

Tomasz Bojkowski

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH W ZAKRESIE PROWADZENIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na nieprawidłowości w zorganizowaniu i prowadzeniu audytu wewnętrznego, które stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zasadniczym zamierzeniem jest ocena, czy stypizowane w przepisach o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [Ustawa 2004, art. 18a] czyny mają w istocie charakter dyscyplinujący kierowników jednostki, których owe naruszenia zasadniczo dotyczą. Artykuł obejmuje ogólne przedstawienie charakteru odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz analizę szczegółową art. 18a Ustawy 2004.

Słowa kluczowe: dyscyplina finansów publicznych, audyt wewnętrzny, finanse publiczne.

1. Wstęp

Audyt wewnętrzny stanowi bez wątpienia element organizacyjny szeroko rozumianych finansów publicznych. Przyjmując legalną definicję audytu wewnętrznego, podkreślić należy eksponowaną niezależność i obiektywność tej działalności [Ustawa 2009, art. 272 ust. 1]. Ma ona na celu wspieranie między innymi kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Znaczenie prawidłowo prowadzonego audytu wewnętrznego jest więc nie do przecenienia. Zasadniczo to również na kierowniku jednostki spoczywa obowiązek prawidłowego zorganizowania audytu wewnętrznego w jednostce. Przyjęto, że to kierownik jednostki zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość jego prowadzenia [Ustawa 2009, art. 282 ust. 1].

Dyscyplina finansów publicznych nie jest natomiast pojęciem zdefiniowanym. Można przyjąć, że chodzi tutaj o szczególne dobro, jakim jest ład finansów publicz-

nych [Druk Sejmu... 2003]. Ład ten wynika przy tym ze szczegółowych regulacji dotyczących zasad i trybu gromadzenia oraz wydatkowania środków publicznych. M. Józwiak oraz L. Kopczyńska przyjmują, że dyscyplina finansów publicznych to „katalog zasad prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi” [Józwiak, Kopczyńska 2003, s. 6]. O ile jednak nie sposób precyzyjnie wyjaśnić, czym w istocie jest dyscyplina finansów publicznych, o tyle samo jej naruszenie (a właściwie naruszenia) zostało określone w przepisach rangi ustawowej [Ustawa 2004].

Celem niniejszego opracowania jest zwrócenie uwagi nie tyle na aspekt organizacyjny czy finansowy audytu wewnętrznego, ile na nieprawidłowości w jego zorganizowaniu i prowadzeniu, które stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zasadniczym zamierzeniem jest ocena, czy stypizowane w przepisach o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [Ustawa 2004, art. 18a] czyny mają w istocie charakter dyscyplinujący kierowników jednostki, których owe naruszenia zasadniczo dotyczą.

Realizacja opisanego wyżej celu opracowania wymaga wstępnego i ogólnego przedstawienia istoty odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W dalszej zaś kolejności opisanie nieprawidłowości, które stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego.

2. Istota odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Najpierw należy uporządkować zagadnienie charakteru odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Odpowiedzialność ta może być w pewnym zakresie porównywana lub wręcz utożsamiana z odpowiedzialnością cywilną (odszkodowawczą), administracyjną, w tym dyscyplinarną, a nawet karną. Wyjaśnienie lub przybliżenie tego zagadnienia pozwoli przedstawić charakter naruszeń z art. 18a [Ustawa 2004].

Z oczywistych względów z dalszych rozważań można wyłączyć odpowiedzialność cywilną, ponieważ odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wiązać należy z prawem publicznym, jakim bez wątplenia jest prawo budżetowe, w tym przepisy o finansach publicznych [Ustawa 2009]. Zasadniczą wątpliwość sprowadza się jednak do pytania o istotę i związek analizowanej odpowiedzialności z odpowiedzialnością karną. Słusznie w orzeczeniu Głównej Komisji Orzekającej z dnia 3 czerwca 2002 r. przyjęto, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych należy łączyć z odpowiedzialnością dyscyplinarną, przy czym system wspomianej odpowiedzialności „ujęty został w grupie przepisów typu karnego, co przesądza o konieczności interpretacji prawa według metod stosowanych w prawie karnym” [Orzeczenie... 2002]. Komisja uznała zatem, że analizowana odpowiedzialność (czyny stanowiące naruszenia dyscypliny finansów publicznych oraz zasady odpowiedzialności za te naruszenia) są „typu” karnego. Komisja stanęła na stanowisku, że nie ma mowy o utożsamianiu odpowiedzialności za naruszenie dys-

cypliny finansów publicznych z odpowiedzialnością karną, choć podobieństwa są zauważalne i celowe.

W jaki sposób więc odróżnić odpowiedzialność karną od odpowiedzialności „typu” karnego, odpowiedzialności „quasi-karnej” [Orzeczenie... 2007]? W pewnym sensie pomocne może być tutaj odwołanie się do celu analizowanych regulacji. Jakkolwiek stanowią one o sankcjach za nieprawidłowości w gospodarowaniu środkami publicznymi, w tym w zakresie zorganizowania i prowadzenia audytu wewnętrznego, to jednak, wydaje się, że nie o represję chodzi przede wszystkim, lecz o zapewnienie prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi, w tym prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 21 stycznia 2003 r. przyjął, że „odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (wcześniej dyscypliny budżetowej) ma służyć przede wszystkim egzekwowaniu od dysponujących środkami publicznymi prawidłowego wykonywania planów finansowych jednostek działających w oparciu o środki publiczne” [Wyrok... 2003]. Trudno z tym stanowiskiem się nie zgodzić. Nie wydaje się jednak, iż takie rozgraniczenie wystarczająco uzasadnia przyjęcie, że analizujemy odpowiedzialność administracyjną, a nie karną. Zasady analizowanej odpowiedzialności wymienione w Ustawie 2004 nakazywałyby raczej rozpoznawać w niej charakter odpowiedzialności karnej. Nie ulega jednak wątpliwości, że choć konstrukcja prawna odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przypomina konstrukcję prawną odpowiedzialności karnej, to z taką odpowiedzialnością nie powinna być utożsamiana [Orzeczenie... 2006]. W zasadzie za przyjęciem, że odpowiedzialność ta ma charakter administracyjny, przemawiać mogą także względy proceduralne – organami orzekającymi w tych sprawach są komisje orzekające i Główna Komisja Orzekająca, a nie sądy karne [Ustawa 2004, art. 42]. Ponadto naruszeń dyscypliny finansów publicznych nie utożsamia się z przestępstwami lub wykroczeniami rozstrzyganymi w postępowaniach karnych lub w sprawach o wykroczenia, lecz w odrębnie uregulowanym postępowaniu, które charakteryzuje się „elementami zbliżonymi do postępowania karnego” [Postanowienie... 2007]. Nie bez znaczenia jest także kontekst historyczny. Z uregulowań historycznych, w tym z dekretu z 1952 r., wynika, że dyscyplina budżetowa (uprzednie określenie dyscypliny finansów publicznych) miała charakter instytucji prawa administracyjnego czy też finansowanego. Na ministra finansów i wydziały finansowe prezydów rad narodowych nałożony był obowiązek zabezpieczenia zachowania dyscypliny budżetowej [Dekret 1952, art. 18 i 21]. Dekret ten został uchylony przez przepisy Ustawy 1958. W ostatniej ustawie odpowiedzialność za naruszenie zasad dyscypliny budżetowej była utożsamiana z odpowiedzialnością porządkową, niezależną od odpowiedzialności karnej i cywilnej.

Czyny stanowiące naruszenie dyscypliny budżetowej nie zostały jeszcze w Ustawie 1958 stypizowane. Uczyniono to dopiero w nowej Ustawie 1970, przy czym odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny budżetowej uznano za odrębną w stosunku do odpowiedzialności karnej, cywilnej, dyscyplinarnej i służbowej. Przepisy o odpo-

wiedzialności za naruszenie dyscypliny budżetowej zostały znacznie rozbudowane w kolejnej Ustawie 1984, przy czym podtrzymano, że jest ona niezależna od odpowiedzialności karnej lub karnej skarbowej. Z art. 79 Ustawy 1984 wynikało przy tym, że odpowiedzialność ta ciąży na osobach zatrudnionych lub pełniących funkcje z wyboru w jednostkach, które można określić jednostkami sektora publicznego, który obejmował przedsiębiorstwa państwowe i organizacje społeczne. Kolejna Ustawa 1991 nie wymieniała wprost jednostek, z których działaniem może wiązać się odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny budżetowej. Inaczej uregulowania zakresu podmiotowego rozpatrywanej odpowiedzialności zostały ukształtowane w Ustawie 1998, w której, oprócz pracowników sektora finansów publicznych, odpowiedzialnością tą zostały obciążone inne osoby dysponujące środkami publicznymi, w tym osoby odpowiedzialne za gospodarowanie środkami publicznymi przekazanymi podmiotom spoza sektora finansów publicznych.

W pewnym sensie na postawione wyżej pytanie odpowiada Ustawa 2004. Przyjęto w niej bowiem, że odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest niezależna od odpowiedzialności określonej innymi przepisami [Ustawa 2004, art. 25]. Tym samym dopuszczono możliwość pokrywania się zakresów odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z innym rodzajem odpowiedzialności, w tym odpowiedzialności karnej skarbowej.

Można zatem zadać pytanie o sens krzyżowania wymienionych reżimów odpowiedzialności. Analizowana odpowiedzialność nie ma charakteru wybitnie porządkowego, dyscyplinarnego, a same organy orzekające wspominają o odpowiedzialności typu karnego. Skoro zatem reżim analizowanej odpowiedzialności „upodobnił się” do odpowiedzialności karnej, to nie ma racjonalnego uzasadnienia, aby swoisty dualizm odpowiedzialności utrzymywać. Z perspektywy głównego celu opracowania ważne jest jednak to, że naruszenia dyscypliny finansów publicznych są stygmatyzowane, a więc powinny być ściśle określone w Ustawie 2004. Nie każda więc nieprawidłowość stanowić będzie naruszenie dyscypliny finansów publicznych, lecz taka, która wyraźnie została opisana w Ustawie 2004.

3. Naruszenia z art. 18a Ustawy 2004

Przyjęto, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. Objaśnienie więc, kiedy w istocie dochodzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie audytu wewnętrznego, wymaga przedstawienia takich zagadnień, jak:

- a) prowadzenie audytu wewnętrznego;
- b) związek przyczynowy między zaniechaniem prowadzenia takiego audytu a niezatrudnieniem audytora albo niezawieraniem umowy z usługodawcą;
- c) zakres jednostek sektora finansów publicznych zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego.

W tym miejscu należy dodać, że ustalenie zakresu naruszenia, o którym mowa w art. 18a Ustawy 2004 nie jest możliwe na podstawie tylko tej ustawy. Artykuł 18a jest typowym przepisem blankietowym, wymagającym doprecyzowania przez odwołanie się do odpowiednich przepisów Ustawy 2009. Są nimi przede wszystkim art. 272-196, a także art. 53 Ustawy 2009.

Wyjaśnienie, na czym polega prowadzenie audytu wewnętrznego, nie jest proste. Ustawa 2009, jak była o tym mowa wyżej, definiuje sam audyt wewnętrzny jako działalność o określonych cechach (niezależną i obiektywną). Wspomina się również o celach i zadaniach tej działalności. W pewnym sensie doprecyzowaniem tej działalności jest art. 273 Ustawy 2009, z którego wynikają wytyczne dla samych audytorów wewnętrznych, aby kierowali się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego. Można zatem byłoby przyjąć, że prowadzenie audytu wewnętrznego oznacza prowadzenie niezależnej i obiektywnej działalności realizującej cele i zadania określone w Ustawie 2009, przy czym działalność ta powinna być prowadzona zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego.

Przyjęcie powyższego rozumowania nie jest jednak trafne. Adresatem obowiązku stosowania standardów jest audytor wewnętrzny. Naruszenie więc standardów poprzez ich niestosowanie lub nierzetelne, niepełne stosowanie nie oznacza, że audyt wewnętrzny nie jest prowadzony. Przyjąć należy, że nierzetelne, niepełne, niewłaściwe prowadzenie audytu wewnętrznego lub brak prowadzenia audytu wewnętrznego przez audytora wewnętrznego nie są równoznaczne z zaniechaniem prowadzenia audytu wewnętrznego, o który mowa w art. 18a Ustawy 2004.

Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych, zgodnie z Ustawą 2009, obciąża jednak kierownika jednostki. Chodzi o obowiązek ustawowy zorganizowania audytu wewnętrznego, a nie o prowadzenie audytu wewnętrznego *sensu stricto*. Za takim stanowiskiem przemawia przede wszystkim art. 282 Ustawy 2009, z którego wynika, że to kierownik jednostki zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego. W tym obowiązku wyraźnie przyjęto, że chodzi w szczególności o zapewnienie organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. Podkreślenia wymaga zwłaszcza obowiązek zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego. Kolejnym argumentem mogąącym świadczyć za tym, że w przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego w rozumieniu art. 18a Ustawy 2004 chodzi o organizacyjne prowadzenie, a nie o prowadzenie merytoryczne, jest ustawowe rozwiązanie kwestii organizacyjnej. Określony ustawowo *kierownik komórki audytu wewnętrznego* podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki [Ustawa 2009, art. 282]. Nie bez znaczenia pozostaje również fakt możliwości podjęcia decyzji o prowadzeniu audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, które nie są objęte ustawowym obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego [Ustawa 2009, art. 274].

Naruszenie z art. 18a Ustawy 2004 jest czynem skutkowym. Chodzi o zaniechanie, a więc, biorąc powyższe pod uwagę, brak prowadzenia, czyli zorganizowania

audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej. Nie chodzi natomiast o merytoryczne zaniechania lub zaniechania w ramach zorganizowanego przez kierownika jednostki audytu wewnętrznego. Mylne jest sformułowanie, że chodzi o zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego, ponieważ audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca niezatrudniony w jednostce [Ustawa 2009, art. 275]. Za powyższym stanowiskiem przemawia dodatkowo fakt, iż w art. 18a Ustawy 2004 wymieniono okoliczności towarzyszące takiemu zaniechaniu „organizacyjnemu”. Chodzi o niezatrudnienie audytora wewnętrznego albo o niezawieranie umowy z usługodawcą. Mowa więc o przyczynach zaniechania prowadzenia audytu wewnętrznego. Przyczynienie się do zaistnienia tych przyczyn obciąża bez wątpienia kierownika jednostki, który odpowiedzialny jest za całość gospodarki finansowej jednostki [Ustawa 2009, art. 53 ust. 1].

W tym miejscu postawić należy tezę o indywidualnym charakterze naruszenia dyscypliny finansów publicznych w ramach audytu wewnętrznego. Czyn ten może być popełniony wyłącznie przez kierownika jednostki. Wydaje się, choć wprost z Ustawy 2009 to nie wynika, że w przypadku audytu wewnętrznego nie ma możliwości delegowania obowiązków organizacyjnych na innych pracowników jednostki [Ustawa 2009, art. 53 ust. 2]. Struktura organizacyjna audytu wewnętrznego jest w Ustawie 2009 opisana w głównych zarysach. Kierownikowi jednostki (a wyjątkowo dyrektorowi generalnemu) bezpośrednio podlega kierownik komórki audytu wewnętrznego. Ścisły związek audytu wewnętrznego, ale od strony merytorycznej, wynika również z przyjęcia, że audyt wewnętrzny jest działalnością wspierającą kierownika jednostki. Trudno więc przyjąć, aby audyt wewnętrzny organizowany i realizowany był „obok” kierownika albo podlegał „pośrednio” kierownikowi poprzez np. stanowisko zastępcy kierownika lub dyrektora utworzonego pionu administracyjnego.

Zgłosić należy również wątpliwość, czy naruszenia z art. 18a może dokonać dyrektor generalny urzędu. Wprawdzie z reguły do takiego stanowiska przyporządkowane są obowiązki właściwe dla kierownika jednostki, ale dyrektor generalny kierownikiem jednostki nie jest, a to z kolei wyłącza go z zakresu podmiotowego odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [Ustawa 2004, art. 4]. Zagadnienie należy do trudnych i wymagałoby przeprowadzenia odrębnej, przekraczającej ramy niniejszego opracowania analizy.

Podsumowując: naruszenia z art. 18a Ustawy 2004 mają charakter indywidualny, dotyczący kierownika jednostki. Są naruszeniami skutkowymi i dotyczą zaniechania organizacyjnego. Dodatkowo należy przyjąć, że skoro w art. 18a mowa o „niezatrudnianiu” i „niezawieraniu”, a więc o zachowaniach rozciągniętych w czasie, to jednostkowy brak zawarcia odpowiednich umów czy też „krótkotrwały” brak audytora wewnętrznego lub usługodawcy nie wyczerpują znamion naruszenia, o którym mowa w art. 18a.

Na zakończenie rozważań należy wyjaśnić, że zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie audytu we-

wewnętrznego, ograniczony do kierowników jednostek, doznaje jeszcze jednego ograniczenia. Naruszenie rozpoznaje się wyłącznie w takich jednostkach, w których prowadzenie audytu wewnętrznego jest obligatoryjne. Nie ma natomiast możliwości przyjęcia, że skoro kierownik jednostki skorzystał z fakultatywnej możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego i taką decyzję podjął, to zaniechania prowadzące do zaniechania prowadzenia audytu wewnętrznego również skutkują odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W Ustawie 2009 jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego podzielono na grupy. W pierwszej grupie [Ustawa 2009, art. 274 ust. 1] wymieniono następujące jednostki: Kancelarię Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa, urzędy wojewódzkie, izby celne, izby skarbowe, ZUS (w tym w zarządzane przez niego fundusze), KRUS (w tym zarządzane przez Prezesa KRUS fundusze) oraz NFZ. W kolejnej, drugiej grupie [Ustawa 2009, art. 274 ust. 2], wymieniono państwowe jednostki budżetowe, uczelnie publiczne, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, agencje wykonawcze oraz państwowe fundusze celowe, ustalając próg wartościowy, po przekroczeniu którego powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego. Obligatoryjnie audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach samorządu terytorialnego [Ustawa 2009, art. 274 ust. 3], przy czym również w tym przypadku określono próg wartościowy.

Osobną i bardzo specyficzną grupą jednostek zobligowanych do prowadzenia audytu wewnętrznego są jednostki w działach wskazanych przez właściwego ministra kierującego działem, w tym również wskazane przez Prezesa Rady Ministrów jednostki, które albo mu podlegają, albo są przez niego nadzorowane [Ustawa 2009, art. 274 ust. 4 i 5]. W grupie tej znajdują się również jednostki obsługujące organy podległe Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowane. W przypadku tej grupy zgłosić należy wątpliwość natury systemowej. Mowa bowiem o obowiązku, który jedynie potencjalnie wynika z przepisu rangi ustawowej. Wskazanie jednostek odbywa się wewnętrznym aktem administracyjnym, np. Zarządzeniem nr 30 Ministra Infrastruktury z dnia 7 grudnia 2009 roku w sprawie wskazania jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego (DzUzr MI nr 1, poz. 46), w którym wymieniono następujące jednostki: Centrum Unijnych Projektów Transportowych, Główny Urząd Nadzoru Budowlanego, Inspekcję Transportu Drogowego, Polską Agencję Żeglugi Powietrznej, Urząd Transportu Kolejowego oraz Transportowy Dozór Techniczny. Ukaranie za zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w takich jednostkach sektora finansów publicznych, mające stanowić naruszenie z art. 18a Ustawy 2004, jest problematyczne ze względu na zasadę ustawowej określoności naruszenia, o której mowa w art. 19 Ustawy 2004. Wydaje się dość problematyczne przyjęcie, że skoro potencjalny obowiązek wynika z Ustawy 2009, a jego konkretyzacja następuje aktem podustawowym, to i tak należy przyjąć ustawową określoność naruszenia. Przyjmując zasadę ścisłego wykładania Ustawy 2004, nawiązującego wprost do reguł interpretacyjnych przepisów prawa karnego, wyrazić należy stanowisko o wyłączeniu możliwości ukarania nieprawidłowości

spełniających art. 18a Ustawy 2004, w jednostkach, o których mowa w art. 274 ust. 5 i 6 Ustawy 2009.

4. Podsumowanie

Analiza reżimu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie audytu wewnętrznego nasuwa nieco uwag krytycznych. Przede wszystkim nie jest do końca jasne, na czym polega zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego. Wyjaśnienie tego zagadnienia jest bardzo istotne, ponieważ analizowane naruszenia z art. 18a Ustawy 2004 mają charakter skutkowy. Otwarte pozostaje pytanie, czy prowadzenie oznacza, że audyt wewnętrzny w ogóle w jednostce „jakoś” funkcjonuje, czy też chodzi o audyt, który wypełnia cele i zadania, o których mowa w art. 272 Ustawy 2009? Gdyby chodziło o działający, realizujący cele i zadania ustawowe audyt wewnętrzny, to pojawiłaby się wątpliwość, kto może stwierdzić, że prowadzenie audytu wewnętrznego jest prawidłowe. Po drugie, badanie zakresu naruszeń, przy założeniu ich „typu karnego”, wymaga ustalenia „określoności” naruszeń. Innymi słowy, chodzi o jasne i precyzyjne wyjaśnienie, na czym polega zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego. W szczególności zastanawiające jest, czy można prowadzić audyt wewnętrzny bez zatrudnionego audytora wewnętrznego lub zawartej umowy z usługodawcą, i czy w takim przypadku można stwierdzić naruszenie, którym mowa w art. 18a Ustawy 2004.

Kolejnym ważkim zagadnieniem jest indywidualizacja naruszenia z art. 18a Ustawy 2004. Objęty jest nim kierownik jednostki, który zaniechał zorganizowania audytu wewnętrznego. Można dopatrzeć się w tym aspekcie nieścisłości terminologicznej. Skoro w Ustawie 2009 wyraźnie przyjęto, że audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny lub usługodawca, to lepszym rozwiązaniem byłoby przyjęcie, że w art. 18a chodzi jednak o zaniechania organizacyjne.

Celowe jest również wskazanie na wątpliwość co do konstrukcji samego czynu. Mowa o zaniechaniu prowadzenia audytu wewnętrznego wskutek określonych zaniedbań. Może lepiej było uczynić naruszeniem samo zaniechanie zawierania lub zawarcia umowy z audytorem wewnętrznym lub usługodawcą? Przyjmując bowiem założenie racjonalnego ustawodawcy, można bronić poglądu, że ustawodawca dostrzega możliwość prowadzenia audytu wewnętrznego bez audytora wewnętrznego lub usługodawcy, co jednak nie da się pogodzić z Ustawą 2009.

Poza tym zakres przedmiotowy naruszenia budzi zastrzeżenia praktyczne. Wystarczy bowiem, że kierownik jednostki zadba o stosowną umowę i z założenia o nieprawidłowościach stanowiących naruszenie z art. 18a nie może być mowy. Nie ma natomiast znaczenia prawidłowo merytorycznie prowadzenie audytu wewnętrznego. W efekcie przyjęć należy, że art. 18a Ustawy 2004 nie pełni funkcji zachęcającej o dbałość o audyt wewnętrzny. Wręcz przeciwnie, art. 18a „wymusza” jedynie zatroszczenie się kierownika jednostki zobowiązanej do prowadzenia audytu wewnętrznego o zawarcie stosownych umów w tej materii.

W związku z powyższym należy zaproponować nowelizację art. 18a Ustawy 2004 w taki sposób, aby uwzględniono odpowiednią wagę audytu wewnętrznego również w ramach reżimu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zmiany Ustawy 2004 powinny nastąpić w następujących obszarach:

a) naruszeniem formalnym należałoby uczynić brak zawierania lub zawarcia przez jednostkę stosownych umów z osobami, które audyt miałyby prowadzić;

b) naruszeniem należałoby uczynić ukształtowanie struktury organizacyjnej jednostki w taki sposób, że rzeczywista współpraca z komórką audytu wewnętrznego, w tym bezpośrednia podległość kierownika komórki audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki, nie występuje;

c) naruszeniem należałoby uczynić prowadzenie działalności, która poza określeniem organizacyjnym nie wypełnia celów i zadań oraz nie posiada cech audytu wewnętrznego w rozumieniu art. 272 Ustawy 2009;

d) odpowiedzialności lub współodpowiedzialności audytora wewnętrznego za merytoryczną prawidłowość w prowadzeniu audytu wewnętrznego.

Literatura

Gryśka P., Robaczyński T., *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2006.

Jóźwiak M., Kopczyńska L., *Dyscyplina finansów publicznych w świetle obowiązujących przepisów – pojęcia i zasady ogólne*, „Finanse Komunalne” ekstra 1/2003.

Kosikowski C., *Finanse publiczne. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2008.

Kosikowski C., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz i przepisy*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 2000.

Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.

Akty prawne

Dekret z 17 grudnia 1952 r. *o uchwalaniu i wykonywaniu budżetu państwa*, DzU 1953 nr 50, poz. 334.
Druk Sejmu RP IV Kadencji nr 1958 z dnia 1 września 2003 roku, w którym zawarto uzasadnienie do projektu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 2 października 2006 r., DF/GKO/Odw.-4900/52/65/RN-28/0.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 20 września 2007 r., DF/GKO-4900-38/42/07/25.

Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 3 czerwca 2002 r., DF/GKO/Odw.-188/278/01.

Postanowienie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 28 października 2007 r., F/GKO-4900-51/55/07/90.

Ustawa z dnia 1 lipca 1958 r. *o prawie budżetowym*, DzU 1958 nr 445, poz. 221 ze zm.

Ustawa z dnia 25 listopada 1970 r. *Prawo budżetowe*, DzU 1970 nr 29, poz. 244 ze zm.

Ustawa z dnia 3 grudnia 1984 r. *Prawo budżetowe*, DzU 1985 nr 56, poz. 283 ze zm.

Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. *Prawo budżetowe*, DzU 1991 nr 4, poz. 18.

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*, DzU 1998 nr 155, poz. 1014 ze zm.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. *Kodeks karny skarbowy*, DzU 1999 nr 83, poz. 930 ze zm.

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, DzU 2005 r. nr 14, poz. 114 ze zm.

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*, DzU nr 249, poz. 2104.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych*, DzU 2009 nr 157, poz. 1240 ze zm.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie dnia 21 stycznia 2003 r., sygn. III SA 417/01.

Zarządzenie nr 30 Ministra Infrastruktury z dnia 7 grudnia 2009 roku w sprawie wskazania jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego, DzUrz MI nr 1, poz. 46.

LIABILITY FOR DEPARTURE FROM DISCIPLINE OF PUBLIC FINANCE IN THE SCOPE OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR

Summary: The article is related to the essence of liability for departure from discipline of public finance in Polish public finance system in the area of internal audit. The author focuses on incorrectness of internal audit, in which there is a possibility of statement of departure from discipline of public finance. There are several problems that make appropriate regulations hard to apply. First of all it is necessary to explain what incorrectness of internal audit means. The final part of the article includes a presentation of legal doubt related to the meaning of operation in the internal audit area, a unit manager and the scope of entities of public financial sector obligated to provide internal audit.