania ryzykiem w oparciu o międzynarodowe standardy i dobrą praktykę.

Podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce odpowiedzialny jest jej kierownik.

Ponadto w ramach administracji rządowej i samorządowej powinna funkcjonować kontrola zarządcza odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej oraz jednostki samorządu terytorialnego (II poziom kontroli zarządczej). Zatem minister jest odpowiedzialny za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej na obu poziomach: w ministerstwie, jako kierownik jednostki oraz w dziale administracji rządowej, jako minister kierujący działem. Natomiast wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta oraz marszałek województwa są odpowiedzialni za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w urzędzie



gminy/ urządzie miasta, starostwie powiatowym lub urządzie marszałkowskim i co niemniej istotne w jednostce samorządu terytorialnego.

Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: zgodności działania z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, efektywności i skuteczności działania, wiarygodności raportów, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem.

Do końca listopada każdego roku minister kierujący działem/działami administracji sporządza roczny plan działalności na następny rok dla kierowanych przez siebie działów. Do końca kwietnia każdego roku minister kierujący działami sporządza sprawozdanie z wykonania rocznego planu działalności i składa oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok, obejmujące kierowane przez siebie działy.

Wspomniane wyżej oświadczenie jest elementem formalnej rozliczalności z prowadzenia kontroli zarządczej przez ministra kierującego działem oraz kierowników jednostek w dziale, jeśli zostaną do tego zobowiązani. Należy podkreślić, że odpowiedzialność za prawidłowe funkcjonowanie jednostek istnieje niezależnie od tego, czy dana jednostka jest zobowiązana do sporządzenia oświadczenia i czy istniała również przed wprowadzeniem tej instytucji do porządku prawnego.

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

20. PORTUGALIA

Ze względu na przejście od budżetu tradycyjnego do budżetu zadaniowego, nastąpiło przekazanie odpowiedzialności za budżet do zarządzających programem i/lub ministerstwem. Wynika z tego konieczność zmniejszenia szczegółowych budżetowych ram nadzoru na rzecz zwiększenia elastyczności menedżerów/kierowników programu. Ministerstwa, w szczególności podległe im agencje, ponoszą odpowiedzialność za zarządzanie programem i za wykonanie budżetu. To oznacza, że szczegółowe procedury kontroli ex-ante, koncentrujące się głównie na zgodności i prawidłowości, bez zagłębiania się w kontrolę jakości wydatków nie są już w stanie pomóc menedżerom w realizacji nowych zadań. W związku z powyższym kierownicy muszą zapewnić, że stosowany w ich jednostkach system kontroli wewnętrznej został opracowany w celu:

- monitorowania i zapewnienia zgodności podejmowanych działań z odpowiednimi przepisami prawa i procedurami,
- ochrony i zachowania wartości aktywów i zobowiązań publicznych,
- zapewnienia ekonomicznego, wydajnego i skutecznego korzystania z dostępnych zasobów, zgodnie z zasadami należytego zarządzania finansami,
- monitorowania i zapewnienia osiągnięcia celów, zadań, polityk i priorytetów.

21. RUMUNIA

Istniejące ramy prawne definiują odpowiedzialność kadry kierowniczej jako proces, w którym kierownicy wszystkich szczebli są odpowiedzialni za podjęte decyzje oraz działania zmierzające do osiągnięcia celów podmiotu publicznego w sposób sprawny, skuteczny, efektywny, gospodarny i zgodny z przepisami prawa. Wiąże się to z odpowiedzialnością kierowników za dobre zarządzanie finansami, legalne wydatkowanie środków publicznych i zarządzanie powierzonymi im aktywami. Odpowiedzialność jest podstawowym obowiązkiem wszystkich kierowników w sektorze publicznym i jest regulowana przez ustawy, rozporządzenia i decyzje. Kierownicy jsfp powinni:

- brać odpowiedzialność za poprawną organizację systemu kontroli wewnętrznej,
- ponosić odpowiedzialność za osiąganie celów jednostki,
- ponosić odpowiedzialność za delegowane uprawnienia,
- działać w sposób przejrzysty i odpowiedzialny.



Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów nr 119/1999 w sprawie kontroli wewnętrznej i zapobiegawczej kontroli finansowej, Ministerstwo Finansów Publicznych (MoPF) jest odpowiedzialne za opracowanie i wdrożenie polityki w zakresie wewnętrznej/kierowniczej kontroli¹⁵. MoPF opracowuje wskazówki metodologiczne, koordynuje i nadzoruje wdrożenie w/w systemu w zakresie wykorzystania środków publicznych oraz w zakresie zarządzania aktywami publicznymi.

Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów nr 119/1999, kierownictwo każdego podmiotu publicznego ma obowiązek sporządzić roczne sprawozdanie na temat wewnętrznych systemów kontroli. Raport ma na celu zwiększenie świadomości kierowników jednostek na wszystkich szczeblach, w zakresie ich obowiązków w realizacji standardów PKW.

22. SŁOWACJA

Zgodnie z § 8 ustawy o kontroli finansowej minister jest odpowiedzialny m.in. za:

- utworzenie, utrzymanie i rozwój systemu zarządzania finansami,
- eliminację interwencji zmierzających do wpłynięcia na czynności pracowników wykonujących kontrolę finansową,
- identyfikację osób odpowiedzialnych za stwierdzone niedociągnięcia oraz podjęcie w stosunku do nich środków, zgodnie z odpowiednimi regulacjami,
- zarządzanie ryzykiem w celu zapobieżenia naruszeniom wewnętrznych przepisów i umów międzynarodowych dotyczących wykorzystania środków otrzymanych z zagranicy przy realizacji wyznaczonych planów i celów,
- monitorowanie działań podejmowanych przez władze publiczne oraz uzyskiwanie informacji o ich skutkach, dokonywanie oceny jakości pracy władz publicznych, wykrywanie i eliminowanie nieprawidłowości w działalności prowadzonej przez władze publiczne.

Ponadto, podczas przygotowywania i realizacji transakcji kierownicy na wszystkich szczeblach są odpowiedzialni za działania prowadzone nie tylko w zakresie właściwości urzędu, ale także za zapewnienie sprawnego działania systemu zarządzania finansami i kontroli. Odpowiedzialność ta polega na weryfikowaniu projektu transakcji przez dokonanie kontroli finansowej ex ante, którą można podzielić na dwa etapy. W pierwszym etapie kładzie się szczególny nacisk na weryfikację projektu operacji finansowych przed zawarciem zobowiązania (zmniejszenie ryzyk o ryzyko utraty środków). Weryfikacja dokonywana jest pod kątem oszczędności, skuteczności, efektywności i celowości, w zakresie zgodności z zatwierdzonym budżetem lub z innymi decyzjami ws. zarządzania środkami publicznymi (wewnętrznymi aktami prawnymi, dekretami rządowymi) oraz zgodności z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa (zasadami budżetowymi, prawem zamówień publicznych, itp.). Drugi etap to weryfikacja przed wydatkowaniem środków.

23. SŁOWENIA

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za zapewnienie, że system zarządzania finansami, kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego działa właściwie i skutecznie. Kontrola wewnętrzna składa się z systemu procedur i metod kontroli tych zagrożeń, które mogłyby wpłynąć negatywnie na legalność, efektywność kosztową i efektywność wykorzystania środków publicznych oraz zagrozić osiągnięciu określonych celów. Ponadto, system kontroli wewnętrznej musi być dostosowywany do zmieniających się celów i środowiska pracy. Należy zwrócić uwagę na fakt, że niezależnie od przekazania obowiązków na niższy szczebel, ostateczna odpowiedzialność za działania i osiągnięcie celów oraz za utrzymanie prawidłowego funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej, zawsze spoczywa na kierowniku danej jednostki. Ponadto kierownik podpisuje roczną deklarację (Oświadczenie zapewniające) w sprawie oceny funkcjonowania PKW. W deklaracji należy ocenić adekwatność wewnętrznego systemu kontroli (która obejmuje środowisko kontroli, ocenę ryzyka, kontrolę wewnętrzną, przepływ informacji, audyt wewnętrzny) a także określić najważniejsze działania dla

¹⁵ Wewnętrzna/kierownicza kontrola obejmuje zespół mechanizmów kontroli sprawowanej na kierowniczym szczeblu podmiotu publicznego, w tym audyt wewnętrzny, ustanowiona przez kierownictwo zgodnie z jej celami i obowiązującymi przepisami prawnymi, w celu zapewnienia ekonomicznego, wydajnego i skutecznego zarządzania. Odnosi się to również do struktury organizacyjnej, metod i procedur.



usprawnienia systemu, które zostały przeprowadzone w ostatnim roku oraz środki, jakie jednostka zamierza podjąć w tym celu w przyszłym roku.

Oświadczenie zapewniające (wiarygodności) kładzie nacisk na odpowiedzialność kierownika lub organu zarządzającego jednostką za zastosowanie właściwych środków w celu zapewnienia, że cele zostały osiągnięte, działania są skuteczne i uzasadnione, przypadki oszustw i korupcji zostały wyeliminowane, raporty są wykonane na czas, a zawarte w nich informacje są wiarygodne.

24. SZWECJA

Rząd jest odpowiedzialny przed parlamentem za zapewnienie, że działania państwa są prowadzone prawidłowo i skutecznie. Codzienna praca w administracji jest wykonywana przez agencje wykonawcze, które na własną odpowiedzialność wykonują decyzje parlamentu i rządu. Natomiast ministerstwa pełnią rolę łącznika pomiędzy podległymi im agencjami wykonawczymi (agencjami zarządzają dyrektorzy generalni) a rządem. Poszczególni ministrowie występują jako osoby prezentujące przebieg prac w podległych agencjach na posiedzeniu decyzyjnym rządu. Oznacza to, że nie ma formalnego pośrednika między osobą kierującą agencją a rządem. Ten styl rządzenia stał się nieodłączną praktyką, uważaną za kamień węgielny bezstronnej i niezależnej służby cywilnej.

Od 1 stycznia 2008 r. wszedł w życie w administracji centralnej częściowo zmieniony zbiór zasad dotyczących kontroli wewnętrznej. Są to cztery rozporządzenia, które w zasadzie stanowią fundament kontroli wewnętrznej:

- rozporządzenie w sprawie agencji rządowych,
- rozporządzenie o kontroli wewnętrznej,
- rozporządzenie o audycie wewnętrznym,
- rozporządzenie w sprawie rocznych sprawozdań i dokumentacji budżetowej.

Oczywiście istnieją także inne regulacje dotyczące oceny ryzyka i kontroli, ale nie mają one charakteru systemowego w odniesieniu do PKW.

Rozporządzenie dot. agencji rządowych ustanawia szczegółowe wymagania w zakresie zarządzania agencjami. Osoba kierująca jednostką jest odpowiedzialna¹⁶ przed rządem za działalność kierowanej przez siebie agencji i zapewnienie, że wszystkie operacje są realizowane sprawnie i zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, a także z obowiązkami wynikającymi z członkostwa Szwecji w Unii Europejskiej. Ponadto, osoba kierująca agencją dostarcza zapewnienia, że operacje zaprezentowane w rocznym sprawozdaniu były przeprowadzone w sposób rzetelny, prawdziwy i efektywny, natomiast agencja korzysta z funduszy rządowych w sposób ekonomiczny. W sprawozdaniu kierownictwo agencji zapewnia także, że procesy kontroli wewnętrznej i systemy audytu wewnętrznego działają w sposób zadowalający, a analiza ryzyka prowadzona jest systematycznie w celu identyfikacji zagrożeń, które mogą zakłócić proces realizacji wyznaczonych przez rząd zadań. Procesy kontroli wewnętrznej powinny być poddawane systematycznej ocenie i monitoringowi.

25. WĘGRY

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych kierownik jsfp jest odpowiedzialny za zapewnienie skutecznego i należytego zarządzania finansami w odniesieniu do wszystkich działań podejmowanych w podległej mu jednostce oraz za utworzenie i funkcjonowanie skutecznego systemu kontroli wewnętrznej. Kierownicy w podporządkowanych danemu ministerstwu jsfp muszą składać właściwemu ministrowi sprawozdanie dotyczące funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w ich organizacjach. Następnie, każdy minister przygotowuje raport dotyczący funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w kierowanym przez siebie ministerstwie oraz w jednostkach podległych, który przekazuje do Ministerstwa Gospodarki. Raport ten (tzw. deklaracja o wiarygodności) jest dołączony do sprawozdania finansowego, w którym przedstawiana jest kompleksowa ocena systemu kontroli

¹⁶ Odpowiedzialność za podejmowane działania spoczywa na kierowniku niezależnie od działalności wykonywanej przez samą agencję lub przez wykonawcę działającego na zlecenie agencji.



wewnętrznej. Zgodnie z treścią oświadczenia, minister świadom odpowiedzialności prawnej oświadcza, że system kontroli wewnętrznej w podległych mu jednostkach sektora finansów publicznych zapewnia m.in.: ekonomiczne, wydajne i skuteczne funkcjonowanie podległych mu jednostek, kierownicy w podległych jednostkach są świadomi celów, zostali wyposażeni we wszelkie niezbędne narzędzia do prawidłowej realizacji celów i do dokonania oceny osiągniętych wyników.

26. WIELKA BRYTANIA

Odpowiedzialność kierownicza jest jasno ustalona pod względem ładu korporacyjnego (governance) oraz dyscypliny finansowej. Departamenty (odpowiedniki ministerstw) mają dużą swobodę jeśli chodzi o formę organizacyjną, kierunek i formę zarządzania dysponowanymi środkami. Za to odpowiedzialność przypisana kierownikom odnosi się nie tylko do wypełniania reguł i przepisów w zakresie swoich kompetencji, ale także do osiąganych rezultatów. Odpowiedzialność za zarządzanie środkami publicznymi jest przypisana wysokiej rangi urzędnikowi kierującemu departamentem lub organizacją, który jest zwykle określany jako urzędnik ds. rachunkowości¹⁷. Zakres jego odpowiedzialności jest określony na podstawie mianowania. Urzędnik ds. rachunkowości odpowiada za przygotowanie dokumentu określającego zakres zadań i delegowanie uprawnień pracowników w jego departamencie. To nie zmienia faktu, że i tak zachowuje on pełną, osobistą odpowiedzialność w zakresie wykorzystania środków publicznych przed parlamentem. Odpowiedzialność ta jest niezależna od ministra. Jego obowiązki polegają także na zapewnieniu, że istnieją skuteczne struktury zarządzania i godne zaufania systemy PKW. Urzędnik ten musi zadbać o stworzenie odpowiedniego środowiska kontroli wewnętrznej, dostosowanego do działalności danej organizacji i identyfikację ryzyk, które mogą jej utrudnić osiągnięcie założonych celów.

Instytucje publiczne muszą zapewnić, że są one odpowiednio zarządzane a także, że jest zapewniona kontrola powierzonych im zasobów. Z tego powodu szczególnego znaczenia nabiera oświadczenie o stanie kontroli wewnętrznej (SIC), które zapewnia parlament i obywateli, że jednostki je przekazujące działają poprawnie. SIC zapewnia przejrzysty i rzetelny pogląd na kwestie stanu kontroli wewnętrznej i zagrożeń, przed którymi stoją centralne organizacje rządowe.

Urzędnik ds. rachunkowości podpisując SIC bierze na siebie odpowiedzialność za poprawne funkcjonowanie zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej i ładu korporacyjnego. W celu zapewnienia zgodności informacji zawartych w SIC z rzeczywistością, dołącza się do niego raporty dyrektorów i menedżerów, potwierdzające sposób realizacji powierzonych im zadań i osiągniętych przez nich celów. Dodatkowo załączana jest oddzielna, niezależna opinia na temat działalności jednostki, przedstawiona przez kierownika departamentu audytu wewnętrznego.

27. WŁOCHY

Odpowiedzialność kadry kierowniczej została unormowana dekretem nr 165 z 2001 roku. Jedną z podstawowych zasad jest oddzielenie funkcji administracyjnej od politycznej. Zgodnie z tą zasadą, organy rządu mają obowiązek: zapewnić wytyczne polityczne i administracyjne do określenia celów oraz programów, które mają zostać wdrożone, dokonać sprawdzenia zgodności wyników działań organów administracyjnych z przygotowanymi wytycznymi oraz nimi zarządzać.

Zasada ta zobowiązuje kierowników do podejmowania działań o charakterze administracyjnym w zakresie finansowego i technicznego zarządzania jednostką. W związku z powyższym kierownicy, którzy posiadają uprawnienia do dokonywania wydatków, zarządzania zasobami ludzkimi oraz przeprowadzenia kontroli ponoszą również odpowiedzialność za zarządzanie, administrowanie i osiągnięte wyniki.

Ustawa nr 145 z 2002 roku wprowadziła pojęcia odpowiedzialności:

- Dyscyplinarnej, która jest wspólna dla wszystkich pracowników sektora publicznego i wynika z naruszenia ogólnych obowiązków przewidzianych w art. 54 Konstytucji Włoch. Obowiązki zostały szczegółowo określone w „*Kodeksie postępowania dla pracowników administracji publicznej*”. Kodeks określa zasady postępowania etycznego dla pracowników sektora

¹⁷ ang. accounting officer



publicznego (pracowitość, uczciwość, bezstronność, itp.), których naruszenie może wiązać się z odpowiedzialnością o charakterze cywilnym, administracyjnym, karnym lub odpowiedzialnością wynikającą za naruszenie ustawy o rachunkowości.

- Kierowniczej, która odnosi się do wyników osiąganych przez kadre zarządzającą w sektorze finansów publicznych. Istnieją dwie możliwości: nie udało się osiągnąć zakładanych celów (przyczyny na poziomie najwyższego kierownictwa) lub niewykonano wytycznych wydanych przez organy odpowiedzialne za wdrażanie danej polityki publicznej (przyczyny na poziomie kierownika bezpośrednio odpowiedzialnego za dany program).

Roczna ocena jest prowadzona w sposób przewidziany przez artykuł 5 dekretu z mocą ustawy nr 286 z 1999 r. Ocena jest przeprowadzona zgodnie z hierarchią, tzn. dyrektor biura jest oceniany przez dyrektora departamentu, który następnie podlega ocenie właściwego ministra. Jeżeli ocena jest negatywna, umowa o pracę nie zostanie odnowiona lub zostanie rozwiązana przed końcem okresu obowiązywania. W najcięższych przypadkach dyrektor może zostać odwołany zgodnie z warunkami przepisów prawa pracy.

WNIOSKI

We wszystkich 27 państwach UE uregulowano kwestie dotyczące odpowiedzialności kierowników za podejmowane działania. W 26 państwach uregulowano tę kwestię na poziomie ustaw, a w jednym państwie (Danii), ograniczono się do wydania wytycznych oraz zaleceń.

Należy zwrócić uwagę, że chociaż szczegółowe rozwiązania dot. zarządzania i odpowiedzialności kierownictwa za podjęte działania różnią się w zależności od porządku prawnego i kultury organizacyjnej administracji publicznej w różnych krajach objętych badaniem, to ogólne założenia PKW są rozumiane w sposób zbliżony do systemu obowiązującego w Polsce i opierają się o te same podstawy (najczęściej są to modele COSO i INTOSAI).

Generalnie, administracja publiczna jest zorganizowana w sposób hierarchiczny i jednowładczy. Swoją działalność opiera na zasadzie legalności. Najważniejszą rolę odgrywają ministrowie zarządzający przypisanymi im działami administracji oraz jednostkami podległymi. Oni też ponoszą odpowiedzialność za podjęte działania przed parlamentem.

Z drugiej strony, wspólnym elementem staje się przekonanie, że kierownicy jednostek publicznych powinni dokładać wszelkich starań, aby zrealizować zakładane cele przy użyciu dostępnych środków w sposób oszczędny, terminowy i skuteczny oraz w granicach obowiązującego prawa. Zilustrować tę sytuację mogą następujące przykłady:

- **W Luksemburgu** minister jest rozliczany z podjętych działań przez parlament.
- **We Francji** menedżer programu, czyli osoba odpowiedzialna za opracowywanie strategicznych celów programu, gwarantuje jego wdrażanie operacyjne, a także zobowiązuje się do realizacji celów z nimi związanych. Swoje zadania realizuje pod nadzorem właściwego ministra.
- **We Włoszech** ministrowie ponoszą odpowiedzialność za opracowanie celów, a podlegli im kierownicy za organizację pracy jednostki.
- **W Wielkiej Brytanii** urzędnik ds. rachunkowości odpowiada, niezależnie od ministra, przed parlamentem w zakresie wykorzystania środków publicznych.

Istotnym elementem odpowiedzialności kierowników stały się oświadczenia o stanie PKW oraz roczne sprawozdania finansowe, w których podsumowywana jest działalność jednostki w roku ubiegłym oraz opisywane są zarówno te cele, które udało się zrealizować, jak i te których nie osiągnięto. Z informacji zawartych w kompendium wynika, że takie rozwiązanie jest stosowane w 16 państwach.

Przykładowe rozwiązania w różnych krajach:

- **W Polsce** minister kierujący działem/działami administracji sporządza roczny plan działalności na następny rok dla kierowanych przez siebie działów. Do końca kwietnia każdego roku minister kierujący działami sporządza sprawozdanie z wykonania rocznego planu działalności



i składa oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok, obejmujące kierowane przez siebie działy.

- **Na Węgrzech** minister przygotowuje raport dotyczący funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w kierowanym przez siebie ministerstwie oraz w jednostkach podległych i przekazuje go do Ministerstwa Gospodarki.
- **W Irlandii** główny księgowy składa na koniec roku swojemu ministrowi opisową deklarację o stanie PKW.
- **W Finlandii** raport z działalności, ujęty w rocznym sprawozdaniu finansowym, musi zawierać ocenę stosowności i adekwatności kontroli wewnętrznej i systemu zarządzania ryzykiem, jak również oświadczenie o stanie kontroli wewnętrznej i głównych kierunkach rozwoju tego systemu.

Pewną prawidłowością wydaje się, że te państwa, które dają większą swobodę kierownikom jsfp w zarządzaniu, przywiązują większą wagę do rozwoju i prawidłowego funkcjonowania systemu PKW oraz raportowania postępów w osiągnięciu wyznaczonych celów i związanej z tym odpowiedzialności.

W większości krajów, jednym z istotnych narzędzi wspierających kierownika jednostki w zadaniach w zakresie zapewnienia adekwatnego systemu kontroli wewnętrznej (zarządczej) jest audyt wewnętrzny, który pełni funkcję oceniającą system kontroli wewnętrznej oraz doradcą w zakresie usprawnienia wskazanych obszarów jej funkcjonowania. Więcej informacji na temat audytu wewnętrznego znajduje się w *Kompendium*.



IV. CENTRALNA JEDNOSTKA HARMONIZACJI

1. AUSTRIA

Nie ma wyodrębnionej centralnej jednostki, która sprawowałaby funkcję koordynacji i harmonizacji w ramach PKW, ani w Ministerstwie Finansów, ani w federacji. Zadania kontrolne wykonywane są w ramach wyraźnie określonej koncepcji kompleksowych kontroli krajowych. Audyt wewnętrzny regularnie ocenia funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej. Ogólny, federalny system kontroli oparty jest na działaniach Trybunału Obrachunkowego w zakresie rocznego sprawozdania z działalności i tzw. „kontroli krzyżowych”.

2. BELGIA

Jednostką, która pełni funkcję koordynatora PKW jest Komitet Audytu dla Rządu Federalnego (ACFO). Obecność niezależnego organu tego rodzaju doprowadziła do zwiększenia świadomości w zakresie zarządzania i organizacji kontroli. ACFO do 15 lutego każdego roku zbiera raporty ze wszystkich ministerstw. Raporty te stanowią opis funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w ministerstwach wraz z propozycjami usprawnień.

Komórki odpowiedzialne za prowadzenie audytu wewnętrznego sporządzają program prac, oparty na analizie ryzyka, który podlega zatwierdzeniu przez ACFO. Zatwierdzeniu podlega też proces zatrudnienia audytorów wewnętrznych, ich prawa, obowiązki oraz statut komórki audytu wewnętrznego. Ponadto, ACFO zatwierdza obowiązki, a następnie poddaje ocenie kierownika komórki audytu wewnętrznego. Należy zaznaczyć, że decyzje ACFO mają charakter wiążący.

ACFO jest rozliczany ze swojej działalności przez rząd. Do 31 lipca każdego roku sporządza dwa raporty, jeden z raportów jest kierowany do poszczególnych ministrów (stanowi on ocenę podjętych przez nich działań), a drugi raport jest przeznaczony dla Rady Ministrów. Raporty mają za zadanie dać ministrom i rządowi przegląd stanu systemu PKW. ACFO w ramach swojej działalności może żądać od kierowników lub osób odpowiedzialnych za działania audytu wewnętrznego w ministerstwach, wszystkich informacji niezbędnych do sporządzania w/w sprawozdań.

3. BUŁGARIA

Minister Finansów jest podmiotem, któremu powierzono odpowiedzialność za proces koordynacji i harmonizacji systemu zarządzania finansowego i kontroli oraz działań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora publicznego. W 2005 roku podjęto decyzję o utworzeniu specjalnej wewnętrznej Dyrekcji Kontroli w Ministerstwie Finansów, która odpowiada bezpośrednio przed Ministrem Finansów. W skład Dyrekcji wchodzi dwie centralne jednostki harmonizujące – ds. zarządzania finansami oraz ds. wewnętrznej kontroli. Głównym zadaniem Dyrekcji jest koordynacja i ujednoczenie stosowania przepisów prawa dotyczących zarządzania i kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, zgodnie z obowiązującymi przepisami UE oraz dobrymi praktykami w tej dziedzinie.

4. CYPR

W systemie cypryjskim nie ma jednej jednostki, która koordynowałaby PKW. Zadania te są podzielone między kilka kluczowych organów.

Jeśli chodzi o zarządzanie finansami i kontrolę, to zgodnie z kompetencjami, harmonizacja i koordynacja procedur w tym zakresie odbywa się poprzez wytyczne i okólniki wydawane przez Ministerstwo Skarbu Państwa.

Natomiast ocena PKW w całym sektorze publicznym jest wykonywana w systemie scentralizowanym przez Służbę Audytu Wewnętrznego podległą Komisarzowi ds. Audytu Wewnętrznego. Komisarz jest powoływany na 6 letnią kadencję przez Radę Ministrów. Roczne raporty ze swojej działalności Komisarz składa Radzie ds. Audytu Wewnętrznego¹⁸. SAW realizuje zadania zapewniające i doradcze

¹⁸ Więcej na temat zadań Komisarza oraz Rady ds. Audytu Wewnętrznego w rozdziale V pkt 4



w zakresie adekwatności systemów kontroli wewnętrznej, kwestii dotyczących rachunkowości oraz innych działań operacyjnych.

Ponadto, z inicjatywy innych departamentów/ministerstw, mogą mieć miejsce oceny i przeglądy partnerskie w trybie doraźnym (ad hoc). Są one przeprowadzane przez specjalistyczne, czasami międzynarodowe organizacje. Wyniki ich badań są przekazywane do kierowników resortu/działu w celu przyjęcia odpowiednich działań korekcyjnych.

5. CZECHY

Zapisy nowelizacji z 2006 roku do ustawy o finansach publicznych doprowadziły od 1 stycznia 2008 roku do reorganizacji usytuowanej w Ministerstwie Finansów Centralnej Jednostki Harmonizującej (CJH), która była odpowiedzialna za koordynację PKW. CJH została podzielona na dwa departamenty podległe Ministrowi Finansów odpowiedzialne za kwestie związane z finansami i audytem.

Regularne oceny systemu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego w sektorze publicznym dokonywane są na podstawie okresowych raportów na temat stanu tych systemów. Raporty te są zawarte w rocznym sprawozdaniu na temat wyników kontroli finansowej, które Minister Finansów przedstawia Radzie Ministrów. Kopia raportu jest przekazywana do Najwyższego Organu Kontroli. Sprawozdanie podlega publikacji na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, po wcześniejszym omówieniu go podczas zebrania Rady Ministrów.

6. DANIA

Nie powołano jednostki, która koordynowałaby działania zmierzające do harmonizacji PKW i oceny funkcjonalności systemów kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.

7. ESTONIA

Zadaniem Departamentu Kontroli Finansowej, usytuowanego w Ministerstwie Finansów, jest koordynacja wdrażania systemu kontroli wewnętrznej oraz analiza i dokonywanie oceny działalności zawodowej audytorów wewnętrznych, w tym przeprowadzanie zewnętrznej oceny jakości komórki audytu wewnętrznego.

8. FINLANDIA

Rządowy Kontroler Finansów jest to wspólny rządowy organ sprawujący nadzór nad wydajnością i finansami. Służy jako doradca rządu i najwyższego kierownictwa w ministerstwach. Jako niezależny organ nadzorczy, działa w celu zapewnienia i podnoszenia jakości kontroli i sprawozdawczości w sektorze finansów publicznych, a także zapewnienia odpowiedzialności finansowej. Kieruje, koordynuje i rozwija system raportowania i oceny finansów administracji centralnej i wyników finansowych. Jest gwarantem, że informacje zawarte w rocznym raporcie dotyczącym wydajności i finansów są prawdziwe i rzetelne. Wykonując swoje zadania korzysta z wiedzy Ministerstwa Finansów i innych urzędów.

Natomiast Rządowy Generalny Kontroler przewodniczy Radzie ds. Kontroli Wewnętrznej i Zarządzania Ryzykiem w Ministerstwie Finansów. Rada posiada wewnętrzne jednostki audytowe działające w zakresie oceny i rozwoju audytu wewnętrznego poprzez rozwój procedur audytu, przygotowywanie wspólnych zaleceń i dobrych praktyk. Nie mają jednak władzy nad jednostkami audytu wewnętrznego w ministerstwach i agencjach rządowych.

9. FRANCJA

Koordynacja i harmonizacja PKW odbywa się na trzech poziomach:

- Dyrekcja ds. Budżetu (DB) jest odpowiedzialna, z upoważnienia Ministra ds. Budżetu i Rachunków Publicznych, za określenie ram dla finansów publicznych i przygotowanie budżetu państwa. DB jest również odpowiedzialna za realizację koncepcji LOLF¹⁹ (odpowiada przed ministrami i przed parlamentem), jak również za przygotowanie, zgodnie z normami

¹⁹ Szerzej w rozdziale III pkt 9



budżetowymi, systemu zarządzania w oparciu o wyniki oraz sporządzanie projektów rocznych wyników, zasad budżetowania i zarządzania, itp.

- Dyrekcja Generalna ds. Finansów Publicznych (DGFIP), została utworzona z połączenia dwóch największych dyrekcji w Ministerstwie ds. Budżetu i Rachunków Publicznych (Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Dyrekcji Generalnej ds. Rachunkowości). Działa zarówno na szczeblu centralnym, jak i lokalnym. Po utworzeniu w 2008 r. jednolitej administracji centralnej, DGFIP zobowiązała się do utworzenia w ramach każdego działu jednej lokalnej lub regionalnej Dyrekcji ds. Finansów Publicznych.
- Międzyresortowy Komitet ds. Audytu Programów (CIAP) odpowiada za ocenę horyzontalną i metodologiczną budżetu zadaniowego. Jest również strażnikiem jakości dokumentów dotyczących budżetu. Instytucja CIAP została wprowadzona przez przepisy LOLF w celu stworzenia podstaw metodycznego wsparcia i oceny, które mają pomóc parlamentowi i ministerstwom w planowaniu, wykonywaniu i rozliczaniu budżetu zadaniowego. Nadrzędnym celem działalności CIAP jest udzielenie gwarancji, że informacje dostarczane przez ministerstwa (zwłaszcza cele, mierniki oraz dane dotyczące ich wykonania) są istotne, wiarygodne oraz obiektywne. Sprawozdania z misji audytowych przeznaczone są dla audytowanych ministrów zarządzających audytowanymi programami i nie są one publikowane. Jednak informacja zawarta w sprawozdaniach jest dostępna dla członków i instytucji parlamentu. Procedura przygotowania sprawozdania obejmuje możliwość zgłaszania uwag przez ministrów do wstępnych wersji raportu. CIAP publikuje roczny raport z wykonania cyklu audytu, zawierający spis najważniejszych ustaleń i rekomendacji.

10. GRECJA

Organem odpowiedzialnym za koordynację PKW jest Dyrekcja Generalna ds. Audytów Finansowych (DGAF) działająca w ramach Ministerstwa Finansów. Dyrekcje podległe DGAF odpowiadają za przeprowadzenie czynności audytowych (włączając procedury audytu wewnętrznego) i ocenę jednostek audytowanych. Wnioski wynikające z oceny pracy zespołów kontroli wewnętrznej wraz z zaleceniami zostają zawarte w rocznym sprawozdaniu DGAF. Sprawozdanie to stanowi podstawę do wydania odpowiedniego zapewnienia Ministra Finansów lub do wyrażania zastrzeżeń w odniesieniu do części lub całości funkcjonowania systemu zarządzania finansami państwa i kontroli.

11. HISZPANIA

Nie ma jednej jednostki harmonizacji z uwagi na decentralizację państwa. Wypracowana jednak została jednorodna metodyka określająca sposób prowadzenia audytu. Wspólne podejście pozwala na spójne działanie wszystkich organów kontroli w państwie w oparciu o metodykę całkowicie lub częściowo wspólną i na wzajemnym uznawaniu wyników audytu.

Funkcję koordynatora stara się pełnić Generalne Biuro Kontroli i Audytu, które prowadzi m.in. badania operacyjne podmiotów i organów państwa w sektorze publicznym, zawarte w rocznym planie kontroli. Próba koordynacji polega na współpracy z organami kontrolnymi poprzez przygotowanie przewodnika dla audytu systemów i operacji, standardowych wzorów umowy z prywatnymi audytorami, przewodnika kontroli jakości oraz procedur pobierania próbek losowych.

12. HOLANDIA

Dyrekcja Generalna ds. Budżetu pełni rolę centralnej jednostki odpowiedzialnej za harmonizację PKW i audytu wewnętrznego. Jej główne działania, to ustanowienie odrębnych ram dla kontroli budżetowej i kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego.

13. IRLANDIA

Kwestie związane z koordynacją polityki w ramach systemu audytu wewnętrznego leżą w gestii Ministerstwa Finansów.



14. LITWA

Harmonizacją i koordynacją systemu PKW zajmuje się CJH umieszczona w Departamencie Audytu Wewnętrznego i Metodologii Kontroli Finansowej w Ministerstwie Finansów.

Do zadań CJH należy m.in. przygotowanie rocznego sprawozdania na temat funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym i przekazanie go do rządu i Parlamentarnej Komisji Audytu Wewnętrznego, w terminie do dnia 1 lipca każdego roku.

15. LUKSEMBURG

Nie ma wyraźnie wskazanej jednostki zajmującej się koordynacją PKW. Takie funkcje w zakresie swoich zadań mogą spełniać Generalny Inspektor Finansów i Dyrekcja Kontroli Finansowej.

16. ŁOTWA

Brak formalnej jednostki odpowiedzialnej za koordynację systemu PKW. Oceną systemu kontroli wewnętrznej zajmują się jednostki audytu wewnętrznego. W rocznym sprawozdaniu ze swojej działalności komórki audytu wewnętrznego wydają swoją opinię na temat funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej. Ministerstwo Finansów przygotowuje podsumowanie dostarczonych informacji, a następnie przedstawia je w rocznym sprawozdaniu na temat kontroli wewnętrznej w administracji publicznej. Raport jest przedstawiany Radzie Ministrów.

17. MALTA

Dział Zarządzania Ryzykiem i Udzielania Zapewnień (RMAU) został stworzony, aby pomóc w organizacji PKW, poprzez monitorowanie i kontrolę finansów publicznych. RMAU działa jako CJH w sektorze publicznym w odniesieniu do koordynacji kontroli wewnętrznej. Raportuje bezpośrednio do Dyrektora Generalnego Departamentu Audytu Wewnętrznego i Dochodzeń (IAID), który z kolei składa raport do Sekretarza Rady Ministrów. Zadaniem RMAU jest pomoc ministerstwom/departamentom w zmianie środowiska kontroli wewnętrznej i włączenie ich do ogólnokrajowego systemu kontroli zarządczej, zgodnej z międzynarodowymi standardami i najlepszymi praktykami w UE. Zadania te są realizowane m.in. poprzez wydawanie odpowiednich polityk, procedur i szkolenia.

18. NIEMCY

Nie ma jednostek działających na rzecz centralnej koordynacji lub harmonizacji kontroli wewnętrznej.

19. POLSKA

Minister Finansów został wskazany jako odpowiedzialny za koordynację systemu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. W wykonywaniu tych zadań jest wspierany przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, który pełni rolę CJH zarówno w odniesieniu do kontroli zarządczej, jak i audytu wewnętrznego.

20. PORTUGALIA

Centralna jednostka harmonizacji działa w ramach Generalnego Inspektoratu Finansów (IGF) usytuowanego w Ministerstwie Finansów. Mandat IGF obejmuje różne funkcje, w tym:

- finanse,
- wydajność/stosunek ceny do jakości,
- ocenę programów operacyjnych i funkcjonowania departamentów,
- doradztwo techniczne dla Ministerstwa Finansów,
- wzmocnienie funkcji audytu wewnętrznego,
- rozdzielenie służb inspekcyjnych od audytu wewnętrznego i skoordynowanie ich działań.

Ponadto IGF przygotowuje i upowszechnia standardy metodologiczne (w ramach funkcjonowania publicznego systemu audytu wewnętrznego).



21. RUMUNIA

Kierownik jsfp ma za zadanie zapewnić opracowanie i rozwój systemu PKW, jak również zapewnić funkcjonowanie niezależnego audytu wewnętrznego. Koordynacja i harmonizacja w/w zadań została przypisana do Ministerstwa Finansów Publicznych (MoPF), w którym utworzono dwie wyspecjalizowane jednostki, tj. CJH ds. Zarządzania Finansami i Kontroli (CHU FMC) oraz CJH ds. Publicznego Audytu Wewnętrznego (CHU PIA).

CHU FMC stanowi narzędzie MoPF w uzyskaniu zapewnienia nt. stanu PKW, wypracowaniu wskazówek metodologicznych, w sprawowaniu koordynacji i nadzoru nad realizacją wewnętrznych/kierowniczych systemów kontroli poprzez:

- określenie jednolitej strategii w zakresie zarządzania finansami i kontroli wewnętrznej,
- opracowanie standardów kontroli wewnętrznej,
- ujednoczenie zasad wdrażania wraz z poglądem na ewentualne skutki finansowe, poprzez wprowadzenie procedur kontroli, mających na celu zapewnienie należytego zarządzania finansami publicznymi, funduszami i aktywami,
- opracowanie systemu raportowania wyników wewnętrznej działalności kontrolnej oraz profesjonalne zarządzanie szkoleniami dla specjalistów zaangażowanych w proces kontroli.

22. SŁOWACJA

Ministerstwo Finansów (MF) koordynuje planowanie kontroli finansowej, audytu wewnętrznego oraz działań kontrolnych prowadzonych przez inne organy kontroli z Najwyższym Organem Kontroli, a także z Kancelarią Rządu²⁰ w celu uniknięcia nakładania się zarówno obszarów, jak i terminów różnych kontroli w tym samym podmiocie. Podstawowym celem koordynacji jest stworzenie podstaw dla efektywnego wykonywania kontroli wewnętrznej tak, aby zapewniać harmonizację planów audytu wewnętrznego między organem nadzoru i organem koordynującym oraz zapewnić sprawne wykonania kontroli.

Ponadto, MF opracowuje i publikuje wytyczne metodologiczne. W obszarze działań kontrolnych MF utworzyło tzw. grupę roboczą ds. współpracy w ramach koordynacji działań kontrolnych (WG). WG została powołana 8 listopada 2007 r. na posiedzeniu Komitetu Sterującego o Ochronie Interesów Finansowych UE. WG jest ciałem doradczym Komitetu Zarządzającego, który został powołany do koordynacji kontroli i audytów wszystkich partnerów włączonych do sieci współpracy w zakresie ochrony interesów finansowych UE²¹.

23. SŁOWENIA

Biuro Nadzoru nad Budżetem jest odpowiedzialne i właściwe ds. harmonizacji i koordynacji PKW i audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych. Swoje zadania wykonuje poprzez:

- sporządzanie propozycji zmian do przepisów dotyczących wewnętrznej kontroli finansów publicznych,
- przygotowywanie propozycji wytycznych dla tworzenia i rozwoju kontroli wewnętrznej oraz audytu wewnętrznego,
- monitorowanie wdrażania przepisów i wytycznych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego,
- analizowanie oświadczeń wydanych przez kierowników jednostek w sprawie oceny działania systemu kontroli zarządczej oraz sprawozdania z rocznej działalności audytu wewnętrznego,
- przygotowuje roczne sprawozdanie o stanie kontroli zarządczej dla Ministra Finansów, rządu i Trybunału Obrachunkowego.

²⁰ ang. The Office of the Government - jako centralny organ państwa dokonuje kontroli wykonania zadań w administracji państwowej.



24. SZWECJA

Szwedzki Krajowy Zarząd Gospodarki Finansowej (ESV) jest centralną jednostką zajmującą się harmonizacją audytu wewnętrznego i PKW w sektorze rządowym. ESV tworzy, rozwija i zarządza regulacjami i metodami wspierającymi agencje i instytucje rządowe w celu osiągnięcia zadowalającego poziomu kontroli wewnętrznej. Wsparcie ze strony ESV obejmuje również analizy, szkolenia i doradztwo. ESV opracowuje i koordynuje działalność audytu wewnętrznego w sektorze rządowym. Rozwija także i utrzymuje system zaplanowanych i uporządkowanych metod rozwoju systemu PKW. Ponadto, co roku przedstawia rządowi raport ze swojej działalności zawierający ocenę systemu audytu wewnętrznego i PKW.

25. WĘGRY

Departament Publicznej Kontroli Wewnętrznej (DPIC) usytuowany w strukturze Ministerstwa Gospodarki Narodowej jest odpowiedzialny za przygotowanie regulacji prawnych, koordynację i harmonizację oraz rozwój systemów kontroli wewnętrznej w odniesieniu do podsystemów sektora finansów publicznych. Minister właściwy ds. gospodarki narodowej odpowiada za koordynację i harmonizację systemu kontroli dla funduszy krajowych i międzynarodowych oraz formułuje zalecenia dotyczące opracowania i przyjęcia odpowiednich przepisów prawa. Odpowiada także za regularne przeglądy dyrektyw i wskazówek metodycznych do rozwoju systemu kontroli wewnętrznej. Jest odpowiedzialny za utworzenie i funkcjonowanie systemu PKW oraz rozwój regulacji i procedur w tym zakresie. DPIC swoje zadania wykonuje m.in. poprzez:

- koordynację systemu zarządzania i odpowiedzialności kierowniczej za podejmowane działania,
- przetwarzanie i analizowanie kierowniczych oświadczeń o stanie PKW przekazanych Ministrowi Gospodarki,
- kontrolę i monitorowanie zgodności systemu PKW w ramach systemu zapewnienia jakości,
- ocenę realizacji audytu,
- ocenę standardów kontroli związanych z aktami, dyrektywami i wytycznymi.

Ponadto, DPIC przygotowuje dla Ministra Gospodarki roczne sprawozdania na temat stanu funkcjonowania PKW. Raport zawiera ocenę systemu oraz propozycje zmian w oparciu o informacje zebrane przez komórki audytu wewnętrznego w każdym ministerstwie.

26. WIELKA BRYTANIA

Wiodącą rolę w ustanowieniu polityki i promowaniu zasad dobrych praktyk pełnią Ministerstwo Gospodarki i Finansów (MGF)²² oraz Kancelaria Premiera (KP)²³. Regulacje i zasady dot. ładu korporacyjnego (governance), dyscypliny finansowej oraz kontroli zostały określone na poziomie centralnym. MGF poprzez działanie centralnych zespołów (profesjonalnych sieci współpracy) wspiera grupy zawodowe rządowych służb finansowych oraz audytorów wewnętrznych, ustanawiając polityki publiczne, organizując różne wydarzenia oraz wydając wskazówki służące rozwojowi powyższych zawodów. Międzydepartamentalna Grupa Audytu dzieli się dobrymi praktykami, np. w zakresie audytu środków UE. KP ściśle współpracuje z MGF w zakresie ładu korporacyjnego oraz przewodzi w zakresie zapewnienia możliwości organizacyjnych i bezpieczeństwa.

Ponadto, niezależna Komisja Doradcza Sprawozdawczości Finansowej (FRAB) doradza MGF w sprawach technicznych dotyczących zasad rachunkowości w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych. FRAB działa, jako niezależne ciało w procesie ustalania standardów rachunkowości dla rządu. Podstawą jej działalności jest promowanie najwyższych standardów sprawozdawczości finansowej. FRAB zapewnia, że wszelkie interpretacje i modyfikacje ogólnie przyjętych zasad rachunkowości w sektorze publicznym są właściwe i posiadają uzasadnienie.

²² ang. The UK's Economics & Finance Ministry - HM Treasury

²³ ang. The Cabinet Office



Natomiast Najwyższy Organ Kontroli²⁴ na podstawie wybranych audytów efektywności²⁵ przedstawia z perspektywy wszystkich działów administracji konkretne tematy, takie jak zarządzanie ryzykiem, czy kontrola finansowa. Na podstawie raportów można zaobserwować, które działy są mniej skuteczne w swoich działaniach od pozostałych i muszą wprowadzić ulepszenia. Raporty są publicznie dostępne, zaś raporty dot. efektywności są wykorzystywane przez Komisję ds. Rozliczenia Publicznego, działającą z ramienia parlamentu.

27. WŁOCHY

Włoski system posiada aż cztery rodzaje kontroli. Z tego też powodu różne organy są odpowiedzialne za koordynację tych kontroli. Poniżej prezentujemy cztery typy kontroli zaimplementowane przez system włoski:

- Kontrole administracyjnych i księgowych nieprawidłowości: ten typ kontroli ma zagwarantować prawomocność, prawidłowość i poprawność działań administracyjnych. Prowadzona jest przez działy księgowości i służby kontroli (koordynuje Ministerstwo Gospodarki i Finansów).
- Kontrola zarządcza²⁶: dąży do sprawdzenia skuteczności, wydajności i wartości działań administracyjnych w celu optymalizacji kosztów i korzyści. Prowadzona jest przez wydziały, utworzone w każdym departamencie w poszczególnych ministerstwach. Wydziały współpracują bezpośrednio z kierownikami.
- Ocena w zakresie zarządzania: jest oceną pracy menedżerów w celu odnowienia kierowniczych stanowisk (hierarchiczny system - kierownik wydziału jest oceniany przez kierownika departamentu, a ten przez ministra).
- Kontrola strategiczna²⁷: ma ocenić decyzje dokonywane podczas realizacji planów, programów i innych narzędzi służących do określania spójności między założonymi, a zrealizowanymi celami (dokonywane przez jednostki podległe Niezależnej Komisji ds. Oceny, Integralności i Przejrzystości Administracji Publicznej).

WNIOSKI

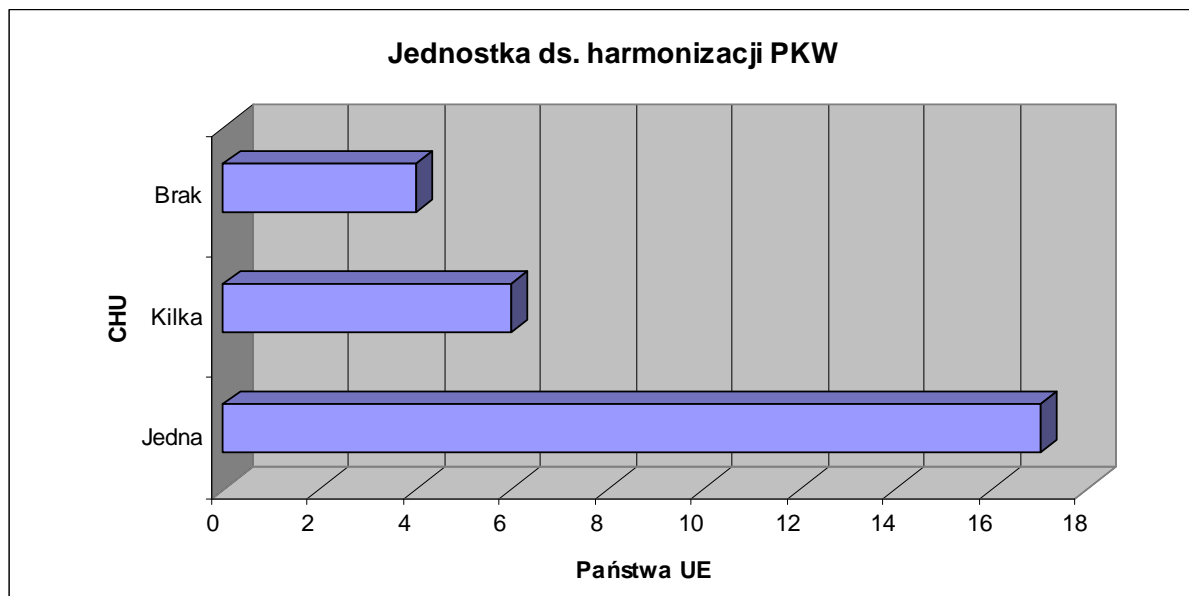
Koordynację i harmonizację PKW można osiągnąć na kilka sposobów. Najprostszym, a zarazem najskuteczniejszym z nich jest powołanie Centralnej Jednostki Harmonizującej, która wspomże rozwój i promowanie wewnętrznej kontroli oraz metodologii audytu wewnętrznego, opracowanych na podstawie międzynarodowych standardów i najlepszych praktyk. Jednostka ta zajmuje się także koordynacją wdrażania nowych przepisów dot. odpowiedzialności kierowniczej oraz audytu wewnętrznego.

²⁴ ang. The National Audit Office

²⁵ ang. value for money

²⁶ ang. management control

²⁷ ang. strategic control



Jak pokazuje powyższy wykres 17 z 27 państw UE posiada taką jednostkę, w kolejnych 6 funkcjonuje kilka jednostek, które nawzajem się uzupełniają, a w pozostałych 4 państwach zadania w tym zakresie nie zostały przypisane.

W niektórych państwach (np. w Niemczech, Austrii czy Danii) przyjęto rozwiązanie polegające na ustanowieniu wewnątrz administracji odpowiednich relacji, które umożliwią harmonizację działań pomiędzy poszczególnymi jednostkami.



V. KOMITETY AUDYTU

1. AUSTRIA

Nie powołano komitetów audytu.

2. BELGIA

Na mocy dekretu królewskiego z dnia 17 sierpnia 2007 r. w sprawie ustanowienia Komitetu Audytu przez Rząd Federalny Belgii (ACFO), powołano jeden komitet audytu dla 22 instytucji publicznych. Członkowie zostali powołani dekretem królewskim z dnia 21 lutego 2010 r. ACFO swoją działalność rozpoczął 2 kwietnia 2010 roku.

W skład ACFO wchodzi siedmiu niezależnych członków - czterech niderlandzko języcznych i trzech francuskojęzycznych. Wspólnie powinni dysponować wystarczającą wiedzą specjalistyczną w zakresie działań sektora publicznego, cyklu budżetowego, technologii informacyjno-komunikacyjnych, zarządzania sektorem publicznym, prawa publicznego, kontroli wewnętrznej, zarządzania strategicznego oraz zarządzania ryzykiem. Członkowie są powoływani na okres sześciu lat. Po zakończeniu kadencji mogą być wyznaczeni na jeszcze jeden 6 letni okres. Przewodniczący jest wybierany przez członków ze składu komitetu.

W celu pozyskania niezależnych członków Komitetu w prasie, Internecie oraz Dzienniku Urzędowym opublikowano ogłoszenie o naborze do ACFO. Do konkursu nie mogli przystąpić urzędnicy służby cywilnej, którzy jako pracownicy instytucji audytowanych przez ACFO nie spełniali wymogu 100% niezależności. Ogłoszenia ukazały się w październiku 2009 roku i zawierały m.in. informacje nt. niezbędnych kwalifikacji, zasad zatrudnienia oraz wysokości wynagrodzenia.

Podstawowym celem powołania ACFO było zapewnienie właściwej ochrony niezależności działania audytu wewnętrznego oraz zapewnienia jego skuteczności i jakości. Belgijski rząd wyszedł z założenia, że skuteczna kontrola nie jest możliwa, jeśli nie można przekazać wyników do niezależnego organu, który dokona dodatkowej oceny przekazanych informacji. W belgijskim systemie takim organem jest ACFO.

ACFO zbiera się co najmniej raz na kwartał. Do podjęcia decyzji wymagana jest obecność co najmniej pięciu członków. Członkowie otrzymują wynagrodzenie za udział w każdym spotkaniu. Suma ta ulega znacznemu zmniejszeniu po siódmym spotkaniu w roku (ma to na celu zniechęcenie do odbywania spotkań wyłącznie w celu uzyskania dodatkowych dochodów). W posiedzeniach ACFO bierze udział Szef Inspektoratu Finansów, który ma możliwość służenia doradztwem, jednak bez prawa głosu.

ACFO jest odpowiedzialny zarówno przed rządem, jak i przed jego poszczególnymi członkami. Do dnia 31 lipca każdego roku ACFO sporządza 2 sprawozdania; jedno przeznaczone jest dla poszczególnych ministrów i odnosi się do zadań, za które dany minister jest odpowiedzialny, natomiast drugie sprawozdanie trafia do Rady Ministrów. Raporty mają za zadanie przedstawić ministrom i rządowi pogląd na stan systemów kontroli wewnętrznej w rządowych instytucjach. ACFO może żądać od kierowników jednostek lub osób odpowiedzialnych za działania audytu wewnętrznego, wszystkich informacji niezbędnych do sporządzania tych sprawozdań. Wszyscy kierownicy jednostek sektora rządowego, najpóźniej do 15 lutego każdego roku, powinni przesłać do ACFO sprawozdanie zawierające informacje nt. działania swoich systemów kontroli wewnętrznej. W raportach muszą uwzględnić działania, które chcą podjąć w celu wzmocnienia systemów kontroli wewnętrznej.

O sile ACFO stanowi fakt, że jego obowiązki zostały w sposób wyraźny określone w przepisach prawa. ACFO ma na przykład obowiązek informować rząd o niezawodności systemów kontroli wewnętrznej w instytucjach, w kontekście realizacji celów rządowych. Komitet powinien wystosowywać również ostrzeżenia do rządu, jeśli uważa, że instytucje dostarczają nieprawdziwe lub nierzetelne informacje, co mogłoby skutkować podjęciem przez rząd decyzji w oparciu o błędne informacje.

Ponadto, ACFO obecnie pracuje nad szczegółami swojej karty audytu oraz regulaminu. Karta audytu powinna zawierać następujące elementy: listę członków z datami rozpoczęcia i zakończenia ich kadencji, wyznaczania przewodniczącego i osoby odpowiedzialnej za usługi sekretarskie, listę



obowiązków ACFO, przepisy regulujące sposób raportowania oraz przyjęcie zasady poufności komunikacji pomiędzy osobami odpowiedzialnymi za działanie audytu wewnętrznego a ACFO.

3. BULGARIA

Nie powołano komitetów audytu.

4. CYPR

Powołano tzw. Radę Audytu Wewnętrznego²⁸. Rada jest powoływana na okres 3 lat przez Radę Ministrów. Jej obowiązki określa ustawa z 2003 r. o audycie wewnętrznym. W skład Rady wchodzi Minister Finansów (pełni funkcję przewodniczącego), 2 innych ministrów, główny księgowy oraz specjalista z sektora prywatnego.

Rada Audytu Wewnętrznego jest odpowiedzialna za:

- zapewnienie niezależności audytowi wewnętrznemu,
- zapoznawanie się z wynikami audytów wewnętrznych i informowanie Rady Ministrów o wykrytych nieprawidłowościach,
- występowanie do Rady Ministrów z propozycjami wzmocnienia służb audytu wewnętrznego w sektorze publicznym,
- monitorowanie pracy audytu wewnętrznego i wydawanie zaleceń zmierzających do poprawy działania,
- pozyskiwanie informacji o zachowaniu/postępowaniu kierownictwa po uzyskaniu od audytorów wewnętrznych informacji o działalności w zarządzanej przez nich jednostce,
- wystąpienie do kierowników jednostek o wyjaśnienia dlaczego nie stosują się do zaleceń audytu wewnętrznego,
- zbieranie rocznych i strategicznych planów od komórek audytu wewnętrznego jednostek sektora publicznego.

Komisarz Audytu Wewnętrznego, powoływany przez Radę Ministrów na okres 6 lat, jest zobowiązany do przedłożenia Radzie Audytu Wewnętrznego sprawozdania rocznego w terminie sześciu miesięcy od zakończenia roku, w którym opisuje czynności wykonywane w ciągu roku przez podległe mu służby. Do obowiązków Komisarza należy:

- badanie i ocenę adekwatności i skuteczności systemów kontroli wewnętrznej,
- badanie i ocena systemów, które zostały ustanowione w celu zapewnienia zgodności z politykami, obowiązującym prawem i innymi regulacjami,
- badanie i ocena środków podjętych w celu zarządzania zobowiązaniami i zabezpieczenia aktywów i weryfikacji ich istnienia,
- badanie i ocena gospodarności, wydajności i skuteczności różnych działań i procedur,
- sprawdzenie funkcjonowania programów, planów i działań w celu zapewnienia, że ich wyniki są zgodne z wyznaczonymi celami, a operacje są wykonywane zgodnie z planem,
- ocena adekwatności systemów zarządzania i kontroli,
- doradztwo w zakresie adekwatności systemów kontroli wewnętrznej i w ramach innych kwestii związanych z rachunkowością,
- ocena wiarygodności, względność i integralności informacji finansowych i operacyjnych,
- prowadzenie specjalnych dochodzeń i kontroli na każdy temat, który wpływa na integralność, utratę dochodów, interesy i skuteczność działania administracji publicznej,
- ocena jakości procesów podejmowania decyzji i środowiska informacji,
- wykonywanie innych zadań w zakresie audytu wewnętrznego.

²⁸ ang. Internal Audit Board



5. CZECHY

Nie powołano komitetów audytu.

6. DANIA

Nie powołano komitetów audytu. Wynika to prawdopodobnie z faktu, że liczba przeprowadzanych audytów wewnętrznych w ramach ministerstw i agencji rządowych jest ograniczona. Należy mieć również na uwadze, że Najwyższy Organ Kontroli ustanawia wewnętrzne grupy kontroli i oceny pracy audytorów wewnętrznych oraz ponosi całkowitą odpowiedzialność za działalność audytu wewnętrznego.

7. ESTONIA

Komitet audytu jest organem doradczym w zakresie rachunkowości, audytu wewnętrznego, zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej. Ponadto, sprawuje nadzór nad przygotowaniem budżetu oraz zapewnieniem działalności jsfp zgodnie z prawem. Ministerstwa nie mają obowiązku tworzenia komitetów audytu, ale gdy już komitet zostanie ustanowiony w ministerstwie, jego obowiązki obejmują kontrolę i nadzór w całym zakresie kompetencji ministerstwa, a członkowie komitetu są mianowani i odwoływani przez ministra.

W komitecie audytu zasiada co najmniej dwóch członków, z których co najmniej dwóch musi być ekspertami w dziedzinie rachunkowości, finansów lub prawa. Członkiem komitetu audytu nie może być audytor wewnętrzny, asystent ministra lub sekretarza generalnego lub osoby wykonującej zadania związane z audytem. Mianowanie może nastąpić wyłącznie po pisemnej zgodzie osoby wskazanej do zasiadania w komitecie.

8. FINLANDIA

Nie powołano komitetów audytu.

9. FRANCJA

Nie powołano komitetów audytu, ale w planach jest reforma, która doprowadzi do powstania komitetu audytu w każdym ministerstwie. Komitety audytu mają być gwarantem niezależności audytu wewnętrznego oraz będą odpowiedzialne za zapewnienie koordynacji polityki kontroli wewnętrznej i audytu dla wszystkich funkcji ministerstwa. Ponadto, z upoważnienia Ministra Reformy Państwa zostanie ustanowiony wewnętrzny Komitet Harmonizacji Kontroli, gwarantujący zgodność stanu wewnętrznej polityki w zakresie audytu i jej realizacji.

10. GRECJA

Nie powołano komitetów audytu.

11. HISZPANIA

Nie powołano komitetów audytu.

12. HOLANDIA

W każdym ministerstwie jest powołany komitet audytu, który doradza ministrowi lub sekretarzowi generalnemu. Komitet audytu wydaje zalecenia dla komórek audytu wewnętrznego, sugeruje obszary do rocznego planu audytu, doradza w zakresie zarządzania operacyjnego oraz zarządzania ryzykiem. W skład komitetu audytu wchodzi członkowie ścisłego kierownictwa (dyrektor generalny, sekretarz generalny), kierownik departamentu finansowo-ekonomicznego, kierownik komórki audytu wewnętrznego i zewnętrzni, niezależni członkowie ze szczególnym doświadczeniem w zarządzaniu i kontroli finansów oraz w zakresie zarządzania publicznego. Funkcja komitetu audytu została uregulowana przez ustawy.

13. IRLANDIA

Raport Mullarkey zalecił, aby każdy dział, departament i biuro do końca 2003 roku formalnie ustanowiły komitety audytu. Komitety audytu wykonują następujące zadania:



- są źródłem niezależnych porad dla głównych księgowych,
- dokonują przeglądu planów i raportów komórek audytu wewnętrznego, przez co stają się gwarantem jakości ich pracy,
- dokonują oceny, czy wykonano zalecenia audytu wewnętrznego i audytu zewnętrznego,
- monitorują i badają sposób realizacji strategii zarządzania ryzykiem przez poszczególne departamenty,
- pod warunkiem, że w skład komitetu wchodzi członkowie spoza ministerstwa (z innego ministerstwa bądź z sektora prywatnego), mogą oni usprawniać działalność audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej, poprzez wymianę informacji między departamentami/biurami oraz między sektorem prywatnym i publicznym.

Każdy komitet audytu działa na podstawie regulaminu, posiada w swoim składzie przynajmniej dwóch członków spoza działu (najlepiej z sektora prywatnego) z odpowiednim doświadczeniem, przygotowuje roczne sprawozdanie ze swojej działalności. Przewodniczący komitetu nie powinien być przedstawicielem danego departamentu (czyli ministerstwa).

14. LITWA

Obecnie istnieje wyłącznie Komitet Audytu przy parlamencie. Jego główne zadanie to omawianie projektów ustaw i załączanie do nich wniosków, badanie sprawozdań finansowych oraz wyników wewnętrznych i zewnętrznych audytów.

15. LUKSEMBURG

Nie powołano komitetów audytu.

16. ŁOTWA

Komitety audytu są tworzone na zasadzie dobrowolności, a ich członkami są urzędnicy administracji wyższego szczebla (ministrowie, sekretarze stanu, zastępcy sekretarzy stanu). Uzasadnieniem dla braku obowiązku utworzenia komitetów jest to, że w strukturze organów administracji publicznej nie można zagwarantować pełnej niezależności w zakresie zarządzania administracyjnego i politycznego.

Natomiast silną pozycją cieszy się Rada Audytu Wewnętrznego, która jest organem doradczym. Celem jej działania jest promowanie poprawy audytu wewnętrznego, wdrażanie i rozwój polityki kontroli wewnętrznej oraz metodologii w administracji państwowej. Do obowiązków Rady należą:

- ocena rocznych sprawozdań jednostek audytu wewnętrznego i innych informacji dotyczących pracy jednostek audytu wewnętrznego,
- opiniowanie rocznego sprawozdania Ministerstwa Finansów dotyczącego audytu wewnętrznego w administracji publicznej,
- oceny wniosków w sprawie zmiany i usprawnienia audytu wewnętrznego przygotowanych przez ministerstwa i urzędy oraz przesłanie zaleceń do Ministra Finansów,
- oceny przekazanych przez komórki audytu wewnętrznego informacji dotyczących przypadków, w których istnieje ryzyko wystąpienia nieobiektywizmu komórki audytu wewnętrznego lub jest zagrożona jej niezależność.

Ponadto, Rada może brać udział w ocenach komórek audytu wewnętrznego, prowadzonych przez Ministerstwo Finansów.

17. MALTA

Nie istnieje obowiązek powoływania komitetów audytu, chociaż w listopadzie 2008 r. Urząd Rady Ministrów wydał „*dobre praktyki*”, w których zaleca tworzenie komitetów audytu dla jsfp. Została natomiast powołana Rada ds. Audytu Wewnętrznego i Dochodzeń. Jej zadaniem, jako instytucji niezależnej i obiektywnej jest prowadzenie monitoringu stanu wewnętrznej kontroli finansowej oraz



nadzorowanie pracowników Departamentu Audytu Wewnętrznego i Dochodzeń (IAID) przy Urzędzie Rady Ministrów.

Ponadto, Rada dąży do zapewnienia niezależności dyrektora i pracowników IAID. Pozostałe funkcje Rady to m.in. zatwierdzenie planów, budżetów i harmonogramów zaproponowanych przez właściwego kierownika jednostki i ustalenie zasad, procedur i metod do prawidłowego funkcjonowania PKW i prowadzenia dochodzeń finansowych. Rada jest powoływana przez Premiera i w jej skład wchodzi: sekretarz z Gabinetu Premiera pełniący funkcję przewodniczącego, stały sekretarz w Ministerstwie Finansów, osoby o uznanym autorytecie w dziedzinie rachunkowości i/lub pracującego w charakterze biegłego rewidenta, które nie pełnią publicznych funkcji oraz jeszcze jeden członek. Rada ma obowiązek zbierać się przynajmniej raz na kwartał. Decyzje są podejmowane większością głosów, a przewodniczący ma głos rozstrzygający w przypadku równej ilości głosów.

18. NIEMCY

Nie powołano komitetów audytu.

19. POLSKA

Na podstawie dyspozycji zawartej w art. 288 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych wyłączną kompetencję do powołania komitetu audytu posiada minister kierujący działem administracji rządowej. Celem komitetu audytu jest doradztwo świadczone na rzecz ministra w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego w kierowanych przez ministra działach administracji rządowej. Należy podkreślić, że zakres doradztwa komitetu audytu obejmuje funkcjonowanie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego we wszystkich jednostkach podległych i nadzorowanych przez ministra kierującego działem. Ponadto komitet audytu może informować ministra i doradzać mu na temat zagrożeń związanych z realizacją jego celów w kierowanym dziale/działach.

Obowiązek powołania komitetu audytu nie dotyczy tych działów, w których oprócz ministerstwa nie występują jednostki podległe i nadzorowane. Jeżeli minister kieruje co najmniej jednym działem administracji rządowej, w którym występuje co najmniej jedna jednostka w dziale, wówczas istnieje obowiązek powołania komitetu audytu. Dla każdego działu administracji rządowej, w którym występuje co najmniej jedna jednostka w dziale, minister może powołać odrębny komitet audytu. W przepisach ww. ustawy przewidziano także możliwość utworzenia wspólnego komitetu audytu dla działów administracji rządowej kierowanych przez jednego ministra.

W skład komitetu audytu, w myśl art. 290 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych powinno wchodzić nie mniej niż trzech członków, w tym:

- przewodniczący komitetu, którym jest wskazana przez ministra osoba w randze sekretarza lub podsekretarza stanu,
- co najmniej dwie osoby nie będące pracownikami ministerstwa lub jednostek w dziale, zwane dalej „członkami niezależnymi”.

W skład komitetu audytu może wchodzić większa liczba członków, w tym także członków niezależnych i zależnych (pracowników działu, dla którego powołano dany komitet audytu). Przepisy nie określają maksymalnej liczby członków komitetu audytu.

W opinii Ministerstwa Finansów optymalna wielkość komitetu audytu, to pięć do dziewięciu osób (w tym przewodniczący). Taka wielkość komitetu audytu daje możliwość aktywnego uczestnictwa w obradach wszystkim członkom komitetu, efektywnego wykonywania zadań komitetu, a także sprawnego prowadzenia i obsługi posiedzeń. Ministerstwo Finansów rekomenduje, aby członkowie niezależni stanowili, co najmniej połowę składu komitetu audytu. Zaleca się także utrzymanie stałej wielkości składu komitetu.

W przypadku odwołania niezależnego członka komitetu audytu, należy niezwłocznie uzupełnić skład komitetu do wymaganej wielkości. Komitet audytu, w którego składzie nie ma co najmniej dwóch



członków niezależnych, nie ma minimalnego wymaganego przepisami prawa składu, a zatem także formalnych możliwości działania.

Minister Finansów określił w rozporządzeniu z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetów audytu niezbędne kwalifikacje niezależnych członków, procedury którymi powinien kierować się komitet audytu, warunki jakie powinien spełniać regulamin komitetu, sposób ustalania wynagrodzenia członków niezależnych. Organizację i tryb działania komitetu audytu określa regulamin wewnętrzny nadawany przez ministra na wniosek przewodniczącego komisji.

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;
- przegląd istotnych wyników audytu wewnętrznego oraz monitorowanie ich wdrożenia;
- przegląd sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz z oceny kontroli zarządczej;
- monitorowanie efektywności pracy audytu wewnętrznego, w tym przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen pracy audytu wewnętrznego;
- wyrażenie zgody na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego.

Do końca lutego każdego roku komitet audytu składa ministrowi kierującemu działem oraz Ministrowi Finansów sprawozdanie z realizacji zadań w roku poprzednim. Sprawozdanie z realizacji zadań podlega publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej.

20. PORTUGALIA

Nie powołano komitetów audytu.

21. RUMUNIA

Komitet Publicznego Audytu Wewnętrznego (PIAC) działa zgodnie z ustawą nr 672/2002, jako organ doradczy organizacyjnie podległy CJH ds. Audytu Wewnętrznego, która prowadzi działania mające na celu określenie strategii i poprawy działalności audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Do głównych zadań PIAC należy m.in.:

- zatwierdzenie strategicznych kierunków rozwoju audytu wewnętrznego w sektorze publicznym,
- zatwierdzenie projektów ustaw w zakresie audytu wewnętrznego,
- zatwierdzenie rocznych sprawozdań z działalności audytu wewnętrznego i przedstawianie ich rządowi,
- wydawanie opinii w sprawie sprawozdań z działalności audytu wewnętrznego,
- ocena relacji pomiędzy wewnętrznymi a zewnętrznymi jednostkami audytu.

Nowy projekt ustawy przewiduje utworzenie komitetów audytu na poziomie głównych instytucji w ramach administracji publicznej, których roczny budżet przekracza 2 000 000 000 lei. Komitety audytu mają składać się z trzech do siedmiu członków, a ich zadania mają być podobne do tych, które posiada PIAC.

22. SŁOWACJA

Ministerstwo Finansów w zakresie wykonywania zadań CJH koordynuje utworzenie i działalność komitetów ds. kontroli i audytu. Możliwość ustanowienia komitetu audytu została zapisana w ustawie nr 165/2008, która znowelizowała ustawę o kontroli finansowej.

W chwili obecnej komitet audytu jest niezależnym organem doradczym funkcjonującym i działającym na rzecz Ministerstwa Finansów. Inne ministerstwa są w trakcie rozpatrywania zasadności powołania takiego organu.



Statut komitetu audytu określa jego zadania, kompetencje, skład członków i regulamin. Do głównych zadań komitetu należy:

- ocena jakości wykonania kontroli finansowej, audytu wewnętrznego i zarządzania ryzykiem w celu ich rozwoju,
- monitorowanie skuteczności i efektywności kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego, z myślą o jakości ich działań,
- udzielanie porad i konsultacji dla szefów organów centralnych i dla menedżerów.

23. SŁOWENIA

Nie powołano komitetów audytu.

24. SZWECJA

Tworzenie komitetów audytu nie jest obowiązkowe. Tylko agencje, w skład których wchodzi rady wykonawcze, mogą powoływać komitety audytu. Do dziś wszystkie skorzystały z takiej opcji. Komitety audytu składają się z niezależnych członków, co ma zapewnić wzmocnienia niezależności i właściwe ukierunkowanie kontroli wewnętrznych i zewnętrznych. Niezależność członków komitetu ma na celu dostosowanie rządu do najlepszych praktyk wypracowanych przez sektor prywatny.

25. WĘGRY

Międzyresortowy Komitet ds. Kontroli Finansowej (PIFCIC) został utworzony w celu zapewnienia wskazówek dla poprawy jakości systemu PKW, współpracy, koordynacji, harmonizacji i przygotowania dalszych niezbędnych zmian. W ramach swoich kompetencji PIFCIC pełni (poprzez podległe podkomitety) następujące zadania:

- wspiera Ministerstwo Gospodarki Narodowej w zakresie funkcjonowania PKW, przygotowania rozporządzeń, koordynacji i harmonizacji systemu oraz opiniowania rocznych planów, strategii i raportów wymaganych przez prawodawstwo UE,
- opracowuje zalecenia dotyczące poprawy i pracy systemu kontroli zarządczej,
- koordynuje planowanie i realizację audytów rządowych,
- poszukuje rozwiązań na konkretne pytania postawione przez Ministerstwo Gospodarki lub jsfp w zakresie PKW,
- omawia przedstawione przez Ministerstwo Gospodarki roczne sprawozdanie na temat funkcjonowania PKW.

26. WIELKA BRYTANIA

Komitet Audytu jest niezależną komisją składającą się z tzw. „dyrektorów konsultantów”²⁹, którzy nie biorą udziału w zarządzaniu jednostką, a ich rola polega na doradzaniu kierownikowi jednostki. Komitet posiada szczególne obowiązki w zakresie pracy audytorów wewnętrznych i zewnętrznych oraz zapewnienia rzetelności sprawozdawczości finansowej. Ponadto, zapewnia niezależne i kompleksowe doradztwo dla zarządu i udziela wsparcia urzędnikowi ds. rachunkowości³⁰ w wypełnianiu jego obowiązków.

Istnieje ścisłe powiązanie między kierownikiem komórki audytu wewnętrznego (KAW) a komitetem audytu, który jest żywo zainteresowany tym, aby karta audytu wewnętrznego oraz zakres uprawnień KAW zapewniły jej odpowiedni status i niezależność niezbędną do swobodnego i skutecznego działania. Poza tym, komitet uważnie śledzi adekwatność wykorzystywania zasobów KAW.

Komitet doradza zarządowi oraz głównemu księgowemu w zakresie strategii oraz planów audytu wewnętrznego, dostarczając informacji w jaki sposób i w jakim stopniu mogą udzielić pomocy kierownikowi audytu wewnętrznego w wypełnianiu jego obowiązków. Do głównych zadań audytu należy dostarczenie rocznej opinii na temat ogólnej adekwatności i skuteczności organizacji,

²⁹ ang. non executive directors

³⁰ ang. accounting officer



zarządzania ryzykiem i kontroli procesów. Ponadto, Komitet monitoruje wyniki audytu wewnętrznego i reakcję kadry zarządzającej na kwestie poruszone w wynikach audytu wewnętrznego.

27. WŁOCHY

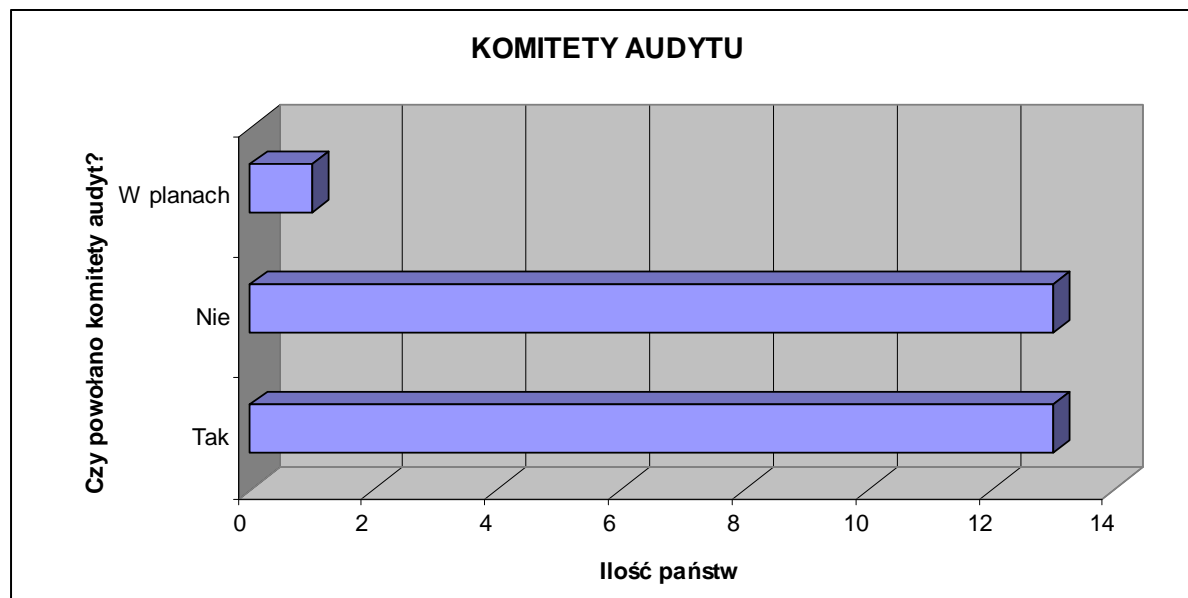
Nie powołano komitetów audytu. Istnieje natomiast centralna jednostka o nazwie Niezależna Komisja ds. Oceny, Integralności i Przejrzystości działania administracji publicznej (CIVIT). Ponadto, dla każdej jednostki administracyjnej powołano niezależne organy oceny pracy (OIV). Celem funkcjonowania tych organów jest poprawa wydajności sektora publicznego oraz skuteczności i przejrzystości administracji publicznej, ustanowienia nowych ram do pomiaru i oceny organizacji oraz działalności administracji publicznej.

OIV zajmują się m.in. monitorowaniem ogólnego funkcjonowania systemu oceny, przejrzystości i uczciwości systemu kontroli wewnętrznej oraz sporządzają roczne sprawozdania na temat jej stanu. Zajmują się także zapewnianiem prawidłowego stosowania wytycznych, metod i instrumentów przewidzianych przez CIVIT.

System włoski przewiduje również istnienie tzw. jednostek kontroli zarządczej³¹, których zadanie polega na projektowaniu i wdrażaniu systemu kontroli zarządczej. Jednostki te wyznaczają procesy, produkty i cele działań administracyjnych działu/departamentu/jednostki, do którego należą. Dokonują również pomiaru wyników działań administracyjnych w zakresie wydajności, skuteczności, efektywności kosztowej, terminowości, zasobów, kosztów i jakości działalności departamentu. Głównym celem jest sprawdzanie skuteczności, wydajności i kosztów administracyjnych w celu optymalizacji stosunku kosztów do korzyści.

WNIOSKI

Poniższy wykres przedstawia w ilu państwach UE powołano komitety audytu, w ilu ich nie powołano, a w ilu rozważane jest ustanowienie takiego organu.



Obecnie w 13 państwach powołano komitety audytu, w 13 państwach uznano, że nie są one potrzebne lub uznano je za potencjalne źródło niepotrzebnych kosztów. Natomiast 1 kraj (Francja) jest w trakcie wdrażania reformy, która przewiduje utworzenie komitetów audytu w każdym ministerstwie.

Komitety audytu utworzone w 13 państwach UE pełnią nieco odmienne funkcje i są różnie usytuowane, posiadają inny zakres uprawnień, inaczej jest dokonywany wybór członków. Wszystkie są jednak traktowane jako narzędzia, które służą usprawnianiu procesu zarządzania instytucjami

³¹ ang. management control units



publicznymi, poprzez wzmocnienie mechanizmów kontroli wewnętrznej oraz zwiększenie jakości i wartości audytu wewnętrznego.



VI. REFORMY PUBLICZNEJ KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

1. AUSTRIA

W dużej mierze rozwój systemu PKW będzie związany z reformą prawa budżetowego wdrażaną w latach 2009-2013 (przejście z systemu kasowego do rachunkowości memoriałowej). Reforma prowadzi m.in. do zachęcania ministerstw do korzystania z pieniędzy podatników w sposób bardziej skuteczny. Ma się to przejawiać np. możliwością wykorzystania środków zaplanowanych na dany rok w roku następnym. Środki nie wykorzystane na koniec roku budżetowego nie przepadną, lecz mogą zostać przeniesione do funduszu rezerwowego, dzięki czemu mogą być wykorzystane w następnym roku bez obowiązkowego przydziału, tj. zgodnie z priorytetami danego działu. W ten sposób każdy minister staje się „ministrem finansów” dla swojej jednostki, która jest w stanie rozszerzyć zakres działania poprzez mądre i efektywne zarządzanie środkami budżetu. Prowadzi to do bardziej efektywnego wykorzystania pieniędzy z podatków na rzecz usług świadczonych dla obywateli. Działalność audytorów i systemu kontroli, zostanie ukierunkowana na badanie tej wydajności.

2. BELGIA

W chwili obecnej nie ma planów zmierzających do reformy systemu PKW.

3. BUŁGARIA

Reforma kontroli wewnętrznej rozpoczęta w 2005 r., w dalszym ciągu wymaga wysiłków w celu zapewnienia jej efektywnego funkcjonowania. Priorytety wraz z poszczególnymi działaniami zmierzającymi do osiągnięcia tego celu zostały określone w *Strategii rozwoju zarządzania i kontroli finansowej i audytu wewnętrznego na lata 2008-2010*, która została przyjęta przez Radę Ministrów w 2007 roku.

Obecnie trwają prace nad przyjęciem nowej strategii, która będzie dążyła do wzmocnienia odpowiedzialności i rozliczalności kadry kierowniczej za podejmowane działania, wzmocnienia i podniesienia jakości audytu wewnętrznego w sektorze publicznym oraz wzmocnienia pozycji CJH. Dzięki nowej strategii kierownicy jsfp powinni brać aktywny udział w zarządzaniu ryzykiem. W związku z powyższym, aby móc skutecznie wypełniać powierzone im zadania będą musieli dążyć do pogłębienia wiedzy na temat zarządzania finansami i funkcjonowania systemów kontroli. Natomiast w odniesieniu do audytu wewnętrznego, przewidziano przeprowadzanie zewnętrznej oceny dotyczącej zapewniania jakości, co jest nowością w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym. W odniesieniu do CJH zostaną podjęte działania w celu zapewnienia skutecznej koordynacji między audytem zewnętrznym i wewnętrznym, sporządzenia dodatkowej metodologii w zakresie zarządzania, kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, a także stworzenia nowych, bardziej praktycznych modułów szkoleniowych dla kierowników jednostek i audytorów wewnętrznych.

4. CYPR

Obecnie nie są podejmowane prace nad zmianą obowiązującego systemu.

5. CZECHY

Rząd pracuje nad zapewnieniem zgodności kryteriów regulujących system PKW z wymaganiami Komisji Europejskiej, opartymi na wnioskach z działu 28 negocjacji przedakcesyjnych dotyczących kontroli finansowej. Ponadto, bierze się pod uwagę zalecenia SIGMA z 2003 r. wskazujące konkretne działania, które należy podjąć w zakresie rozwoju trzech filarów PKW, które mają zapewnić, że środki publiczne są odpowiednio wykorzystywane. Te elementy to zarządzanie finansami i kontrola, system audytu wewnętrznego oraz ustanowienie CJH w celu koordynacji obu tych systemów. W działania zmierzające do opracowania odpowiednich kryteriów zaangażowano ekspertów na wszystkich szczeblach administracji publicznej oraz osoby z czeskiego Instytutu Audytorów Wewnętrznych i przedstawicieli z ośrodków akademickich.



Nad odpowiednimi zmianami pracuje Ministerstwo Finansów. Przygotowywana zmiana ma mieć charakter techniczny (w chwili obecnej jest w fazie konsultacji między służbami) i powinna stworzyć warunki, które umożliwią zmiany zmierzające do kompleksowego rozbudowania systemu PKW, zgodnie z obowiązującymi normami i dobrymi praktykami.

6. DANIA

W odniesieniu do reformy administracji publicznej i PKW nie są prowadzone żadne działania zmierzające do reformy obecnego systemu. Natomiast w stosunku do zarządzania wydatkami publicznymi podjęto działania zmierzające do wzmocnienia tego obszaru poprzez dwie nowe inicjatywy obejmujące zarówno ogólne zarządzanie wydatkami, jak i zarządzanie finansami w poszczególnych instytucjach.

7. ESTONIA

Planowana reforma ma odbyć się w 5 etapach:

1. Rozwój planowania strategicznego i ram zarządzania finansami polegający m.in. na:

- integracji planowania strategicznego i ram budżetowania, zmierzających do lepszej kontroli wydatków rządowych i wydajności polityki oraz priorytetyzacji celów w sytuacji ograniczonych zasobów,
- rozwoju zrównoważonego sposobu ustanawiania wskaźników wydajności i celów do stosowania w oparciu o wyniki budżetowania i planowania strategicznego,
- stosowaniu zasady memoriałowej budżetu.

2. Aktualizacja ram prawnych w zakresie sprawozdawczości finansowej - opracowanie zasad sporządzania i składania elektronicznych rocznych sprawozdań, które są oparte na międzynarodowych standardach sprawozdawczości finansowej.

3. Rozwój systemu informacji STEP, który umożliwi rozwój zarządzania strategicznego i planowania budżetu państwa oraz zapewni skuteczne i operacyjne zintegrowanie planowania strategicznego, budżetowania, raportowania i związanych z nimi zadań oraz działań w celu stworzenia kompleksowego systemu. Powyższy system powinien zapewnić dostęp do informacji niezbędnych do podejmowania strategicznych decyzji na czas, pomóc poprawić jakość otrzymywanych danych oraz skoordynować cały proces zarządzania finansami państwa.

4. Nowelizacja ustawy o rachunkowości, która obejmuje opracowanie i przyjęcie wszystkich aktów zmierzających do wdrożenia i uruchomienia profesjonalnego systemu egzaminów i systemu monitorowania działalności audytorów wewnętrznych oraz prowadzenie ewidencji działalności audytorów.

5. Wdrożenie systemu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego w samorządach. Takie działanie ma pomóc we wdrożeniu strategii antykorupcyjnej. Odpowiednia ustawa wejdzie w życie w styczniu 2013 roku i będzie regulowała następujące kwestie:

- Zarząd musi zapewnić wdrożenie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji pracy audytora wewnętrznego w jednostkach samorządowych.
- Gminy wiejskie powinny wprowadzać w życie wewnętrzny system kontroli oraz ponosić odpowiedzialność za jego działanie.
- Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do ustanowienia odpowiedniego stanowiska lub komórki audytu wewnętrznego.
- W trakcie wdrażania systemu audytu wewnętrznego samorząd powinien stosować przepisy określone w ustawie o rachunkowości.
- Jeśli w jednostce samorządu terytorialnego działa audyt wewnętrzny, odpowiedni urzędnik lub kierownik jednostki przekazuje sprawozdanie audytora wewnętrznego do władz gminy lub miasta przed zatwierdzeniem rocznego sprawozdania z działalności jednostki.



8. FINLANDIA

Zmiany w zakresie kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem mogą być dokonywane w ustawach budżetowych. W odniesieniu do audytu wewnętrznego przedmiotem dyskusji jest kwestia czy ministerstwa i agencje rządowe powinny być zobowiązane do zorganizowania audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej, a jeśli tak, to jak powinny zostać one zorganizowane. Rozważa się możliwość centralizacji audytu wewnętrznego na szczeblu rządowym oraz stworzenie wewnętrznego centrum usług i koordynacji audytu wewnętrznego.

W odniesieniu do ram kontroli wewnętrznej, obecnie zaleca się stosowanie modelu opartego na modelu COSO-ERM. W ostatnim czasie bierze się pod uwagę czy ministerstwa i agencje rządowe powinny zaimplementować standard ISO 31000 Zarządzanie Ryzykiem i pokrewne normy.

9. FRANCJA

Początkowo audyt wewnętrzny został wprowadzony w związku z rachunkowością i innymi funkcjami finansowymi, dopiero w późniejszym terminie został rozszerzony na sferę budżetową. W czerwcu 2010 r. Rada Modernizacji Polityk Publicznych potwierdziła zamiar przeprowadzenia reform zmierzających do rozszerzenia zakresu PKW na wszystkie funkcje i działania ministerstw oraz zapewnienia odpowiedniego i spójnego rozwoju PKW i audytu wewnętrznego poprzez lepsze zarządzanie ryzykiem.

Reforma obejmie następujące zagadnienia:

- Kontrola zagrożeń staje się istotnym elementem zarządzania publicznego. Realizacja przepisów LOLF³², a także konieczność kontroli ryzyka we wszystkich działaniach w ramach sektora finansów publicznych, wymaga wprowadzenia skutecznej kontroli wewnętrznej i systemu audytu wewnętrznego. W tym celu, każde ministerstwo ma obowiązek wdrożyć systemy kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego, które będą odpowiednie do jego kultury organizacyjnej i realizowanych celów. Systemy te mają zabezpieczyć kontrolę ryzyka związanego z zarządzaniem politykami publicznymi.
- Wprowadzenie do struktur administracji publicznej audytu wewnętrznego zgodnie z międzynarodowymi standardami.

Reforma ma zapewnić osiągnięcie trzech celów:

- wzmocnienie systemu kontroli wewnętrznej w każdym ministerstwie w ramach koordynacji sekretarzy generalnych (zapewnienie kontroli ryzyka związanego z zarządzaniem politykami publicznymi w ramach odpowiedzialności ministerstwa),
- utworzenie ministerialnych systemów audytu wewnętrznego, poprzez utworzenie w każdym ministerstwie wewnętrznego komitetu audytu, gwarantującego niezależność komórek audytu wewnętrznego, jak również powołanie spójnego systemu audytu wewnętrznego w celu zapewnienia koordynacji polityki audytu wewnętrznego dla wszystkich funkcji w ministerstwie,
- utworzenie Komitetu ds. Harmonizacji Audytu Wewnętrznego, podległego Ministrowi ds. Reformy Państwa gwarantującego zgodność stanu polityki w zakresie wdrażania systemu audytu wewnętrznego.

10. GRECJA

System kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego jest na etapie wdrażania. Dyrekcja ds. Audytów Finansowych podlegała Ministerstwu Finansów odpowiada za koordynację i wdrożenie systemu PKW.

11. HISZPANIA

Planowane reformy będą związane z walką z obecnym kryzysem finansowym i spełnieniem wymogów UE mających na celu zmniejszenie do roku 2013 deficytu budżetowego do 3% PKB oraz

³² Por. rozdział dotyczący odpowiedzialności kierowników.



uzyskanie zapewnienia, że dług publiczny jest utrzymywany na rozsądnym poziomie³³. Hiszpański rząd został zobowiązany do wprowadzenia szeregu środków, takich jak: strategia konsolidacji budżetu, plan oszczędnościowy dla administracji państwowej w okresie 2011 - 2013 oraz plan przeglądu wydatków na lata 2011 - 2013. Ten ostatni, oprócz ustanowienia ogólnych wytycznych, określa szczególne środki służące ograniczeniu wydatków oraz wzmocnieniu kontroli. Ministrowie mogą ustalić, na zasadach tymczasowych, bardziej rygorystyczne podejście do systemu kontroli.

12. HOLANDIA

W przyszłości planuje się dokonanie horyzontalnej integracji procesów poprzez utworzenie centrów usług wspólnych i innych form organizacji współpracy między resortami. Efektem takich działań będzie np. połączenie departamentów zajmujących się w administracji audytem wewnętrznym w centralny Dyrektoriat ds. Audytu.

13. IRLANDIA

Planowane są reformy pod hasłem „*Więcej kontroli finansowej*”. Przewidywana jest konieczność załączania w rocznych raportach departamentów raportów, które dostarczą informacji o celach, wskaźnikach oddziaływania, kluczowych strategiach, wynikach (finansowych i personalnych) oraz głównych celach, dla każdego z programów przydzielonych departamentowi w danym roku budżetowym.

14. LITWA

Planowane reformy będą dotyczyły następujących kwestii:

- Poprawy i wypracowania nowych aktów zmierzających do opracowania zagadnień, takich jak ocena kontroli wewnętrznej i jakości audytu wewnętrznego w gminach.
- Kontynuacji szkoleń i certyfikacji dla audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym. Przewiduje się powołanie w w/w celu grup odpowiedzialnych za nadzór i badania oraz ekspertów z innych grup roboczych.
- Przeglądów jakości pracy komórek audytu wewnętrznego. W odniesieniu do opracowanych metod i rocznych planów, liczba tzw. *kontroli na miejscu* zostanie zwiększona. Takie działania mają podnieść wydajność audytu.

30 grudnia 2010 roku doszło do podpisania nowej umowy o współpracy pomiędzy Najwyższym Organem Kontroli, Ministerstwem Finansów, Stowarzyszeniem Kontrolerów Gminnych/Samorządowych, Stowarzyszeniem Audytorów Wewnętrznych i Litewskim Trybunałem Obrachunkowym. Zgodnie z postanowieniami porozumienia utworzono grupy robocze, koncentrujące swoją pracę na zmianach i rozwoju istniejących lub nowych metodologii, zapewnieniu jakości audytu oraz wymianie doświadczeń w zakresie audytu i kontroli, itd.

15. LUKSEMBURG

Reformy będą dotyczyć:

- Ograniczenia kontroli ex-ante przez Dyрекcję ds. Kontroli Finansowej, np. systematyczne kontrole tylko powyżej pewnego progu - do ustalenia.
- Organizacji audytu wewnętrznego, np. powierzenie Ministerstwu Finansów koordynacji działań komórek audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.
- Przeglądu wydatków, np. wspólny przegląd wydatków będzie prowadzony we współpracy z zainteresowanymi resortami.

16. ŁOTWA

W dniu 24 lutego 2010 r. Rada Ministrów przyjęła plan działania na rzecz poprawy jakości systemu kontroli wewnętrznej. Plan ten określił działania na rzecz poprawy środowiska kontroli wewnętrznej i podnoszenia kompetencji audytu wewnętrznego, jak również optymalizacji systemu kontroli

³³ brak informacji precyzyjnej oczekiwany poziom



wewnętrznej i poprawy jakości świadczonych przez niego usług. Wspomniane wyżej działania na rzecz poprawy środowiska kontroli wewnętrznej obejmują przede wszystkim:

- przygotowanie projektu regulacji w zakresie tworzenia procedur i monitorowania systemów kontroli wewnętrznej w jednostkach,
- określenie kompetencji kadry zarządzającej,
- uporządkowanie informacji i środków edukacyjnych dla kierownictwa jednostek, jak również form wymiany doświadczeń zdobytych w zakresie funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej.

17. MALTA

Administracja publiczna na Malcie jest w trakcie wprowadzenia nowego i obowiązkowego systemu zarządzania ryzykiem dla służby publicznej. Wytyczne w tym zakresie zostały wydane i weszły w życie w marcu 2011 r. Dzięki nim opracowano politykę zarządzania ryzykiem, procedury zarządzania ryzykiem, wzory rejestru ryzyka oraz szablony oświadczenia o stanie PWK. Jednocześnie, Jednostka ds. Zarządzania Ryzykiem została wzmocniona dodatkowym personelem.

Wspomniane wyżej wytyczne przewidują, że proces zarządzania ryzykiem ma zostać ustanowiony w każdym ministerstwie i we wszystkich jednostkach podległych i nadzorowanych. Proces ten powinien dotyczyć wszystkich ryzyk, które wpływają na osiągnięcie założonych celów ministerstwa. W celu osiągnięcia założeń zostały podjęte lub planuje się następujące działania:

- W Ministerstwie Finansów, Gospodarki i Inwestycji utworzono specjalny Komitet, którego zadanie polega na dokonaniu zmian w ustawie o finansach w celu uwzględnienia narzędzi w zakresie PKW i zarządzania ryzykiem. Wprowadzenie takiego narzędzia powinno przyczynić się do dalszego wzmocnienia odpowiedzialności i przejrzystości w administracji publicznej.
- Wprowadzenie rachunkowości memoriałowej w ministerstwach.
- Jednostce ds. Zarządzania Ryzykiem powierzono zadanie polegające na rozwoju, wspieraniu i nadzorowaniu realizacji polityki w zakresie zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej poprzez wprowadzenie rejestrów ryzyka. Rejestr ryzyka jest ważnym dokumentem w zakresie zarządzania ryzykiem, stanowiącym narzędzie pomocne w procesie identyfikacji ryzyk, ich oceny oraz monitorowaniu działań zmierzających do minimalizacji ryzyk.
- Jednostka ds. Zarządzania Ryzykiem jest odpowiedzialna za ułatwienie wdrażania kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem w administracji publicznej, przedstawiając ogólne i jednolite zasady dla wszystkich ministerstw, departamentów i podmiotów publicznych.

18. NIEMCY

Obecnie nie ma w planach żadnych reform.

19. POLSKA

Przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej jako ustawa o finansach publicznych) wprowadziły szereg zmian w podstawowych elementach systemu kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym. Reforma miała na celu wzmocnienie zarządzania ryzykiem i oceny systemu zarządzania w administracji rządowej. Obecnie administracja rządowa znajduje się na etapie realizacji w/w reformy.

Pod koniec 2010 roku ministrowie kierujący działami administracji po raz pierwszy zatwierdzili i opublikowali roczne plany działalności. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych, na każdym ministrze spoczywa obowiązek określenia podstawowych celów do osiągnięcia przez kierowany przez niego dział administracji w ciągu roku. Plan uwzględnia odpowiednie wskaźniki, które posłużą do pomiaru poziomu osiągnięcia założonych celów. Do końca kwietnia 2011 r. zostały podpisane przez ministrów i opublikowane na internetowych stronach Biuletynu Informacji Publicznej pierwsze oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w działach administracji rządowej. Kierownictwo w wielu ministerstwach ustanowiło formalne systemy i procedury, które powinny dostarczyć ministrom



wystarczającej pewności co do stanu kontroli zarządczej w kierowanych przez nich działach administracji.

Kolejnym kluczowym zagadnieniem w zakresie zarządzania wydatkami publicznymi jest wdrażanie nowego systemu budżetowego, czyli budżetu zadaniowego, który będzie działać równolegle z tradycyjnym systemem budżetowania.

20. PORTUGALIA

Rząd planuje kilka reform zmierzających do reformy budżetu. Jedno z założeń dotyczy wzmocnienia odpowiedzialności ministrów za podejmowane działania i realizację budżetu.

21. RUMUNIA

Strategia reformy PKW ma przede wszystkim doprowadzić do osiągnięcia następujących celów:

- rozwoju metodologii i procedur PKW w sensie dostosowania ich do norm europejskich i międzynarodowych dobrych praktyk,
- podjęcia wspólnych działań przez sektor publiczny w zakresie organizacji i zapewnienia skutecznego funkcjonowania systemów zarządzania finansowego i kontroli,
- stopniowej integracji prewencyjnych kontroli finansowych, dot. odpowiedzialności kierowniczej w zakresie funkcjonowania systemu PKW, zapewniających wyeliminowanie zagrożeń w zarządzaniu środkami publicznymi,
- okresowego wykonania wnikliwej oceny realizacji standardów kontroli zarządczej podmiotów publicznych,
- zwiększenia stopnia wdrażania audytu wewnętrznego i oceny działalności audytu wewnętrznego w centralnych i lokalnych podmiotach publicznych,
- poprawy kształcenia zawodowego pracowników zaangażowanych w zarządzanie finansami i kontrolę, w tym pracowników odpowiedzialnych za działanie audytu wewnętrznego.

22. SŁOWACJA

Ministerstwo Finansów planuje wniesienie poprawek do ustawy o kontroli finansowej, które mają ujednolicić cały zestaw procedur do wykonywania kontroli finansowej *ex post*, audytu wewnętrznego, i przeprowadzania kontroli na podstawie ustawy o kontroli w celu uproszczenia publicznego systemu kontroli. Aby tak się stało, konieczne jest uzyskanie konsensusu politycznego. Jeśli dojdzie do wprowadzenia poprawek, otworzy się ścieżka do jednolitego podejścia procesowego do wykonywania wszelkiego rodzaju kontroli i audytów.

23. SŁOWENIA

Rząd określił następujące cele do realizacji:

- Wprowadzenie licencji dla audytorów wewnętrznych; takie działanie ma zapewnić, że osoby zatrudnione jako audytorzy wewnętrzni, mają odpowiednie doświadczenie i wiedzę oraz ciągle podnoszą kwalifikacje.
- Utworzenie połączonych służb audytu wewnętrznego; utworzenie wspólnych służb audytu wewnętrznego stanowi organizacyjne rozwiązanie problemu zapewnienia przeprowadzania audytu wewnętrznego dla większej liczby mniejszych jednostek (podległych pod ministerstwa). Ponadto, z punktu widzenia efektywnego wykorzystania środków budżetowych i z uwagi na ograniczoną liczbę audytorów wewnętrznych, takie działanie wydaje się rozsądniejsze niż zapewnianie audytu wewnętrznego przez każdą jednostkę oddzielnie.
- Zapewnienie wsparcia IT; jednostki audytu wewnętrznego mają prawo oczekiwać odpowiedniego wsparcia IT ze strony Biura Nadzoru nad Budżetem (BSO), jako centralnego organu odpowiedzialnego za harmonizację i koordynację PKW.
- Podniesienie poziomu świadomości kierowników jednostek w zakresie zarządzania ryzykiem; BSO jako organ odpowiedzialny za harmonizację i koordynację kontroli wewnętrznej w sektorze finansów publicznych musi dbać o aktualizację posiadanej wiedzy teoretycznej



i przedstawienie kierownikom jednostek najlepszych praktyk w zakresie zarządzania ryzykiem.

- Wprowadzenie odpowiedzialności kadry kierowniczej za podejmowane działania; Zgodnie z najlepszymi praktykami oraz zasadą odpowiedzialności w zakresie zapewnienia adekwatności i skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, należy zastąpić oświadczenie w sprawie oceny kontroli wewnętrznej w sektorze finansów publicznych oświadczeniem wiarygodności³⁴. Wprowadzenie oświadczenia wiarygodności ma stanowić zachętę do ciągłego dostosowywania się do zmieniających się celów i warunków pracy. Oświadczenie zakłada zapewnienie, że zarządzający jednostką, co najmniej raz w roku, dokonuje oceny prawidłowości działania systemu kontroli wewnętrznej w całej organizacji. Ocena ta powinna obejmować: środowisko kontroli, zarządzanie ryzykiem, kontrolę ryzyka i przepływ informacji. Oświadczenie wiarygodności kładzie szczególny nacisk na odpowiedzialność organu zarządzającego za zapewnienie właściwych środków w celu osiągnięcia założonych celów. Jest również wyrazem potwierdzenia, że podejmowane działania są skuteczne i uzasadnione, wyeliminowano lub ograniczono przypadki oszustw i korupcji, a raporty są wiarygodne i wykonane.

24. SZWECJA

Obecnie nie ma w planach żadnych reform.

25. WĘGRY

Departament Kontroli Wewnętrznej w Sektorze Publicznym w Ministerstwie Gospodarki Narodowej ma na celu wprowadzenie następujących zmian w systemie PKW:

- dalszy rozwój systemu kontroli wewnętrznej ze szczególnym uwzględnieniem odpowiedzialności kierowniczej,
- wzmocnienie centralnej harmonizacji kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego na poziomie samorządów lokalnych, np. poprzez przygotowanie podręczników i przewodników w tej dziedzinie,
- ciągły rozwój metodologii kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego,
- promowanie zawodu audytu wewnętrznego oraz zachęcanie do utworzenia kierunku studiów związanych z audytem wewnętrznym na uczelniach wyższych ,
- wzmocnienie współpracy między organizacjami prowadzącymi audyt wewnętrzny.

26. WIELKA BRYTANIA

Rząd planuje szereg reform, w wyniku których przewidywane są następujące rezultaty.

- Reforma ma doprowadzić do postrzegania audytu wewnętrznego jako narzędzia, które może wnieść pozytywny wkład w działalność jednostki i przyczynić się do jej końcowego sukcesu.
- Od 2012 roku dojdzie do zastąpienia obecnie stosowanego oświadczenia o stanie kontroli wewnętrznej (SIC), dołączanego do Sprawozdania i Rozliczenia Rocznego, oświadczeniem o zarządzaniu³⁵. Oświadczenie będzie przejrzystym i dającym wyraz odpowiedzialności sprawozdaniem, dotyczącym kwestii kontroli i zagrożeń, z którymi mierzyły się centralne organy państwa. Ponadto, stanowi dowód przejścia przez osobę je składającą odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem, działalność kontroli wewnętrznej i ład korporacyjny. Pomaga także dostrzec niedociągnięcia, które istnieją w systemie kontroli wewnętrznej w organizacji.

27. WŁOCHY

Reforma kontroli jest prowadzona w oparciu o nowe prawo dotyczące publicznych rachunków i finansów (ustawa 196/2009). Nowe przepisy prawne regulujące system kontroli obejmują:

³⁴ ang. Statement of assurance

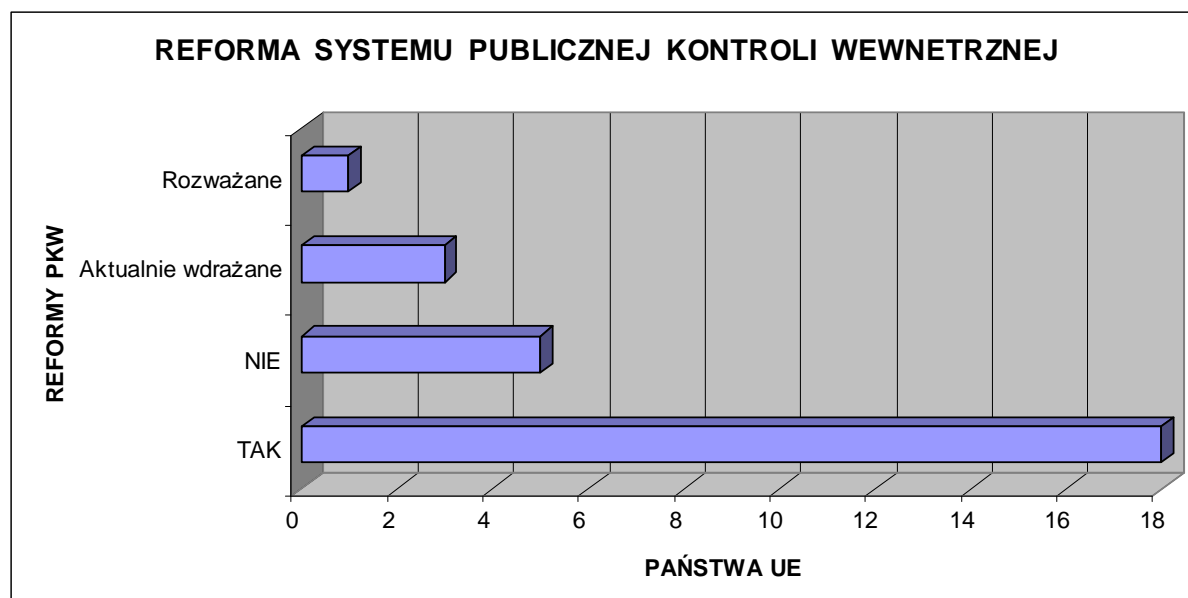
³⁵ ang. Governance statement



monitoring finansów publicznych; porównanie wyników osiągniętych przez różne organy administracji publicznej; osiągnięciu celów założeń finansów publicznych w oparciu o kategorie finansowe, które są zgodne z limitami Unii Gospodarczo-Walutowej.

WNIOSKI

Wszystkie państwa należące do UE posiadają w pełni funkcjonalny system PKW. Pomimo to, wiele państw planuje lub rozważa wdrożenie reform w tym zakresie. Stan ten ilustruje poniższy wykres.



Jak widać na wykresie, aż 18 państw planuje przeprowadzenie kolejnych reform, 3 państwa są w trakcie wdrażania przyjętych zmian, a w jednym państwie trwają dyskusje na ten temat. Tylko 5 państw jest w pełni zadowolonych z obecnie przyjętych rozwiązań i w najbliższych latach nie przewiduje żadnych reform.

Zgodnie z informacjami przedstawionymi w rozdziale VI planowane reformy będą obejmowały m.in. następujące aspekty PKW:

- przejście od metody kasowej do metody memoriałowej budżetu,
- dążenie do wzmocnienia funkcji audytu wewnętrznego,
- wzmocnienie odpowiedzialności kierownictwa za podejmowane działania,
- wzmocnienie znaczenia systemu zarządzania ryzykiem.

VII. PODSUMOWANIE

Publiczna Kontrola Wewnętrzna odgrywa kluczową rolę w zapewnieniu należytego zarządzania finansami w sektorze publicznym i tym samym, jest w kręgu zainteresowania wszystkich państw UE. Takie podejście nie dziwi, gdyż właściwie funkcjonujący system PKW prowadzi m.in. do zwiększenia zaufania publicznego, ułatwia osiąganie celów organizacji i przekazanie parlamentowi jasnych informacji na temat środowiska kontroli oraz efektywności w sektorze publicznym. Obowiązkowe oświadczenia o stanie kontroli wewnętrznej, a w wielu krajach także podpisywanie raportu nt. zrealizowanych zadań, zmusza kierowników jsfp do wykonywania swoich obowiązków z większą starannością.

Dużą zaletą PKW jest jego elastyczność, która umożliwia dostosowanie proponowanych struktur do systemu administracji publicznej danego państwa. PKW pomaga nakreślić cele i zweryfikować uzyskane wyniki, ale nie określa kto lub jaka instytucja powinna być odpowiedzialna za każdy proces przebiegający w jsfp, czy w jaki sposób należy prowadzić kontrole. Dlatego chociaż systemy PKW różnią się od siebie w poszczególnych krajach UE, to różnorodność ta nie wykracza poza ogólne założenia PKW opisane w rozdziale II tego opracowania. Pojęcia, systemy i inne rozwiązania zgodne z wytycznymi PKW stosowane wcześniej, można zachować w niezmienionej postaci lub je dostosować do specyfiki kraju/jednostki i nowej rzeczywistości. Analizując informacje zebrane w *Kompendium* można zaobserwować dwa podejścia do PKW:

1. Rozumienie jej jako systemu kontroli w ramach całej administracji publicznej, tj. wszystkich instytucji o charakterze kontrolno – nadzorczym, zaangażowanych w proces prowadzenia kontroli. Przedstawicielem tego nurtu jest Hiszpania.
2. Rozumienie tzw. koncepcyjne, czyli kompleksowe i zharmonizowane podejście rządu do zapewnienia, że kierownicy jednostek publicznych stworzyli i wdrożyli system dążący do zarządzania wszystkimi procesami zachodzącymi w ich jednostkach. W tym podejściu kontrola wewnętrzna ma na celu zmniejszenie prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka i udzielenie racjonalnego zapewnienia, że jednostka osiągnęła założone cele. Cele te są osiągane poprzez wykonanie operacji w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz z uwzględnieniem ochrony posiadanych zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem lub zniszczeniem. Polska jest jednym z państw kierujących się tym właśnie podejściem.

PKW powinien być postrzegany, jako system mający na celu zapewnienie przejrzystości i efektywności w sektorze publicznym. Poprzez zapewnienie odpowiednich i przejrzystych metod organizacji pracy, kierownik jednostki powinien zyskać wystarczającą pewność, że w kierowanej przez niego jednostce w odpowiednim stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola wewnętrzna, zaś środki publiczne są wykorzystywane dla realizacji wyznaczonych celów w sposób oszczędny i efektywny.

W kontekście analizy informacji nt. funkcjonowania PKW nasuwają się następujące wnioski:

- kierownictwo ponosi odpowiedzialność za podejmowane działania,
- zarządzanie ryzykiem staje się coraz powszechniej wykorzystywanym narzędziem,
- audyt wewnętrzny jest implementowany nie tylko na szczeblu centralnym, ale także na szczeblu lokalnym,
- brak lub niewłaściwy rozwój audytu wewnętrznego prowadzi do zwiększania się ryzyka zaistnienia nieprawidłowości, zaś kierownik jednostki zostaje pozbawiony narzędzia, które pomaga oceniać system kontroli wewnętrznej,
- następuje poprawa jakości zarządzania i zwiększenie wydajności,
- powołanie komitetów audytów, jako organów zapewniających kierownictwu niezależny nadzór nad systemem kontroli wewnętrznej, audytem wewnętrznym oraz sprawozdawczością finansową, świadczy o umiejętnościach wykorzystywania dobrych praktyk w zakresie zarządzania.



Wyzwania wskazywane przez Komisję Europejską dla CJH:

1. Podniesienie świadomości kierowników w zakresie ich odpowiedzialności

Zdarza się, że kierownicy jsfp rozumieją pojęcie odpowiedzialność zbyt dosłownie, tzn. uważają, że jeśli mają być odpowiedzialni za wszystko, to powinni kontrolować najdrobniejsze szczegóły działalności podległych im jednostek. To często oznacza, że inni pracownicy zostają wyłączeni z procesów kontroli wewnętrznej.

Kierownicy są odpowiedzialni za zarządzanie środkami finansowymi w interesie publicznym, czyli nie tylko zapewnienie, że fundusze są wydatkowane zgodnie z prawem, ale także, że są one wydawane gospodarnie, efektywnie i skutecznie. W praktyce wiele uwagi przywiązuje się do przestrzegania zasady legalności bez należytego uwzględniania pozostałych zasad.

Kierownik nie musi zarządzać każdym elementem podległej mu jednostki. Zarządzanie w ramach PKW przewiduje m.in.: delegowanie uprawnień i odpowiedzialności oraz właściwych kanałów raportowania. Wszyscy w organizacji, czy to ministrowie, kierownicy czy pracownicy niższego szczebla, powinni znać swoje role, obowiązki i ograniczenia władzy. Kierownicy wyższego szczebla powinni zrozumieć korzyści płynące z delegacji części uprawnień, tym bardziej, że:

- mogą posiadać kontrolę nad realizacją delegowanych zadań i uprawnień poprzez ściśle określoną strukturę delegacji, wynikającą z opisów stanowisk pracy, celów i wskaźników wydajności dla wszystkich pracowników,
- uwolnienie się z rutynowego administrowania pozwala im skupić się na realizacji celów organizacji.

2. Szersze wykorzystanie zarządzania ryzykiem

Zarządzanie ryzykiem jest istotnym elementem kontroli wewnętrznej i odnosi się do procesu identyfikacji i analizy ryzyk istotnych dla osiągnięcia celów organizacji oraz określenia odpowiednich reakcji w celu ich ograniczenia. Aby uzyskać pewność, że zarządzanie ryzykiem jest skuteczne i określić kiedy i czy są potrzebne dalsze czynności, należy regularnie przygotowywać sprawozdania nt. zarządzania ryzykiem w organizacji oraz prowadzić monitoring badając czy profil ryzyka ulega zmianie. Problem z zarządzaniem ryzykiem polega na tym, że kierownictwo wyższego szczebla nie jest świadome swojej odpowiedzialności za wprowadzenie systemu zarządzania ryzykiem lub wcale nie chce jego wdrożenia. Kierownictwo średniego szczebla boi się stosować zarządzanie ryzykiem, gdyż nie chce dopuścić do ukazania słabości stosowanych rozwiązań.

CJH wspierana przez Ministra Finansów odgrywa kluczową rolę w promowaniu i wyjaśnianiu znaczenia systemu zarządzania ryzykiem. W tym celu CJH powinna podejmować następujące działania:

- rozwijać i propagować praktyczne narzędzia, które pomagają w realizacji zarządzania ryzykiem,
- opracować i wdrożyć program szkolenia w zakresie zarządzania ryzykiem dla administracji publicznej,
- promować, jako zachowania godne naśladowania, działania podejmowane w zakresie wdrażania systemu zarządzania ryzykiem.

3. Wzmocnienie systemu audytu wewnętrznego w samorządzie terytorialnym

Należy zwrócić uwagę na to, że jednostki samorządu terytorialnego różnią się w każdym państwie UE nie tylko strukturą, ale i wielkością. W związku z powyższym PKW nie określa jednego konkretnego modelu dla wszystkich. Nie ulega jednak wątpliwości, że CJH powinna odgrywać kluczową rolę w tworzeniu optymalnego modelu audytu wewnętrznego na poziomie jednostek samorządu terytorialnego (gminy, urzędu, itd.) Ponadto, CJH powinna podjąć działania zmierzające do uświadomienia zarządzającym na poziomie lokalnym, że audyt wewnętrzny może być w stanie pomóc jednostkom (np. gminom) poprawić poziom świadczonych usług.



4. Wzmocnienie pozycji komitetów audytu

Kolejnym elementem wspierającym dobre rządzenie jest komitet audytu - organ powoływany w celu zapewnienia zarządzającym nadzoru nad systemem kontroli wewnętrznej, audytem wewnętrznym, sprawozdawczością finansową oraz nad niezależnością audytorów wewnętrznych. Komitety audytu doradzają kierownictwu w zakresie:

- strategicznych procesów ryzyka, kontroli wewnętrznej oraz rocznych oświadczeń o stanie PKW,
- zasad rachunkowości, sprawozdań finansowych oraz rocznego sprawozdania jednostki, w tym procesu badania sprawozdań finansowych,
- planowanej działalności i wyników audytu wewnętrznego,
- adekwatności odpowiedzi ze strony kierownictwa na wnioski i zalecenia audytu wewnętrznego,
- zwalczania nadużyć finansowych.

W świetle kompendium można zauważyć, że większość krajów dostrzega wartość dodaną płynącą z działalności komitetów audytu, lecz jest także liczna grupa państw, która uważa komitety audytu za objaw biurokracji i zbędny wydatek.

Oczywistym wnioskiem nasuwającym się po zapoznaniu się z informacjami nt. PKW w 27 krajach UE jest stwierdzenie, że każdy system finansów publicznych wymaga nieustannego doskonalenia. Administracja publiczna podążając za coraz szybszymi zmianami otoczenia, poszukuje narzędzi zarządczych umożliwiających jej bardziej efektywne wykorzystanie środków publicznych, przy jednoczesnym zapewnieniu odpowiedniej jakości usług świadczonych na rzecz społeczeństwa. System PKW jest najbardziej popularnym modelem nowoczesnego zarządzania, w którym kierownik jednostki dysponuje wieloma narzędziami wspierającymi, takimi jak audyt wewnętrzny, komitet audytu czy zarządzanie ryzykiem. Model ten jest na tyle elastyczny, że może być stosowany w różnych krajach zarówno na poziomie centralnym, jak i lokalnym.

Korzystanie z doświadczeń i dobrych praktyk wypracowanych w różnych krajach pozwoli na uzyskanie efektu synergii i przyczyni się do poprawy modelu i usprawnienia funkcjonowania administracji publicznej w krajach UE.

Jeszcze raz zachęcamy Państwa do lektury całego *Kompendium nt. systemów Publicznej Kontroli Wewnętrznej w Krajach Członkowskich UE* opracowanego przez Dyрекcję Generalną ds. Budżetu Komisji Europejskiej. W Kompendium znajdują Państwo rozszerzone informacje na temat zagadnień omawianych w niniejszym opracowaniu oraz informacje na temat systemowych rozwiązań dotyczących istotnych narzędzi PKW, takich jak audyt wewnętrzny.

Załącznik nr 1. Tabela podsumowująca

	Państwa Unii Europejskiej	Czy prawo reguluje odpowiedzialność kierownictwa za podejmowane działania?	Czy wprowadzono obowiązek rocznego planowania, sprawozdawczości i składania oświadczenia o stanie PKW?	Czy istnieje jednostka odpowiedzialna za koordynację PKW?	Czy powołano komitety audytu?	Czy są planowane jakieś reformy prowadzące do wzmocnienia PKW?
1	Austria	TAK	Sprawozdanie z działalności	NIE	NIE	Trwa realizacja reformy z lat 2009-2013
2	Belgia	TAK	Oświadczenie o stanie PKW	TAK	TAK	NIE
3	Bułgaria	TAK	Brak danych	TAK	NIE	Wdrażanie reform z 2005 r. i z 2007 r.
4	Cypr	TAK	Sprawozdanie z działalności i osiągniętych celów.	Kilka jednostek	NIE	NIE
5	Czechy	TAK	Sprawozdanie dot. wyników kontroli finansowej	TAK	NIE	Trwają konsultacje nad ewentualnymi reformami
6	Dania	NIE	Plan działalności wraz z celami	NIE	NIE	NIE
7	Estonia	TAK	Sprawozdanie z działalności + oświadczenie o stanie PKW.	TAK	TAK	TAK, reforma ma odbyć się w 6 etapach
8	Finlandia	TAK	Sprawozdanie z oceny systemu kontroli wewnętrznej.	TAK	NIE	TAK, zmiany w ustawie budżetowej
9	Francja	TAK	Brak danych	NIE	NIE/Są w planach	TAK
10	Grecja	TAK	Sprawozdanie o stanie PKW	TAK	NIE	W trakcie
11	Hiszpania	TAK	Brak danych	NIE	NIE	TAK
12	Holandia	TAK	Poświadczenie wiarygodności dot. zarządzania finansami	TAK	TAK	TAK
13	Irlandia	TAK	Deklaracja o stanie PKW.	TAK	TAK	TAK
14	Litwa	TAK	Raport o stanie PKW	TAK	TAK	TAK
15	Luksemburg	TAK	Brak danych	Dwie jednostki	NIE	TAK
16	Łotwa	TAK	Plan działalności i raport z działalności audytu wewnętrznego	NIE	TAK	TAK
17	Malta	TAK	Oświadczenie o stanie PKW	TAK	TAK	TAK
18	Niemcy	TAK	Brak danych	NIE	NIE	NIE
19	Polska	TAK	Plan działalności, Sprawozdanie z wykonania planu działalności, oświadczenie o stanie kontroli zarządczej	TAK	TAK	TAK
20	Portugalia	TAK	Brak danych	TAK	NIE	TAK
21	Rumunia	TAK	Sprawozdanie nt PIC	TAK	TAK	TAK
22	Słowacja	TAK	Brak danych	TAK	TAK	TAK
23	Słowenia	TAK	Oświadczenie zapewniające o realizacji celów i stanie PKW	TAK	NIE	TAK
24	Szwecja	TAK	Sprawozdanie o osiągnięciu celów i działaniu PIC	TAK	TAK	NIE
25	Węgry	TAK	Raport o funkcjonowaniu PIC	TAK	TAK	TAK
26	Wielka Brytania	TAK	Oświadczenie o stanie PIC	Kilka jednostek	TAK	TAK
27	Włochy	TAK	Brak danych	Kilka jednostek	NIE	TAK