

UZASADNIENIE

I. Cel ustawy

Prace analityczne przeprowadzone w zakresie przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹ pozwoliły na zidentyfikowanie w obszarach: zarządzanie długiem publicznym, audyt środków unijnych oraz kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny, regulacji, które wymagają zmiany, doprecyzowania i uproszczenia. Zidentyfikowano również potrzebę wprowadzenia nowych rozwiązań o charakterze systemowym, które ułatwią lub usprawnią funkcjonowanie sektora finansów publicznych.

1) W obszarze zarządzania długiem publicznym

Obecny model finansowania wydatków sektora finansów publicznych poprzez fundusze utworzone, powierzone lub przekazane Bankowi Gospodarstwa Krajowego (BGK) na podstawie odrębnych ustaw (fundusze) wiąże się z następującymi konsekwencjami:

- dług emitowany przez BGK na rzecz funduszy może wiązać się z wyższymi kosztami obsługi w stosunku do długu Skarbu Państwa,
- ostatecznie środki na spłatę zobowiązań finansowych funduszy pochodzą ze środków budżetu państwa lub z innych środków mających swe źródło w ustawach, ponieważ fundusze nie mają zapewnionych własnych źródeł spłaty długu.

Wobec tego, że główny ciężar finansowania funduszy ponosi Skarb Państwa i w celu ich finansowania ponosi koszty, zasadne jest wprowadzenie rozwiązań ograniczających wyżej wskazane negatywne skutki poprzez objęcie wolnych środków funduszy konsolidacją ze środkami publicznymi zarządzanymi przez Ministra Finansów. Pozwoli to potencjalnie ograniczyć potrzeby pożyczkowe państwa.

2) W obszarze audytu środków unijnych

Przepis art. 210 ust. 1b uofp, w brzmieniu ustalonym przez art. 113 pkt 19 ustawy wdrożeniowej (oczekujący na wejście w życie z dniem 21 maja 2025 r.) wymaga nowelizacji, gdyż zawarty w jego treści katalog podmiotów uprawnionych do uzyskiwania informacji z rejestru podmiotów wykluczonych nie wymienia dyrektora izby administracji skarbowej (dalej jako: IAS).

Aby możliwe było uzyskanie przez dyrektora IAS informacji z rejestru podmiotów wykluczonych (na potrzeby prowadzonych audytów), konieczne jest przyznanie takich kompetencji poprzez wskazanie dyrektora IAS jako podmiotu uprawnionego do występowania z takim wnioskiem.

Dyrektor IAS audyty wykonuje na podstawie art. 25 ust. 1 pkt 5 ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej².

¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, z późn. zm., dalej jako: uofp.

² Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.

3) W obszarze kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego

Problemy związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w Polsce zostały zidentyfikowane w toku stosowania przepisów ufof. Są to przede wszystkim:

- brak wystarczającej wiedzy kadry kierowniczej jednostek sektora finansów publicznych w temacie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego,
- ograniczanie niezależności funkcji audytu wewnętrznego i obiektywizmu osób prowadzących audyt wewnętrzny poprzez łączenie komórek audytu wewnętrznego z innymi komórkami (np. instytucjonalnej kontroli wewnętrznej) lub powierzanie pracownikom komórek audytu wewnętrznego zadań wykraczających poza ustawową rolę audytu wewnętrznego,
- prowadzenie audytu wewnętrznego przez osoby zatrudnione na część etatu,
- koncentrowanie się przez osoby prowadzące audyt wewnętrzny na audytach zgodności oraz niska jakość i efektywność usług świadczonych przez osoby prowadzące audyt wewnętrzny,
- nieskuteczne rozwiązania prawne w zakresie możliwości uzyskiwania uprawnień do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Ich występowanie potwierdzały bieżące i cykliczne analizy przeprowadzane przez pracowników Ministerstwa Finansów³, ale też wyniki kontroli oraz zalecenia formułowane przez kontrolerów Najwyższej Izby Kontroli⁴.

Problemy te wynikają m.in. z niejasnych, mało precyzyjnych zasad funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego przyjętych w Polsce oraz niewłaściwego stosowania i interpretowania tych zasad na poziomie jednostek sektora finansów publicznych lub działów administracji rządowej. Dodatkowo, na podstawie analiz pytań kierowanych do Ministerstwa Finansów, zidentyfikowano szereg problemów, które wynikały z faktu, że obecnie obowiązujące przepisy w tym zakresie zostały wprowadzone w 2010 r., tj. 15 lat temu (np. brak możliwości zmiany planów działalności w trakcie roku i dostosowania ich do bieżących potrzeb oraz wymagań, a także brak podstaw prawnych do przeprowadzenia koordynowanych audytów wewnętrznych w dziale administracji rządowej). Od tego czasu wystąpiło również wiele zdarzeń o zasięgu międzynarodowym (np. pandemia COVID-19, wojna w Ukrainie), które uzasadniają konieczność wprowadzenia zmian w obszarze zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, w tym w szczególności w zakresie zarządzania zdolnością do skutecznej i efektywnej realizacji zadań i osiągnięcia celów przez te jednostki.

W związku z powyższym Ministerstwo Finansów, w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego (TSI), zwróciło się do Komisji Europejskiej o wsparcie, aby w sposób niezależny i obiektywny zdiagnozować nowe lub potwierdzić istniejące słabości rozwiązań systemowych przyjętych w Polsce w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. W tym celu w latach 2022–2024 realizowany był w Polsce projekt pn. *Plan działania na rzecz poprawy*

³ np.: <https://www.gov.pl/web/finanse/ocena-i-benchmarking-audyt-wewnetrzny>, dalej jako *Benchmarking*.

⁴ np.: <https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrole,20344.html>.

jakości audytu wewnętrznego (22PL22)⁵. Projekt ten został zrealizowany przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) we współpracy z Dyrekcją Generalną ds. Wspierania Reform Strukturalnych Komisji Europejskiej (DG REFORM).

W wyniku ww. prac eksperci OECD, przy wsparciu pracowników Ministerstwa Finansów oraz przy współudziale wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy funkcji audytu wewnętrznego, opracowali *Diagnozę stanu audytu wewnętrznego w Polsce*⁶, a następnie – raport zawierający zalecenia dla Ministerstwa Finansów⁷.

Raport ekspertów OECD stanowił punkt wyjścia do opracowania *Planu działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego*, w którym na lata 2024–2028 wskazano działania, jakie zostały⁸ lub zostaną podjęte dla wzmocnienia zarządzania sektorem finansów publicznych oraz wzmocnienia narzędzi wspierających to zarządzanie.

Przeprowadzone prace analityczne dotyczące obowiązujących przepisów uofp pozwoliły na zidentyfikowanie regulacji w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, które w pierwszej kolejności wymagają zmiany i uproszczenia. Niniejsza nowelizacja jest bowiem pierwszym etapem wdrażania formalnych i systemowych zmian prawnych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w Polsce, które wynikają przede wszystkim z zaleceń ekspertów OECD i dotychczasowych wniosków oraz spostrzeżeń Ministerstwa Finansów oraz Najwyższej Izby Kontroli. Stanowi ona pierwszy krok, dzięki któremu możliwe będzie podjęcie nowych i kontynuowanie realizowanych już działań o charakterze edukacyjnym, analitycznym i systemowym⁹. Dotychczasowe, obecne i przyszłe działania rozłożone są w czasie tak, aby przed końcem 2027 r. podjąć próbę kompleksowej oceny wprowadzanych obecnie zmian i w razie potrzeby zaproponować inne zmiany, dzięki którym zostanie wdrożona w Polsce większość zaleceń sformułowanych w tym zakresie przez ekspertów OECD.

Zmiany proponowane w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego wpisują się także w realizację celu 1.2 *Efektywne i przejrzyste zarządzanie środkami publicznymi*, kierunku 1 *Transparentne i bezpieczne finanse publiczne* określonego w *Kierunkach działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2025–2028*¹⁰, wprowadzonych zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 lutego 2025 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2025-2028¹¹.

⁵ <https://www.gov.pl/web/finanse/rozpoczecie-projektu-plan-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego>.

⁶ *Diagnoza stanu audytu wewnętrznego w Polsce - Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl (www.gov.pl)*, dalej jako: *Diagnoza OECD*.

⁷ <https://www.gov.pl/web/finanse/zalecenia-sluzace-opracowaniu-planu-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego--raport>, dalej jako: *Zalecenia OECD*.

⁸ np. Audyt wewnętrzny zlecony w 2024 r.: <https://www.gov.pl/web/finanse/audyt-wewnetrny-zlecony-w-zakresie-funkcjonowania-wybranych-elementow-systemu-kontroli-zarzadczej>.

⁹ Progr@m Wiedza i umiejętności = kompetencje: <https://www.gov.pl/web/finanse/progrm-wiedza-i-umiejtnosci--kompetencje>, Model kompetencyjny: <https://www.gov.pl/web/finanse/model-kompetencyjny-osob-prowadzacych-audyt-wewnetrny-w-jednostkach-sektora-finansow-publicznych>, formularz Quality@w: <https://www.gov.pl/web/finanse/formularz-quality-w>.

¹⁰ <https://www.gov.pl/web/finanse/strategia-mf>.

¹¹ Dz. Urz. Min. Fin. poz. 12.

Zaproponowane zmiany stanowią również odpowiedź na problemy sygnalizowane przez ministrów kierujących działami administracji rządowej i Kancelarię Prezesa Rady Ministrów związane z planowaniem działalności w ramach kontroli zarządczej. Na problemy z planowaniem działalności szeroko rozumianej administracji publicznej zwracali uwagę eksperci już w 2009 r., wskazując m.in., że „(...) znaczącą poprawę efektywności administracji centralnej można osiągnąć poprzez głębokie zmiany w metodach zarządzania jej organami. Kompleksowa zmiana podejścia do planowania strategicznego i podnoszenia skuteczności operacyjnej powinna nastąpić przy istotnym wykorzystaniu profesjonalistów spoza sektora polskich instytucji publicznych i z uwzględnieniem doświadczenia najbardziej konkurencyjnych krajów. Rozliczanie pracowników i jednostek z wykonania zadaniowo sformułowanych planów pracy i wdrożenie „celowego” podejścia do wszelkich procesów i procedur to podstawowe wyzwania reformy. Podstawowym instrumentem wdrożeniowym powinien być skoordynowany program kompleksowych zmian funkcjonowania Kancelarii Premiera i wszystkich resortów centralnych, obejmujący w szczególności: wprowadzenie mechanizmów precyzyjnego definiowania średnio- i długookresowych celów dla każdego resortu i rządu; cele takie powinny stanowić podstawę krótkookresowego planowania pracy i wynikowego rozliczania resortów z zadań rocznych i wieloletnich.”.¹²

Prezentowane przez ekspertów postulaty wciąż wymagają wdrożenia, a wprowadzone w 2010 r. rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej nie zapewniły pełnego osiągnięcia zamierzonego efektu. Stąd też proponowane zmiany mają zmierzać w kierunku wzmocnienia roli Prezesa Rady Ministrów w zakresie planowania działalności administracji rządowej oraz do wprowadzenia rozliczalności na poziomie całej administracji publicznej (w zakresie publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) oświadczeń o stanie kontroli zarządczej wszystkich jednostek sektora finansów publicznych oraz przekazywania ich Ministrowi Finansów w celu analizy i wdrożenia w sektorze publicznym ewentualnych zmian systemowych w zakresie zarządzania).

Zakłada się, zgodnie z proponowanym kierunkiem zmian, że cele operacyjne na potrzeby planowania działalności w ramach kontroli zarządczej będą wyznaczane przez ministrów kierujących działami administracji rządowej w oparciu o zakres spraw określony w przepisach ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej¹³, zadania wyznaczone przez Prezesa Rady Ministrów lub inwestycje, o których mowa w art. 133a uofp, przy jednoczesnym usunięciu obecnego powiązania planów działalności z katalogiem układu zadaniowego (art. 70 ust. 2 uofp¹⁴). Przy czym uszczegółowione informacje operacyjne znajdujące się dotąd w układzie zadaniowym na poziomie podzadań i działań będą mogły być wykorzystywane pomocniczo przez dysponentów przy planowaniu działalności w ramach kontroli zarządczej (np. w zakresie określania poziomu zasobów finansowych niezbędnych do realizacji zadań lub działań służących osiągnięciu rocznych celów).

¹² Raport *Polska 2030*, KPRM, 2009 r., str. 332.

¹³ Dz. U. z 2024 r. poz. 1370, z późn. zm.

¹⁴ Wzór planu działalności stanowiący załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. poz. 1254), dalej jako: rozporządzenie w sprawie planu i sprawozdania z jego wykonania.

Zmiany przewidują również rozszerzenie dostępu do uzyskiwania krajowych kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym poprzez wprowadzenie dodatkowej ścieżki w postaci egzaminu państwowego. Pomimo obecnie określonych w przepisach możliwości zdobywania kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego, jednostki sektora finansów publicznych sygnalizują trudności z pozyskaniem osób posiadających wymagane kwalifikacje.

Ponadto nastąpi zmiana wysokości kwoty, po przekroczeniu której powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, tzw. kwoty progowej oraz kwoty odnoszącej się do możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawców, co uwzględnia inflację i jest postulowane przez jednostki sektora finansów publicznych.

Aby zapewnić spójność przepisów uofp z innymi obowiązującymi już przepisami oraz w celu wyeliminowania istniejących od 2010 r. kolizji norm prawnych, które w negatywny sposób wpływają na stosowanie zasad odnoszących się do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, projekt obejmuje również zmianę przepisów następujących aktów prawnych:

- 1) ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów¹⁵ – w zakresie art. 39 ust. 3a i 4, która będzie polegać na wyłączeniu komórek audytu wewnętrznego z listy komórek organizacyjnych, które mogą być łączone z innymi komórkami organizacyjnymi, co stało w kolizji z brzmieniem art. 282 ust. 1, w związku z art. 277 ust. 1 uofp;
- 2) ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej¹⁶ – w zakresie art. 25 ust. 4 pkt. 1 lit. h, która będzie polegała na usunięciu zapisu mówiącego o nadzorze dyrektora generalnego nad prowadzeniem audytu wewnętrznego, co stało w kolizji z intencją zmian przepisów uofp z 2010 r. (podporządkowanie kierownika komórki audytu wewnętrznego tylko i wyłącznie kierownikowi jednostki).

Oczekiwanym efektem proponowanych zmian jest efektywniejsze i bardziej elastyczne zarządzanie sektorem finansów publicznych, a także wzmocnienie istniejących narzędzi wspierających zarządzanie (audyt wewnętrzny) i udoskonalenie oraz usprawnienie istniejących procesów zarządczych i kontrolnych (kontrola zarządcza).

Ponadto wyeliminowane zostaną istniejące wątpliwości interpretacyjne w obowiązujących przepisach, co ułatwi ich stosowanie w przyszłości.

¹⁵Dz. U. z 2024 r. poz. 1050, z późn zm., dalej jako: ustawa o Radzie Ministrów.

¹⁶Dz. U. z 2024 r. poz. 409, dalej jako: ustawa o służbie cywilnej.

II. Szczegółowy zakres projektowanych zmian

1) W obszarze zarządzania długiem publicznym

Dodanie art. 48 ust. 4a i 78ba oraz zmiana w art. 78b uofp

Dla realizacji zadań publicznych ustawodawca tworzy fundusze w BGK, które nie są jednostkami sektora finansów publicznych, a ich działalność jest finansowana co do zasady ze środków budżetu, czy to w formie dotacji, przekazywanych nieodpłatnie skarbowych papierów wartościowych, czy też w formie partycypacji w daninach publicznych. Fundusze są zaliczane do sektora instytucji rządowych i samorządowych. Ponadto ich wydatki są wliczane do stabilizującej reguły wydatkowej, o której mowa w art. 112aa uofp. Środki funduszy wprowadzane nie mają charakteru środków publicznych z punktu widzenia uofp, niemniej są to środki pozabudżetowe, które w większości mają swe źródło w budżecie państwa. Niektóre fundusze mają zapewnione źródło finansowania w postaci świadczeń pieniężnych, których obowiązek ponoszenia na ich rzecz wynika z odrębnych ustaw, co zbliża je swym charakterem do państwowych funduszy celowych. Fundusze nie generują dochodów ze swojej działalności, mają tzw. charakter przepływowy, przejawiający się w tym, że główne środki pochodzą ze środków publicznych, np. z dotacji, czy otrzymanych nieodpłatnie skarbowych papierów wartościowych lub świadczeń pieniężnych, których obowiązek ponoszenia na ich rzecz wynika z odrębnych ustaw.

Zatem biorąc pod uwagę powyższe, wolne środki otrzymywane ze źródeł publicznych fundusze powinny lokować w depozycie u Ministra Finansów. Pozwoli to ograniczyć potrzeby pożyczkowe budżetu państwa i przyrost długu sektora instytucji rządowych i samorządowych związany z działalnością funduszy. Ponadto, zobowiązania i wydatki funduszy mają istotny wpływ na kryterium konwergencji deficytu i długu publicznego. Z tych względów ten rodzaj jednostek został szczególnie potraktowany w projekcie ustawy.

Rozwiązanie przyjęte w projektowanej zmianie uofp w zakresie konsolidacji środków funduszy ze środkami publicznymi polega na wprowadzeniu do uofp rozwiązania o charakterze systemowym, mającego zastosowanie do wszystkich funduszy. Polega ono na objęciu funduszy zakresem art. 48 uofp stanowiącego o formach lokowania środków jednostek sektora finansów publicznych. W związku z powyższym dodano ust. 4a, który stanowi, że fundusze dokonują lokat wolnych środków w formie depozytu u Ministra Finansów. W związku z faktem, że Minister Finansów w ramach konsolidacji środków publicznych przyjmuje w depozyt lub zarządza jedynie środki w złotych, to również w zakresie lokat funduszy przyjęto identyczne rozwiązanie, podobnie jak i przy określeniu pojęcia „wolnych środków”. Zatem odesłano w zakresie waluty, w jakiej wolne środki są przyjmowane w depozyt oraz pojęcia wolnych środków do postanowień art. 48 ust. 3 i 4 zdanie pierwsze uofp. Ponadto, rozszerzono obowiązki Ministra Finansów w zakresie przyjmowania w depozyt, na warunkach określonych w umowie, wolnych środków, funduszy, o czym stanowi dodawany art. 78ba uofp. W zakresie podstawowych warunków przyjmowania depozytów będą miały odpowiednie zastosowanie przepisy art. 78c uofp.

To oznacza, że wolne środki będą przyjmowane na czas oznaczony i będą podlegać zwrotowi zgodnie z dyspozycją funduszu. Zgodnie z art. 78e uofp, który to przepis jest stosowany również do środków lokowanych przez fundusze, środki funduszy przyjęte w depozyt u Ministra Finansów na okres:

- 1) do 3 dni będą oprocentowane w wysokości nie niższej niż stopa depozytowa Narodowego Banku Polskiego, to oznacza, że środki pozostające na koniec dnia na rachunku funduszu, będą automatycznie lokowane w depozycie overnight, a tym samym również będą oprocentowane według tej stawki,
- 2) dłuższy niż 3 dni i nie dłuższy niż 6 dni będą oprocentowane według stawki wynikającej z równania prostej wyznaczonej przez stopę depozytową Narodowego Banku Polskiego dla depozytu na okres 3 dni oraz przez stopę równą iloczynowi mnożnika, który nie może być niższy niż 0,9, i stopy procentowej WIBID, dla 1 tygodnia,
- 3) dłuższy niż 7 dni będą oprocentowane w wysokości iloczynu stawki WIBID właściwej dla danego okresu lokowania i mnożnika, ustalanego przez Ministra Finansów.

Lokowanie wolnych środków funduszy będzie się odbywać na podstawie umowy z Ministrem Finansów. Zgodnie z projektowaną ustawą, umowa powinna określać co najmniej:

- 1) warunki przekazywania i przyjmowania wolnych środków w depozyt u Ministra Finansów, w szczególności terminy przekazywania tych środków i terminy ich zwrotu;
- 2) wysokość lub sposób obliczania oprocentowania środków przyjętych w depozyt u Ministra Finansów;
- 3) szczegółowe warunki rozwiązywania depozytu u Ministra Finansów przed terminem, na jaki został utworzony.

Umowa będzie zatem określała te elementy, które dla jednostek sektora finansów publicznych zostały zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów wydawanym na podstawie art. 78g uofp.

W związku z powyższą zmianą w uofp niezbędne jest dokonanie zmian w ustawach tworzących fundusze w BGK oraz:

- 1) wskazanie w źródłach przychodów funduszy odsetek od wolnych środków funduszy przekazanych w depozyt, o którym mowa w art. 48 ust. 4a uofp,
- 2) uchylenie przepisów dotyczących form lokowania wolnych środków oraz odpowiadających im źródeł przychodów w tych ustawach, które takie regulacje przewidywały;
- 3) wprowadzenie możliwości lokowania w formie lokat bankowych wolnych środków funduszy w walutach obcych.

Dotychczas ustawodawca określając w niektórych ustawach regulujących fundusze katalog form lokowania wolnych środków odnosił się do kilku form lokowania. Głównie wskazane były takie formy lokowania jak: papiery wartościowe emitowane lub gwarantowane przez Skarb Państwa, papiery wartościowe emitowane przez Narodowy Bank Polski, jednostki uczestnictwa funduszy rynku pieniężnego, papiery wartościowe emitowane przez rządy lub banki centralne państw należących do OECD oraz lokaty w bankach. Mając na uwadze, że co do zasady wolne środki w funduszach występują głównie w złotych, to ograniczono możliwość

lokowania środków w walucie obcej jedynie do lokat bankowych. Takie rozwiązanie przyjęte jest obecnie w zakresie jednostek sektora finansów publicznych. Ponadto, w dotychczasowej praktyce wolne środki w walutach obcych funduszy są lokowane w formie lokat bankowych. Zrezygnowano też z limitów lokat w jednym banku lub grupie banków powiązanych ze sobą kapitałowo lub organizacyjnie. Należy mieć na uwadze, że co do zasady to BGK jest podmiotem lokującym i w tym zakresie mają zastosowanie odpowiednie regulacje ostrożnościowe dot. banków.

W związku z wprowadzeniem w uofp depozytu u Ministra Finansów jako formy lokowania wolnych środków funduszy, niezbędne stało się również uchylenie postanowień dotyczących form lokowania w ustawach regulujących fundusze.

Powyższe zmiany znalazły odzwierciedlenie w art. 2, 3, 5–9 i 11–20 projektu ustawy i zmienione zostały w tym zakresie ustawy:

- 1) ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym¹⁷;
- 2) ustawy z dnia 26 października 1995 r. o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa¹⁸;
- 3) ustawy z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne¹⁹;
- 4) ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska²⁰;
- 5) ustawy z dnia 5 grudnia 2002 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów mieszkaniowych o stałej stopie procentowej²¹;
- 6) ustawy z dnia 16 grudnia 2005 r. o Funduszu Kolejowym²²;
- 7) ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz o centralnej ewidencji emisyjności budynków²³;
- 8) ustawy z dnia 9 października 2015 r. o wsparciu kredytobiorców, którzy zaciągnęli kredyt mieszkaniowy i znajdują się w trudnej sytuacji finansowej²⁴;
- 9) ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce²⁵;
- 10) ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg²⁶;
- 11) ustawy z dnia 4 kwietnia 2019 r. o wspieraniu działalności naukowej z Funduszu Polskiej Nauki²⁷;
- 12) ustawy z dnia 31 lipca 2019 r. o wsparciu finansowym armatorów śródlądowych, Funduszu Żeglugi Śródlądowej i Funduszu Rezerwowym²⁸;

¹⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 321, z późn. zm.

¹⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 1440, z późn. zm.

¹⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 291.

²⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 54, z późn. zm.

²¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1368, z późn. zm.

²² Dz. U. z 2024 r. poz. 1133.

²³ Dz. U. z 2024 r. poz. 1446, z późn. zm.

²⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 1385.

²⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 1571, z późn. zm.

²⁶ Dz. U. z 2025 r. poz. 94.

²⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 1554.

²⁸ Dz. U. z 2021 r. poz. 503.

- 13) ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych²⁹;
- 14) ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw³⁰;
- 15) ustawy z dnia 1 października 2021 r. o rodzinnym kredycie mieszkaniowym i bezpiecznym kredycie 2%³¹;
- 16) ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny³²;
- 17) ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa³³.

Należy także wskazać, że niektóre fundusze w BGK już obecnie mogą lokować wolne środki wyłącznie w depozycie u Ministra Finansów, np. Fundusz Polskiej Nauki regulowany ustawą dnia 4 kwietnia 2019 r. o wspieraniu działalności naukowej z Funduszu Polskiej Nauki, Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych regulowany ustawą z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny, Fundusz Pomocy regulowany ustawą z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa. Ponadto pozostałe fundusze w BGK mają aktualnie ograniczone formy lokowania wolnych środków (np. mogą dokonywać lokat w bankach, skarbowych papierach wartościowych, papierach emitowanych przez NBP oraz w formie depozytu u Ministra Finansów). Zatem wpływ projektowanego rozwiązania na gospodarkę finansową tych jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych nie będzie znaczny, biorąc pod uwagę w szczególności, że wskazane wyżej fundusze są w istocie funduszami przepływowymi. Obecnie jest już przygotowana infrastruktura dla przyjmowania depozytów, zatem nie powinno być to też obciążeniem dla BGK, skoro ta infrastruktura (informatyczna, technologiczna, prawna) jest w założeniu przygotowana dla całego sektora finansów publicznych oraz sektora instytucji rządowych i samorządowych, i BGK na podstawie obecnej umowy zawartej z Ministrem Finansów ma obowiązek przyjmować w jego imieniu depozyty.

Dodatkowo, dokonano drobnych zmian dostosowujących:

- 1) w ustawie z dnia 26 października 1995 r. o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa, w ustawie z dnia 16 grudnia 2005 r. o Funduszu Kolejowym wprowadzono katalog otwarty źródeł przychodu; wynika to z faktu, iż w ramach zmienionego katalogu źródeł przychodu odsetki od lokat bankowych w walucie obcej, czy też przychody z innych form lokowania utrzymanych w ramach przepisów przejściowych będą mieścić się w kategorii odpowiednio: inne wpływy albo inne tytuły. Należy również podkreślić, że tylko część funduszy w praktyce posiada środki

²⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 340, z późn. zm.

³⁰ Dz. U. poz. 568, z późn. zm.

³¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1724.

³² Dz. U. z 2024 r. poz. 248, z późn. zm.

³³ Dz. U. z 2025 r. poz. 337.

w walucie obcej, co nie oznacza, że nie mogą ich posiadać w przyszłości. Mając na uwadze rozmiar, rozproszenie walut obcych w funduszach, w szczególności ich brak, przyjęto wzorem lat poprzednich przy konstruowaniu przepisów dotyczących konsolidacji środków publicznych, że nie utworzono dla tego rodzaju przychodów, tj. odsetek od lokat w walutach obcych, odrębnej kategorii przychodów, (z wyjątkiem Turystycznego Funduszu Zwrotów, w zakresie którego konstrukcja wpływów przekazywanych z tego funduszu na rzecz Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej wymagała wskazania również odsetek od lokat w walutach obcych). Takie przychody będące odsetkami z lokat w walutach obcych znajdują się w kategorii „inne” przychody/wpływy, itd. (w zależności od terminologii przyjętej w danej ustawie);

- 2) w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce polegających na uchyleniu postanowień, które wskazywały, że lokowanie wolnych środków Funduszu Kredytów Studenckich czy Funduszu Kredytowania Studiów Medycznych jest zadaniem tych funduszy. Takie działanie wynika z zasad gospodarki finansowej każdej jednostki, w związku z powyższym zaproponowano uchylenie ww. postanowień.

Obecnie w BGK funkcjonują następujące fundusze:

- Fundusz Przeciwdziałania COVID-19,
- Krajowy Fundusz Drogowy,
- Fundusz Kolejowy,
- Fundusz Żeglugi Śródlądowej,
- Fundusz Pomocy,
- Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych,
- Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg,
- Krajowy Fundusz Gwarancyjny,
- Fundusz Gwarancji Płynnościowych,
- Fundusz Gwarancji Kryzysowych,
- Ekologiczny Fundusz Poręczeń i Gwarancji,
- Fundusz Dopłat,
- Rządowy Fundusz Rozwoju Mieszkalnictwa,
- Rządowy Fundusz Mieszkaniowy,
- Fundusz Kredytów Studenckich,
- Fundusz Wsparcia Kredytobiorców,
- Fundusz Polskiej Nauki,
- Turystyczny Fundusz Zwrotów,
- Fundusz Kredytowania Studiów Medycznych,
- Fundusz Termomodernizacji i Remontów.

Jednocześnie w przepisie art. 41 projektowanej ustawy przewidziano, że BGK będzie zobowiązany do rozwiązywania lokat środków w złotych funduszy, jeżeli dzień zakończenia lokaty przypada później niż w terminie 60 dni od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, i ulokowania tych środków oraz pozostałych środków w depozycie u Ministra Finansów, natomiast w przypadku środków ulokowanych w papierach wartościowych lub w innych

instrumentach finansowych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy – najpóźniej w dniu wykupu lub odkupu tych instrumentów finansowych.

Biorąc pod uwagę fakt, że kwestie dot. lokowania wolnych środków funduszy w BGK były regulowane w umowach lub porozumieniach z BGK, również w tym zakresie przewidziano przepis przejściowy, przewidując termin na dostosowanie tych dokumentów do nowej sytuacji prawnej (art. 42 projektowanej ustawy).

2) W obszarze audytu środków unijnych

Zmiana w art. 210 uofp

Przepisy w obecnym kształcie nie przewidują możliwości bezpośredniego zwrócenia się przez dyrektora IAS z wnioskiem o udostępnienie informacji z rejestru podmiotów wykluczonych, bowiem przepisy art. 210 ust. 1 i 1b uofp uprawnienie takie przyznają tylko wymienionym w tych przepisach podmiotom, w tym instytucji audytowej, o której mowa w art. 13 ust.1 ustawy z 28 kwietnia 2022 r. o zasadach realizacji zadań finansowanych ze środków europejskich w perspektywie finansowej 2021-2027³⁴.

Obecnie informacje z rejestru podmiotów wykluczonych, na wniosek dyrektorów IAS, są pozyskiwane z rejestru przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, a następnie przekazywane do poszczególnych izb, zgodnie z uprzednio złożonym wnioskiem.

Projektowana zmiana brzmienia przepisu art. 210 ust. 1b ustawy umożliwi wystąpienie przez dyrektora IAS do administratora systemu teleinformatycznego o przyznanie uprawnień do pracy w tym systemie, co zapewni uprawnionym pracownikom IAS pozyskiwanie żądanych informacji w formie teletransmisji danych.

Proponowane zmiany w przepisach są niezbędne również dlatego, że po wprowadzeniu systemu teleinformatycznego nie będzie możliwe uzyskiwanie informacji w dotychczasowym trybie (w formie pisemnej).

Zdalny dostęp uprawnionych pracowników IAS do systemu teleinformatycznego zoptymalizuje działanie administracji i wykluczy niepotrzebny obieg dokumentów.

3) W obszarze kontroli zarządczej

Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (art. 68 ust. 1 uofp).

Celem kontroli zarządczej jest, zgodnie z art. 68 ust. 2 uofp, zapewnienie w szczególności:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- 2) skuteczności i efektywności działania,
- 3) wiarygodności sprawozdań,
- 4) ochrony zasobów,
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji,

³⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 1079, z późn. zm.

7) zarządzania ryzykiem.

W 2024 r. Minister Finansów zlecił 573 jednostkom sektora finansów publicznych podsektora rządowego, przeprowadzenie audytu wewnętrznego zleconego (AWZ) w zakresie funkcjonowania wybranych elementów systemu kontroli zarządczej³⁵. Badaniem w ramach AWZ objęto 2023 rok.

Ostatecznie wyniki AWZ zostały przekazane z 528 jednostek sektora finansów publicznych, z czego w 61 jednostkach sektora finansów publicznych AWZ został zakończony po przeprowadzeniu przeglądu wstępnego z uwagi na brak formalnie (na piśmie) określonych celów i zadań do realizacji oraz mierników do monitorowania ich osiągnięcia. Ponadto AWZ został zrealizowany w 18 ministerstwach w odniesieniu do działów administracji rządowej. W przypadku jednego ministerstwa zadanie zostało zakończone na etapie przeglądu wstępnego.

Głównym celem AWZ było dostarczenie kierownikom jednostek sektora finansów publicznych, w których jest prowadzony audyt wewnętrzny i Ministrowi Finansów zapewnienia na temat funkcjonowania kluczowych elementów systemu kontroli zarządczej: adekwatności, skuteczności i efektywności działań podjętych dla zapewnienia realizacji celów i zadań tych jednostek.

Jednym z celów szczegółowych AWZ było dostarczenie kierownikom jednostek sektora finansów publicznych i Ministrowi Finansów oceny dojrzałości systemu kontroli zarządczej na podstawie analizy i oceny:

- a) organizacji systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym przede wszystkim procesów monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem,
- b) zgodności ustanowienia i funkcjonowania systemu kontroli zarządczej z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa, standardami i regulacjami wewnętrznymi,
- c) stopnia realizacji celów przyjętych dla inwestycji na podstawie art. 133a uofp³⁶ (w tych jednostkach, w których te inwestycje występują),
- d) adekwatności przyjętych rozwiązań oraz skuteczności i efektywności podejmowanych działań w zakresie zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

³⁵ <https://www.gov.pl/web/finanse/audyt-wewnetrzny-zlecony-w-zakresie-funkcjonowania-wybranych-elementow-systemu-kontroli-zarzadczej>, dalej jako: AWZ.

³⁶ Inwestycje budowlane w rozumieniu § 2 pkt 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz. U. Nr 238, poz. 1579), tj. wykonywanie robót budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 7 Prawa budowlanego, z wyjątkiem remontu.

Przyjęta na potrzeby AWZ skala oceny poziomu dojrzałości wyglądała następująco:

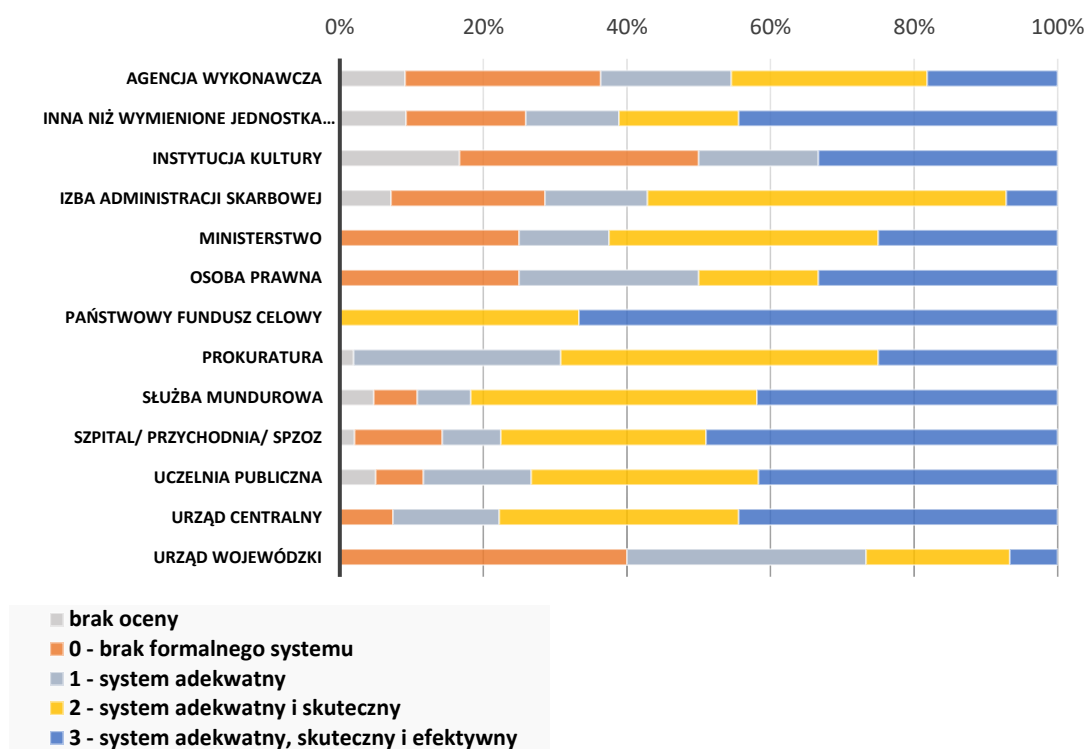
Stopień dojrzałości systemu kontroli zarządczej	Spełnienie przyjętych kryteriów w zakresie adekwatności, skuteczności i efektywności
0	brak formalnego systemu
1	system adekwatny
2	system adekwatny i skuteczny
3	system adekwatny, skuteczny i efektywny

W celu zapewnienia spójności i porównywalności wyników AWZ w programie zadania audytowego osoby prowadzące audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych przyjęły następujące kryteria oceny dojrzałości systemu kontroli zarządczej oraz określoną skalę oceny poziomu dojrzałości, gdzie:

- adekwatny – oznaczał, że istnieje w danej jednostce sektora finansów publicznych mechanizm (procedura) zapewnianiający cykliczność procesu monitorowania, oceny i zarządzania ryzykiem w odniesieniu do celów i zadań. Procedura ta jest zgodna z przepisami prawa, standardami kontroli zarządczej, wytycznymi Ministra Finansów i ministra kierującego działem administracji rządowej (gdy była to jednostka w dziale). Procedura umożliwia osiągnięcie celów kontroli zarządczej, wskazanych w art. 68 ust. 2 uofp;
- skuteczny – oznaczał, że system pozwalał na realizowanie celów i zadań przy zapewnieniu sprawnego przepływu informacji, w tym dotyczącej zarządzania ryzykiem, pomiędzy kierownikiem jednostki, a osobami/komórkami, które realizują zadania/działania służące osiągnięciu celów. Przekazywane informacje stanowiły punkt wyjścia do określenia poziomu ryzyka akceptowalnego lub podjęcia decyzji zarządczej w odpowiedzi na identyfikowane ryzyka (na poziomie wynikającym z posiadanych/udzielonych upoważnień). Niezbędnym elementem skuteczności było przekazanie informacji zwrotnej (góra-dół) w odpowiednim czasie i w odpowiedniej formie, aby umożliwić podejmowanie przez właścicieli ryzyka/realizujących działania odpowiedniej reakcji na zmieniające się warunki działalności lub występujące w jednostce sektora finansów publicznych trudności w zakresie realizacji zadań/osiągania celów;
- efektywny – oznaczał, że system zapewnia w ramach badanych procesów realizację celów kontroli zarządczej oraz osiągnięcie założonych w tym zakresie rezultatów (skuteczności), a stosunek podejmowanych działań w ramach badanych procesów i uzyskiwanych rezultatów w odniesieniu do zaangażowanych zasobów pozwala stwierdzić, że zasoby ludzkie, finansowe zużyte do ich osiągnięcia zostały wykorzystane w sposób optymalny lub podejmowane są działania w celu optymalizacji procesów pod tym kątem.

Graficzne przedstawienie wyników oceny stopnia dojrzałości systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych objętych AWZ zaprezentowano na Wykresie nr 1.

Wykres nr 1– Stopień dojrzałości systemu kontroli zarządczej wg rodzaju jednostki sektora finansów publicznych



Źródło: Podsumowanie audytu wewnętrznego zleconego w zakresie funkcjonowania wybranych elementów systemu kontroli zarządczej w JSFP i działach AR – analiza ilościowa, opracowanie Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości MF (DWR MF), 2025 r.³⁷

Z danych liczbowych wynika, że spośród 466 jednostek sektora finansów publicznych, w których przeprowadzono badanie, w 66 jednostkach (14%) nie było formalnego systemu kontroli zarządczej, w kolejnych 66 jednostkach (14%) system był adekwatny, w kolejnych 156 jednostkach (33%) adekwatny i skuteczny, a w 178 jednostkach (38%) adekwatny, skuteczny i efektywny. Warto tu także wskazać, że ocena skuteczności mogła być dokonywana tylko i wyłącznie wówczas, gdy badany system kontroli zarządczej na poziomie danej jednostki był adekwatny, a ocena efektywności mogła być dokonywana tylko i wyłącznie wówczas, gdy badany system kontroli zarządczej na poziomie danej jednostki sektora finansów publicznych był adekwatny i skuteczny.

Zgodnie z art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej na poziomie jednostki sektora finansów publicznych należy do obowiązków kierownika tej jednostki³⁸. Z ww. danych wynika zatem, że obowiązek ten został

³⁷ <https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowanie-wynikow-audytu-wewnetrznego-zleconego-w-zakresie-funkcjonowania-wybranych-elementow-systemu-kontroli-zarzadczej--analiza-ilosciowa>

³⁸ Zgodnie z art. 69 ust. 1 pkt 1 i 2 uofp zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej na poziomie działu administracji rządowej należy do obowiązków ministra (z zastrzeżeniem że Minister Sprawiedliwości zapewnia funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w kierowanym przez niego dziale administracji rządowej, w zakresie spraw niezastrzeżonych odrębnymi przepisami do kompetencji innych organów państwowych i z uwzględnieniem zasady niezależności sędziowskiej), a na poziomie jednostki samorządu terytorialnego, do wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

w pełni zrealizowany w 38% badanych jednostek biorąc pod uwagę kryteria dojrzałości kontroli zarządczej. W pozostałych przypadkach ustalenia poczynione przez osoby prowadzące audyt wewnętrzny nie potwierdziły spełnienia kryteriów przyjętych w AWZ, w zakresie adekwatności, skuteczności lub efektywności systemu kontroli zarządczej. Wyniki z badania podsektora rządowego jednoznacznie pokazują, że po 15 latach od wprowadzenia obecnie obowiązujących przepisów dotyczących kontroli zarządczej w większości jednostek objętych AWZ występują nieprawidłowości lub braki w zakresie zapewnienia:

- 1) zgodności systemu kontroli zarządczej z przepisami prawa, standardami kontroli zarządczej, wytycznymi Ministra Finansów i ministra kierującego działem administracji rządowej (w przypadku jednostki w dziale),
- 2) adekwatnych rozwiązań (mechanizmów kontrolnych – procedur) ułatwiających osiągnięcie celów kontroli zarządczej, wskazanych w art. 68 ust. 2 uofp,
- 3) sprawnego przepływu informacji, w tym dotyczących zarządzania ryzykiem, pomiędzy kierownikiem jednostki, a osobami/komórkami, które realizują zadania/działania służące osiągnięciu celów (na potrzeby podejmowania decyzji zarządczych lub przekazywania informacji zwrotnej),
- 4) efektywności działania, tj. zapewnienia, że zasoby kadrowe lub finansowe zużyte do osiągnięcia celów kontroli zarządczej zostały wykorzystane w sposób optymalny.

Tym samym w większości jednostek objętych AWZ, poziom ryzyka zidentyfikowanego przez Ministerstwo Finansów na etapie planowania AWZ wciąż pozostaje na nieakceptowalnym poziomie. Kluczowym ryzykiem jest tu brak lub niewłaściwe funkcjonowanie rozwiązań w zakresie skutecznego i efektywnego monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem. Ostatecznym i bardzo niebezpiecznym skutkiem materializacji tego ryzyka może być niezgodne z art. 44 ust. 3 uofp wydatkowanie środków publicznych na realizację celów i zadań. Co wynika m.in. z braku otrzymywania przez kierowników jednostek użytecznych informacji zarządczych niezbędnych do podejmowania decyzji oraz bieżących i adekwatnych działań korygujących lub naprawczych, dzięki którym możliwe byłoby zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia założonych efektów (rezultatów lub oddziaływania).

Poza tym zidentyfikowano inne, mniej istotne ryzyka (ryzyko ocenione z poziomu całego sektora finansów publicznych i zadań koordynacyjnych Ministra Finansów), które pozostają w wielu jednostkach sektora finansów publicznych na nieakceptowalnym poziomie. Są to:

1. brak adekwatności procesów, np.: są one niezgodne z przepisami, niepełne, niespójne, nie zapewniają cykliczności/powtarzalności, skoncentrowane na tworzeniu dokumentów, a nie na budowaniu, utrzymaniu oraz doskonaleniu procesów dostarczających użyteczne informacje zarządcze. Skutkiem materializacji ryzyka – poza narażeniem na zarzut dotyczący niezgodności z obowiązującymi przepisami i standardami – może być m.in. brak wdrożenia na poziomie jednostek sektora finansów publicznych działań lub wdrożenie w ramach badanych procesów nieuporządkowanych i/lub często chaotycznych działań, które zamiast dostarczać niezbędnych informacji zarządczych koncentrują się tylko na spełnieniu wymagań formalnych (plany,

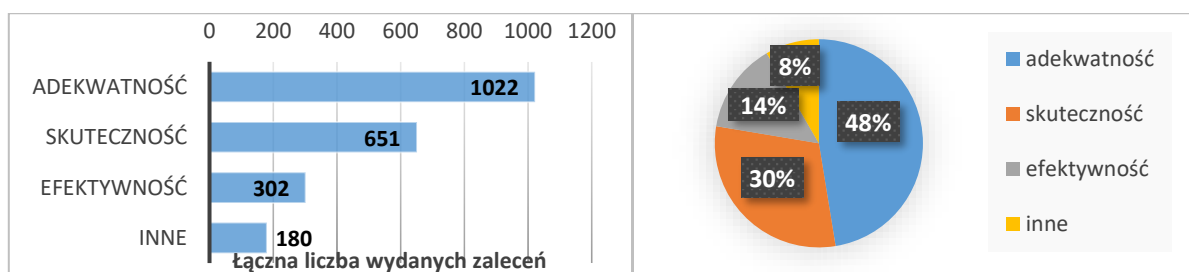
sprawozdania, rejestry). Natomiast tworzone dokumenty nie mogą być w realny sposób wykorzystywane do zarządzania zdolnością dla zapewnienia realizacji celów i zadań;

2. brak skuteczności procesów, np. w wyniku realizowanych procesów kierownictwo jednostek nie otrzymuje wartościowych informacji zarządczych, na podstawie których może świadomie podejmować na bieżąco decyzje zarządcze dotyczące funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych. Skutkiem materializacji ryzyka może być realizowanie w ramach badanych procesów nieuporządkowanych i/lub często chaotycznych działań *ad hoc*, które nie dostarczają niezbędnych informacji zarządczych i koncentrują się tylko na spełnieniu wymagań formalnych (plany, sprawozdania, oświadczenia, rejestry) oraz tworzeniu dokumentów/narzędzi, które nie są w realny sposób wykorzystywane do zapewnienia realizacji celów i zadań;
3. brak efektywności procesów m.in. są zbyt kosztowne, angażują nadmierne zasoby. Skutkiem materializacji ryzyka może być to, że na poziomie jednostek sektora finansów publicznych nie dokonuje się analizy badanych procesów pod kątem efektywności, wydajności lub oszczędności, a tym samym struktury organizacyjne lub funkcjonalne oraz dodatkowe obowiązki związane z tymi procesami angażują, nieproporcjonalnie do rezultatu dostępne w jednostkach zasoby (np. finansowe, kadrowe). Powoduje to m.in., że zamiast koncentrować się na realizacji działań merytorycznych pracownicy jednostek sektora finansów publicznych muszą realizować dodatkowe – często zbędne lub dublujące się – obowiązki związane z badanymi procesami.

W celu wyeliminowania lub ograniczenia powyższego ryzyka do poziomu akceptowalnego, osoby przeprowadzające AWZ wydały łącznie 2 155 zaleceń. Najwięcej, prawie połowę zaleceń sformułowano w odniesieniu do adekwatności procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań. 414 jednostek tj. 89% spośród jednostek realizujących AWZ wydało co najmniej jedno zalecenie. W stosunku do adekwatności zalecenia sformułowano w 350 jednostkach sektora finansów publicznych, skuteczności – w 261 jednostkach oraz efektywności – w 168 jednostkach. W przypadku 85 jednostek wydano zalecenia klasyfikując je do kategorii – inne.

Szczegółowe dane dotyczące liczby oraz struktury zaleceń przedstawiono na Wykresach nr 2 i 3.

Wykresy nr 2 i 3 – Liczba i struktura wydanych zaleceń w ramach AWZ



Źródło: Podsumowanie audytu wewnętrznego zleconego w zakresie funkcjonowania wybranych elementów systemu kontroli zarządczej w JSFP i działach AR – analiza ilościowa, opracowanie DWR MF, 2025 r.³⁹.

³⁹ <https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowanie-wynikow-audytu-wewnetrznego-zleconego-w-zakresie-funkcjonowania-wybranych-elementow-systemu-kontroli-zarzadczej--analiza-ilosciowa>

W wielu przypadkach wydane i wdrażane na poziomie jednostki zalecenia pozwolą zminimalizować ryzyka do poziomu akceptowalnego, niemniej jednak ostateczna ocena sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń będzie możliwa po przeprowadzeniu formalnych czynności sprawdzających przez osoby prowadzące audyt wewnętrzny w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych.

W wyniku AWZ zostały też sformułowane rekomendacje dla Ministerstwa Finansów, które dotyczą systemu kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych. Są to m.in.:

1. wprowadzenie wymogu raportowania stanu kontroli zarządczej do Ministra Finansów we wszystkich jednostkach – w celu zabezpieczenia monitoringu osiągnięcia celów kontroli zarządczej, bieżącego korygowania nieprawidłowości z poziomu komórki koordynującej w Ministerstwie Finansów kontrolę zarządczą w sektorze finansów publicznych, a przede wszystkim w celu wnioskowania na temat obszarów do doskonalenia systemowych rozwiązań dotyczących kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych i procedowania odpowiednich zmian przepisów i standardów dotyczących kontroli zarządczej;
2. rozważenie zasadności pozostawienia obowiązku sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, ze względu na brak wniosków z tych dokumentów odnoszących się do całego sektora publicznego. W miejsce tego dokumentu proponuje się rozważenie zestandaryzowania minimalnego zakresu analizy ryzyka (na przykład jednoznaczne zdefiniowanie minimalnego zakresu danych w arkuszu analizy ryzyka, zdefiniowanie go na poziomie finansów publicznych z przypisaniem go do obszarów celem wykorzystania w procesie oceny ryzyka w jednostkach) aby umożliwić na poziomie finansów publicznych identyfikowanie obszarów szczególnie wrażliwych, problemowych, identyfikowanie konkretnego ryzyka w sektorach finansów publicznych jak służba zdrowia, oświata czy bezpieczeństwo publiczne;
3. określenie kryteriów, od spełnienia których uzależnione jest złożenie w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej oświadczenia, że kontrola zarządcza jest w wystarczającym stopniu adekwatna, skuteczna i efektywna;
4. wskazanie we wzorze oświadczenia o stanie kontroli zarządczej dodatkowego źródła zapewnienia: oceny stopnia realizacji celów inwestycyjnych, o której mowa w art. 133a uofp;
5. sformalizowanie wymogów monitorowania celów i zadań na poziomie uofp lub rozporządzenia w sprawie kontroli zarządczej;
6. wprowadzenie do standardów kontroli zarządczej jakościowych wymagań dotyczących opracowania procedur monitorowania celów i zadań;
7. doprecyzowanie zapisów standardów kontroli zarządczej dotyczących wymogu przeprowadzania oceny realizacji celów i zadań uwzględniającej kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności. Ewentualne sformułowanie praktycznych wytycznych dla jednostek dotyczących oceny efektywności działań;
8. rozważenie zmiany wymogów zawartych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego w zakresie zawartości planu działalności, bowiem z *rozporządzenia w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania* wynika konieczność

określenia mierników bezpośrednio do celów, nie zaś do zadań służących realizacji celów, co może skutkować brakiem możliwości odpowiedniego monitorowania realizacji zadań priorytetowych;

9. wprowadzenie obowiązku tworzenia planu działalności i sprawozdawczości z realizacji tego planu w każdej jednostce. Dodatkowo każdy z planów i sprawozdań (nie tylko w przypadku ministerstw), powinien być publikowany w BIP lub na stronie internetowej jednostki. Ma to na celu poprawę transparentności i rozliczalności działalności administracji publicznej;
10. umożliwienie kierownikom jednostek modyfikacji/korekty w trakcie roku planów działalności. Wynika to z faktu, że w trakcie roku zmieniają się priorytety, w przypadku braku możliwości zmiany planu nowe kierownictwo jednostek nie ma możliwości/nie chce realizować priorytetów/celów, które wskazali poprzednicy;
11. wprowadzenie zmiany art. 70 uofp polegającej na określeniu przesłanek do zmiany planu działalności, trybu i sposobu przeprowadzenia tej zmiany;
12. dostosowanie wzoru planu działalności do standardów kontroli zarządczej (zasoby, osoby/komórki odpowiedzialne). Zmiana wzoru planu i sprawozdania z działalności i rozszerzenie go o elementy monitorowania, wskazania osób/jednostek odpowiedzialnych za realizację poszczególnych celów/zadań;
13. wprowadzenie zmian we wzorach i szablonach planów działalności i sprawozdań. W obecnych szablonach należy wprowadzić „wskaźnik/miernik obecny” i docelowy do osiągnięcia. Obecny układ dokumentu nie wskazuje, w jakim punkcie rozpoczyna dana jednostka sektora finansów publicznych i jaki wysiłek wiąże się z osiągnięciem celu;
14. dostosowanie układu dokumentów planistycznych i sprawozdawczych zapewniającego porównywalność oraz przypisanie komórek (właścicieli ryzyka) do danego zadania/celu, w celu ułatwienia procesu decyzyjnego, tym samym zapewnienia rozliczalności realizacji celów/zadań.

Wdrożenie zaleceń oraz wniosków, a także usprawnień w zakresie kontroli zarządczej wymaga wprowadzenia zmian systemowych na poziomie uofp, a w dalszej kolejności uwzględnienia tych zmian w aktach wykonawczych, czy też w treści nowych standardów kontroli zarządczej.

Szczegółowe uzasadnienie projektowanych przepisów

Zmiana w art. 68 uofp

Zgodnie z projektem w uofp zostanie określony dodatkowy cel kontroli zarządczej, tj. podejmowanie działań na rzecz zapobiegania nieprawidłowościom⁴⁰ i nadużyciom finansowym⁴¹, w tym konfliktowi interesów⁴² oraz wykrywania i zwalczania tych

⁴⁰ Rozumianych jako naruszenie lub obejście obowiązujących przepisów prawa, regulacji wewnętrznych, umów lub innych norm postępowania (np. standardów etycznych), które może prowadzić do nieefektywności, ryzyka sankcji administracyjnych lub konsekwencji finansowych.

⁴¹ Rozumianych jako świadome i celowe działanie z zamiarem osiągnięcia korzyści lub ukrycia prawdy, które spowodowało lub może prowadzić do strat finansowych, odpowiedzialności karnej lub utraty reputacji (zaufania publicznego).

⁴² Rozumianym jako sytuacja, w której interes prywatny osoby pełniącej funkcję publiczną lub zawodową może wpływać lub sprawiać wrażenie wpływu na jej bezstronność i obiektywność.

nieprawidłowości i nadużyć. W konsekwencji niezbędne będzie również dostosowanie standardów kontroli zarządczej w tym zakresie.

Wprowadzenie do przepisów krajowych regulacji dotyczących kontroli finansowej (obecnie kontroli zarządczej) stanowiło jeden z warunków akcesji Polski do UE. Celem wprowadzenia tych przepisów było zabezpieczenie interesów UE w szczególności w zakresie dystrybucji i wydatkowania środków publicznych, w tym środków europejskich. Przepisy zawarte w uofp określają obecnie ogólne zasady kontroli zarządczej. Ponadto wskazują kompetencje Ministra Finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Jednak od czasu akcesji Polski przepisy unijne w zakresie kontroli w celu wykrywania i zapobiegania nieprawidłowościom finansowym ewoluowały, co nie znajduje odzwierciedlenia w krajowych przepisach dotyczących kontroli zarządczej, ujętych w obecnej uofp.

Ponadto należy zauważyć, że w UE weszło w życie znowelizowane rozporządzenie finansowe (odpowiednik krajowej ustawy o finansach publicznych), tj. rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady UE (UE, Euratom) 2024/2509 z dnia 23 września 2024 r. w sprawie *zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii*⁴³. Zmienione rozporządzenie wprowadziło znaczące zmiany w zarządzaniu środkami budżetowymi, m.in. w celu zwiększenia ochrony interesów finansowych UE. Zgodnie z ww. rozporządzeniem kontrola jest zdefiniowana jako: „wszelkie środki podjęte w celu uzyskania wystarczającej pewności co do skuteczności, efektywności i oszczędności operacji, wiarygodności sprawozdawczości, ochrony aktywów i informacji, zapobiegania nadużyciom finansowym i nieprawidłowościom, ich wykrywania oraz korygowania i monitorowania, a także co do odpowiedniego zarządzania ryzykiem w zakresie zgodności z prawem i prawidłowości operacji leżących u podstaw rozliczeń, z uwzględnieniem wieloletniego charakteru programów, a także charakteru danych płatności. Kontrole mogą obejmować różne weryfikacje, a także wdrażanie wszelkich polityk i procedur służących osiągnięciu celów, o których mowa w zdaniu pierwszym.”.

Dodatkowo w art. 36 ww. rozporządzenia, dotyczącym wewnętrznej kontroli wykonania budżetu unijnego, rozwinięto cele kontroli, kładąc szczególny nacisk na zapobieganie nieprawidłowościom, w tym nadużyciom finansowym, korupcji, konfliktom interesów i podwójnemu finansowaniu oraz na ich wykrywanie, korygowanie i prowadzenie działań następnych. W dalszych przepisach wskazane są obowiązkowe dla systemów kontroli państw środki, które mają służyć temu celowi, jak np. system wczesnego wykrywania i wykluczania nieuczciwych podmiotów z finansowania ze środków UE, czy też zintegrowany system informatyczny do eksploracji danych i oceny ryzyka.

W przepisach dotyczących kontroli zarządczej w uofp element ten był dotychczas pomijany. Ujęcie zapewnienia mechanizmów kontrolnych w zakresie nadużyć finansowych w uofp nada temu celowi kontroli zarządczej należyty priorytet.

Warto również podkreślić, że brak odpowiedniego uwzględnienia ww. zagadnień w krajowych przepisach finansowych może stanowić dysproporcję pomiędzy ramami prawnymi w zakresie

⁴³ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=OJ:L_202402509

ochrony interesów finansowych dotyczących środków krajowych w Polsce i środków z budżetu Unii. Przepisy rozporządzenia finansowego stosowane są bezpośrednio do środków pochodzących z UE, co może rodzić uzasadnione wątpliwości, dlaczego środki z UE są skuteczniej zabezpieczone przed ww. nieprawidłowościami niż środki krajowe.

Z tego względu postuluje się także dodanie przepisów określających trzy poziomy kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych oraz wymogu zapewnienia dostosowanego do struktury jednostki sektora finansów publicznych podziału tych poziomów (ust. 3 i 4). Powyższe implikuje konieczność ustanowienia skutecznych zasad współpracy i komunikacji pomiędzy poziomami kontroli zarządczej. W konsekwencji zasadne będzie również dostosowanie standardów kontroli zarządczej w tym zakresie.

Aktualne brzmienie przepisów wymaga uzupełnienia o przepisy podkreślające znaczenie posiadania przez jednostkę sektora finansów publicznych systemu kontroli zarządczej, w tym systemu zarządzania ryzykiem, pozwalającego m.in. należycie i skutecznie zarządzać ryzykiem związanym z realizacją celów i zadań jednostki. W tym celu postuluje się wykorzystanie tzw. *Modelu trzech linii*⁴⁴ (poziomy zarządzania).

W trakcie realizacji celów i zadań przez jednostki sektora finansów publicznych pojawiają się ryzyka, które mają wpływ na ostatecznie osiągnięty efekt. Jednym z podstawowych sposobów ograniczania tego ryzyka jest funkcjonowanie skutecznej kontroli zarządczej. Zasady i elementy niezbędne do skutecznego zarządzania ryzykiem zostały opisane w Zintegrowanej Strukturalnej Ramowej (*Internal Control – Integrated Framework*⁴⁵). Dokument ten jednak nie zawiera jasnego opisu ról i odpowiedzialności osób biorących udział w tym procesie. Zdefiniowanie ról i odpowiedzialności jest natomiast niezbędne ze względu na to, aby każda z osób rozumiała swoją rolę w zarządzaniu ryzykiem, umiała określić sposoby współpracy oraz w konsekwencji własną odpowiedzialność. Stąd wykorzystanie modelu trzech linii jest niezbędnym uzupełnieniem dla COSO i pozwala na określenie ról oraz odpowiedzialności w procesie zarządzania ryzykiem, a także ogranicza sytuacje, gdy działania w tym obszarze są powielane, pojawiają się w nich luki lub spory kompetencyjne.

Projektowane przepisy ust. 3 włączają stosowanie *Modelu trzech linii* do sektora publicznego. Dzięki wskazaniu trzech poziomów kontroli zarządczej jednoznacznie wskazano również odpowiedzialność ponoszoną przez poszczególnych uczestników procesów zarządzania, w tym procesu zarządzania ryzykiem w trakcie realizacji celów i zadań. Każdy z poziomów odgrywa odmienną rolę w jednostce sektora finansów publicznych, przy czym należy podkreślić, że za skuteczne funkcjonowanie kontroli zarządczej odpowiadają wszystkie osoby w jednostce, zgodnie z przypisanymi im rolami i odpowiedzialnością (od najwyższego kierownictwa po szeregowego pracownika).

Pierwszy poziom (pierwsza linia) odnosi się do zarządzania operacyjnego, czyli bieżącego codziennego realizowania celów i zadań jednostki przez poszczególne komórki organizacyjne/stanowiska (merytoryczne komórki organizacyjne, których działalność

⁴⁴ <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-polish.pdf>

⁴⁵ Dalej jako: COSO.

koncentruje się na realizacji zadań merytorycznych, wynikających z przepisów powołujących daną jednostkę). Przykładami takich komórek organizacyjnych są w ministerstwach departamenty, które zgodnie z art. 39 ust. 2 pkt 1 ustawy o Radzie Ministrów są tworzone do realizacji merytorycznych zadań ministerstwa. Oznacza to, że są one podstawowym właścicielem ryzyka i metod zarządzania nimi. Z tego względu niezbędne jest na tym poziomie projektowanie, stosowanie i doskonalenie mechanizmów kontrolnych ustanowionych w szczególności w wyniku zarządzania ryzykiem (obok mechanizmów kontrolnych, które wynikają wprost z przepisów prawa). Na tym poziomie istotne jest także bieżące informowanie kierownika jednostki o stanie realizacji celów i ponoszonym ryzyku.

Drugi poziom (druga linia) ma za zadanie wspierać osiąganie przez jednostkę celów kontroli zarządczej określonych w uofp (tj. obecnie zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem) działaniami o charakterze kontrolnym, koordynującym, monitorującym, w tym doskonalącym system kontroli zarządczej, czy też zarządzanie ryzykiem. Odpowiadają za te działania komórki specjalnie utworzone do realizacji tych celów, np. właściwe do działań kontrolnych (np. instytucjonalna kontrola wewnętrzna, ewaluacja), odpowiedzialne za wsparcie obszaru ochrony danych osobowych (inspektor danych osobowych), bezpieczeństwo informacji (np. pełnomocnik ds. informacji niejawnych, komórki ds. bezpieczeństwa informacji), koordynację zarządzania ryzykiem operacyjnym lub innym branżowym ryzykiem, sprawowanie kontroli finansowej (komórki budżetowo-finansowe), zapewniające bezpieczeństwo osób i pracowników (np. komórki ds. BHP) lub służby prawne (odpowiedzialne m.in. za zapewnienie prawidłowości procesu legislacyjnego, zgodność regulacji wewnętrznych z przepisami prawa). Na przykład do realizacji zadań w zakresie obsługi w ministerstwach są tworzone biura (art. 39 ust. 2 pkt 2 ustawy o Radzie Ministrów). Co więcej, w art. 39 ust. 3 pkt 2 lit. a–p tej ustawy wskazano katalog spraw, jakimi mogą się zajmować (poza komórkami merytorycznymi i gabinetem politycznym) komórki utworzone w ministerstwach i jest to zakres obejmujący właśnie działalność drugiego poziomu kontroli zarządczej. Istotnym elementem działań na tym poziomie jest informowanie kierownika jednostki na ile procesy, w tym proces zarządzania ryzykiem, wdrożone przez pierwszy poziom kontroli zarządczej są adekwatne i skuteczne.

Warto także zauważyć, że w strukturze jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone komórki, które z jednej strony pełnią role i ponoszą odpowiedzialność za działania w ramach pierwszego poziomu, jak i w ramach drugiego poziomu. W takim przypadku nie jest wymagane, aby były one względem siebie niezależne organizacyjnie i merytorycznie.

Trzeci poziom (trzecia linia) stanowi niezależny i obiektywny audyt wewnętrzny, którego celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności jednostki poprzez dostarczenie zapewnienia o adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej. W ramach tego poziomu kierownik jednostki sektora finansów publicznych powinien otrzymywać zapewnienie, że struktury lub procesy w ramach pierwszego i drugiego poziomu kontroli zarządczej są adekwatne oraz działają skutecznie i efektywnie. Posiadane atrybuty

niezależności i obiektywizmu odróżniają audyt wewnętrzny od pozostałych dwóch poziomów kontroli zarządczej. Wiąże się to również z tym, że audytorzy wewnętrzni nie mogą być angażowani w działalność operacyjną jednostki ani w procesy zarządzania jednostką (kontrolne czy też zarządzania ryzykiem) i musi być im zapewniona bezpośrednia podległość kierownikowi jednostki. Istnienie tego poziomu jest możliwe, o ile w jednostce sektora finansów publicznych jest prowadzony audyt wewnętrzny (niezależnie od podstawy jego prowadzenia tj. spełnienie przesłanek ustawowych, decyzja ministra kierującego działem, Prezesa Rady Ministrów, czy też kierownika jednostki). W innym przypadku w jednostce sektora finansów publicznych będą funkcjonować dwa poziomy kontroli zarządczej.

Należy podkreślić, że pomimo różnic pomiędzy poszczególnymi poziomami w zakresie ról i odpowiedzialności kluczowe jest zapewnienie skutecznej komunikacji i współpracy pomiędzy nimi. I tak np. pierwsza linia jako podstawowy właściciel ryzyka powinna korzystać z wiedzy eksperckiej w zakresie ryzyka dostarczanej przez drugi poziom. Natomiast współpraca audytu wewnętrznego (trzeciego poziomu) z pierwszym i drugim poziomem pozwala, między innymi, na jednolite postrzeganie ryzyka przez wszystkich uczestników procesu zarządzania ryzykiem. Współpraca i komunikacja poziomów kontroli zarządczej ma zapewnić też synergię działań w ramach kontroli zarządczej oraz maksymalizować korzyści z tego systemu dla jednostki sektora finansów publicznych. Dlatego też w ust. 4 wskazano, że zapewnienie skutecznej kontroli zarządczej wymaga dostosowanego do struktury jednostki sektora finansów publicznych podziału poziomów tej kontroli, a także ustanowienia skutecznych zasad współpracy i komunikacji pomiędzy poziomami kontroli zarządczej.

Wprowadzenie powyższych rozwiązań do przepisów uofp będzie stanowiło również wykonanie rekomendacji zawartej w *Zaleceniach OECD* (Priorytet I – *Podnoszenie świadomości i rozliczalności kadry kierowniczej w całym kraju, zapewniając silne środowisko kontroli z jasnymi celami, które podkreślają zaangażowanie menedżerów w skuteczność funkcji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, uczciwość publiczną i wartość usług publicznych, a także które dają rozsądny poziom zapewnienia efektywności organizacji, skutecznego działania oraz zgodności z prawem, innymi wymaganiami i standardami*).

W przepisach dostosowujących określono jednocześnie, że kierownicy jednostek sektora finansów publicznych w terminie 9 miesięcy od dnia wejścia w życie zmiany uofp dostosują organizację kontroli zarządczej w swoich jednostkach do wymogów, o których mowa w dodawanych w art. 68 ust. 3 i 4 (art. 21 niniejszej ustawy).

Czas ten pozwoli na identyfikację komórek organizacyjnych jednostki sektora finansów publicznych odpowiedzialnych za działalność na pierwszym i drugim poziomie kontroli zarządczej oraz ustanowienie zasad współpracy i komunikacji pomiędzy poszczególnymi jej poziomami. W przypadku jednostek, w których komórka audytu wewnętrznego jest obecnie połączona organizacyjnie z inną komórką organizacyjną realizującą działania z pierwszego lub drugiego poziomu kontroli zarządczej (np. z kontrolą wewnętrzną, ewaluacją) lub pracownicy tej komórki realizują inne działania przypisane pierwszemu lub drugiemu poziomowi (np. obsługa osób zgłaszających naruszenia, obowiązki inspektora ochrony danych

osobowych), niezbędne będzie organizacyjne i merytoryczne wyodrębnienie tej komórki w strukturze jednostki sektora finansów publicznych (również w statucie jednostki).

Zmiany w art. 69 uofp

Zmiany w ust. 3 i 5 dotyczą zmiany formy, sposobu ogłoszenia (promulgacji) i miejsca publikacji (publikatora) standardów kontroli zarządczej lub szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej określonych przez odpowiednio Ministra Finansów lub ministra kierującego działami administracji rządowej. Dotychczasowe przepisy określały komunikat właściwego ministra jako jego formę, a publikatorem był dziennik urzędowy tego ministra.

Zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych oraz zasady i tryb wydawania dzienników urzędowych określa ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.⁴⁶ Zgodnie z art. 2 ust. 1 tej ustawy ogłoszenie aktu normatywnego w dzienniku urzędowym jest obowiązkowe. Niemniej jednak, zgodnie z ust. 2 tego przepisu, odrębna ustawa może wyłączyć obowiązek ogłoszenia aktu normatywnego niezawierającego przepisów powszechnie obowiązujących.

Zgodnie z definicjami podstawowych pojęć prawa⁴⁷, w wyniku procesu stanowienia prawa powstają akty normatywne (prawotwórcze), czyli akty ustanawiające normy prawne generalno-abstrakcyjne. Aby można było uznać określony akt za akt normatywny, musi on zawierać co najmniej jedną normę, która określa adresata jako element klasy podmiotów wyodrębnionych ze względu na posiadanie wspólnej cechy bądź zespołu cech wspólnych (norma generalna) i która nie wyznacza konkretnego zachowania, tylko wskazuje na daną klasę zachowań (norma abstrakcyjna). Akty normatywne dzielimy na powszechnie i wewnętrznie obowiązujące. Przeciwstawienie tych dwóch rodzajów aktów opiera się przede wszystkim na podmiotowym zakresie ich obowiązywania. Akty powszechnie obowiązujące mogą być kierowane do wszystkich kategorii podmiotów na terytorium państwa. Akty wewnętrznie obowiązujące kierowane są zaś do jednostek organizacyjnie podległych organowi stanowiącemu te akty.

Standardy kontroli zarządczej, jak i szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej stanowią uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej (kierownicy jednostek, ministrowie kierujący działami) powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej. Nie można uznać ich za akty zawierające przepisy powszechnie obowiązujące. Standardy kontroli zarządczej, jak i szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej mają bowiem bardziej praktyczny i techniczny charakter oraz mają pomóc osobom odpowiedzialnym za zapewnienie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej na etapie projektowania, wdrażania i realizacji norm prawnych zawartych na poziomie uofp oraz aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie (czyli aktów normatywnych zawierających przepisy powszechnie obowiązujące odnoszące się do

⁴⁶ Dz.U. z 2019 r. poz. 1461.

⁴⁷ *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa dla ekonomistów*, Joanna Helios, Wioletta Jedlecka, praca naukowa Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław, 2015 r., <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/67006>

kontroli zarządczej). Dokumenty te określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych lub działu administracji rządowej. Ich celem jest promowanie wdrażania w jednostkach sektora publicznego lub na poziomie działu administracji rządowej spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej z uwzględnieniem specyficznych zadań i ról poszczególnych jednostek, a także warunków – w tym struktur, w których te jednostki działają (sektor finansów publicznych, dział administracji rządowej). Nie określają one także nowych obowiązków i odmiennych norm postępowania wymaganych od odbiorców tych dokumentów. Co więcej, standardy kontroli zarządczej w polskim sektorze finansów publicznych opierają się wprost na modelu COSO, który definiuje kontrolę wewnętrzną (w polskim sektorze publicznym – kontrolę zarządczą) jako proces wspierający osiąganie celów jednostki. Jest to również fundament, na którym przedsiębiorstwa i inne organizacje (w tym z sektora finansów publicznych) z całego świata opierają swoją strategię zarządzania ryzykiem i zgodnością.

Standardy kontroli zarządczej i szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej stanowią szczegółowe informacje o organizacji oraz sposobie tworzenia systemu zarządzania i kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych. Tym samym w pośredni sposób mogą wpływać na sposób wykonywania zadań publicznych lub dysponowania majątkiem publicznym. W związku z tym uznano, że standardy kontroli zarządczej i szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej powinny być publikowane w urzędowym publikatorze teleinformatycznym, tj. BIP. Zapewni to powszechny dostęp do tych informacji dla obywateli i innych interesariuszy administracji publicznej.

Na podstawie obowiązujących przepisów:

- 1) Minister Finansów określił wymagania odnoszące się do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych – Komunikatem Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie *standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*⁴⁸ (art. 69 ust. 3 uofp),
- 2) ministrowie kierujący działami określali szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej, którymi kierują⁴⁹ (art. 69 ust. 5 uofp).

W związku z tym w art. 22 niniejszej ustawy określono, że:

- 1) standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, ogłoszone na podstawie dotychczasowego brzmienia art. 69 ust. 3 uofp będą stosowane do dnia opublikowania standardów kontroli zarządczej sektora finansów publicznych na podstawie zmienionego art. 69 ust. 3 uofp, nie dłużej jednak niż przez 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy,
- 2) szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej ogłoszone przez ministra kierującego działem na podstawie dotychczasowego brzmienia art. 69 ust. 5 uofp będą

⁴⁸ <https://www.gov.pl/attachment/d8930382-7167-4f4d-bc29-9e1a4c595e50>;

⁴⁹ np. komunikat Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2024 r. w sprawie wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działów administracji rządowej – budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe (Dz. Urz. Min. Fin. z 2024 r. poz. 116);

stosowane się do dnia opublikowania szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej na podstawie zmienionego art. 69 ust. 3 uofp, nie dłużej jednak niż przez 9 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Czas ten pozwoli na dostosowanie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych do zmian wynikających z nowego brzmienia uofp oraz obowiązującej edycji COSO (dotychczasowe standardy opierały się o edycję z 2009 roku), a w dalszej kolejności dostosowanie do nich szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla poszczególnych działów administracji rządowej.

Proponuje się także dodanie ust. 6, który – analogicznie, jak w przypadku ministrów kierujących działem administracji rządowej – pozwoli burmistrzowi, prezydentowi miasta oraz przewodniczącemu zarządu jednostki samorządu terytorialnego wydawać szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla jednostki samorządu terytorialnego (zarówno urzędu, jak i jednostek organizacyjnych utworzonych do realizacji zadań publicznych, będących jednostkami sektora finansów publicznych). Takie uprawnienie koresponduje z odpowiedzialnością wynikającą z art. 69 ust. 1 pkt 2 uofp, zgodnie z którą to właśnie burmistrz, prezydent miasta oraz przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego odpowiadają za zapewnienie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej na poziomie całej jednostki samorządu terytorialnego.

Jednocześnie proponuje się uchylić ust. 4 w art. 69 uofp, zgodnie z którym Minister Finansów mógł określić w formie komunikatu i ogłosić, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

Na podstawie obowiązującego ust. 4 Minister Finansów określił:

- 1) wskazówki w zakresie monitorowania i oceny adekwatności, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, które znajdują się w komunikacie Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych⁵⁰,
- 2) wskazówki wspierające efektywne zarządzanie ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych ogłoszone zostały w komunikacie nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem⁵¹.

Po uchyleniu tego przepisu powyższe wskazówki przestaną obowiązywać. Minister Finansów będzie mógł jednak wydawać szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej, które będą opracowywane na podstawie opinii na temat stanu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Wydawanie powyższej opinii przewiduje projektowany art. 70a uofp, co zostało szerzej omówione w dalszej części uzasadnienia.

⁵⁰ <https://www.gov.pl/attachment/bb91fc0d-935f-452d-a20e-b00bdd726470>;

⁵¹ <https://www.gov.pl/attachment/9c82233b-fd33-4879-a301-0f744857c002>;

Zmiany art. 70 uofp

Zmiany brzmienia art. 70 uofp można podzielić na trzy zasadnicze grupy. Pierwsza to zmiany o charakterze porządkującym, w tym zmiana kolejności i konstrukcji przepisów. Druga, to zmiany doprecyzowujące obecne rozwiązania np. uszczegółowienie obecnych rozwiązań oraz zmiana zakresu treści takich dokumentów jak: plan działalności, sprawozdanie z wykonania planu działalności i oświadczenie o stanie kontroli zarządczej. Natomiast trzecia grupa obejmuje wprowadzenie nowych regulacji dotyczących powstałych obowiązków lub innych rozwiązań w zakresie sporządzanych dokumentów.

W ust. 1 wskazano przepisy, na podstawie których minister kierujący działem, w uzgodnieniu z Prezesem Rady Ministrów, będzie:

- 1) sporządzał do końca listopada każdego roku plan działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej,
- 2) mógł w uzasadnionych przypadkach dokonać zmiany planu działalności w zakresie działu, którym kieruje;
- 3) w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie przepisów:
 - a) określających zakres spraw objętych działem administracji rządowej – będzie musiał sporządzać plan działalności dla tego działu,
 - b) zmieniających zakres spraw objętych działem administracji rządowej lub szczegółowy zakres działania ministra – będzie musiał dokonać zmiany planu działalności dla tego działu.

Zasada zawarta w pkt. 1 nie różni się od obecnego rozwiązania w zakresie terminu sporządzania planu działalności na następny rok. Istotna różnica dotyczy przeniesienia na grunt ustawy konieczności uzgadniania w tym terminie planu przez ministra kierującego działem z Prezesem Rady Ministrów. Obecnie obowiązek ten wynikał z przepisów §5 *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania*.

Natomiast przepisy zawarte w pkt. 2 i 3 są nowymi rozwiązaniami i mają charakter odpowiednio fakultatywny lub obligatoryjny. Zgodnie z przepisami zawartymi w pkt 2 minister w uzasadnionych przypadkach, np. w przypadku podjęcia decyzji o ograniczeniach w realizacji zadań w związku z wystąpieniem zdarzeń o charakterze zewnętrznym (globalne kryzysy polityczno-gospodarcze, pandemia lub działania wojenne poza terytorium Polski) bezpośrednio wpływających na kondycję finansów publicznych w Polsce lub w przypadku zmian o charakterze wewnętrznym (np. zmiana priorytetów Rady Ministrów, aktualizacja dokumentów o charakterze strategicznym lub rozwojowym, lub trwałe albo czasowe ograniczenia wydatków publicznych), będzie mógł podjąć decyzję o zmianie planu działalności w zakresie działu, którym kieruje. Zmiana planu działalności nie może być podyktowana tylko i wyłącznie potrzebą usunięcia lub takiego dostosowania celów lub mierników, aby w sprawozdaniu dany minister mógł wykazać się wyższym poziomem realizacji planu działalności. Niemniej jednak, ze względu na fakt, że powody zmiany planu działalności mogą dotyczyć zdarzeń o trudnym do przewidzenia charakterze, decyzja ministra kierującego działem o zmianie planu będzie mogła dotyczyć każdego elementu planu, ale będzie musiała

nastąpić (analogicznie jak w przypadku opracowania pierwotnego planu) w uzgodnieniu z Prezesem Rady Ministrów.

Przepisy zawarte w pkt. 3 lit b obligują natomiast ministra kierującego do zmiany planu działalności w sytuacji zmiany zakresu spraw objętych działem administracji rządowej (zmiana w przepisach ustawy o działach administracji rządowej) oraz w przypadku zmian we właściwości poszczególnych ministrów (zmian tzw. rozporządzenia atrybucyjnego). Natomiast zgodnie z pkt 3 lit a minister będzie zobowiązany do opracowania planu działalności w sytuacji przekształceń struktury administracji rządowej, tj. np. gdy zostanie utworzony nowy dział administracji rządowej. Na zmianę lub opracowanie planu działalności ministrowie będą mieli czas 30 dni od dnia wejścia w życie przepisów.

Dookreślenie sposobu działania w zakresie zmian w planach działalności ministrów kierujących działami administracji rządowej stanowi odpowiedź na zgłaszane wątpliwości interpretacyjne oraz brak w obecnych przepisach podstawy prawnej do zmiany planu działalności. Nowe rozwiązanie zwiększy elastyczność planowania, a przede wszystkim zapewni ministrom możliwość realizacji polityki, wyznaczania celów w zakresie działów administracji rządowej, którymi kierują oraz wyeliminuje występowanie sporów kompetencyjnych w przypadku zmian dokonywanych w ramach zakresu spraw lub odpowiedzialności przypisanej poszczególnym ministrom.

W ust. 2 została zachowana możliwość zobowiązania kierownika jednostki w dziale, przez ministra kierującego działem, do sporządzania planu działalności na rok następny dla tej jednostki oraz sporządzania sprawozdania z wykonania planu działalności w zakresie kierowanej przez niego jednostki i oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. W celu zachowania spójności celów ujętych w planie działalności ministra kierującego działem planowanie będzie miało charakter kaskadowy. W przypadku skorzystania przez ministra kierującego działem administracji rządowej z tych uprawnień, kierownik jednostki będzie zobowiązany sporządzić własny plan działalności na podstawie planu działalności ministra działowego. Planowanie operacyjne na poziomie jednostek w dziale odbywać się będzie z uwzględnieniem celów, zadań i mierników określonych na poziomie działu administracji rządowej przez poszczególnych ministrów. Ponadto do obowiązków kierownika jednostki w dziale będzie również należało przekazanie sporządzonych planów do nadzorującego ministra. Wyznaczenie terminu składania tych dokumentów będzie należeć do kompetencji ministra, któremu podlega dana jednostka lub jest przez niego nadzorowana. Pozwoli to na określenie ram czasowych sporządzenia dokumentów, do których przygotowania kierownik jednostki został zobowiązany.

Zgodnie z brzmieniem ust. 3 proponuje się wprowadzenie nowego obowiązku polegającego na przekazywaniu Ministrowi Finansów przez ministrów kierujących działami oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok, do końca kwietnia każdego roku. Posiadanie i analiza tych dokumentów przez Ministra Finansów będzie m.in. podstawą do wydania opinii na temat stanu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych w roku poprzednim, o której mowa w projektowanym art. 70a uofp.

W ust. 4 obowiązkiem sporządzania i przekazywania do Ministra Finansów oświadczeń o stanie kontroli zarządczej zostali objęci kierownicy jednostek sektora finansów publicznych, w tym wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast, przewodniczący zarządów jednostek samorządu terytorialnego – z wyjątkiem kierowników jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego (np. dyrektorów szkół, czy też samorządowych instytucji kultury) oraz kierowników jednostek w dziale, którzy zostali zobowiązani do przekazania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej do ministra kierującego działem (na podstawie art. 70 ust. 2 pkt 4 znowelizowanej uofp). Wprowadzenie tego obowiązku wobec wszystkich kierowników jednostek, w tym jednostek samorządu terytorialnego zapewni Ministrowi Finansów dostęp do danych niezbędnych do skutecznej realizacji zadań koordynacyjnych wynikających z przepisów ustawy. Szczegóły dotyczące wykorzystania danych i informacji z oświadczeń o stanie kontroli zarządczej opisano w części dotyczącej art. 70a uofp.

Projektowane nowe brzmienie ust. 5 wskazuje na zakres informacji, jakie powinien zawierać plan działalności. W odróżnieniu od dotychczas obowiązujących regulacji zdecydowano się na uproszczenie procesu planowania poprzez odstąpienie od wykazywania celów i mierników określanych na potrzeby planowania i sprawozdawczości w układzie zadaniowym. Uzasadnione jest to operacyjnym charakterem sporządzanych planów działalności. Cele na potrzeby planowania działalności w zakresie kontroli zarządczej będą wyznaczane w oparciu m.in. o zakres spraw dla działu administracji rządowej, określony w przepisach ustawy o działach administracji rządowej. W związku z realizacją obowiązków w zakresie inicjowania, opracowywania i realizowania polityki Rady Ministrów w stosunku do działu, którym kieruje, właściwy minister będzie określał cele o charakterze operacyjnym odnoszące się do poszczególnych spraw opisanych w zakresie danego działu.

Przyjęte przez projektodawcę rozwiązania wpisują się w obowiązki członka Rady Ministrów określone w art. 7 ust. 1 ustawy o Radzie Ministrów, zgodnie z którymi członek Rady Ministrów m.in. uczestniczy, na zasadach określonych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w ustalaniu polityki państwa, ponosząc odpowiedzialność za treść i za realizację działań Rządu w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Ponadto na mocy art. 7 ust. 2 ww. ustawy członek Rady Ministrów jest obowiązany, w zakresie swojego działania, do inicjowania i opracowywania polityki Rządu, a także przedkładania inicjatyw, projektów założeń, projektów ustaw i projektów aktów normatywnych na posiedzenia Rady Ministrów – na zasadach i w trybie określonych w regulaminie pracy Rady Ministrów.

Ponadto zmiana zakresu planu działalności powinna także wyeliminować problemy interpretacyjne wskazane m.in. przez Najwyższą Izbę Kontroli, w wynikach kontroli *„Planowanie i realizacja zadaniowego układu wydatków w kontekście reformy systemu budżetowego”*⁵², w szczególności w zakresie terminologii wykorzystywanej na potrzeby planu działalności oraz konstrukcji samego formularza.

Cele w planie działalności powinny też wynikać z zadań powierzonych przez Prezesa Rady Ministrów do wykonania ministrowi kierującemu działem (art. 149 ust. 1 Konstytucji

⁵² Informacja o wynikach kontroli *Planowanie i realizacja zadaniowego układu wydatków w kontekście reformy systemu budżetowego*, znak: KBF.430.015.2020, nr ewid. 161/2020/P/19/008/KB.

Rzeczypospolitej Polskiej) lub inwestycji, o których mowa w art. 133a uofp. (co było sygnalizowane w wyżej opisanych wynikach AWZ).

Poza celami plan działalności powinien określać mierniki umożliwiające ilościową lub jakościową ocenę stopnia realizacji celów wraz z ich definicją (w jaki sposób wyliczać ten miernik) oraz bazową wartością na początek okresu, którego dotyczy plan i planowaną wartością na koniec tego okresu, dzięki czemu możliwe będzie określenie zmiany planowanej w trakcie danego roku. Mierniki mogą być miernikami produktu, rezultatu lub oddziaływania. Poza celami i miernikami w planie działalności muszą być określone działania służące osiągnięciu celów. W celu wzmocnienia zasad rozliczalności przepis zakłada również, że do działań powinny zostać przypisane/wskazane jednostki w dziale lub komórki organizacyjne w urzędzie obsługującym ministra kierującego działem, które są odpowiedzialnych za ich realizację.

Zgodnie z ust. 6 sprawozdanie z wykonania planu działalności będzie zawierać:

- 1) ocenę stopnia realizacji celów dokonaną na podstawie mierników,
- 2) informacje o zrealizowanych działaniach,
- 3) opis przyczyn nieosiągnięcia celów lub niezrealizowania działań (jeżeli nie osiągnięto tych celów lub nie zrealizowano tych działań);
- 4) informacje o zmianach planu działalności oraz zakresie zmian, w przypadkach, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i pkt 3 lit. b.

Taki układ sprawozdania w prosty sposób umożliwi porównanie realizacji i wykonania z planowanymi celami i działaniami, a także umożliwi interesariuszom ocenę zmian, jakie zostały dokonane przez ministra w trakcie roku. To zapewni rozliczalność na poziomie działu administracji rządowej.

Zgodnie natomiast z ust. 7 oświadczenie o stanie kontroli zarządczej będzie zawierało:

- 1) ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w odniesieniu do jej celów (o których mowa w art. 68 ust. 2 uofp),
- 2) źródła informacji, na których oparto ocenę (np. wyniki audytu wewnętrznego, ocenę uzyskaną w ramach wyników wewnętrznych i zewnętrznych funkcji kontrolno-zapewniających w ramach pierwszej i drugiej linii),
- 3) zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej, o ile zostały stwierdzone;
- 4) informacje o planowanych i zrealizowanych działaniach służących poprawie funkcjonowania kontroli zarządczej w przypadku stwierdzenia zastrzeżeń, o których mowa w pkt 3;
- 5) wnioski usprawniające lub propozycje zmian systemowych w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, o ile stwierdzono konieczność ich sformułowania.

Zakres oświadczenia o stanie kontroli zarządczej nie różni się zasadniczo od obecnego zakresu, który wynika z *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru*

*oświadczenia o stanie kontroli zarządczej*⁵³. Jedyną różnicą jest dodanie możliwości wskazania wniosków usprawniających lub propozycji zmian systemowych w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Dodanie tego elementu wynika ze zmiany w zakresie art. 70a uofp.

Jednocześnie w ust. 8 pozostawiono obowiązek publikowania planu działalności, sprawozdania z jego wykonania oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego kierownika jednostki, której te dokumenty dotyczą. Należy zwrócić uwagę, że przepis ten będzie miał zastosowanie również do oświadczeń o stanie kontroli zarządczej sporządzanych przez jednostki samorządu terytorialnego.

W konsekwencji wskazania w ustawie elementów planu działalności, sprawozdania z wykonania planu działalności i oświadczenia o stanie kontroli zarządczej modyfikacji uległa delegacja do wydania aktów wykonawczych. Zgodnie z nowym brzmieniem ust. 9 Minister Finansów określi w drodze rozporządzenia:

- 1) tryb i sposób sporządzania planu działalności i sprawozdania z wykonania planu działalności, a także wzory tych dokumentów,
- 2) tryb i sposób sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, sposób przekazywania tego oświadczenia, a także jego wzór.

Zakres delegacji umożliwi określenie jednolitej procedury postępowania przy sporządzaniu ww. dokumentów oraz zapewnieni przejrzystość informacji zawartych w tych dokumentach oraz możliwość wykorzystania środków komunikacji elektronicznej do sprawnego przekazywania danych i informacji. Biorąc pod uwagę „techniczny” charakter regulacji nie ma potrzeby, aby ww. elementy określone były bezpośrednio w przepisach uofp. Pozwoli to większą elastyczność w zakresie ich zmiany w wyniku np. zmieniających się warunków technicznych sporządzania i przekazywania wymienionych w tym upoważnieniu dokumentów.

Biorąc pod uwagę zakres zmian w zakresie planów działalności, sprawozdań z jego wykonania i oświadczeń o stanie kontroli zarządczej oraz czas niezbędny do dostosowania regulacji wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych, regulacjach dotyczących działów administracji rządowej oraz zapewnienie zmian na poziomie aktów wykonawczych – w przepisach dostosowujących (art. 23 ust. 1 i 2) określono, że do:

- 1) sprawozdania z wykonania planu działalności za rok 2025,
- 2) oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za rok 2025,
- 3) planu działalności na rok 2026,
- 4) sprawozdania z wykonania planu działalności za rok 2026,
- 5) oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za rok 2026

– stosuje się przepisy dotychczasowe.

Tym samym przepisy art. 70 zmienionej uofp będą miały zastosowanie po raz pierwszy do planu działalności na rok 2027 oraz sprawozdania z wykonania tego planu, a także oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za rok 2027.

⁵³ Dz. U. poz. 1581, dalej jako: rozporządzenie w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Dodanie art. 70a uofp

Projektowany przepis dodaje Ministrowi Finansów nowe zadanie w zakresie koordynacji kontroli zarządczej. Dotyczy ono opracowywania corocznej opinii na temat stanu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Opinia ta będzie opracowywana na podstawie danych zwartych w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej. Będzie ona zawierała ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej oraz może zawierać wnioski usprawniające jej funkcjonowanie lub propozycje zmian systemowych odnoszących się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, o ile stwierdzono konieczność ich sformułowania (ust. 1). Konieczność formułowania propozycji zmian systemowych w zakresie kontroli zarządczej będzie wynikała z treści oświadczeń poszczególnych ministrów lub kierowników jednostek albo z wyników analizy ilościowej i jakościowej przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów.

Potrzeba realizacji nowego zadania przez Ministra Finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej wynika z obecnej luki informacyjnej na temat stanu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych oraz braku możliwości spojrzenia na kontrolę zarządczą z poziomu całego sektora. Według rekomendacji zawartej w *Diagnozie OECD* niezbędne jest zapewnienie kompleksowej sprawozdawczości do Ministerstwa Finansów na temat wdrażania i stanu kontroli zarządczej. Może to nastąpić w drodze składania przez kierowników jednostek sprawozdań/oświadczeń na temat wdrażania działań w zakresie kontroli zarządczej odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej oraz na poziomie jednostki.

Jedną z podstawowych zasad funkcjonowania samorządu terytorialnego jest jego samodzielność, która przejawia się m.in. tym, że samorząd terytorialny wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przysługującą mu część zadań publicznych. Biorąc powyższe pod uwagę proponuje się, aby opracowany przez Ministra Finansów projekt opinii na temat stanu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych był przekazywany do zaopiniowania Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego⁵⁴, która stanowi forum wypracowania wspólnego stanowiska rządu i samorządu terytorialnego. Jej zadaniem jest rozpatrywanie problemów związanych z funkcjonowaniem samorządu terytorialnego i z polityką państwa wobec samorządu, a także spraw dotyczących samorządu terytorialnego znajdujących się w zakresie działania Unii Europejskiej i organizacji międzynarodowych, do których należy Rzeczpospolita Polska.

KWRiST działa w oparciu o przepisy ustawy z dnia 6 maja 2005 r. *o Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego oraz o przedstawicielach Rzeczypospolitej Polskiej w Komitecie Regionów Unii Europejskiej*⁵⁵. Zgodnie z art. 8. ust. 1 tej ustawy członkowie Rady Ministrów oraz inne podmioty właściwe do przygotowania projektów aktów normatywnych, programów i innych dokumentów rządowych dotyczących problematyki samorządu terytorialnego przedstawiają KWRiST do zaopiniowania projekty tych dokumentów wraz z prognozą ich skutków finansowych. Opinia KWRiST dotycząca projektów dokumentów rządowych jest

⁵⁴ Dalej jako: KWRiST.

⁵⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 949, dalej jako: ustawa KWRiST.

dołączana do projektu dokumentu, a w uzasadnionych przypadkach do projektu dokumentu można dołączyć stanowisko każdej ze stron KWRiST. Tym samym – zgodnie z przytoczonymi przepisami, KWRiST będzie mogła zapoznać się i zaopiniować projekt opinii Ministra Finansów, biorąc pod uwagę przede wszystkim konieczność zapewnienia odpowiedniej i należytej roli stronie samorządowej. Zakłada się, że opinia KWRiST będzie wyrażana w terminie 30 dni od dnia doręczenia projektu opinii przez Ministra Finansów (czyli na zasadach ogólnych), a nieprzedstawienie opinii w terminie będzie oznaczało rezygnację z prawa jej wyrażenia (co wynika z art. 7 ust. 3 ustawy o KWRiST).

Opinia na temat stanu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych (wraz z opinią KWRiST) będzie publikowana na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów w BIP do końca września roku następującego po roku, którego opinia ta dotyczy. Takie działanie zapewni dostęp wszystkim zainteresowanym do tego dokumentu, w tym przede wszystkim obywatelom, którzy są odbiorcami usług w ramach zadań realizowanych przez sektor publiczny (ust. 3).

Ważną zmianą wprowadzaną niniejszą nowelizacją jest to, że Minister Finansów, na podstawie opinii na temat stanu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych będzie mógł wydać szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, które będą publikowane na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów w BIP (ust. 4). Wprowadzone rozwiązanie ma na celu, aby szczegółowe wytyczne – w szczególności ich zakres – odpowiadały na potrzeby i słabości zidentyfikowane w danym roku w zakresie kontroli zarządczej. Wytyczne te mają bowiem w sposób praktyczny wspierać ministrów i kierowników jednostek w doskonaleniu kontroli zarządczej na poziomie działu administracji rządowej lub jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego. Wytyczne mają również wskazywać na dobre praktyki oraz możliwości wdrażania rozwiązań, które pozwolą wyeliminować słabości i ograniczyć ryzyka zidentyfikowane na poziomie całego sektora finansów publicznych.

Do przetwarzania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej będzie niezbędne posiadanie systemu teleinformatycznego, który ułatwi składanie oświadczeń ministrom i kierownikom jednostek oraz gromadzenie i analizowanie ich treści przez komórkę koordynacji kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów. Prace analityczne i koncepcyjne w zakresie zaprojektowania odpowiedniego do tego celu systemu teleinformatycznego będą prowadzone we współpracy z komórką organizacyjną Ministerstwa Finansów odpowiedzialną za dostarczanie, wdrażanie i utrzymywanie nowoczesnych rozwiązań informatycznych.

Zgodnie z treścią art. 23 ust. 3 projektu zmian w uofp pierwszą opinię na temat stanu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych Minister Finansów przygotowuje za 2027 rok, tj. do końca września 2028 r., co umożliwi Ministerstwu Finansów zapewnienie zdolności organizacyjno-administracyjnej oraz przygotowanie odpowiednich narzędzi niezbędnych do realizacji tego nowego zadania.

4) W obszarze audytu wewnętrznego

Jak wspomiano we wstępie, w latach 2022 – 2024 w Ministerstwie Finansów we współpracy z Komisją Europejską i OECD realizowany był projekt pt. *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego*⁵⁶.

W *Diagnozie OECD*⁵⁷, która była jednym z produktów ww. projektu eksperci OECD stwierdzili, że: „*dobre rządzenie zapewnia przejrzystość, która pomaga zaszczyć zaufanie publiczne oraz umożliwia liderom sprawowanie większego nadzoru nad działaniami i skuteczniejszej kontroli*”⁵⁸. Biorąc pod uwagę, że ostatecznym klientem wszystkich usług publicznych jest społeczeństwo, audytorzy wewnętrzni powinni zapewnić, że ich praca wnosi wartość dodaną nie tylko dla samej organizacji, ale ostatecznie dla społeczeństwa, uwzględniając interesy innych zainteresowanych stron w kontekście całego sektora publicznego. W związku z powyższym, silne organizacje i zarządzanie (governance) nimi mają znaczenie dla produktywności, klimatu inwestycyjnego i efektywności wydatków dla całego kraju. W związku z tym Polska poczyniła znaczne postępy w zakresie audytu wewnętrznego od czasu jego ustanowienia w sektorze publicznym w 2002 roku. W szczególności Polska przyjęła i wprowadziła koncepcje audytu wewnętrznego do ustawodawstwa i praktyk w całym sektorze publicznym.”.

Dlatego w ocenie ekspertów z OECD funkcja audytu wewnętrznego w Polsce ma niewykorzystany potencjał, aby pomóc rządowi sprostać tym wyzwaniom i dostarczyć racjonalne zapewnienie pozwalające wykazać, co działa i co należy poprawić w organizacjach publicznych. Funkcja ta powinna ewoluować, aby zapewnić szerszy, systemowy i bardziej przekrojowy obraz funkcjonowania kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem i procesów zarządzania (governance) w jednostkach sektora finansów publicznych, czy też działach administracji rządowej.

Dodatkowo badania i wywiady przeprowadzone przez ekspertów OECD na potrzeby ww. *Diagnozy* wykazały, że zainteresowane strony zgadzają się co do tego, że chociaż widoczna jest zmiana ustawodawstwa w kierunku przestrzegania standardów międzynarodowych, ich faktyczne wdrażanie ciągle wymaga poprawy. Zdaniem ekspertów OECD chociaż informacje przekazywane opinii publicznej na temat audytu wewnętrznego były szeroko promowane przez Ministerstwo Finansów, faktyczne i kompleksowe wdrożenie idei audytu wewnętrznego nie zostało zrealizowane i brakuje mu zharmonizowanych podstaw i ogólnokrajowego zasięgu. Pomimo rosnącej liczby dobrych inicjatyw w zakresie audytu wewnętrznego na szczeblu krajowym odpowiedzialność i rozliczalność kierownictwa nadal są postrzegane jako jedne z głównych przeszkód w uzyskaniu wysokiej jakości usług audytu wewnętrznego.

Ponadto, w ocenie ekspertów OECD, konieczne są bardziej dogłębne i kompleksowe centralne działania monitorujące i wspierające w celu wyeliminowania słabości systemowych i instytucjonalnych, które mogłyby przede wszystkim ułatwić funkcjonowanie audytu wewnętrznego i praktyk kontroli zarządczej. Inne kraje, w tym Polska, stoją przed wyzwaniem

⁵⁶ <https://www.gov.pl/web/finanse/plan-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego>

⁵⁷ <https://www.gov.pl/web/finanse/diagnoza-stanu-audytu-wewnetrznego-w-polsce>

⁵⁸ Zastosowanie Modelu Trzech Linii w Sektorze Publicznym (theiia.org)

przejścia od jedynie reaktywnej „*kultury reagowania na konkretne przypadki niezgodności*” do „*proaktywnej kultury uczciwości zmierzającej do systemowej skuteczności i wydajności*”, zdefiniowanej jako kultura, w której konsekwentnie przestrzega się zasad i traktuje priorytetowo interes publiczny, aby uzyskać racjonalne zapewnienie, które dodaje wartość organizacjom sektora publicznego i promuje dobro publiczne.

Dlatego też, eksperci OECD w *Zaleceniach OECD* wskazali szereg inicjatyw niezbędnych do opracowania i wdrożenia *Planu działania oraz podniesienia jakości funkcji audytu wewnętrznego*. W ich ocenie, aby realizacja *Planu działania* była skuteczna, powinien on opierać się na kompleksowej ocenie wyzwań i możliwości stojących przed danym krajem. Ponadto stwierdzili, że wiele zaleceń, jeśli zostaną wdrożone, będzie skutkować złożonymi i istotnymi zmianami w obecnych praktykach i procedurach działania. Zdaniem ekspertów OECD zalecenia pomogą bowiem kierownictwu wyższego szczebla w podjęciu decyzji w sprawie priorytetów dalszego rozwoju i doskonalenia systemu audytu wewnętrznego. Mogą również wymagać pewnych zmian w istniejących przepisach ustawowych i wykonawczych, zainwestowania w zasoby i poprawy zrozumienia wśród kadry zarządzającej omawianych w raporcie kwestii. Istotne znaczenie Planu działania oznacza, że konieczne jest również zapewnienie ścisłego monitorowania jego wdrażania przez właściwe polskie organy.

Poniżej przedstawiono główne słabości systemu audytu wewnętrznego w Polsce, zidentyfikowane przez ekspertów OECD w trakcie realizacji projektu pt. *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego*.

W zakresie ram regulacyjnych, organizacji i zakresu audytu wewnętrznego

1. Ramy prawne nie określają wielkości komórek audytu wewnętrznego. W praktyce dominują małe komórki audytu wewnętrznego, w różnej postaci (jednoosobowa komórka audytu wewnętrznego, osoby pracujące w wymiarze pół i mniej niż pół etatu, usługodawcy). Na szczeblu administracji rządowej, tylko około 20% komórek audytu wewnętrznego ma więcej niż jednego audytora wewnętrznego.
2. Ponad 60% jednostek samorządu terytorialnego i 10% jednostek centralnej administracji rządowej, polega na usługodawcach, co budzi obawy dotyczące poziomu zapewnienia zarządzania jakością, niezależności i zakresu audytu;
3. Niewystarczająca jest przejrzystość przepisów dotyczących ról, obowiązków w ramach kontroli zarządczej oraz znaczenia audytu wewnętrznego.
4. Standardy bezpośrednio dotyczące postępowania etycznego audytorów wewnętrznych nie zostały przyjęte w sektorze publicznym.
5. Jedynie 19% wszystkich państwowych jednostek budżetowych jest objętych obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego, przy czym każda jednostka sektora finansów publicznych ma obowiązek wdrożyć kontrolę zarządczą.

W zakresie niezależności audytu wewnętrznego

1. Komórki audytu wewnętrznego są często łączone i integrowane z innymi funkcjami zarządzania i kontroli (np. ochroną danych, kontrolą zarządczą, inspekcją – kontrolą wewnętrzną).

2. Funkcja audytu wewnętrznego jest często zaangażowana w wykonywanie różnych obowiązków związanych z kontrolą, inspekcją i zarządzaniem ryzykiem. W niektórych organizacjach funkcja bezpośrednio odpowiedzialna jest za zarządzanie ryzykiem.
3. W niektórych organizacjach nie ma ustalonej linii bezpośredniego raportowania audytu wewnętrznego do kierownika jednostki (raportowanie zatrzymuje się na poziomie dyrektora generalnego lub sekretarza/skarbnika w jednostkach samorządu terytorialnego).
4. Istnieją uzasadnione obawy dotyczące skuteczności rozwiązań chroniących niezależność i obiektywizm audytorów wewnętrznych.

W zakresie obsady komórek audytu wewnętrznego i profesjonalizmu osób prowadzących audyt wewnętrzny

1. Nie ma żadnych wymagań prawnych dotyczących obsady komórek audytu wewnętrznego, np. przepisów wymagających co najmniej dwóch osób w każdej komórce audytu wewnętrznego.
2. Nie we wszystkich komórkach audytu wewnętrznego zatrudnione są co najmniej 2 osoby (ok. 70% komórek posiada 1 audytora).
3. Kierownicy jednostek mają trudności z rekrutacją wykwalifikowanych audytorów wewnętrznych, bo liczba wykwalifikowanych audytorów wewnętrznych jest w dużej mierze niewystarczająca do wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego w jednostkach publicznych.
4. Małe jednostki sektora finansów publicznych nie mają wystarczających zasobów, aby utworzyć adekwatny zespół audytu wewnętrznego i zazwyczaj zatrudniają audytora na pół etatu lub podpisują umowę z usługodawcą w celu wypełnienia obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego.
5. Małe komórki audytu wewnętrznego nie są w stanie zapewnić efektywności audytu wewnętrznego, spełnić niezbędnych wymogów niezależności i obiektywizmu oraz wydać niezależne zapewnienie co do systemu kontroli zarządczej w całej organizacji.

W zakresie podejścia opartego na ryzyku i narzędziach metodologicznych

1. Nie wszystkie jednostki posiadają podręcznik procedur audytu wewnętrznego.
2. Karty audytu wewnętrznego, podręczniki, dokumenty robocze różnią się w praktyce dość znacznie, a co za tym idzie istnieją różnice w prezentowaniu wyników oceny ryzyka, formułowaniu planów audytu, gromadzeniu dowodów i formułowaniu wniosków.
3. Karty audytu wewnętrznego często nakładają na funkcję audytu wewnętrznego obowiązki pierwszej lub drugiej linii w zakresie kontroli zarządczej.
4. Funkcja audytu wewnętrznego często nie opracowuje strategicznego planu audytu wewnętrznego.
5. Plany audytu wewnętrznego rzadko obejmują cele dotyczące uczciwości, służące dostarczeniu zapewnienia w zakresie adekwatności zarządzania ryzykiem oszustwa i innych zagrożeń dla uczciwości publicznej.

6. W niektórych organizacjach sprawozdania komórek audytu wewnętrznego nie są przekazywane bezpośrednio organowi zarządzającemu instytucji (kierownikowi jednostki).
7. Brakuje wystandaryzowanych praktycznych wytycznych i metodologii.
8. Audyt wewnętrzny koncentruje się na audycie zgodności i nie wspiera kompleksowo organizacji w budowaniu rozliczalności kadry zarządzającej oraz ustanawianiu i utrzymywaniu skutecznych systemów kontroli zarządczej oraz struktur i procesów zarządzania ryzykiem.
9. Komórki audytu wewnętrznego rzadko dokonują systemowej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.
10. Praktyka koordynacji działań z audytem zewnętrznym jest rzadka i nie jest wspierana strukturalnie przez najwyższą instytucję kontroli ani komórkę koordynacji z Ministerstwa Finansów.

W zakresie zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego

1. Samoocena jakości i/lub zewnętrzna ocena jakości nie są przeprowadzane z regularnością przewidzianą w standardach audytu wewnętrznego, a regularne doradzanie, nadzór i wsparcie niedoświadczonych audytorów nie zawsze jest możliwe przy obecnej strukturze audytu wewnętrznego.
2. W jednostkach sektora finansów publicznych, co od zasady, nie jest dokonywana zewnętrzna ocena jakości funkcji audytu wewnętrznego.
3. Istnieją uzasadnione obawy dotyczące jakości, gdy funkcję audytu wewnętrznego pełni jednoosobowa komórka audytu wewnętrznego, osoby pracujące w wymiarze pół i mniej niż pół etatu oraz usługodawcy.
4. Jednostki sektora finansów publicznych, w których audyt prowadzi usługodawca wykazują niższy od przeciętnego wskaźnik samoocen i ocen zewnętrznych.
5. Postanowienia dotyczące oceny i kontroli jakości często nie są ujmowane w umowach z usługodawcami.

W zakresie świadomości i odpowiedzialności kadry kierowniczej

1. Świadomość kadry kierowniczej na temat ról i obowiązków funkcji kontroli zarządczej i audytu jest ograniczona.
2. Kierownictwo jednostek sektora finansów publicznych często myli audyt wewnętrzny z obowiązkami kontroli zarządczej i kontroli wewnętrznej/inspekcji.
3. Współpraca z audytowanymi mogłaby być lepsza w zakresie wdrażania zaleceń audytu wewnętrznego.
4. Jednostki sektora publicznego nie mają obowiązku raportowania do Ministra Finansów działań związanych z kontrolą zarządczą.
5. Komórki audytu wewnętrznego z jednostek samorządu terytorialnego nie mają obowiązku przekazywania sprawozdań z działalności audytu wewnętrznego do Ministra Finansów.

W zakresie komitetów audytu

1. Nie wszystkie komitety audytu realizują wszystkie swoje obowiązki w zakresie przewidzianym przepisami prawa,
2. Komitety audytu ustanawiane są wyłącznie w ministerstwach, a większość członków komitetów audytu jest zależnych,
3. Niewystarczające jest zaangażowanie komitetów audytu we wsparcie funkcji audytu wewnętrznego, ustalanie priorytetów w formułowaniu strategii audytu i rocznego planu audytu oraz w definiowaniu istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej,
4. Komitety audytu nie są zaangażowane w nadzór nad obowiązkami w zakresie raportowania finansowego i efektywnościowego, systemu kontroli zarządczej, kompleksowości i wiarygodności zapewnienia w zakresie zarządzania ryzykiem oraz środowiska kontroli i ram zarządzania efektywnością.

W zakresie nadzoru i realizacji zadań Ministra Finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych

1. Najwyższa Izba Kontroli nie przeprowadzała w ciągu ostatnich pięciu lat kompleksowego przeglądu systemu kontroli zarządczej i/lub audytu wewnętrznego.
2. Minister Finansów:
 - a) nie przeprowadza corocznie przeglądu funkcjonowania systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w odniesieniu do całej administracji,
 - b) nie posiada aktualnych i stosownych danych na temat wdrażania polityki kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego (brak danych na temat tego, czy komórki audytu wewnętrznego są tworzone i obsadzone zgodnie z wymogami prawa, brak dostępnych danych na temat liczby osób wykonujących zadania audytu wewnętrznego, którzy uzyskali krajowy lub międzynarodowy certyfikat audytu wewnętrznego, brak danych o tym, ile zaleceń audytu wewnętrznego zostało wdrożonych przez kierownictwo w ciągu roku (ostatni pełny rok kalendarzowy),
 - c) nie wydał żadnych wytycznych dotyczących opracowania podręcznika audytu wewnętrznego,
 - d) nie koordynuje systemu szkoleń i certyfikacji zapewniających włączanie nowych pracowników audytu wewnętrznego i ich ciągłe kształcenie zawodowe,
 - e) nie monitoruje i nie koordynuje wdrażania wymagań dotyczących samooceny jakości audytu wewnętrznego ani zewnętrznych ocen jakości,
 - f) nie ma wystarczającej wydolności, aby objąć zasięgiem działania cały kraj, z uwzględnieniem kwestii właściwej analizy danych, systemowego i regularnego monitoringu oraz zapewnienia jakości.

Wnioski ekspertów OECD stanowiły punkt wyjścia do opracowania *Planu działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego*, w którym wskazano na lata 2024–2028 działania, jakie zostały lub zostaną podjęte dla wzmocnienia zarządzania sektorem finansów publicznych oraz wzmocnienia narzędzi wspierających to zarządzanie.

Szczegółowe uzasadnienie projektowanych przepisów

Zmiana art. 272 uofp

Wprowadza się nową definicję audytu wewnętrznego. Zgodnie z zaproponowanym brzmieniem przepisu, audytem wewnętrznym będzie niezależna i obiektywna działalność, dla której wskazano dwa najważniejsze cele:

- 1) wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki sektora finansów publicznych w realizacji celów i działań określonych dla tego działu lub tej jednostki i realizacji działań służących osiągnięciu tych celów,
- 2) przysparzanie wartości i usprawnianie działalności jednostki sektora finansów publicznych lub procesów w ramach działu administracji rządowej.

Przysparzanie wartości, o której mowa powyżej polega, w pierwszej kolejności, na dostarczaniu kierownikowi jednostki lub ministrowi kierującemu działem zapewnienia o adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej, w tym osiągnięciu jej celów w sposób systematyczny i uporządkowany. Dzięki temu audyt wewnętrzny przyczynia się do poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej (na każdym z jej poziomów) i może w realny sposób wspierać ministra lub kierownika jednostki w realizacji celów i działań. Drugim elementem w tym obszarze jest świadczenie doradztwa w zakresie poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej. Nowa definicja, w porównaniu z obecnymi zapisami, ma podkreślać wpływ działań audytu wewnętrznego na usprawnianie działalności jednostki lub procesów w ramach działu administracji rządowej.

Na powyższe kwestie zwrócono uwagę również w *Diagnozie OECD*, gdzie wskazano m.in., że „*Kluczowa rola funkcji audytu wewnętrznego koncentruje się na jego wartości dodanej polegającej na dostarczaniu niezależnego, obiektywnego zapewnienia o skutecznym zarządzaniu (governance), kontroli zarządczej i zarządzaniu ryzykiem w celu realizacji celów i zadań organizacji. Ponadto obiektywne, oparte na wartościach spostrzeżenia i dowody audytorów wewnętrznych mogą pomóc organizacjom sektora publicznego w lepszym zarządzaniu ryzykami związanymi z uczciwością i ich lepszej ocenie. Współczesne spojrzenie na rolę audytu wewnętrznego, które wykracza poza podejście zorientowane na zgodność, oddaje szerszą wartość, jaką funkcja ta może wnieść do organizacji.*”.

W związku z tym nowa definicja audytu wewnętrznego podkreśla także jego najistotniejsze atrybuty, tj. niezależność i obiektywizm osób prowadzących audyt wewnętrzny, zwracając uwagę na to, że są one gwarantem skuteczności jego działań i stanowią fundament wiarygodności i jakości audytu wewnętrznego. Są to cechy odróżniające audyt wewnętrzny od innych funkcji kontrolno-zapewniających (np. instytucjonalnej kontroli wewnętrznej) funkcjonujących w sektorze publicznym na rzecz kierownika jednostki lub ministra kierującego działem.

Dodanie art. 272a uofp

W projektowanym przepisie, w formie słowniczka, zostały zdefiniowane podstawowe pojęcia występujące w dziale VI uofp. Przyjęcie takiego rozwiązania ma na celu zwiększenie przejrzystości przepisów i ułatwienie korzystania z nich.

W pierwszej kolejności zostało zdefiniowane pojęcie audytora wewnętrznego (pkt 1), co pozwoli na rozwianie wątpliwości dotyczących tego czy audytorem wewnętrznym w jednostce sektora finansów publicznych może być funkcjonariusz. Natomiast w pkt 4 wprowadzono definicję zarządzającego audytem wewnętrznym, która jest pojęciem nowym i będzie miało zastosowanie zarówno do audytorów wewnętrznych zatrudnionych lub pełniących służbę w jednoosobowej komórce audytu wewnętrznego lub kierujących wieloosobową komórką audytu wewnętrznego, jak i usługodawców spełniających warunki określone w art. 286 uofp lub zatrudniających osobę spełniającą powyższe warunki. Ma to istotne znaczenie ze względu na to, że na tych osobach spoczywają szczególne obowiązki określone w przepisach uofp, np. niektóre zadania będą przypisane usługodawcom, jak i audytorom wewnętrznym zatrudnionym/pełniącym służbę w jednostce. Z kolei pkt. 6 określa katalog podmiotów, które mogą prowadzić audyt wewnętrzny jako usługodawca, co pozwoli na jednoznaczne określenie możliwości podjęcia przez nie takich działań w sektorze publicznym.

W kolejnych przepisach wskazano, jak należy rozumieć czynności doradcze (pkt 2), czynności sprawdzające (pkt 3), zadania zapewniające (pkt 7). Podanie tych definicji w przepisach uofp służy jednoznaczному określeniu podstawowych działań podejmowanych przez audytorów wewnętrznych. Przy czym dzięki ich zdefiniowaniu podkreślone zostały różnice w zakresie celu jakiego służą, sposobu ich realizacji i uzyskiwanych dzięki nim efektów. I tak w przypadku czynności doradczych zwrócono uwagę na to, że ich celem jest przede wszystkim doradztwo w zakresie poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej świadczone na rzecz kierownika jednostki lub ministra kierującego działem. W przypadku zadania zapewniającego zwrócono szczególną uwagę na znaczenie analizy ryzyka, która jest podstawą ich realizacji oraz cel zadania zapewniającego, jakim jest dostarczenie zapewnienia o adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej. Natomiast definicja czynności sprawdzających podkreśla znaczenie dokonywania oceny wdrożenia i skuteczności zaleceń lub rekomendacji w terminach określonych przepisami. W pkt 5 oraz pkt 6 zdefiniowano pojęcia: rekomendacje i zalecenia w celu podkreślenia, że rekomendacje odnoszą się do propozycji działań sformułowanych po zakończeniu czynności doradczych, natomiast zalecenia – do zadań zapewniających.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że część z tych pojęć jest obecnie zdefiniowana w przepisach *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu*⁵⁹. Przeniesienie ich na grunt uofp oraz dodanie definicji innych pojęć powszechnie stosowanych w praktyce prowadzenia audytu wewnętrznego wpłynie na uporządkowanie i ujednolicenie kwestii terminologicznych, a także przyczyni się do zwiększenia przejrzystości przepisów i ułatwi ich stosowanie.

Zmiana art. 273 uofp

Zgodnie z ust. 1 zobowiązanie do kierowania się standardami audytu wewnętrznego podczas prowadzenia audytu zostało rozszerzone o osoby, które odbywają dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 286 ust. 2 pkt 1 uofp. Rozwiązanie to

⁵⁹ Dz. U. z 2018 r. poz. 506, dalej jako *rozporządzenie metodologiczne*.

ma na celu podkreślenie znaczenia standardów audytu wewnętrznego dla profesjonalnego prowadzenia audytu w jednostkach sektora publicznego, również w odniesieniu do osób rozpoczynających swoją drogę zawodową w tym obszarze.

Zakłada się, że standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych wydane przez Ministra Finansów, będą zgodne z międzynarodowymi standardami audytu wewnętrznego (ust. 2). Globalne Standardy Audytu Wewnętrznego (GSAW) przyjęte 9 stycznia 2024 roku przez Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Global weszły w życie 9 stycznia 2025 roku. Jednak data wdrożenia GSAW w polskim sektorze publicznym nie pokrywa się z datą wskazaną przez Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Global. Należy w tym miejscu podkreślić, że termin wdrożenia GSAW do polskiego porządku prawnego jest uwarunkowany trwającymi pracami nad zmianą przepisów prawa w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, a brzmienie nowych przepisów ostatecznie przesądzi o kształcie, w jakim nowe GSAW zostaną zaimplementowane do polskiego porządku prawnego. Ze względu na literalną treść nowych GSAW nie jest bowiem możliwe ich pełne i automatyczne wdrożenie do stosowania w polskim sektorze finansów publicznych. Konieczne jest wcześniejsze zidentyfikowanie rozwiązań i zasad nie przystających do specyfiki polskiego sektora publicznego lub kolidujących z przyjętymi zasadami, sposobem i trybem prowadzenia audytu wewnętrznego w Polsce.

Kolejnym krokiem będzie przygotowanie projektu *Wytycznych w zakresie wdrożenia i stosowania GSAW w polskim sektorze publicznym*⁶⁰. Etap ten może nastąpić jednak dopiero po zmianie uofp oraz wydaniu aktów wykonawczych w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. Przyjęte przepisy zdeterminują sposób w jaki nowe standardy zostaną wkomponowane w ramy prawne audytu wewnętrznego w Polsce. Ich wdrożenie będzie uzupełnieniem i dopełnieniem przyjętych w sektorze publicznym zasad i trybu prowadzenia audytu wewnętrznego. Następnie *Wytyczne* w zakresie wdrożenia i stosowania GSAW w polskim sektorze publicznym poddane zostaną konsultacjom z audytorami wewnętrznymi. Po przeanalizowaniu zgłoszonych uwag i sugestii przygotowane zostanie ostateczne brzmienie *Wytycznych* w zakresie wdrożenia i stosowania GSAW w polskim sektorze publicznym. Następnie *Wytyczne* wraz z nowymi GSAW zostaną opublikowane na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów w BIP i razem będą stanowić standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (ust. 2). Ogłoszenie standardów obowiązujących w sektorze publicznym, na podstawie art. 273 ust. 1 niniejszej uofp, nastąpi nie później niż w ciągu 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej uofp (art. 24 niniejszej ustawy).

Uzasadnienie dla zmiany w zakresie publikowania standardów audytu wewnętrznego dla sektora finansów publicznych oraz *Wytycznych* do ich stosowania w urzędowym publikatorze teleinformatycznym, tj. BIP w miejsce ogłaszania ich w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów zostało szczegółowo opisane w omówieniu art. 69 w części odnoszącej się do publikowania wytycznych kontroli zarządczej.

⁶⁰ Dalej jako: *Wytyczne*.

Do czasu opublikowania standardów audytu wewnętrznego w sektorze publicznym będą obowiązywały dotychczasowe Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, które zostały określone przez Ministra Finansów jako standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych⁶¹.

Zmiana w art. 274 uofp

W ust. 1 dodano pkt 10 wskazując w nim Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych jako podmiot zobowiązany do prowadzenia audytu wewnętrznego. Zmiana ta wynika z postulatu Ministerstwa Rodziny i Polityki Społecznej (zgłoszonego w 2019 r.) i ma związek z odrębnym statusem prawnym PFRON, który będąc funduszem celowym posiada osobowość prawną, natomiast nie ma odrębnego dysponenta środkami funduszu.

W ust. 2 katalog jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego po przekroczeniu tzw. kwoty progowej został rozszerzony o państwowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 14 uofp. Analogicznie jak w przypadku innych jednostek sektora finansów publicznych wskazanych w art. 274 ust. 2 uofp, państwowe osoby prawne powinny zostać objęte obligatoryjnym obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego po przekroczeniu tzw. kwoty progowej, ze względu na wysokość środków publicznych jakimi dysponują. Z posiadanych informacji⁶² wynika, że w stosunku do osób prawnych, w których obecnie prowadzony jest audyt wewnętrzny na podstawie art. 274 ust. 4 uofp (tj. decyzji podjętej przez kierownika jednostki) i jednocześnie przekraczających projektowaną kwotę progową w ciągu dwóch lat przed wejściem w życie niniejszych przepisów, zobowiązanie do prowadzenia audytu wewnętrznego od kwietnia 2026 r. dotyczyłoby dwóch państwowych osób prawnych, tj. Instytutu Rozwoju Języka Polskiego im. Św. Maksymiliana Marii Kolbego oraz Narodowej Agencji Wymiany Akademickiej. Natomiast w kolejnych latach po wejściu w życie przepisów niniejszej ustawy, wszystkie państwowe osoby prawne będą zobowiązane, zgodnie z przepisami uofp, do bieżącego sprawdzania czy w dwóch latach budżetowych następujących po sobie nie została przekroczona kwota progowa i w takim przypadku do rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego od kwietnia roku następującego po nich.

W ust. 2 i 3 została także zmieniona kwota wykonanych dochodów lub przychodów albo wydatków lub poniesionych kosztów (w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego uwzględnia się kwotę wykonanych dochodów i przychodów albo kwotę wykonanych wydatków i rozchodów), po przekroczeniu której powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego. W praktyce oznacza to, że przy określaniu tzw. kwoty progowej, należy wziąć pod uwagę każdą z tych kwot odrębnie (do obliczenia kwoty progowej nie sumujemy tych kwot) i w przypadku, gdy którakolwiek z nich przekroczy 67 000 tys. zł w dwóch następujących po sobie latach budżetowych, jednostka jest zobowiązana do rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego od kwietnia następnego roku budżetowego. Uwzględniając wzrost wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych za okres 2010–2024 oraz oczekiwania strony

⁶¹ Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. poz. 28).

⁶² Załącznik nr 14 do ustawy budżetowej na 2025 rok.

<https://www.gov.pl/web/finanse/ustawa-2025>

samorządowej wyrażone podczas posiedzeń KWRiST, tzw. kwota progowa, której przekroczenie skutkuje powstaniem obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego, została zaproponowana na poziomie 67 000 tys. zł⁶³.

Od czasu wejścia w życie obowiązujących przepisów uofp kwota progowa nie była zmieniana i wskazane jest jej urealnienie. Podniesienie kwoty progowej było także postulowane w jednym z wniosków sformułowanych przez Najwyższą Izbę Kontroli, w wynikach kontroli *„Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego”*⁶⁴, która wniosła o przygotowanie przez Ministra Finansów nowelizacji uofp, *„polegającej na wprowadzeniu wyższego limitu kwoty dochodów i przychodów lub kwoty wydatków i rozchodów ujętych w uchwale budżetowej, po przekroczeniu których powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego (...)”*.

Istotną zmianą w stosunku do obowiązujących przepisów jest także wskazanie, że do powstania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce jest niezbędne, aby przekroczenie tej kwoty nastąpiło w dwóch następujących po sobie latach budżetowych. W związku z tym w ust. 3a wskazano dzień 1 kwietnia roku budżetowego następującego po dwóch kolejnych latach, w których nastąpiło przekroczenie kwot określonych w przepisach, jako datę powstania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, o których mowa w ust. 2 i 3. Rozwiązanie to pozwoli kierownikom jednostek na podjęcie z wyprzedzeniem odpowiednich działań i terminowe rozpoczęcie prowadzenia audytu w jednostkach. W praktyce oznacza to, że obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce powstanie od kwietnia roku następującego po dwóch kolejnych latach, w których kwota wykonanych dochodów lub przychodów albo wydatków lub poniesionych kosztów (a w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego kwota wykonanych dochodów i przychodów albo kwota wykonanych wydatków i rozchodów) przekroczyła 67 000 tys. zł.

Takie określenie daty powstania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego pozwoli na uniknięcie wątpliwości interpretacyjnych w zakresie określenia momentu, w którym powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, szczególnie w przypadku małych jednostek, odnotowujących jednorazowy wzrost kwot w planie finansowym powyżej wartości obligującej do prowadzenia audytu wewnętrznego (np. wynikający z prowadzenia inwestycji). Za takim rozwiązaniem opowiedziała się także Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych⁶⁵ argumentując, że *„dotychczasowe przepisy ustawy o finansach publicznych nie określają wprost momentu od kiedy należy zatrudnić audytora wewnętrznego. Przeprowadzone przez regionalne izby obrachunkowe kontrole wykazały szereg nieprawidłowości w zakresie prawidłowego prowadzenia audytu. Wśród problemów jednostek samorządu terytorialnego w zakresie stosowania powyższych przepisów najwięcej wątpliwości dotyczyło prawidłowej interpretacji momentu, od którego należy rozpocząć prowadzenie audytu (zatrudnienie audytora). W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy w uchwalonym budżecie (pierwotnym) wymóg z art. 274 ust. 3 uofp nie był spełniony, a przekroczenie kwot nastąpiło w trakcie roku*

⁶³ Szczegółową kalkulację kwoty ujęto w OSR.

⁶⁴ Informacja o wynikach kontroli *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, znak: LKI.430.007.2019, nr ewid. 76/2019/P/19/074/LKI.

⁶⁵ [Sprawozdanie KRRIO za 2023 rok - Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych](#).

budżetowego – w różnym czasie, w niektórych jednostkach w ostatnim kwartale roku. W praktyce występują również sytuacje, gdy w trakcie roku następują zmiany budżetu powodujące przekroczenie wymaganych ustawowo kwot, a następnie kolejne zmiany powodują zmniejszenie wielkości budżetowych (poniżej wymaganego progu). Aby uniknąć wątpliwości, w którym momencie należy spełnić wymóg prowadzenia audytu proponuje się zmianę art. 274 ust. 3 uofp i uzależnienie prowadzenia audytu od wykonanych wielkości budżetowych z kolejnych następujących po sobie dwóch lat budżetowych.”.

Należy podkreślić, że powyższe rozwiązanie zostało zaprojektowane jednolicie dla wszystkich jednostek sektora publicznego, zarówno samorządowych, jak i (pod)sektora rządowego.

Jednocześnie w ust. 4 obowiązującą regulację dotyczącą prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie decyzji kierownika jednostki uzupełniono o przepis wskazujący możliwość podjęcia przez niego, w każdym czasie, decyzji o zakończeniu prowadzenia audytu wewnętrznego, z jednoczesnym wskazaniem terminu jego zakończenia. Analogiczne rozwiązanie zaproponowano również w ust. 5a w odniesieniu do ministra kierującego działem w przypadku, gdy odwoła on wskazanie jednostki w dziale do prowadzenia audytu wewnętrznego. Uzupełnienie przepisów w tym zakresie służy wyeliminowaniu pojawiających się wątpliwości dotyczących tego czy możliwe jest odwołanie decyzji o prowadzeniu audytu wewnętrznego.

Przepisy w tym zakresie mają zastosowanie również do jednostek podległych lub nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów oraz jednostek obsługujących organy podległe Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowane (zmiana brzmienia ust. 6). Przyjęcie powyższych przepisów będzie również spójne z rozwiązaniami wprowadzonymi w art. 274a uofp dotyczącymi prowadzenia przez Ministra Finansów rejestru jednostek sektora finansów publicznych prowadzących audyt wewnętrzny.

Ust. 7 został uchylony w związku z rozwiązaniami zaprojektowanymi w art. 274a uofp zawierającymi obowiązki informacyjne jednostek sektora publicznego w obszarze prowadzenia audytu wewnętrznego wobec Ministra Finansów.

Dodanie art. 274a uofp

Zgodnie z projektowanymi przepisami art. 274a uofp Minister Finansów będzie prowadził rejestr jednostek sektora finansów publicznych prowadzących audyt wewnętrzny. Minister Finansów realizując zadania koordynacyjne w zakresie audytu wewnętrznego w sektorze publicznym powinien mieć możliwość korzystania z aktualnych i łatwo dostępnych informacji na temat funkcjonowania tego obszaru. Obecnie na podstawie przepisów uofp możliwe jest pozyskiwanie danych głównie w oparciu o składaną corocznie, do końca stycznia, informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim. Należy podkreślić, że obowiązek przedstawiania takiej informacji dotyczy jedynie jednostek (pod)sektora rządowego, co powoduje, że obowiązujące regulacje ustawowe nie gwarantują możliwości gromadzenia przez Ministra Finansów aktualnych i pełnych danych dotyczących audytu wewnętrznego w całym sektorze publicznym. W związku z tym projektowane przepisy mają na celu uzupełnienie luki w zakresie zbierania informacji również z podsektora samorządowego. Dzięki złożonym informacjom zostanie stworzony rejestr wszystkich jednostek sektora finansów publicznych prowadzących audyt wewnętrzny (ust. 1). Jako drugi

cel projektowanej zmiany należy wskazać to, że na podstawie zbieranych informacji będzie możliwe podejmowanie przez Ministra Finansów szeregu działań edukacyjnych i wspomagających prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora publicznego dopasowanych do ich potrzeb.

Zwróciła na to uwagę również Najwyższa Izba Kontroli w cytowanych już wynikach kontroli *„Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego”*⁶⁶ podnosząc konieczność *„przygotowania przez Ministra Finansów nowelizacji ustawy o finansach publicznych, polegającej na wprowadzeniu rozwiązań uprawniających Ministra Finansów, w ramach koordynacji wykonywania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, do uzyskiwania informacji o organizacji i prowadzeniu audytu w jst oraz do upowszechniania w oparciu o te informacje dobrych praktyk w działalności tych jednostek, a także wskazywania nieefektywnych rozwiązań dotyczących np. wykonywania audytu w wielu jst w ciągu roku przez audytora usługodawcę.”*.

Na niekompletność danych dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym zwróciła również uwagę OECD w cytowanej już *Diagnozie OECD* podkreślając, że *„funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym nie przeprowadzała regularnego przeglądu funkcjonowania systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w całej administracji rządowej. Nie dysponuje pełnymi danymi czy informacjami na temat realizacji funkcji audytu wewnętrznego, np. nie jest znana dokładna liczba jednostek samorządu terytorialnego prowadzących audyt wewnętrzny. Wynika to z faktu, że jednostki samorządu terytorialnego nie są zobowiązane do dostarczania sprawozdań ze swoich działań w zakresie audytu do funkcji harmonizacyjnej na szczeblu centralnym Ministerstwa Finansów. Funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym przygotowuje raport benchmarkingowy na podstawie rocznych sprawozdań z audytu wewnętrznego, niemniej jednak nie jest on uważany za ocenę, która mogłaby opierać się na centralnie opracowanych kryteriach oceny zapewniających niezbędne wnioski i kluczowe informacje na temat wyników audytu oraz podsumowanie samooceny działań w zakresie kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem. W tym kontekście rola koordynacji, analizy, monitorowania i zapewniania jakości przez funkcję harmonizacji na szczeblu centralnym staje się kluczowa dla niezbędnego i terminowego rozwoju kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.”*.

W związku z tym, rejestr będzie zawierał podstawowe dane umożliwiające identyfikację jednostki prowadzącej audyt wewnętrzny, informację o podstawie prawnej prowadzenia audytu oraz czy audyt prowadzi audytor wewnętrzny, o którym mowa w art. 272a pkt 1 lit. a czy usługodawca. W rejestrze będzie także zawarta data rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia audytu wewnętrznego. Wpis do rejestru będzie się odbywał na podstawie pisemnego zawiadomienia kierownika jednostki, zawierającego elementy wskazane w ust. 5. Należy podkreślić, że zakres zbieranych danych w niewielkim stopniu będzie się różnił od danych przekazywanych obecnie przez jednostki sektora publicznego, w związku z realizacją obowiązku wynikającego z art. 274 ust. 7 uofp. Istotną różnicą jest to, że jednostki zostaną zobowiązane do przekazywania informacji o zakończeniu prowadzenia audytu wewnętrznego.

⁶⁶ op. cit.

Dzięki temu Minister Finansów będzie posiadał kompleksową i aktualną informację o jednostkach prowadzących audyt wewnętrzny w sektorze publicznym. Dodatkową zmianą jest również to, że obecnie zakres przekazywanych danych wynikał wyłącznie ze wzoru powiadomienia o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego zamieszczonego na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów w Biuletynie Informacji Publicznej. Zgodnie z projektowanym ust. 6 wzór zawiadomienia oraz sposób jego przekazywania zostaną określone przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia. Aby ułatwić jednostkom wywiązywanie z obowiązków informacyjnych oraz usprawnić ich przekazywanie przewiduje się wykorzystanie do tego celu środków komunikacji elektronicznej.

Aby zapewnić kompleksowy charakter posiadanych danych, jak również umożliwić dokonywanie na ich podstawie analiz porównawczych oraz podejmowanie działań wspierających prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach, dane zgromadzone w rejestrze będą przechowywane przez okres 5 lat, licząc od roku następującego, po roku w którym dokonano zmiany na podstawie zawiadomienia dotyczącego zatrudnienia audytora wewnętrznego albo podpisania umowy z usługodawcą w jednostce, o której mowa w art. 274 ust. 2–6 oraz w przypadku zakończenia prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce (ust. 4).

W ust. 3 pkt 1 uofp określono ogólną zasadę wskazującą na 14-dniowy termin, w którym kierownik jednostki będzie zobowiązany do przekazania Ministrowi Finansów zawiadomienia o sytuacjach przewidzianych przepisami prawa. Będzie to dotyczyło zatrudnienia audytora wewnętrznego w jednostce, zmiany danych i informacji zawartych w rejestrze lub upływu terminu zakończenia prowadzenia audytu wewnętrznego w przypadku, gdy audyt wewnętrzny prowadzony jest na podstawie decyzji kierownika jednostki, wskazania jednostki przez ministra kierującego działem albo Prezesa Rady Ministrów. Należy podkreślić, że zgodnie art. 25 niniejszej ustawy złożenie zawiadomienia przez kierowników jednostek, w których w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, był już prowadzony audyt wewnętrzny i będzie prowadzony również po tej dacie, będzie wymagane w terminie do dnia 30 czerwca 2026 r. według stanu na dzień jego sporządzenia.

W ust. 3 pkt 2 uofp wskazano termin powiadamiania Ministra Finansów o zaprzestaniu prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce w związku nieprzekroczeniem kwoty progowej, której mowa w art. 274 ust. 2 lub 3 w dwóch kolejnych latach budżetowych. Ma to na celu jednoznaczne określenie obowiązków informacyjnych kierowników jednostek, w których audyt wewnętrzny nie będzie już prowadzony.

Zmiana art. 275 uofp

Zgodnie z proponowaną zmianą tego przepisu audyt wewnętrzny w jednostce sektora finansów publicznych prowadzi:

- 1) audytor wewnętrzny, o którym mowa w art. 272a pkt 1 lit. a albo
- 2) usługodawca na podstawie umowy o prowadzenia audytu wewnętrznego zawartej przez jednostkę sektora finansów publicznych z usługodawcą.

Nowe brzmienie pkt 1 ma przynieść rozstrzygnięcie w zakresie powtarzających się wątpliwości interpretacyjnych w odniesieniu do osób pełniących służbę w jednostce związanej z prowadzeniem audytu wewnętrznego, stąd odniesienie wprost do definicji audytora wewnętrznego zawartej w projektowanym art. 272a pkt 1 lit. a uofp. Przeprowadzona analiza prawna potwierdziła, że w pojęciu zatrudnienia (jako pojęcie z Kodeksu pracy) nie mieści się pełnienie służby w jednostce związanej z prowadzeniem audytu wewnętrznego. Dotyczy to np. funkcjonariuszy celno-skarbowych lub innych służb mundurowych, którzy zostali przydzieleni, na podstawie odrębnych przepisów, do wykonywania zadań z zakresu audytu wewnętrznego. W związku z tym w celu uregulowania sytuacji prawnej tych osób wprowadza się proponowaną zmianę (pkt 1). W konsekwencji projektowane przepisy wskazują wprost możliwość pełnienia służby na stanowisku audytora wewnętrznego przez funkcjonariuszy w różnych rodzajach służb, np. Służbie Ochrony Państwa, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnym Biurze Antykorupcyjnym, Straży Granicznej, Służbie Wywiadu Wojskowego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Służbie Więziennej. Natomiast w ust. 2 wskazano, że prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę odnosi się w szczególności do zapisów umowy zawieranej przez jednostkę sektora finansów publicznych z osobą, która będzie świadczyła usługi w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego, a zaproponowane brzmienie przepisu ma podkreślać jej znaczenie. Szczegółowe omówienie kwestii umowy zawieranej przez kierownika jednostki z usługodawcą znajduje się w komentarzu do art. 279 uofp.

Zmiana w art. 277 uofp

Zmiana w ust. 1 ma charakter porządkujący i dostosowujący w związku ze zmianą brzmienia art. 274 uofp.

W ust. 2a wprowadzono natomiast przepis podkreślający konieczność organizacyjnego wyodrębnienia komórek audytu wewnętrznego w strukturze jednostki.

Projektowane przepisy mają na celu podkreślenie niezależności niezbędnej komórkom audytu wewnętrznego ze względu na wykonywane przez nie zadania. Organizacyjna odrębność komórki audytu wewnętrznego oznacza, że komórka audytu wewnętrznego ma być samodzielną komórką organizacyjną, wyodrębnioną w strukturze jednostki (np. w przypadku urzędów obsługujących ministra kierującego działem komórkami organizacyjnymi wyodrębnionymi w strukturze urzędu są departamenty lub biura). Rozwiązanie to ma przyczynić się także do zapewnienia spójności rozwiązań organizacyjnych we wszystkich jednostkach sektora publicznego posiadających komórki audytu wewnętrznego.

W tym miejscu warto przytoczyć opinię Najwyższej Izby Kontroli wyrażoną w przywołanych już wynikach kontroli *„Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego”*, zgodnie z którą na nieefektywne funkcjonowanie audytu wewnętrznego w tych jednostkach wpływ miała między innymi *„wadliwa organizacja audytu wewnętrznego, w tym brak wystarczających mechanizmów gwarantujących jego niezależność w tych jednostkach, w których komórka audytu nie została wyodrębniona organizacyjnie”*. Z danych i informacji posiadanych przez Ministerstwo Finansów wynika, że ww. problemy występują również w jednostkach sektora rządowego. Dla przykładu, jedyną wyodrębnioną komórką audytu wewnętrznego na poziomie

urzędów obsługujących ministrów jest Biuro Audytu Wewnętrznego w Ministerstwie Obrony Narodowej⁶⁷. W pozostałych przypadkach w strukturze urzędów utworzono wydziały lub zespoły w ramach biur lub departamentów odpowiedzialnych za instytucjonalną kontrolę wewnętrzną, kontrolę w administracji rządowej, skargi i wnioski, koordynację kontroli zewnętrznych lub ewaluację. W tych przypadkach pomimo wskazania, że w strukturze danej komórki urzędu istnieje wyodrębniona komórka audytu wewnętrznego w zakresie organizacyjnym wpływ na działanie funkcji audytu wewnętrznego mają osoby odpowiedzialne za obszary, które powinny podlegać niezależnej i obiektywnej ocenie przez audyt wewnętrzny⁶⁸. Takie rozwiązanie nie zapewnia warunków do niezależnej i obiektywnej oceny wszystkich obszarów działalności urzędu obsługującego ministra kierującego działem. W związku z tym organizacyjne wydzielenie komórek audytu wewnętrznego ma przeciwdziałać sytuacjom, w których komórki audytu wewnętrznego poprzez łączenie ich z innymi komórkami organizacyjnymi realizującymi zadania operacyjne, tracą zdolność do niezależnej i obiektywnej oceny obszarów działalności jednostek, w tym urzędów administracji rządowej.

Natomiast w ust. 2b zawarta jest zasada wykluczająca możliwość powierzania audytorowi wewnętrznemu innych zadań niż dotyczące prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. Przepis ten jednoznacznie wskazuje, że zakres zadań audytora wewnętrznego nie może obejmować innych zadań niż dotyczące prowadzenia audytu wewnętrznego. Ma to wykluczyć sytuacje, w których audytorzy wewnętrzni mieliby być angażowani w inne, niż audyt wewnętrzny, działania w jednostce, w tym także mające związek z działalnością operacyjną.

Znaczenie kwestii odrębności organizacyjnej i merytorycznej komórki audytu wewnętrznego zostało także poruszone w cytowanej już *Diagnozie OECD*, gdzie wskazano: „w wielu organizacjach funkcja audytu wewnętrznego jest połączona z innymi funkcjami zarządzania lub kontroli: np. ochroną danych, kontrolą zarządczą, inspekcją. Funkcja audytu wewnętrznego powinna być całkowicie oddzielona od obowiązków kontroli zarządczej w ustawodawstwie i w praktyce, aby mogła w sposób niezależny i obiektywny wspierać organizację w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz usługi doradcze.”.

Na konieczność zapewnienia niezależności i obiektywizmu audytu wewnętrznego w sektorze publicznym zwrócono mocno uwagę w Międzynarodowych Standardach Najwyższych Organów Kontroli (ISSAI), które zostały wydane przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli. W dokumencie pt. *Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym* (INTOSAI GOV 9140)⁶⁹ wskazano, że: „(...) niezależność i obiektywizm podczas prowadzenia audytu są niezbędne niezależnie od ustroju politycznego (ISSAI 200/2.3).

⁶⁷ <https://www.gov.pl/web/obrona-narodowa/biuro-audytu-wewnetrznego>

⁶⁸ np. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów: <https://www.gov.pl/web/premier/sekretariaty-departamenty-biura2>, Ministerstwo Finansów: <https://www.gov.pl/web/finanse/biuro-kontroli>, Ministerstwo Edukacji Narodowej: <https://www.gov.pl/web/edukacja/departament-kontroli-i-audytu-bka>, Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej: <https://www.gov.pl/web/fundusze-regiony/departament-kontroli1>, Ministerstwo Rozwoju i Technologii: <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/departament-kontroli2>, Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej: <https://www.gov.pl/web/rodzina/biuro-kontroli-i-audytu>, Ministerstwo Spraw Zagranicznych: <https://www.gov.pl/web/dyplomacja/biuro-kontroli-audytu-i-ewaluacji>, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji: <https://www.gov.pl/web/mswia/departament-kontroli>, Ministerstwie Klimatu i Środowiska: <https://www.gov.pl/web/klimat/biuro-kontroli-i-audytu> itd.

⁶⁹ https://www.iaa.org.pl/sites/default/files/standardy-intosai-gov-9140_n.pdf

Niezależność i obiektywizm są niezbędne do tego, aby podmioty zainteresowane traktowały pracę audytu i jej wyniki jako wiarygodne, zgodne z faktami i bezstronne.”. I dalej: „(...) charakter audytu wewnętrznego i zadanie polegające na udzielaniu bezstronnych i prawidłowych informacji na temat wykorzystania zasobów publicznych i świadczenia usług publicznych wymagają od komórki audytu wewnętrznego wykonywania swoich obowiązków bez ograniczeń – bez ingerencji lub nacisków ze strony badanej organizacji lub badanego obszaru działalności.”. Przedstawiciele Najwyższych Organów Kontroli wskazują wprost, że: „(...) niezbędne do zapewnienia skuteczności funkcji audytu wewnętrznego jest wypracowanie mocnych fundamentów w ramach stosunków roboczych z kierownictwem i pracownikami wszystkich szczebli organizacji. Wiedza komórki audytu wewnętrznego i zrozumienie funkcjonowania organizacji przyczynia się do wypracowania skutecznych relacji oraz pomaga w ocenie i zwiększaniu efektywności procesów zarządzania ryzykiem, systemu kontroli wewnętrznej (przyp. kontroli zarządczej w polskim systemie prawnym) i ładu organizacyjnego. W idealnej sytuacji, w odpowiednich przypadkach pracownicy organizacji zgłaszają problemy, informacje i kluczowe kwestie komórce audytu wewnętrznego. Ponadto skutecznie i dobrze prowadzona komórka audytu jest podmiotem, do którego można zwrócić się z prośbą o usługi, informacje i wskazówki”.

I na końcu, podkreślono rolę funkcji audytu wewnętrznego wskazując, że: „(...) poprzez formułowanie bezstronnych, obiektywnych ocen na temat tego, czy operacje i zasoby sektora publicznego są zarządzane w sposób odpowiedzialny i skuteczny tak, aby osiągnąć zamierzone rezultaty, audytor może pomóc organizacji sektora publicznego w kwestiach rozliczalności i uczciwości, usprawnienia operacji i budowania zaufania wśród obywateli i innych zainteresowanych podmiotów.”.

Przedstawiciele najwyższych organów kontroli wskazali także, że: „status organizacyjny komórki audytu wewnętrznego powinien umożliwiać jej wykonywanie zadań wynikających z karty audytu. Audyt musi być umiejscowiony w taki sposób, aby mógł liczyć na współpracę kierownictwa i pracowników badanego programu lub badanej jednostki oraz posiadał swobodny, nieograniczony dostęp do wszystkich stanowisk, zapisów, składników majątku i personelu – w tym osób odpowiedzialnych za ład organizacyjny” a „ranga kierownika komórki audytu wewnętrznego powinna być równa randze członków wyższego kierownictwa organizacji”. Kierownik komórki musi mieć bowiem „(...) możliwość prowadzenia bezpośredniej komunikacji z osobami odpowiedzialnymi za ład organizacyjny. Komunikacja ta wzmacnia status organizacyjny audytu wewnętrznego, umożliwia pełne wsparcie i nieograniczony dostęp do funkcji, zapisów, składników majątku i personelu, jak również pomaga w usuwaniu przeszkód dla niezależności. Sytuacja ta daje autorytet wystarczający do zapewnienia szerokiego zasięgu audytu, właściwego traktowania informacji pochodzących z audytu i podejmowanie odpowiednich działań w reakcji na zalecenia”.

Warto tu także wskazać, że pojawiają się już na poziomie wewnętrznych regulacji takie referencyjne rozwiązania, które wprost zabraniają łączenia komórki audytu wewnętrznego z innymi komórkami organizacyjnymi jednostek sektora finansów publicznych. Takie wzorcowe rozwiązanie wprowadził m.in. 27 marca 2025 r. Minister Finansów – w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 marca 2025 r. zmieniającym zarządzenie w sprawie organizacji

*Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów*⁷⁰. W regulacji tej Minister Finansów wskazał, że komórki audytu wewnętrznego tworzone w strukturach izb administracji skarbowych, Krajowej Szkoły Skarbowości i Krajowej Informacji Skarbowej nie mogą być łączone, a kierownik komórki audytu wewnętrznego ma podlegać bezpośrednio dyrektorowi tej jednostki organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Takie rozwiązanie gwarantuje, że rozwiązania organizacyjne w poszczególnych jednostkach KAS nie będą negatywnie wpływać na niezależność, obiektywizm i efektywność prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych KAS, co niewątpliwie wzmocni też zaufanie do wyników pracy tej funkcji.

Szczegółowe rozwiązania dotyczące dostosowania struktury organizacyjnej jednostek oraz zakresu zadań audytora wewnętrznego do wymogów, o których mowa w ust. 2a i 2b, po wejściu w życie zmienionych przepisów uofp, zostały określone w art. 26 pkt. 1 niniejszej ustawy.

W celu zapewnienia spójności przepisów uofp z innymi przepisami wskazana jest nowelizacja ustawy o Radzie Ministrów w zakresie art. 39 ust. 3a i 4 (art. 4 ustawy zmieniającej). Zmiana art. 39 ust. 3a ustawy o Radzie Ministrów będzie polegała na wyłączeniu komórek audytu wewnętrznego z listy komórek organizacyjnych jednostki, które mogą być łączone z innymi. Norma ta – pomimo, że w uofp zawarto przepisy o charakterze *lex specialis*, była i jest podstawą do łączenia komórek audytu wewnętrznego z innymi komórkami organizacyjnymi w ministerstwach, stąd wprowadzając jednoznaczne przepisy w uofp wymagana jest również zmiana w ustawie o Radzie Ministrów. Natomiast zmiana w ust. 4 powyższej ustawy jest powiązana ze zmianą brzmienia art. 280 i art. 282 w zakresie bezpośredniej podległości komórek audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki.

W ust. 2c natomiast podkreślono znaczenie roli kierownika jednostki sektora finansów publicznych w optymalizowaniu zasobów audytu wewnętrznego poprzez ustalanie łącznego wymiaru czasu pracy audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce lub pełniącego służbę w jednostce związaną z prowadzeniem audytu wewnętrznego. Intencją jest wskazanie, że umożliwienie skutecznej realizacji zadań wynikających z uofp wymaga zapewnienia odpowiedniego wymiaru czasu pracy osób zatrudnionych w komórce audytu wewnętrznego, w rozumieniu zarówno liczebności tej komórki, jak i wymiaru etatu audytorów wewnętrznych. Przyjęte rozwiązania korespondują z ustaleniami Najwyższej Izby Kontroli zawartymi w wynikach kontroli „*Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*” gdzie stwierdzono, że „*wymiar zatrudnienia audytorów wewnętrznych w komórce audytu wewnętrznego jest jednym z czynników wpływających na właściwą i efektywną realizację zadań audytu wewnętrznego*”. We wnioskach z ww. kontroli wskazywano wręcz, że należy wprowadzić zasadę „*aby minimalny stan zatrudnienia w urzędzie na stanowisku audytora (lub stanowiskach audytorów, w przypadku zatrudniania na część etatu) wynosił co najmniej jeden pełny etat*”.

⁷⁰ Dz. Urz. Min. Fin. poz. 21, <https://www.gov.pl/web/finanse/zarządzenie-ministra-finansow-z-dnia-13-marca-2025-r-w-sprawie-organizacji-krajowej-informacji-skarbowej-izby-administracji-skarbowej-urzedu-skarbowego-urzedu-celno-skarbowego-i-krajowej-szkoly-skarbowosci-oraz-nadania-im-statutow>

Podobne konkluzje są zawarte również w cytowanej już *Diagnozie OECD*, w której wskazano na potrzebę optymalizacji zasobów audytu wewnętrznego i rozważenie ustanowienia minimalnych wymogów dotyczących personelu audytu wewnętrznego: „*Obecne ramy prawne nie określają wielkości komórek audytu wewnętrznego (np. minimum dwie osoby na komórkę), a w praktyce dominują małe komórki audytu wewnętrznego (tylko około 20% z więcej niż jednym audytorem na szczeblu administracji centralnej). Liczba audytorów wewnętrznych jest postrzegana jako niewystarczająca. Małe organizacje zazwyczaj zatrudniają audytora w niepełnym wymiarze godzin lub zawierają umowę z usługodawcą w celu wypełnienia obowiązków ustawowych związanych z audytem wewnętrznym. Małe komórki audytu wewnętrznego nie są w stanie zapewnić skuteczności audytu wewnętrznego oraz spełnić niezbędnych wymogów w zakresie niezależności i obiektywizmu. Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć lepsze pogrupowanie zasobów personelu audytu wewnętrznego poprzez decyzję o bardziej scentralizowanym podejściu, a ogólny schemat funkcjonowania audytu wewnętrznego należy ocenić w celu zapewnienia bardziej skutecznego, wydajnego i oszczędnego wykorzystania zasobów, lepszego zakresu audytu wewnętrznego i bardziej racjonalnej struktury komórek audytu wewnętrznego z co najmniej dwoma audytorami wewnętrznymi. Małej komórce audytu wewnętrznego trudno jest również przeprowadzać oceny ryzyka i dostarczać niezależne zapewnienie w zakresie systemu kontroli zarządczej w całej organizacji.*”.

Dane w zakresie zatrudnienia audytorów wewnętrznych dotyczą podsektora samorządowego, również potwierdzają, że w większości jednostek samorządowych (55%), audytorzy zatrudnieni są w wymiarze poniżej 1 etatu. Niepokojący, z punktu widzenia skutecznego realizowania zadań audytu wewnętrznego, jest obserwowany trend (w porównaniu z poprzednimi badaniami tego obszaru w 2019 roku), zgodnie z którym wzrósł odsetek jednostek samorządu terytorialnego zatrudniających audytorów wewnętrznych właśnie w wymiarze poniżej 1 etatu. Przekłada się to bezpośrednio zarówno na liczbę realizowanych zadań zapewniających i czynności doradczych, jak również na jakość pracy audytorów wewnętrznych. Trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której audytor wewnętrzny zatrudniony na np. $\frac{1}{4}$ etatu (co w praktyce oznacza nieco ponad jeden dzień pracy tygodniowo w jednostce) jest w stanie zapewnić pełną i rzetelną realizację zadań stojących przed audytem wewnętrznym w jednostce sektora finansów publicznych.

W związku z tym zaprojektowano przepisy wskazujące elementy, które powinien uwzględnić kierownik jednostki podczas ustalenia łącznego wymiaru czasu pracy audytorów wewnętrznych zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostce związaną z prowadzeniem audytu wewnętrznego. Przede wszystkim wymiar ten powinien być proporcjonalny do zakresu zadań, struktury i wielkości jednostki. Ponadto w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego niezbędne jest uwzględnienie liczby jednostek organizacyjnych, w których może być przeprowadzany audyt wewnętrzny. Należy przy tym podkreślić, że są jednostki samorządu terytorialnego, które utworzyły nawet kilkadziesiąt jednostek organizacyjnych. W takich jednostkach zatrudnianie audytora wewnętrznego w niepełnym wymiarze czasu pracy oznacza, że jest to podyktowane tylko i wyłącznie potrzebą spełnienia wymogów ustawowych, a wartość dodana takiego audytu jest znikoma.

Uwzględnienia w ustaleniu łącznego wymiaru czasu pracy będzie również wymagała liczba jednostek, w których w trakcie przeprowadzania audytu wewnętrznego mogą być dokonywane czynności z upoważnienia:

1. ministra kierującego działem – w odniesieniu do jednostek w dziale,
2. kierownika jednostki nadrzędnej lub nadzorującej – w odniesieniu do jednostek podległych lub nadzorowanych,
3. wojewody – w odniesieniu do jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich.

Ze względu na możliwość zlecenia przeprowadzenia audytu wewnętrznego przez Ministra Finansów w jednostkach podsektora rządowego kierownicy tych jednostek powinni przy ustalaniu łącznego wymiaru czasu pracy audytorów wewnętrznych wziąć pod uwagę także potencjalne zaangażowanie tych audytorów w te działania (art. 292 ust. 2 uofp), a także uwzględniać możliwość zaangażowania ich w przeprowadzanie audytu wewnętrznego realizowanego na zlecenie:

- Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 uofp w jednostkach, o których mowa w art. 274, z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp (art. 293 ust. 1 uofp);
- ministra kierującego działem w jednostkach podległych lub nadzorowanych objętych audytem przez niego zleconym (art. 287a uofp).

Uchylenie ust 3 i 4 wiąże się z wprowadzeniem definicji zarządzającego audytem wewnętrznym w projektowanym art. 272a pkt 4 uofp.

Dodanie art. 277a uofp

Dzięki wskazanej zmianie do przepisów uofp zostaną wprowadzone regulacje dotyczące obowiązku opracowania przez zarządzającego audytem wewnętrznym programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego, gwarantującego prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami uofp i standardami audytu wewnętrznego oraz w sposób efektywny i skuteczny. Program zapewnienia i poprawy jakości jest integralną częścią zarządzania audytem wewnętrznym, jednocześnie stanowiąc podstawę do oceny jego działalności. Celem działań podejmowanych w ramach programu zapewnienia i poprawy jakości jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie pracy audytu wewnętrznego. Program z jednej strony umożliwia uzyskanie zarządzającemu audytem wewnętrznym wiarygodnych informacji na temat funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego i pracy podległych pracowników, co pozwala zidentyfikować obszary do przeprowadzenia potencjalnych usprawnień. Z drugiej strony, wysoka jakość prac audytu wewnętrznego powinna przełożyć się na poprawę funkcjonowania jednostki, w której prowadzony jest audyt wewnętrzny.

Wyniki zawarte w *Diagnozie OECD* dotyczące opracowania programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają konieczność podjęcia działań naprawczych w tym obszarze i uregulowania tych kwestii w przepisach uofp zgodnie „z podsumowaniem wyników badania funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w 2022 r., łącznie 53,8% jednostek samorządu terytorialnego (677 z 1258) zgłosiło, że opracowano program zapewnienia i poprawy jakości. W jednostkach samorządu terytorialnego, w których

audyt wewnętrzny jest prowadzony przez usługodawców program zapewnienia i poprawy jakości opracowano w 43,7% (328 z 750) jednostek, a ocenę zewnętrzną przeprowadzono jedynie w 6,0% jednostek (45 z 750). W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, w których audyt wewnętrzny jest prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce, odsetek ten był wyższy i wyniósł 26,0% (132 z 508) jednostek, a program zapewnienia i poprawy jakości został opracowany w 68,7% (349 z 508) jednostek.”.

Również dane gromadzone i analizowane przez Ministerstwo Finansów w zakresie wskaźników jakości audytu wewnętrznego, w tym przeprowadzania regularnej samooceny i oceny zewnętrznej przez komórki audytu wewnętrznego, wskazują na ciągle niewystarczającą uwagę poświęcaną przez komórki audytu wewnętrznego kwestiom dbałości o jakość swojej pracy i podejmowanie działań służących jej poprawie. I tak w podsektorze rządowym według danych za 2023 rok⁷¹ samoocenę przeprowadziło 87% jednostek, ocenę zewnętrzną – 70%, natomiast obydwie formy ewaluacji własnej pracy – 66% jednostek. Zdecydowanie słabsze wyniki dotyczą jednostek podsektora samorządowego – ostatnie badanie ankietowe przeprowadzone w 2025 roku wskazuje na 51,4% jednostek, które przeprowadziły samoocenę i zaledwie 14,1% jednostek, które poddały się ocenie zewnętrznej. Natomiast tylko niewiele ponad połowa jednostek (53,8%) poinformowała o opracowaniu programu zapewnienia i poprawy jakości.

Na szczególną konieczność opracowania programu zapewnienia i poprawy jakości w przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawców wskazano w cytowanym powyżej *Raporcie*, gdzie podkreślono, że „podmioty zatrudniające usługodawców wykazują niższy niż przeciętny wskaźnik samooceny. Ponadto w jednostkach samorządu terytorialnego, w których audyt prowadzony jest przez usługodawcę, ocenę zewnętrzną przeprowadzono jedynie w 6,0% jednostek (45 z 750), o 20% mniej niż w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.”.

W ust. 2 podkreślono, że program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego powinien obejmować wszystkie aspekty prowadzenia audytu wewnętrznego, a w szczególności powinien zostać w nim określony sposób:

- 1) monitorowania zgodności prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora publicznego w sposób zgodny z przepisami uofp, standardami audytu wewnętrznego oraz efektywności i skuteczności jego prowadzenia,
- 2) przeprowadzania cyklicznych ocen wewnętrznych i zewnętrznych audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych.

Wskazówki w tym zakresie zostały zawarte także w obowiązujących standardach audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych⁷² (standard 1300 – *Program zapewnienia i poprawy jakości*, standard 1311 – *Oceny wewnętrzne*, standard 1312 – *Oceny*

⁷¹ Raporty benchmarkingowe audytu wewnętrznego, <https://www.gov.pl/web/finanse/ocena-i-benchmarking-audyt-wewnetrzny>

⁷² op. cit.

zewewnętrzne oraz standard 1320 – *Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości*).

Zgodnie z ust. 3 zarządzający audytem wewnętrznym będzie miał obowiązek informowania kierownika jednostki o wynikach programu, w tym o potrzebie wdrożenia działań korygujących lub naprawczych w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostce. Zobowiązanie to ma na celu zapewnienie kierownikowi jednostki bieżącej wiedzy na temat funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostce, którą kieruje oraz podejmowanie niezbędnych działań skutkujących podnoszeniem jakości i efektywności działań audytu wewnętrznego.

Należy zaznaczyć, że w terminie 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy na zarządzających audytem wewnętrznym będzie spoczywał obowiązek wdrożenia pierwszego programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego (art. 27 niniejszej ustawy).

Zmiana w art. 278 uofp

Zmiana brzmienia ust. 1 ma na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych związanych z możliwością prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę. Liczne zapytania kierowane do Ministerstwa Finansów dotyczyły bowiem sposobu liczenia kwoty będącej granicą dla prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę.

Nowa redakcja tego przepisu wskazuje jednoznacznie, że w jednostkach, o których mowa w art. 274 ust. 2, audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli kwota wykonanych dochodów lub przychodów albo wydatków lub poniesionych kosztów nie przekroczyła wysokości 168 000 tys. zł lub jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników. W praktyce oznacza to, że dla określania tzw. kwoty progowej, należy zsumować kwotę wykonanych dochodów lub przychodów oraz odrębnie kwotę wydatków lub poniesionych kosztów. Jeśli którakolwiek z dwóch sum przekracza kwotę 168 000 tys. zł lub jednostka zatrudnia więcej niż 200 pracowników audyt wewnętrzny nie może być prowadzony przez usługodawcę. Należy przy tym podkreślić, że utrzymuje się przepisy, zgodnie z którymi prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę dotyczy tylko tych jednostek, w których obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego wynika z przekroczenia kwoty progowej.

Analogiczna konstrukcja przepisu (ust. 3) odnosi się do prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę w jednostkach samorządu terytorialnego, przy czym sumowania kwot należy dokonać w odniesieniu do wykonanych dochodów i przychodów oraz odrębnie dla wykonanych wydatków i rozchodów.

Podniesienie wysokości kwoty progowej do 168 000 tys. zł odpowiada wzrostowi wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych za okres 2010–2024. Oczekiwanie dotyczące podniesienia kwoty progowej było również wyrażane przez kierowników jednostek sektora publicznego, którzy zwracali uwagę na brak uwzględnienia inflacji w zakresie ww. kwoty od dnia wejścia w życie obowiązujących przepisów uofp. Proponowana zmiana była także postulowana od wielu lat przez stronę samorządową m.in. podczas prac KWRiST.

Na zasadność zmiany wskazała także Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych⁷³, „*Celowość podwyższenia progów zobowiązujących do prowadzenia audytu potwierdzają również zgromadzone dane o kosztach audytu, w szczególności, gdy jest realizowany przez usługodawcę. Roczne nakłady na to zadanie w jednostkach objętych kontrolą oscylowały pomiędzy 5 tys. zł a 50 tys. zł. Samo zestawienie tych wielkości wskazuje, że w przypadku najmniejszych jednostek, realizacja obowiązku prowadzeniu audytu ma w istocie charakter formalny, a zatem nie przynosi realnych korzyści sektorowi finansów publicznych*” oraz „*proponuje się zwiększenie limitu kwoty wykonanych dochodów i przychodów lub kwoty wykonanych wydatków i rozchodów ujętych w sprawozdaniach rocznych z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, po przekroczeniu których powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego (art. 274 ust. 3 uofp) oraz wyższego limitu tych kwot dotyczącego możliwości zlecenia wykonywania audytu usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce (art. 278 ust. 3 uofp) – do 160 000 tys. zł.*”.

Podobny wniosek sformułowała również Najwyższa Izba Kontroli, w wynikach kontroli „*Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*”⁷⁴, która wniosła o przygotowanie przez Ministra Finansów nowelizacji uofp, polegającej „*na wprowadzeniu wyższego limitu kwot dotyczącego możliwości zlecenia wykonywania audytu usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce.*”.

Dodanie art. 278a uofp

W celu uniknięcia sytuacji, w której zmiana wysokości tzw. kwot progowych, po przekroczeniu których powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce lub nie jest możliwe prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę, wymaga zmiany uofp, projektodawca proponuje wprowadzenie mechanizmu waloryzacji tych kwot. Obecnie zmiana kwoty progowej wymaga bowiem przeprowadzenia czasochłonnego i pracochłonnego procesu legislacyjnego. Między innymi z tego powodu obowiązujące kwoty progowe, jak już wcześniej wspomniano, nie podlegały zmianie od 2010 roku. Przy czym postulaty ich podwyższenia były wielokrotnie zgłaszane przez kierowników jednostek w sektorze publicznym, w szczególności przez kierowników jednostek podsektora samorządowego, również za pośrednictwem KWRiST. W związku z tym zaprojektowano przepis (ust. 1), zgodnie z którym kwoty, o których mowa w art. 274 ust. 2 i 3 oraz w art. 278 ust. 1 pkt 1 i ust. 3, podlegają raz na pięć lat waloryzacji o sumę prognozowanych średniorocznych wskaźników cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, określonych w ustawach budżetowych na dany rok kalendarzowy, za ostatnie pięć lat. Ustalenie takiego odstępu czasowego w waloryzowaniu kwot progowych ma na celu ułatwienie planowania działań w zakresie organizacji audytu wewnętrznego w jednostkach.

W ust. 2 wskazano, że wysokość kwot progowych będzie ogłaszana przez Ministra Finansów, w drodze obwieszczenia, raz na pięć lat w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. Przy czym pierwsze zwaloryzowane kwoty, o których mowa w art. 274 ust.

⁷³ op. cit.

⁷⁴ op. cit.

2 i 3 oraz w art. 278 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 uofp, które będą obowiązywały w latach 2031–2035 Minister Finansów ogłosi w 2030 roku (art. 28 niniejszej ustawy).

Zmiana art. 279 uofp

W projektowanym przepisie zostały określone niezbędne elementy umowy zawieranej przez jednostkę sektora finansów publicznych z usługodawcą.

Obecne brzmienie ust. 2 tego artykułu określając treść umowy zawieranej z usługodawcą posługując się bardzo ogólnym określeniem odnoszącym się do postanowień gwarantujących prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami uofp oraz konieczności określenia sposobu postępowania z dokumentami wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego.

Natomiast jak wynika z praktyki stosowania tego przepisu umowy zawierane przez jednostki sektora publicznego z usługodawcami nie zawierają elementów niezbędnych do zapewnienia prowadzenia audytu wewnętrznego efektywnie i zgodnie z przepisami prawa. Zgłaszane były np. przypadki, gdy nie było możliwe zrealizowanie w jednostce audytu wewnętrznego na zlecenie Ministra Finansów (na podstawie art. 292 ust. 1 pkt 1), ponieważ umowa nie zawierała takiego zobowiązania, a warunkiem przeprowadzenia takiego zadania audytowego było dodatkowe wynagrodzenie dla audytora wewnętrznego. Zmiana w przepisach ma za zadanie wyeliminowanie sytuacji, gdy umowa z usługodawcą ogranicza lub uniemożliwia działania audytu wewnętrznego w jednostce.

Z analiz Ministerstwa Finansów sporządzanych corocznie na podstawie informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim⁷⁵, składanych przez kierowników jednostek podsektora rządowego wynika, że usługodawcy ze względu na ograniczony czas, w którym przebywają w poszczególnych jednostkach realizują, proporcjonalną do tego czasu, niewielką liczbę zadań audytowych. Tym samym relacja nakładów na prowadzenie audytu wewnętrznego w stosunku do uzyskiwanych korzyści (dostarczenia zapewnienia lub doradztwa) jest niezadawalająca. Ma to między innymi związek z brakiem powiązania zakresu prowadzenia audytu wewnętrznego z zakresem zadań, strukturą i wielkością konkretnej jednostki. Podobne wnioski wynikają z *Diagnozy OECD*, gdzie wskazano, że „*małe organizacje często polegają na usługodawcach, co może skutkować niską jakością, niższą wartością dodaną, niższą efektywnością usługi i słabą realizacją celów i założeń audytu wewnętrznego.*”.

Zaprojektowane zmiany w przepisach nakazują uwzględnianie także tych elementów w umowie (pkt 1 lit. a) wpływając tym samym na urealnienie czasu niezbędnego do prowadzenia efektywnego i skutecznego audytu wewnętrznego w jednostce przez usługodawcę.

W dalszej części ww. *Diagnozy* wskazano również: „*OECD zidentyfikowała wśród audytorów wewnętrznych obawy dotyczące jakości audytów przeprowadzanych przez usługodawców. Choć koszty usług świadczonych przez usługodawców są bardziej ekonomiczne niż koszty*

⁷⁵ op. cit.

bezpośredniego zatrudnienia audytora wewnętrznego, różni interesariusze wyrażali obawy, że trudno jest zapewnić wystarczająco wykwalifikowaną siłę roboczą. Ponadto uzyskanie wystarczającej współpracy ze strony podmiotu poddawanego audytowi może nie być łatwe w sytuacji, gdy ciągłość wyboru audytora nie jest zagwarantowana. Ponadto misja informacyjna OECD ujawniła, że w niektórych przypadkach postanowienia dotyczące oceny i kontroli jakości nie zostały uwzględnione w umowach z usługodawcami w celu zapewnienia jakości audytów wewnętrznych.”.

Niezwykle istotną kwestią, która znajduje swoje odbicie w głównych założeniach przeprowadzanej zmiany przepisów jest więc położenie nacisku na dbałość o jakość usług świadczonych przez audyt wewnętrzny w kontekście racjonalnego wydatkowania środków publicznych. Stąd w pkt 3 i 4 wprowadzono obowiązek zawierania w umowach zapisów umożliwiających jej rozwiązanie, gdy audyt wewnętrzny nie jest wykonywany lub jest prowadzony nienależycie oraz określających kary umowne w takich przypadkach. Dodatkowe rozwiązania w tym zakresie zostaną wprowadzone w art. 279a uofp.

W pkt 5 i 6 wskazano, że podobnie jak w obecnych przepisach, niezbędne jest określenie w umowie sposobu postępowania z dokumentami wytworzonymi lub zgromadzonymi w celu prowadzenia audytu wewnętrznego oraz zobowiązanie do określenia czasu obowiązywania umowy, nie krótszego niż rok. Przepis ten ma na celu zwrócenie uwagi na zapewnienie skutecznej realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego i ciągłości jego prowadzenia w jednostce sektora publicznego.

Należy zwrócić uwagę, że umowy zawarte z usługodawcami przez jednostki sektora finansów publicznych przed wejściem w życie niniejszych przepisów pozostaną w mocy do końca okresu ich obowiązywania (art. 29 ust. 1 niniejszej ustawy). Natomiast w przypadku umów, których zakończenie przypada po dniu 31 grudnia 2026 r. (czyli po ponad roku od wejścia w życie przepisów niniejszej ustawy) treść zawartych umów powinna być dostosowana od dnia 1 stycznia 2027 r. do nowych przepisów uofp (art. 29 ust. 2 niniejszej ustawy).

Dodanie 279a uofp

Projektowany przepis ma na celu zapewnienie merytorycznego wsparcia udzielanego przez Ministra Finansów kierownikowi jednostki sektora publicznego w sytuacji, gdy pojawiają się wątpliwości dotyczące prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę, z którym została podpisana umowa. W takiej sytuacji kierownik jednostki może zwrócić się do Ministra Finansów o wydanie opinii dotyczącej oceny prawidłowości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę w kontekście zgodności z przepisami uofp lub standardami audytu wewnętrznego. Występując o wydanie opinii kierownik jednostki będzie zobowiązany do wskazania zakresu stwierdzonej niezgodności, a w przypadku, gdy przekazane informacje będą niewystarczające do wydania opinii, Minister Finansów będzie mógł wystąpić do kierownika jednostki o przekazanie dodatkowych informacji lub dokumentów niezbędnych do jej wydania. Jednocześnie należy podkreślić, że przepis ten nie jest obligatoryjny do stosowania dla kierownika jednostki, ma natomiast na celu zapewnienie pomocy kierownikom jednostek w przypadkach, kiedy nie ma jasności co do prawidłowości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę. Należy zaznaczyć, że w celu zapewnienia Ministrowi Finansów uzyskania

jak najszerszej wiedzy dotyczącej rozpatrywanej sprawy przewidziano możliwość zwrócenia się do kierownika jednostki o przekazanie dodatkowych informacji lub dokumentów na podstawie art. 281 ust. 2 uofp. Natomiast wskazanie 14-dniowego terminu na wydania opinii, który może być przedłużony wyłącznie o czas wynikający z przesłania dodatkowych informacji i dokumentów (art. 281 ust. 3), co ma na celu zapewnienie kierownikowi jednostki sprawnego pozyskania opinii mającej wpływ na ewentualne rozwiązanie umowy z usługodawcą.

Zmiana art. 280 uofp

Nowe brzmienie przepisu zakłada podległość zarządzającego audytem wewnętrznym bezpośrednio kierownikowi jednostki oraz sprawowanie przez niego nadzoru nad działalnością komórki audytu wewnętrznego.

Jest to istotna zmiana w stosunku do obecnych przepisów, zgodnie z którymi w urzędach administracji rządowej, w których tworzy się stanowisko dyrektora generalnego, audyt wewnętrzny podlega także jemu, w zakresie określonym odrębnymi przepisami.

Nie ulega wątpliwości, że audyt wewnętrzny ma za zadanie obiektywnie oceniać procesy toczące się w organizacji i wspierać kierownika jednostki oraz dyrektora generalnego. Niemniej jednak, dla zapewnienia pełnego obiektywizmu osób prowadzących audyt wewnętrzny – w szczególności, gdy dyrektor generalny odpowiada za zapewnienie funkcjonowania i ciągłości pracy urzędu, warunki jego działania, a także organizację pracy, niezbędne jest zachowanie bezpośredniej podległości zarządzającego audytem wewnętrznym kierownikowi jednostki, tj. osobie, która podejmuje decyzje zarządcze wobec wszystkich osób i komórek organizacyjnych jednostki. Zapewni to odpowiednią linię raportowania do kierownika jednostki i w odpowiednich przypadkach do dyrektora generalnego, który realizuje wiele zadań w imieniu i na rzecz kierownika jednostki. W ocenie projektodawcy, wszelkie pośrednictwo w zakresie kontaktu w procesie raportowania na linii zarządzający audytem wewnętrznym – kierownik jednostki, może mieć wpływ na ostateczny kształt i wyniki pracy audytu wewnętrznego, w tym także na obiektywizm audytorów wewnętrznych.

W związku z tym dla zapewnienia spójności przepisów dotyczących zadań dyrektora generalnego i działań audytu wewnętrznego w jednostce wskazana jest nowelizacja w zakresie art. 25 ust. 4 pkt. 1 lit. h ustawy o służbie cywilnej (art. 10 ustawy zmieniającej). Celem zmiany jest usunięcie zapisu mówiącego o nadzorze dyrektora generalnego nad prowadzeniem audytu wewnętrznego. Wprowadzenie tej zmiany wyeliminuje istniejące problemy natury interpretacyjnej, ponieważ wielu dyrektorów generalnych opierając się właśnie na przepisach ustawy o służbie cywilnej interpretowała rozszerzając zakres nadzoru nad audytem wewnętrznym na kwestie merytoryczne, nie uwzględniając brzmienia przepisów uofp, które wprost przypisują kierownikowi jednostki odpowiedzialność za zadania związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego. Do realizacji tych zadań kierownik jednostki może i dalej będzie mógł upoważnić m.in. dyrektora generalnego, niemniej jednak upoważnienie to nie zwolni kierownika jednostki z odpowiedzialności za prawidłowość realizacji tych zadań przez osobę upoważnioną.

Zgodnie z art. 26 pkt 2 niniejszej ustawy w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia jej w życie kierownicy jednostek sektora finansów publicznych będą zobowiązani do dostosowania struktury organizacyjnej jednostek oraz zakresu zadań audytora wewnętrznego do wymogów, o których mowa w zmienionym art. 280 uofp.

Zmiana art. 281 uofp

Obecne przepisy dotyczące ochrony stosunku pracy audytora wewnętrznego w zakresie rozwiązywania stosunku pracy albo zmiany warunków pracy i płacy obejmują ochroną wyłącznie kierowników komórek audytu wewnętrznego. W ich przypadku, zgodnie z obowiązującymi przepisami, zgodę na rozwiązanie stosunku pracy albo zmianę warunków pracy i płacy musi wyrazić właściwy komitet audytu. Ze względu na to, że komitety są powoływane wyłącznie przez ministrów kierujących działami administracji rządowej ochrona stosunku pracy *de facto* nie dotyczy wszystkich kierowników komórek audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Wyłączeni są z niej np. kierownicy komórek audytu wewnętrznego z jednostek podsektora samorządowego lub jednostek, które nie są przyporządkowane do działów administracji rządowej. Ponadto należy zauważyć, że przepisy nie uzależniają zgody komitetu audytu od żadnych warunków. Konieczność wyrażenia zgody dotyczy, jak wynika z informacji przekazywanych przez audytorów wewnętrznych zarówno sytuacji, gdy zmiana jest dla audytora wewnętrznego korzystna (np. podniesienie wynagrodzenia), zgodna z jego oczekiwaniami (np. przejście na emeryturę lub zmiana pracodawcy), jak i takich, gdy audytor wewnętrzny nie wywiązuje się właściwie ze swoich obowiązków dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego.

W związku ze zidentyfikowanymi słabościami obowiązujących przepisów projektowane zmiany dotyczą w pierwszej kolejności objęcia ochroną wszystkich audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym, zarówno w podsektorze rządowym, jak i samorządowym. Zgodnie z ust. 1 ochrona będzie więc dotyczyła nie tylko osób zarządzających audytem wewnętrznym, lecz także wszystkich audytorów zatrudnionych w komórce audytu wewnętrznego w jednostce. Kolejną zmianą, w stosunku do obowiązujących przepisów, będzie konieczność zasięgnięcia przez kierownika jednostki uprzedniej opinii wydawanej przez Ministra Finansów. Włączenie w te działania Ministra Finansów wynika z dwóch przyczyn. Po pierwsze, na podstawie zmienionych przepisów uofp komitet audytu będzie mógł być powoływany przez ministra kierującego działem fakultatywnie, co w przypadku jego niepowołania nie zapewniłoby udziału komitetu audytu w wyrażaniu zgody na rozwiązanie stosunku pracy lub zmianę warunków pracy i płacy audytora wewnętrznego. Po drugie, wyrażanie opinii na temat zamiaru rozwiązania stosunku pracy za wypowiedzeniem albo zmiany warunków pracy i płacy audytora wewnętrznego, w związku z niewykonywaniem lub nienależytym wykonywaniem przez niego obowiązków audytora wewnętrznego będzie dotyczyło również audytorów wewnętrznych z jednostek, których komitety audytu nie obejmują zakresem swojego działania, w tym np. wspomnianych już audytorów wewnętrznych z podsektora samorządowego. Ze względu na to, że powyższe przepisy będą dotyczyły wszystkich audytorów wewnętrznych z sektora publicznego wyrażanie opinii w ww. sprawach będzie możliwe jedynie przez Ministra Finansów.

Kolejna istotna zmiana, w stosunku do obecnych rozwiązań ustawowych, odnosi się do okoliczności jakie mają wpływ na działania podejmowane przez kierownika jednostki wobec audytora wewnętrznego a skutkują rozwiązaniem stosunku pracy za wypowiedzeniem albo zmianą warunków pracy i płacy audytora wewnętrznego. Opinia wydawana przez Ministra Finansów będzie bowiem dotyczyła wyłącznie sytuacji, gdy kierownik jednostki wskaże przyczynę rozwiązania stosunku pracy za wypowiedzeniem albo zmiany warunków pracy i płacy dotyczącą niewykonywania lub nienależytego wykonywania obowiązków audytora wewnętrznego. W związku z tym Minister Finansów nie będzie się wypowiadał w innych przypadkach dotyczących zakończenia stosunku pracy lub zmiany jego warunków niż wskazane w tym przepisie.

W związku z wprowadzoną w art. 275 pkt 1 uofp zmianą umożliwiającą pełnienie w jednostce służby na stanowisku audytora wewnętrznego, przepisy ust. 1–3 stosuje się do nich odpowiednio, z uwzględnieniem zasad określonych w poszczególnych pragmatykach niepracowniczych (ust. 4).

Należy podkreślić, że w przypadku osób, które w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy będą znajdowały się w okresie wypowiedzenia stosunku pracy albo warunków płacy lub pracy będą miały zastosowanie przepisy dotychczasowe (art. 31 niniejszej ustawy). Podobnie będzie w odniesieniu do rozwiązania stosunku pracy albo zmiany warunków płacy i pracy kierownika komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale, gdy przed wejściem w życie niniejszej ustawy właściwy komitet audytu wyraził zgodę na to rozwiązanie albo na te zmiany (art. 30 ust. 1 niniejszej ustawy).

Natomiast w przypadku, gdy do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy właściwy komitet audytu nie wypowiedział się w sprawie wyrażenia zgody w odniesieniu do kierownika komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale (nawet jeśli wpłynął do niego taki wniosek) będą mają zastosowanie przepisy zmienionej uofp (art. 30 ust. 2 niniejszej ustawy).

Dodanie art. 281a uofp

Biorąc pod uwagę odpowiedzialność za zapewnienie ochrony danych osobowych przetwarzanych w celach związanych z wyrażeniem opinii, o których mowa w art. 279a i 281 ust. 1, w projektowanym art. 281a uofp Ministra Finansów wskazano jako administratora danych osobowych.

Zmiana art. 282 uofp

Zmiana brzmienia przepisu jest konsekwencją zmiany w brzmieniu art. 280 uofp dotyczącej określenia podległości audytora wewnętrznego bezpośrednio kierownikowi jednostki i sprawowania przez niego nadzoru nad działalnością komórki audytu wewnętrznego. W związku z tym to również kierownik jednostki sektora finansów publicznych będzie zobowiązany do zapewnienia warunków niezbędnych do prowadzenia niezależnego, obiektywnego i efektywnego audytu wewnętrznego oraz ciągłości jego prowadzenia. Na znaczenie niezależności audytora wewnętrznego zwrócono szczególną uwagę w *Diagnozie OECD* podkreślając, że „niezależność audytora wewnętrznego jest kluczową kwestią w świadczeniu skutecznych usług. Audytorzy wewnętrzni powinni być w stanie dokonywać osądów bez nadmiernego wpływu lub

ingerencji i mieć możliwość omawiać słabości kontroli i obszary wymagające poprawy z osobami o odpowiednim poziomie uprawnień w organizacji. Ministerstwo Finansów mogłoby zapewnić, że rola audytu wewnętrznego jest oddzielona od obowiązków kontroli zarządczej w przepisach i w praktyce.”.

Zmiana ta koresponduje także z wcześniej opisanymi zmianami w ustawie o służbie cywilnej i ustawie o Radzie Ministrów (projektowane art. 277 i 280 uofp).

Dodanie 282a uofp

Obowiązujące przepisy dotyczące prawa audytora wewnętrznego do wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do dokumentów, informacji i danych oraz innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych oraz sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków (obecnie art. 282 ust. 2 uofp) uzupełniono o zapewnienie dostępu audytora wewnętrznego do danych osobowych. Potrzeba w tym zakresie była wielokrotnie sygnalizowana przez audytorów wewnętrznych realizujących zadania audytowe wymagające wglądu do tego rodzaju danych. O ile we własnej jednostce wystarczające jest upoważnienie wydane przez administratora danych osobowych (kierownika jednostki), to zaproponowany przez projektodawcę przepis ma szczególne znaczenie w przypadku wykonywania czynności w jednostce podległej lub nadzorowanej, a także jednostkach organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego. Wskazanie uprawnienia do przetwarzania danych osobowych w uofp jest również odpowiedzią na oczekiwania wyrażone przez prowadzących audyt wewnętrzny ze względu na zakres podmiotowy i przedmiotowy przeprowadzanych zadań audytowych oraz realizację celów audytu wewnętrznego. Stanowi również dostosowanie przepisów uofp do rozwiązań przyjętych w zakresie ochrony danych osobowych w ramach innych funkcji i czynności realizowanych w jednostkach sektora finansów publicznych.

Z kolei konsekwencją wprowadzonych unormowań w odniesieniu do osób pełniących służbę w jednostkach sektora finansów publicznych jest konieczność doprecyzowania, że podmiotem obowiązków związanych z udzielaniem informacji i wyjaśnień, sporządzaniem i potwierdzaniem kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków są także osoby wykonujące obowiązki służbowe na podstawie pragmatyk niepracowniczych. W celu zapewnienia jednolitego podejścia uofp rozciąga obowiązki w tym zakresie również na osoby wykonujące zadania w jednostkach w oparciu o umowy cywilnoprawne (ust. 2).

Zmiana w art. 283 uofp

W ust. 3 wskazano dzień 15 stycznia jako datę sporządzenia planu audytu na dany rok. termin sporządzenia planu został przedłużony w stosunku do obowiązujących przepisów, zgodnie z którymi plan należy sporządzić do końca grudnia. Wprowadzenie tej zmiany jest odpowiedzią na postulaty audytorów wewnętrznych sygnalizujących praktyczne ograniczenia wynikające z nagromadzenia obowiązków planistycznych i sprawozdawczych w jednostkach związanych z zakończeniem roku. W przepisie tym podkreślono również, że plan audytu musi być sporządzony na podstawie analizy ryzyka przeprowadzonej przez zarządzającego audytem wewnętrznym oraz uzgodniony z kierownikiem jednostki. Podkreślenie znaczenia analizy

ryzyka przy sporządzaniu planu audytu wynika z potrzeby skoncentrowania działań audytu na najważniejszych obszarach funkcjonowania jednostki, które mogą być najbardziej narażone na nieprawidłowości. Jednocześnie przeprowadzając analizę ryzyka należy wziąć pod uwagę zadania wynikające z planu działalności jednostki, wytyczne ministra kierującego działaniem oraz wytyczne komitetu audytu. Należy podkreślić, że w przypadku opublikowania przez Ministra Finansów szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych opracowanych na podstawie opinii, o której mowa w art. 70a ust. 1 uofp, będą one musiały być także uwzględnione w procesie planowania. W planie audytu na rok następny powinny zostać również uwzględnione priorytety wyznaczone do 10 grudnia roku poprzedniego przez komitet audytu (art. 289 ust. 1 pkt 3).

Obecnie elementy planu audytu są określone w *rozporządzeniu metodologicznym*, a przeniesienie ich na grunt uofp ma na celu podkreślenie istotnej roli planowania w działaniach audytu wewnętrznego.

W ust. 5 wskazano, że zarządzający audytem wewnętrznym będzie zobowiązany do sporządzenia i przekazania kierownikowi jednostki sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego w roku poprzednim w terminie do końca marca każdego roku. Przepis ten podkreśla konieczność nie tylko sporządzenia, o czym mówią obecne przepisach uofp, ale także przekazania sprawozdania kierownikowi jednostki. Natomiast przesunięcie terminu w stosunku do obecnego (koniec stycznia) ma na względzie uniknięcie sporządzania w tym samym czasie różnych dokumentów sprawozdawczych z zakresu audytu wewnętrznego.

Natomiast w ust. 6 wprowadzono szczegółowe zasady sporządzania i przekazywania sprawozdania w przypadkach, gdy niemożliwe będzie zachowanie terminu, o którym mowa powyżej. Przyjęte rozwiązania pozwolą uniknąć sytuacji, z którymi mamy do czynienia obecnie, gdy sprawozdanie nie było sporządzane i przekazywane kierownikowi jednostki.

W celu usunięcia wątpliwości dotyczących sporządzania planu i sprawozdania w okresie przejściowym po wprowadzeniu przepisów zmienionej uofp, w art. 32 pkt 1, 3 i 4 niniejszej ustawy wskazano, że na podstawie dotychczasowych przepisów należy sporządzić sprawozdanie z wykonania planu za rok 2025, plan audytu na rok 2026 oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok 2026.

Dodanie art. 283a uofp

W projektowanym przepisie wskazano działania podejmowane przez audytora wewnętrznego w ramach prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce: zadania zapewniające, w wyniku których mogą być formułowane zalecenia, czynności doradcze, których efektem może być przedstawienie rekomendacji oraz czynności sprawdzające. Dodanie tego przepisu ma na celu ujęcie na gruncie uofp podstawowych pojęć związanych z działaniami audytu wewnętrznego i stanowi podstawę do określenia w dalszych przepisach uofp, w jaki sposób należy je dokumentować.

Dodanie art. 283b uofp

Obowiązujące przepisy uofp nie odnoszą się do obowiązku dokumentowania działań audytu wewnętrznego, regulacje w tym zakresie zostały zawarte w § 5 *rozporządzenia*

metodologicznego. Uwzględniając wagę jaką należy przykładać do wiarygodnego i rzetelnego zbierania i analizowania informacji uznano, że należy je przenieść do przepisów rangi ustawowej. W ten sposób w jednolity sposób zostały nazwane i wymienione dokumenty stanowiące dokumentację audytu wewnętrznego, w tym dokumentację wewnętrzną.

W projektowanym przepisie zobowiązano audytora wewnętrznego do dokumentowania zadań zapewniających, czynności doradczych i sprawdzających oraz innych zdarzeń mających znaczenie dla prowadzenia i wyników audytu wewnętrznego z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej. Konieczność dokumentowania istotnych czynności i zdarzeń przez audytora wewnętrznego wynika z charakteru jego pracy. Audytor wewnętrzny dokonując systematycznej oceny kontroli zarządczej, w ramach której identyfikuje i ocenia ryzyka związane z realizacją zadań w danym obszarze działalności, dokonuje oceny mechanizmów kontrolnych, a także wydaje zalecenia. Dokumentacja wytworzona przez audytora wewnętrznego stanowi potwierdzenie poprawności przeprowadzonego badania audytowego oraz uzasadnienie dla wydanych zaleceń.

W ust. 2 wskazano co stanowi dokumentację audytu wewnętrznego wraz ze wskazaniem jakie dokumenty powstają w wyniku pracy audytora wewnętrznego. W odróżnieniu od obowiązujących regulacji w pkt 1–3 jednoznacznie wskazano na przykład, że realizacja zadań zapewniających, czynności doradczych i czynności sprawdzających kończy się sporządzeniem sprawozdania. Istotne jest również wyodrębnienie w pkt 6 dokumentacji wewnętrznej audytu wewnętrznego, która jest gromadzona i wytwarzana przez audytora wewnętrznego podczas przygotowania i realizacji czynności wskazanych w art. 283a, realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości (art. 277a), przygotowania planu audytu i sprawozdania z jego wykonania, informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 295 ust. 1, a także realizacji zadań na rzecz komitetu audytu, o których mowa w art. 291. Rozróżnienie to ma istotne znaczenie, gdyż dokumentacja powyższa powstaje w stadium zbierania informacji i nie zawiera końcowego stanowiska wyrażonego w dokumentach wskazanych w pkt. 1–5, ma w związku z tym charakter wyłącznie roboczy.

Uchylenie art. 285 uofp

Proponuje się uchylenie art. 285, co ma związek wprowadzeniem art. 294a, który stanowi delegację do wydania aktów wykonawczych do uofp w zakresie audytu wewnętrznego.

Jednocześnie należy podkreślić, że zgodnie z art. 43 pkt 2 przepisy wykonawcze pozostaną w mocy do czasu wydania przepisów na podstawie art. 294a zmienionej uofp, jednak nie dłużej niż przez 9 miesięcy od jej wejścia w życie. Wskazany okres powinien być wystarczający dla wprowadzenia nowych przepisów wykonawczych.

Zmiana w art. 286 uofp

Zmiana w ust. 1 pkt 5 lit. d wynika z konieczności zapewnienia zgodności z przepisami *rozporządzenia Ministra Edukacji i Nauki z dnia 11 października 2022 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych*⁷⁶ w zakresie obowiązującej

⁷⁶Dz. U. z 2025 r. poz. 211.

klasyfikacji dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych. Dodatkowo w obowiązujących przepisach była mowa o legitymowaniu się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych, natomiast zgodnie z *rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 12 września 2018 r. w sprawie dokumentów wydawanych w związku z przebiegiem lub ukończeniem studiów podyplomowych i kształcenia specjalistycznego*⁷⁷, dokumentem potwierdzającym ukończenia studiów podyplomowych jest świadectwo. W związku z tym zmieniono nazwę dokumentu poświadczającego ukończenie studiów podyplomowych zgodnie z obowiązującymi przepisami w tym zakresie. Jednocześnie należy podkreślić, że w tym przypadku nie ma potrzeby wprowadzania przepisu przejściowego, ponieważ osoby kończące studia podyplomowe nie mają już możliwości uzyskania dokumentów określonych w obowiązującym przepisie uofp, tj. dyplomów.

Analiza kwalifikacji posiadanych przez audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym wskazuje, że największą grupę czynnych zawodowo audytorów stanowią osoby, które posiadają egzamin zdany w latach 2003–2006 przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów. Podobne wnioski wynikają z *Diagnozy OECD: „w latach 2003–2006 Ministerstwo Finansów w Polsce przeprowadzało krajowy egzamin kwalifikacyjny dla audytorów wewnętrznych. Celem egzaminu było sprawdzenie wiedzy audytorów wewnętrznych w zakresie obowiązującej metodologii audytu, standardów, administracji publicznej i finansów publicznych. Wysiłek ten pomógł stworzyć silne podstawy audytu wewnętrznego w Polsce, dostarczając około 2200 audytorów wewnętrznych.”*. W związku z tym, w ust. 1 pkt 5 lit. e wprowadzono dodatkowy sposób uzyskiwania kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych polegający na złożeniu z wynikiem pozytywnym egzaminu państwowego na audytora wewnętrznego. Zalecenie „zapewnienia większej dostępności wykwalifikowanych kadr poprzez przywrócenie krajowego egzaminu w zakresie audytu wewnętrznego i ustanowienie na poziomie powszechnie obowiązujących przepisów wymogów dotyczących obsady audytu wewnętrznego” wynika również z dokumentu pn. *Raport informacyjny służący wypracowaniu Planu działania: podniesienie jakości ram audytu wewnętrznego w Polsce*⁷⁸.

Należy zwrócić uwagę, że nabywanie kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym na podstawie obowiązujących przepisów napotyka liczne ograniczenia. Przykładem może być możliwość bycia audytorem wewnętrznym po ukończeniu studiów i odbyciu praktyki w zakresie audytu wewnętrznego w jednostce sektora publicznego. O ile ukończenie studiów podyplomowych nie nastręcza kłopotów ze względu na bogatą ofertę edukacyjną w tym zakresie, to już zdobycie praktyki stanowi poważny problem. Wynika to przede wszystkim z faktu, że tylko nieliczne jednostki sektora publicznego dysponują wolnymi etatami w komórkach audytu wewnętrznego dla osób zainteresowanych odbyciem w nich praktyki. Obserwację tę potwierdzają dane zebrane przez Ministerstwo Finansów w 2025 roku. Z informacji, której na ten temat udzieliło 409 jednostek podsektora rządowego wynika, że praktykę odbywa 49 osób oraz przewidziano 66 miejsc dla praktykantów. W jednostkach

⁷⁷Dz. U. poz. 1791, z późn. zm.

⁷⁸ <https://www.gov.pl/web/finanse/zalecenia-sluzace-opracowaniu-planu-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego--raport>

samorządu terytorialnego jest to odpowiednio na 587 jednostek, które udzieliły odpowiedzi: 68 osób odbywających praktykę i 60 miejsc dla praktykantów. W związku z tymi ograniczeniami oczekiwania dotyczące przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego są bardzo często wyrażane w korespondencji kierowanej do Ministra Finansów przez osoby zainteresowane zdobyciem kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

Inną drogą nabywania kwalifikacji przewidzianą uofp jest np. przystąpienie do egzaminów międzynarodowych. Należy jednak zwrócić uwagę, że ich koszt jest często bardzo wysoki, co stanowi realne ograniczenie dla osób zainteresowanych ich zdaniem (np. koszt egzaminu CIA dla osób niebędących członkiem IIA wynosi ponad 1 600 USD). W związku z tym powrót do przeprowadzania egzaminu przez Ministra Finansów w rzeczywisty sposób rozszerzy i ułatwi możliwość uzyskiwania kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Wpłyną na to także relatywnie niskie koszty egzaminu, które w porównaniu z kosztem studiów podyplomowych czy egzaminu międzynarodowego nie będą stanowiły bariery finansowej dla osób chcących do niego przystąpić.

Jednocześnie należy podkreślić, że zgodnie z projektowaną zmianą możliwości uzyskiwania kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych określone w uofp zostaną utrzymane bez zmian. W konsekwencji kwalifikacje już uzyskane na podstawie dotychczasowych przepisów zachowają ważność, a tym samym osoby, które nabyły kwalifikacje do prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie dotychczasowych przepisów nie będą zobowiązane do ich potwierdzania poprzez zdanie egzaminu państwowego.

W ust. 2 pkt 1 doprecyzowano kwestię dotyczącą odbywania praktyki w zakresie audytu wewnętrznego. Jednoznacznie wskazano, że osoba odbywająca praktykę musi ją odbywać pod nadzorem audytora wewnętrznego w komórce audytu wewnętrznego, co wyklucza odbywanie jej pod nadzorem usługodawcy ze względu na brak możliwości sprawowania przez niego nadzoru nad osobą odbywającą praktykę w jednostce. Ma to na celu również zapewnienie, że czas poświęcany na praktykę jest faktycznie wykorzystywany na nabywanie wiedzy i doświadczenia niezbędnego do samodzielnego prowadzenia audytu wewnętrznego, a nadzór nad praktykantem ma charakter funkcjonalny.

Dodanie art. 286a–286r

Proponuje się dodanie nowych art. 286a–286r, które określają zasady organizowania i przeprowadzania egzaminu państwowego na audytora wewnętrznego⁷⁹, powoływania i odwoływania członków Komisji Egzaminacyjnej oraz opisujących sposób funkcjonowania Komisji Egzaminacyjnej.

art. 286a uofp

Egzamin będzie składany przed Państwową Komisją Egzaminacyjną do Spraw Audytu Wewnętrznego powołaną przez Ministra Finansów (ust. 1), co ma na celu zapewnienie egzaminowi odpowiednio wysokiej rangi. Zgodnie z ust. 2 przewiduje się, że egzamin będzie

⁷⁹ dalej jako: egzamin.

przeprowadzany raz w roku w okresie od 1 do 30 września, tak aby można było zapewnić odpowiedni czas na jego przygotowanie. Zgodnie z art. 34 niniejszej ustawy pierwszy egzamin odbędzie się w 2027 roku. Dokładną datę egzaminu będzie ustalał ogłaszał Minister Finansów na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów w Biuletynie Informacji Publicznej. Wskazane rozwiązanie ma zapewnić osobom zamierzającym przystąpić do egzaminu możliwość zaplanowania udziału z odpowiednim wyprzedzeniem, ogłoszenie tej daty będzie miało miejsce do końca stycznia roku, w którym będzie przeprowadzany egzamin (ust. 3).

W celu zapewnienia sprawnej pracy Komisji Egzaminacyjnej w art. 33 niniejszej ustawy wskazano, że Minister Finansów powoła Komisję w terminie 12 miesięcy od wejścia w życie przepisów znowelizowanej uofp, przy czym jej kadencja rozpocznie się z dniem 1 stycznia 2027 r.

art. 286b uofp

Zgodnie z ust. 1 za organizację i realizowanie zadań związanych z organizacją egzaminu oraz obsługą Komisji Egzaminacyjnej będzie odpowiadała Krajowa Szkoła Administracji Publicznej im. Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Lecha Kaczyńskiego⁸⁰. Uzasadnieniem dla takiego rozwiązania jest posiadane przez KSAP wieloletniego doświadczenia w zakresie przeprowadzenia postępowania kwalifikacyjnego w służbie cywilnej (tzw. egzamin na urzędnika mianowanego). Argumentem za wyborem KSAP jest również fakt, że ww. postępowanie, przy dużym zainteresowaniu i masowym udziale chętnych, jest przeprowadzane sprawnie i skutecznie. Szczegółowy zakres zadań realizowanych przez KSAP w zakresie organizacji i przeprowadzania egzaminu oraz obsługi Komisji Egzaminacyjnej zostanie określony przez Ministra Finansów w przepisach wykonawczych do uofp. Jednocześnie w ust. 2 przewidziano możliwość zlecania przez KSAP realizacji zadań związanych z organizacją i przeprowadzeniem egzaminu osobom posiadającym odpowiednią wiedzę i doświadczenie. Ma to na celu zagwarantowanie w szczególności wysokiego poziomu merytorycznego. Korzystając z tego rozwiązania KSAP może np. zlecić przygotowanie pytań testowych i zadania egzaminacyjnego ekspertom z obszarów, które będą podlegały sprawdzeniu podczas egzaminu. Ma to na celu zagwarantowanie wysokiego poziomu merytorycznego egzaminu. Zakres zleczanych prac będzie uzależniony od potrzeb KSAP w tym zakresie. W takim przypadku niezbędne będzie zapewnienie przez KSAP właściwego poziomu bezpieczeństwa oraz poufności informacji i dokumentów przetwarzanych w związku ze zleconymi zadaniami. Należy podkreślić, że wszelkie koszty związane z organizacją i przeprowadzaniem egzaminu a także związane z obsługą i wynagrodzeniem członków Komisji Egzaminacyjnej będą ponoszone przez KSAP (ust. 3). Po stronie dyrektora KSAP będą również zadania związane z administrowaniem danymi osobowymi przetwarzanymi w celach związanych z działalnością Komisji Egzaminacyjną oraz organizacją i przeprowadzaniem egzaminu, tak aby zapewnić bezpieczeństwo danych oraz ich prawidłowe przetwarzanie (ust. 4).

art. 286c uofp

⁸⁰ dalej jako: KSAP.

Zgodnie z ust. 1 opłata pobierana od osoby przystępującej do egzaminu⁸¹ będzie stanowiła przychód KSAP. W ust. 2 wskazano maksymalną wysokość opłaty egzaminacyjnej, która nie może wynosić więcej niż równowartość 40% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy. Przyjęta graniczna wysokość opłaty jest zgodna z dokonanymi przez KSAP analizami dotyczącymi kosztów przygotowania, zorganizowania i przeprowadzenia egzaminu. W związku z tym wysokość opłaty egzaminacyjnej będzie zapewniała finansowanie przeprowadzenia egzaminu oraz obsługi Komisji Egzaminacyjnej, szczególnie że w pierwszych latach jego przeprowadzania należy liczyć się ze znacznym obciążeniem finansowym ze względu na dużą liczbę osób przystępujących do egzaminu.

Sposób uiszczenia opłaty egzaminacyjnej i jej wysokość zostaną określone w rozporządzeniu Ministra Finansów, z uwzględnieniem kosztów ponoszonych przez KSAP na realizację zadań związanych z organizacją i przeprowadzeniem egzaminu oraz obsługą Komisji Egzaminacyjnej i wynagrodzeniem jej członków. Regulacja ta będzie miała charakter techniczny, co zapewni większą elastyczność w przypadku konieczności wprowadzenia ewentualnych zmian w jej treści.

Aby uwzględnić szczególne sytuacje dotyczące udziału kandydata w egzaminie albo przebiegu egzaminu w ust. 3 wskazano przypadki, w których opłata egzaminacyjna będzie podlegała zwrotowi, tj.:

- nieprzystąpienie przez kandydata do egzaminu z usprawiedliwionej przyczyny – przewidziano zwrot w wysokości 80% opłaty,
- uwzględnienie odwołania kandydata od wykluczenia z egzaminu albo unieważnienie egzaminu – zwrot będzie dotyczył całości poniesionej opłaty.

Zwrot w wysokości 80% opłaty jest uzasadniony tym, że również w przypadku nieprzystąpienia kandydata do egzaminu z przyczyny leżącej po jego stronie, KSAP ponosi koszty związane m.in. z procesem weryfikacji złożonych dokumentów lub przygotowaniem egzaminu. Natomiast w przypadku uwzględnienia odwołania kandydata od wykluczenia z egzaminu lub unieważnienia egzaminu opłata będzie zwracana w pełnej wysokości. Ma to uzasadnienie w tym, że nie można obciążać kandydata kosztami unieważnienia egzaminu, ponieważ to nie on nie odpowiada za jego organizację i przeprowadzenie. Podobnie, w przypadku, gdy zostanie uwzględnione odwołanie kandydata od wykluczenia z egzaminu, opłata będzie zwracana w pełnej wysokości, gdyż wykluczenie będzie skutkiem błędnej decyzji członka Komisji Egzaminacyjnej.

Tryb i sposób złożenia wniosku o zwrot opłaty egzaminacyjnej oraz zwrotu tej opłaty zostanie określony przez Ministra Finansów w przepisach wykonawczych do uofp.

art. 286d uofp

Realizacja zadań związanych z organizacją i przeprowadzeniem egzaminu oraz obsługą Komisji Egzaminacyjnej i jej członków będzie przebiegała z wykorzystaniem systemu

⁸¹ dalej jako: kandydat.

teleinformatycznego (ust. 1). Ma to na celu ułatwienie procesu zgłaszania się na egzamin, kandydatom oraz usprawnienie procesu weryfikacji zgłoszeń przez KSAP. W związku z tym przewiduje się, że za pomocą systemu będzie możliwe składanie i doręczanie pism dotyczących egzaminu, złożenie wniosku o zakwalifikowanie do egzaminu, załączanie niezbędnych dokumentów i wymaganych oświadczeń oraz uiszczenie opłaty egzaminacyjnej. W tym celu każdy z kandydatów będzie posiadał indywidualne konto, do którego dostęp będzie wymagał uwierzytelnienia w celu zapewnienia poufności danych i jednoznacznej identyfikacji osoby, która planuje przystąpić do egzaminu (ust. 3). Mając na względzie techniczny charakter norm dotyczących sposobu zakładania indywidualnego konta kandydata w systemie teleinformatycznym oraz uwierzytelniania się w tym systemie zostaną one określone w przepisach wykonawczych do uofp. Takie rozwiązanie pozwoli na bardziej elastyczne możliwości zmiany tych przepisów wraz z rozwojem technologii cyfrowych.

Ewentualna możliwość przeprowadzania egzaminu z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, np. w formie zdalnej została zawarta w ust. 2. Wykorzystywanie w przyszłości takiego systemu do przeprowadzania egzaminu przez KSAP mogłoby wpłynąć na uproszczenie jego przeprowadzenia i ułatwienie dostępu do egzaminu. System ten będzie również zapewniał obsługę prac Komisji Egzaminacyjnej i jej członków oraz służył do gromadzenia i przetwarzania danych. Odpowiedzialność za administrowanie systemem będzie spoczywała na KSAP

art. 286e uofp

Zgodnie z art. 286e do egzaminu będą mogli przystąpić kandydaci, którzy:

1. mają obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
2. mają pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzystają z pełni praw publicznych,
3. nie byli karani za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,
4. posiadają wyższe wykształcenie,
5. uiszcili opłatę egzaminacyjną.

Wprowadzone rozwiązanie polegające na konieczności wcześniejszego wnoszenia opłaty jako warunku przystąpienia do egzaminu ma na celu, w pierwszej kolejności, wyeliminowanie konieczności przymusowego dochodzenia tej opłaty, w przypadku gdyby kandydat jej nie uiścił, co jest procesem kosztownym i czasochłonnym. Ponadto, pozwoli na weryfikację liczby kandydatów zamierzających przystąpić do egzaminu, co ma istotne znaczenie dla KSAP jako organizatora egzaminów w zakresie przygotowania np. odpowiednich warunków lokalowych w zależności od liczby zgłoszonych kandydatów.

Warunki wymienione powyżej, w punktach 1–4, odpowiadają wymaganiom określonym w art. 286 ust. 1 pkt 1–4 i mają na celu zapewnić jednolitość stosowania przepisów uofp w odniesieniu do wszystkich osób prowadzących audyt wewnętrzny w sektorze publicznym.

art. 286f uofp

Zgodnie z ust. 1 złożenie wniosku o zakwalifikowanie do egzaminu będzie możliwe do końca lutego roku, w którym odbędzie się egzamin. Tak wyznaczony termin złożenia wniosku o zakwalifikowanie do egzaminu z jednej strony zapewni niezbędny czas na weryfikację złożonych wniosków, z drugiej zaś strony pozwoli KSAP na określenie jak duże jest zainteresowanie egzaminem w danym roku. W konsekwencji KSAP będzie miała możliwość przygotowania odpowiedniej infrastruktury dla przeprowadzenia egzaminu (zapewnienie odpowiednich rozmiarów sali, przygotowanie właściwej liczby arkuszy egzaminacyjnych itd.). Zważywszy na fakt, że proces składania wniosku będzie się odbywał z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego wzięto pod uwagę ewentualną awarię ww. systemu. W takiej sytuacji termin będzie ulegał wydłużeniu o czas awarii uniemożliwiającej złożenie wniosku, o ile będzie ona trwała dłużej niż godzinę i nastąpi w okresie tygodnia przed upływem terminu na złożenie wniosku. Takie rozwiązanie zapewni, że brak dostępności systemu z powodów technicznych nie wpłynie na możliwość złożenia wniosku o przystąpienie do egzaminu.

W celu ujednolicenia dokumentów będących elementami wniosku w ust. 2 wskazano, że do wniosku kandydat będzie zobowiązany dołączyć:

1. cyfrowe odwzorowanie (np. skan) dokumentów potwierdzających posiadanie obywatelstwa państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelem, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
2. cyfrowe odwzorowanie (np. skan) dokumentu potwierdzającego posiadanie wyższego wykształcenia,
3. oświadczenie potwierdzające posiadanie pełnej zdolności do czynności prawnych oraz korzystanie z pełni praw publicznych
4. oświadczenie potwierdzające niekaralność za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,
5. oryginał lub cyfrowe odwzorowanie (np. skan) potwierdzenia uiszczenia opłaty egzaminacyjnej.

Złożenie powyższych dokumentów na celu umożliwienie weryfikacji spełniania przez kandydata wymogów, o których mowa w art. 286 ust. 1 pkt. 1–4 uofp.

Przy czym tryb składania wniosku o zakwalifikowanie do egzaminu oraz jego weryfikacji Minister Finansów określi w drodze rozporządzenia, biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia jednolitej procedury postępowania kandydatów oraz sprawnej weryfikacji wniosków i uiszczonych opłat egzaminacyjnych. Regulacja ta będzie miała charakter techniczny, z tego powodu zostanie ujęta w przepisach wykonawczych. Zapewni to większą elastyczność w przypadku konieczności wprowadzenia ewentualnych zmian w jej treści.

art. 286g uofp

Zgodnie z zaprojektowanym przepisem art. 286g po weryfikacji przez KSAP złożonego wniosku, kandydat zostanie poinformowany o zakwalifikowaniu lub niezakwalifikowaniu do

egzaminu, co ma na celu jednoznaczne potwierdzenie statusu kandydata na etapie zgłaszania się do egzaminu.

art. 286h uofp

W skład Komisji Egzaminacyjnej będzie wchodzić 5 członków, powoływanych i odwoływanych przez Ministra Finansów (ust. 1), spośród osób, które:

1. korzystają z pełni praw publicznych;
2. mają nieposzlakowaną opinię;
3. nie były skazane prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
4. posiadają co najmniej wyższe wykształcenie;
5. posiadają co najmniej trzyletnie udokumentowane doświadczenie zawodowe w jednostce sektora finansów publicznych, uczelni, instytucie badawczym lub instytucie naukowym Polskiej Akademii Nauk;
6. posiadają co najmniej dziesięcioletnie udokumentowane doświadczenie w zakresie:
 - a) tworzenia lub stosowania przepisów prawa, o których mowa w art. 286l ust. 1 pkt 1 lit. a i b, albo
 - b) prowadzenia zajęć dydaktycznych lub badań naukowych w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie ekonomia i finanse, nauki o bezpieczeństwie, nauki o komunikacji społecznej i mediach, nauki o polityce i administracji, nauki o zarządzaniu i jakości, nauki prawne, nauki socjologiczne lub psychologia, albo
 - c) prowadzenia audytu wewnętrznego.

Powołanie Komisji Egzaminacyjnej w takiej liczbie członków pozwoli na sprawne przeprowadzenie egzaminu, rozpatrywanie ewentualnych odwołań i realizację pozostałych jej zadań Komisji.

Określenie powyższych warunków dla członków Komisji Egzaminacyjnej ma na celu takie dobranie jej składu, aby zagwarantować sprawdzenie przygotowania do prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych wśród osób przystępujących, o którym, mowa w art. 286l, tj. dotyczącym:

1. wiedzy z zakresu:
 - a) przepisów uofp, w szczególności regulujących kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny,
 - b) innych przepisów regulujących funkcjonowanie sektora finansów publicznych i jednostek sektora finansów publicznych,
 - c) standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych i standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych;
2. umiejętności stosowania wiedzy z zakresu, o którym mowa w pkt 1;
3. kompetencji analitycznych, społecznych i technicznych niezbędnych do skutecznego prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Podkreślenia wymaga konieczność spełniania przez co najmniej jednego z członków Komisji Egzaminacyjnej warunku określonego w ust. 3, czyli posiadanie doświadczenia w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego. Zostało w ten sposób zaakcentowane znaczenie posiadania

praktycznej wiedzy przez członków Komisji Egzaminacyjnej w obszarze podlegającym sprawdzeniu podczas egzaminu.

W ust. 4 wprowadzono przepis zapobiegający powstaniu konfliktu interesów oraz zapewniający poufność informacji uzyskiwanych przez członków Komisji Egzaminacyjnej. W związku z tym członkowie Komisji Egzaminacyjnej nie będą mogli brać udziału w przedsięwzięciach związanych z przygotowywaniem kandydatów do egzaminu, publikować materiałów dotyczących egzaminu państwowego, w tym do niego przygotowujących oraz udostępniać i wykorzystywać informacji pozyskanych w trakcie prac Komisji Egzaminacyjnej, ze szczególnym podkreśleniem treści pytań testowych oraz zadań egzaminacyjnych (ust. 4).

Kadencja Komisji Egzaminacyjnej będzie trwała 4 lata, aby zapewnić jej sprawne działanie (ust. 5). Dla zachowania ciągłości działania Komisji określono, że Komisja Egzaminacyjna może działać do czasu powołania Komisji Egzaminacyjnej kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż przez okres 6 miesięcy od dnia zakończenia kadencji.

Ponadto w ust. 6 wskazano przypadki, w których nastąpi obligatoryjne oraz fakultatywne odwołanie członka Komisji Egzaminacyjnej przed upływem kadencji Komisji. W przypadku obligatoryjnych przesłanek do odwołania członka Komisji Egzaminacyjnej wskazano takie, które bądź są zgodne z jego wolą (tzn. na własny wniosek), bądź też wskazują na sprzeczność z wymaganiami stawianymi członkom Komisji i ich niespełnienie jest jednoznaczne z utratą atrybutów członka Komisji Egzaminacyjnej wymaganych przepisami uofp. Natomiast fakultatywna przesłanka dotyczy wyłącznie sytuacji, w której nastąpiło naruszenie regulaminu Komisji Egzaminacyjnej, przy czym w tym przypadku konieczny jest wniosek Przewodniczącego Komisji Egzaminacyjnej, na podstawie którego Minister Finansów może odwołać członka ze składu Komisji.

Natomiast w ust. 7 zostało przewidziane uprawnienie dla Ministra Finansów do powołania nowego członka Komisji Egzaminacyjnej w przypadku odwołania albo śmierci członka Komisji Egzaminacyjnej, przy czym kadencja nowego członka skończy się wraz z upływem kadencji Komisji Egzaminacyjnej – co ma na celu sprawne powoływanie Komisji Egzaminacyjnej kolejnej kadencji.

Zgodnie z ust. 8 członkom Komisji Egzaminacyjnej będzie przysługiwało wynagrodzenie kwartalne w wysokości nieprzekraczającej 70% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w poprzednim roku kalendarzowym, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Wprowadzenie powyższego limitu ma uzasadnienie w tym, że choć praca członków Komisji Egzaminacyjnej wymaga odpowiedzialności i rzetelności, to ma jednak charakter okresowy i ograniczony czasowo. Ustalony limit zapewnia zatem godziwe wynagrodzenie, adekwatne do charakteru i zakresu powierzonych zadań, a jednocześnie chroni przez powstaniem nieproporcjonalnych stawek wobec członków innych komisji egzaminacyjnych. Biorąc powyższe pod uwagę, ostateczną wysokość i sposób ustalania wynagrodzenia członków Komisji Egzaminacyjnej będzie określał Minister Finansów w formie rozporządzenia, uwzględniając nakład pracy oraz zakres obowiązków realizowanych przez poszczególnych członków Komisji Egzaminacyjnej podczas przygotowania i przeprowadzenia egzaminu. Wynagrodzenie powinno bowiem być proporcjonalne do zakresu obowiązków

i czasu poświęcanego na wykonywana pracę. Należy podkreślić, że wskazanie górnej granicy wysokości wynagrodzenia ma również gwarantować, że kwota ta nie będzie podnoszona w sposób nieograniczony. Jednocześnie możliwość jej szczegółowego określania w przepisach wykonawczych zapewnia większość elastyczność przy jej zmianie w przypadku zamieniających się warunków ekonomicznych, np. wysokości inflacji. Zmiana wysokości może mieć także związek z liczbą osób przystępujących do egzaminu i kosztami ponoszonymi w związku z tym przez KSAP.

art. 286i uofp

Zgodnie z ust. 1 pracami Komisji Egzaminacyjnej będzie kierować przewodniczący, wyznaczany przez Ministra Finansów spośród jej członków. W związku z tym, że członkowie Komisji Egzaminacyjnej są powoływani przez Ministra Finansów, wskazane jest, aby to właśnie Minister Finansów wskazywał osobę, która będzie przewodniczyła jej pracom. Powołanie przewodniczącego ma przede wszystkim zapewnić sprawne działanie Komisji Egzaminacyjnej. Będzie on również osobą reprezentującą Komisję Egzaminacyjną na zewnątrz. Komisja Egzaminacyjna jako ciało kolegialne, będzie podejmowała rozstrzygnięcia na posiedzeniach, w formie uchwał podejmowanych zwykłą większością głosów (ust. 2). Dla usprawnienia prac Komisji Egzaminacyjnej przewidziano również możliwość odbywania posiedzeń w formie zdalnej (ust. 3). Szczegółowe rozwiązania dotyczące działania Komisji Egzaminacyjnej będzie określał jej regulamin, w którym zostaną określone szczegółowe zasady jej działania (ust. 4).

art. 286j uofp

W celu zapewnienia sprawnej pracy Komisji Egzaminacyjnej zaprojektowane przepisy ust. 1 określają jej zadania. W pierwszej kolejności zadaniem Komisji Egzaminacyjnej będzie rozstrzyganie o zakwalifikowaniu lub niezakwalifikowaniu kandydatów do egzaminu. W art. 286b ust. 2 niniejszej ustawy przewidziano możliwość zlecenia przez KSAP realizacji zadań związanych z organizacją i przeprowadzeniem egzaminu osobom posiadającym wiedzę i doświadczenie gwarantujące jego odpowiedni poziom merytoryczny, w tym przygotowanie pytań testowych ekspertom z poszczególnych obszarów, które będą podlegały sprawdzeniu podczas egzaminu. W związku z tym kolejnym zadaniem Komisji Egzaminacyjnej będzie zatwierdzanie pytań testowych i zadań egzaminacyjnych wraz z arkuszem prawidłowych odpowiedzi na pytania testowe i kluczem rozwiązania zadania egzaminacyjnego oraz innych materiałów służących przeprowadzeniu egzaminu. Komisja Egzaminacyjna będzie także miała możliwość unieważnienia egzaminu w przypadku rażących uchybień formalnych lub nieprzewidzianych sytuacji mających wpływ na jego przebieg. Wśród zadań Komisji Egzaminacyjnej będzie również rozpatrywanie odwołań: od wykluczenia kandydata z egzaminu oraz od negatywnego wyniku egzaminu. Dwa ostatnie zadania Komisji Egzaminacyjnej będą dotyczyły zatwierdzania wyników egzaminu i wydawania zaświadczeń o złożeniu egzaminu z wynikiem pozytywnym oraz zatwierdzania wykazu osób, które złożyły egzamin z takim wynikiem. Ze względu na to, że egzamin składany jest przed Komisją Egzaminacyjną, to do niej należą najważniejsze rozstrzygnięcia w zakresie przygotowania egzaminu, sytuacji kandydata, ważności egzaminu i potwierdzenia jego zdania.

Ze względu na to, że Minister Finansów powołuje i odwołuje członków Komisji Egzaminacyjnej powinien być mu zapewniony dostęp do informacji dotyczących realizacji powierzonych jej zadań. W celu weryfikacji tego jak realizowane są zadania Komisji Egzaminacyjnej, przewidziano obowiązek przedłożenia Ministrowi Finansów, w terminie do dnia 31 marca każdego roku, rocznego sprawozdania z działalności Komisji Egzaminacyjnej za rok poprzedni (ust. 2).

art. 286k uofp

W celu zagwarantowania bezstronności prac Komisji Egzaminacyjnej ustanowiony został mechanizm ograniczający ryzyka związane z możliwością zaistnienia konfliktu interesów (ust. 1). Z uwagi na charakter egzaminu niezbędne jest bowiem wykluczenie z prac tych członków Komisji Egzaminacyjnej, których łączą z kandydatami relacje określonego rodzaju. Wyłączeniu z realizacji zadań Komisji Egzaminacyjnej będzie podlegać członek Komisji w przypadku, gdy na liście kandydatów zakwalifikowanych do egzaminu znajdzie się osoba, która pozostaje wobec niego w stosunku pokrewieństwa albo powinowactwa do drugiego stopnia lub przysposobienia. Katalog przesłanek uzasadniających wykluczenie uwzględnia również pozostawanie w relacji małżeńskiej. Dodatkowo wprowadzony zostaje otwarty katalog podstaw do wyłączenia, uwzględniając przypadki istnienia stosunku osobistego innego rodzaju, jaki mógłby wywoływać wątpliwości co do bezstronności członka Komisji Egzaminacyjnej, w tym m.in. przypadki zależności służbowej. Powody wyłączenia trwać będą pomimo ustania przesłanek, o których mowa powyżej (ust. 2). W takiej sytuacji członek Komisji Egzaminacyjnej będzie wyłączał się z dalszych prac Komisji, o których mowa w art. 286j ust. 1 pkt 2–6. Brak ujęcia w powyższym katalogu zadania, o którym mowa w pkt 1, wynika z jego technicznego charakteru. O zakwalifikowaniu lub niezakwalifikowaniu kandydata do egzaminu decyduje się wyłącznie na podstawie złożonych przez niego dokumentów. Dodatkowo w ust. 3 nałożono na członków Komisji Egzaminacyjnej obowiązek złożenia pisemnego oświadczenia, że nie występują żadne z przesłanek stanowiących podstawę do wyłączenia. W tym przepisie przewidziano również sankcję karną za podanie fałszywego oświadczenia o braku przesłanek, o których mowa powyżej. Członek Komisji Egzaminacyjnej podlegać będzie odpowiedzialności karnej z tytułu złożenia fałszywych zeznań, określonej w art. 233 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny⁸². Czyn ten zagrożony jest karą pozbawienia wolności do lat 3.

art. 286l uofp

W ust. 1 wskazano pisemną formę, w jakiej będzie przeprowadzany egzamin. Należy podkreślić, nie wyklucza to przeprowadzania egzaminu za pomocą systemu teleinformatycznego, o którym mowa w art. 286d ust. 1 niniejszej ustawy. Egzamin ma na celu sprawdzenie przygotowania kandydata do prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w zakresie dotyczącym:

- 1) posiadanej przez niego wiedzy na temat przepisów uofp, w szczególności dotyczących audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej, innych przepisów regulujących funkcjonowanie sektora finansów publicznych i jednostek sektora publicznego, a także

⁸² Dz. U. 2025 r. poz. 383.

standardów: kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego ogłoszonych przez Ministra Finansów dla jednostek sektora finansów publicznych.

- 2) praktycznej umiejętności stosowania wiedzy, o której mowa powyżej,
- 3) kompetencji analitycznych, społecznych i technicznych.

Określenie powyższego zakresu egzaminu pozostaje w zgodzie z *Modelem kompetencyjnym osób prowadzących audyt wewnętrzny w jednostkach sektor finansów publicznych*⁸³, opracowanym we współpracy z przedstawicielami środowiska naukowego, praktykami audytu wewnętrznego oraz interesariuszami audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Model zawiera zbiór kluczowych kompetencji szczególnie istotnych dla skutecznego i efektywnego funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych. Głównym celem stosowania *Modelu kompetencyjnego* w praktyce jest podnoszenie jakości audytu wewnętrznego poprzez promowanie ciągłego rozwoju kompetencyjnego osób zaangażowanych w prowadzenia audytu wewnętrznego. W związku z tym na jego podstawie zaprojektowano zakres egzaminu, który na wzór *Modelu* odnosi się do:

- wiedzy ogólnej, teoretycznej i specjalistycznej, w tym w szczególności z zakresu audytu wewnętrznego (np. przepisy prawa, standardy) i kontroli zarządczej oraz branżowej, niezbędnej do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, która obejmuje to wszystko, czego audytor nauczył się nie tylko podczas formalnego procesu edukacji (np. ukończone szkoły, studia), ale także w ramach samokształcenia,
- praktycznych umiejętności (technicznych, technologicznych, profesjonalnych, stanowiskowych, specjalistycznych itp.) dotyczących tego, co audytor rzeczywiście potrafi robić i co często utożsamiane bywają z posiadanym doświadczeniem, bądź zdolnościami do działania,
- kompetencji, czyli dyspozycji w zakresie wiedzy, umiejętności, postaw pozwalających realizować zadania zawodowe na odpowiednim poziomie.

Sprawdzenie przygotowania kandydata w powyższym zakresie będzie odbywało się poprzez udzielenie przez niego odpowiedzi na pytania testowe oraz rozwiązanie zadania egzaminacyjnego (ust. 2). Sposób przygotowania i przeprowadzenia egzaminu, z uwzględnieniem potrzeby sprawnego zweryfikowania przygotowania kandydatów do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, zapewnienia jednolitej procedury postępowania kandydatów i Komisji Egzaminacyjnej oraz prawidłowego przebiegu egzaminu zostanie określony przez Ministra Finansów w przepisach wykonawczych do uofp. Regulacja ta będzie miała charakter techniczny, co zapewni większą elastyczność w przypadku konieczności wprowadzenia ewentualnych zmian w jej treści.

Natomiast w celu umożliwienia przygotowania się kandydatów do egzaminu, nie później niż do końca stycznia roku, w którym będzie się odbywał egzamin, Minister Finansów ogłosi na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów w Biuletynie Informacji Publicznej wykaz tytułów aktów

⁸³ <https://www.gov.pl/web/finanse/model-kompetencyjny-osob-prowadzacych-audit-wewnetrzny-w-jednostkach-sektora-finansow-publicznych>, dalej jako: *Model*.

prawnych obejmujących przepisy regulujące funkcjonowanie sektora finansów publicznych i jednostek sektora finansów publicznych, innych niż przepisy uofp (ust. 3).

art. 286m uofp

W celu zapewnienia jednolitych warunków do zdawania egzaminu przez wszystkich kandydatów w ust. 1 wskazano, że kandydat nie będzie mógł podczas egzaminu korzystać z pomocy innej osoby, posiadać niedozwolonych materiałów lub urządzeń służących do kopiowania, przekazywania i odbioru informacji, a także pomagać pozostałym kandydatom lub w inny sposób zakłócać przebiegu egzaminu. Wprowadzenie takiego zapisu ma za zadanie zapewnienie, że kandydat będzie musiał wykazać się posiadaną przez siebie wiedzą, a nie korzystać z informacji dostępnych w sieci czy wiedzy innych osób. To gwarantuje, że będzie on posiadał niezbędną wiedzę i umiejętności do prowadzenia audytu wewnętrznego. W przypadku nieprzestrzegania tych zasad członek Komisji Egzaminacyjnej wykluczy kandydata z egzaminu, co będzie jednoznaczne z uzyskaniem negatywnego wyniku tego egzaminu (ust. 2). Wykluczenie potwierdza, że kandydat nie przestrzegał przyjętych zasad i nie był odpowiednio przygotowany do egzaminu. Jednocześnie biorąc pod uwagę prawidłowość przebiegu egzaminu Minister Finansów określi w drodze rozporządzenia materiały, które kandydat będzie mógł posiadać w trakcie egzaminu.

Aby zagwarantować możliwość odwołania się kandydata od wykluczenia z egzaminu, będzie przysługiwało mu prawo wniesienia pisemnego odwołania do Komisji Egzaminacyjnej, w terminie 7 dni od dnia egzaminu (ust. 3). Wynika to przede wszystkim z poważnych konsekwencji dotyczących kandydata w przypadku wykluczenia z egzaminu, tj. uzyskanie negatywnej oceny z egzaminu, utrata prawa do zwrotu opłaty egzaminacyjnej. Dzięki temu decyzja członka Komisji Egzaminacyjnej będzie podlegała weryfikacji i nie będzie podejmowana arbitralnie. Wyznaczenie ww. terminu ma na celu zapewnienie kandydatowi jak najszybszego zajęcia się jego sprawą, tak by maksymalnie skrócić czas pozostawania przez niego w niepewności co do ostatecznego rozstrzygnięcia.

Rozstrzygnięcie Komisji Egzaminacyjnej w sprawie wykluczenia z egzaminu będzie ostateczne (ust. 4). Tryb i sposób wnoszenia oraz rozpatrzenia odwołania od wykluczenia kandydata z egzaminu zostanie określony przez Ministra Finansów w przepisach wykonawczych do uofp.

286n uofp

W przypadku nieprzewidzianych sytuacji mających wpływ na przebieg egzaminu, Komisja Egzaminacyjna będzie posiadała uprawnienie do jego unieważnienia. Wskazane w przepisie przesłanki unieważnienia egzaminu to poważne zdarzenia, które powodują wątpliwości co do możliwości prawidłowej weryfikacji wiedzy i umiejętności kandydatów. Co do zasady będą odnosiły się do wszystkich kandydatów i jednocześnie nie było możliwe przewidzenie ich wystąpienia przed rozpoczęciem egzaminu, np. nagła awaria prądu w trakcie egzaminu uniemożliwiająca jego kontynuację lub poważne uchybienia proceduralne, które wystąpiły już po jego rozpoczęciu. Projektodawca zakłada, że przepis będzie miał zastosowanie w wyjątkowych okolicznościach.

Ze względu na bardzo poważne konsekwencje podjęcia przez Komisję Egzaminacyjną decyzji dotyczącej unieważnienia egzaminu jednolita procedura postępowania w takich przypadkach zostanie określona w przepisach wykonawczych do uofp.

art. 286o uofp

Zgodnie z ust. 1 w przypadku uzyskania negatywnego wyniku egzaminu kandydat będzie mógł, w terminie 7 dni od dnia przekazania informacji o tym wyniku, uzyskać wgląd do tej części egzaminu, z której nie uzyskał wymaganej liczby punktów. Aby ułatwić możliwość ewentualnego przygotowanie odwołania od wyniku podczas wglądu będzie możliwe sporządzanie notatek przez kandydata (ust. 2). Jednocześnie w terminie 14 dni od dnia przekazania informacji o negatywnym wyniku egzaminu, kandydat będzie miał prawo wniesienia pisemnego odwołania do Komisji Egzaminacyjnej odpowiednio od wyniku egzaminu albo tej części egzaminu, z której nie otrzymał wymaganej liczby punktów. Uprawnienie to daje możliwość weryfikacji wyniku egzaminu w przypadku ewentualnych błędów przy sprawdzaniu pracy, błędnego obliczenia punktów itd. Zaprojektowanie takiego mechanizmu ma celu zapewnienie korekty ewentualnych uchybień przy sprawdzaniu prac egzaminacyjnych. Ma to szczególne znaczenie, biorąc pod uwagę fakt, że egzamin wymaga wniesienia opłaty oraz przeprowadzany jest raz w roku.

Natomiast zaproponowane w przepisach terminy wydają się być wystarczające na zaplanowanie wglądu oraz ewentualne przygotowanie przez kandydata odwołania. Z drugiej zaś strony nie pozostawiają kandydata w niepewności co do swojej sytuacji.

Jednocześnie ograniczenie w czasie tego elementu procesu egzaminacyjnego umożliwia Komisji Egzaminacyjnej przygotowanie w odpowiednim terminie zaświadczeń i listy kandydatów, którzy zdali egzamin.

Należy podkreślić, że złożenie odwołania nie jest uzależnione od uprzedniego dokonania wglądu, którym mowa w ust. 1 pkt 1. Przyjęte rozwiązania mają na celu zapewnienie przejrzystości w postępowaniu egzaminacyjnym. Należy podkreślić, że odwołanie będzie również wystarczające dla weryfikacji ewentualnych błędów w sprawdzaniu prac egzaminacyjnych.

Rozstrzygnięcie Komisji Egzaminacyjnej w sprawie odwołania od negatywnego wyniku egzaminu będzie ostateczne (ust. 3). Tryb i sposób uzyskiwania wglądu oraz wnoszenia i rozpatrzenia odwołania od negatywnego wyniku egzaminu zostanie określony przez Ministra Finansów w przepisach wykonawczych do uofp ze względu na to, że normy te będą miały charakter techniczny, ułatwi to również ich sprawną zmianę w przypadku zaistnienia takiej potrzeby.

art. 286p uofp

Wykaz osób, które złożyły egzamin z wynikiem pozytywnym będzie ogłaszany przez Ministra Finansów do końca stycznia roku następującego po roku, w którym odbył się egzamin. Z uwagi na ochronę danych osobowych wykaz ten będzie zawierał wyłącznie imiona i nazwiska oraz numery wydanych zaświadczeń ww. osób. Wykaz będzie publikowany na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów w Biuletynie Informacji Publicznej, tak aby dać np. kierownikom

jednostek sektora publicznego możliwość zweryfikowania o czy osoba aplikując na stanowisko audytora wewnętrznego złożyła egzamin z wynikiem pozytywnym.

art. 286r uofp

Na podstawie art. 286r zostaną wydane przepisy wykonawcze dotyczące organizacji i przeprowadzenia egzaminu oraz powoływania i odwoływania członków Komisji Egzaminacyjnej a także regulujące sposób funkcjonowania Komisji Egzaminacyjnej.

Poszczególne uprawnienia i obowiązki kandydatów oraz Komisji Egzaminacyjnej zostały określone w projektowanych przepisach uofp, natomiast sposób wykonywania określonych czynności ma charakter techniczny i w związku z tym został przekazany do uregulowania w rozporządzeniu. Pozwoli to jednocześnie na większą elastyczność w zakresie zmiany tych rozwiązań, co jest niezwykle ważne ze względu na to, że egzamin będzie organizowany po raz pierwszy w 2027 r. Dzięki temu doświadczenia z pierwszego egzaminu być może będą podstawą do zmodyfikowania niektórych norm.

Zmiana w art. 287 uofp

Zmiany w ust 1–3 są konsekwencją wprowadzenia w projektowanym art. 272a pkt 1 uofp definicji audytora wewnętrznego. Natomiast zmiana w ust. 5 stanowi dostosowanie brzmienia w związku z uchyleniem art. 282 ust. 2 i 3 i dodaniem art. 282a uofp.

Dodanie art. 287a uofp

Zgodnie z ust. 1 wprowadza się możliwość przeprowadzania, na zlecenie ministra kierującego działem administracji rządowej, audytu wewnętrznego w jednostkach w dziale. Audyt wewnętrzny przeprowadzany w wybranych jednostkach w obszarze wskazanym przez ministra stanie się narzędziem oceny stopnia osiągania celów oraz realizacji zadań. Będzie stanowił istotne wsparcie dla ministrów kierujących działami administracji rządowej. Rozwiązanie to pozwoli realizować działania, tj. zadania zapewniające, czynności doradcze lub czynności sprawdzające w istotnych obszarach działalności w sposób spójny i jednolity we wszystkich jednostkach objętych tym audytem. Za nadzór nad przeprowadzeniem oraz koordynację działań a także przedstawienie ministrowi wyników audytu wewnętrznego będzie odpowiadać zarządzający audytem wewnętrznym z urzędu obsługującego ministra lub z jednostki w dziale. Natomiast na podstawie ust. 2 audytorzy wewnętrzni przeprowadzający audyt w jednostkach w dziale będą zobowiązani do przekazywania wyznaczonemu przez ministra zarządzającemu audytem wewnętrznym z urzędu obsługującego ministra lub z jednostki w dziale, dokumentów i informacji niezbędnych do udokumentowania wyników tego audytu. Przepis ten ma na celu zapewnienie sprawnego przepływu informacji i przekazywania danych, co jest niezbędne do rzetelnego sporządzenia wyników i przekazania ich ministrowi, a w konsekwencji do podejmowania przez niego działań w przypadku wydania zaleceń lub rekomendacji w rezultacie przeprowadzonego audytu.

Zmiany w art. 288 uofp

Zaproponowana zmiana wprowadza fakultatywność w zakresie powoływania komitetu audytu przez ministra kierującego działem administracji rządowej. Zaprojektowane rozwiązanie ma

związek m.in. z wynikami analizy sprawozdań składanych corocznie przez komitety Ministrów Finansów, które wskazują na ograniczoną aktywność komitetów audytu⁸⁴. Przede wszystkim komitety audytu w bardzo różnym stopniu realizują swoje ustawowe zadania, często nie podejmując się nawet wykonywania wszystkich zadań określonych w przepisach uofp. Należy również zwrócić uwagę na to, że część komitetów audytu nie odbywa swoich posiedzeń nawet raz na kwartał (co jest warunkiem wypłacenia wynagrodzenia członkom niezależnym). Stawia to pod znakiem zapytania wartość świadczonego przez nie doradztwa na rzecz ministra. Aby uniknąć sytuacji, gdy powołanie komitetu audytu jest przede wszystkim wypełnieniem obowiązku wynikającego z przepisów prawa, proponuje się zniesienie obowiązku powoływania komitetu audytu. Nie bez znaczenia jest również, że funkcjonowanie komitetów audytu generuje koszty dla jednostek. W związku z tym zakłada się, że fakultatywność w tym zakresie spowoduje powoływanie komitetów audytu w tych przypadkach, gdy minister kierujący działem uzna faktyczną przydatność doradztwa świadczonego przez komitet, a tym samym uzasadni to celowość wydatków ponoszonych na ten cel.

W celu usunięcia wątpliwości dotyczących funkcjonowania komitetów audytu po wejściu w życie niniejszej ustawy, w art. 35 niniejszej ustawy wskazano, że komitety audytu powołane przed jej wejściem w życie będą realizowały swoje zadania do dnia powołania komitetu audytu na podstawie nowych przepisów uofp, jednak nie dłużej niż przez 6 miesięcy od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy.

Zmiany w art. 289 uofp

W celu zwiększenia efektywności i skuteczności audytu wewnętrznego w ministerstwie i jednostkach w dziale, a także dla zapewnienia komitetowi audytu realnego wpływu na działania służące wzmocnieniu audytu i realizacji celów, w ust. 1 sformułowano następujące zadania komitetu audytu:

- 1) przedstawianie ministrowi opinii na temat projektów planu działalności, sprawozdania z wykonania planu działalności oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, o których mowa w art. 70,
- 2) informowanie ministra o zidentyfikowanych przez komitet audytu istotnych ryzykach i słabościach kontroli zarządczej oraz proponowanie jej usprawnień,
- 3) wyznaczanie do dnia 10 grudnia priorytetów do planów audytu wewnętrznego na rok następny dla komórki audytu wewnętrznego utworzonej w urzędzie obsługującym ministra oraz komórek audytu wewnętrznego i usługodawców w jednostkach w dziale,
- 4) przedstawianie ministrowi propozycji audytu koordynowanego, o którym mowa w art. 287a ust. 1,
- 5) przegląd wyników audytu koordynowanego przeprowadzonego w zakresie zaproponowanym przez komitet audytu oraz przedstawienie ministrowi propozycji wykorzystania wyników tego audytu,
- 6) przedstawianie ministrowi corocznie opinii na temat niezależności, skuteczności i efektywności audytu wewnętrznego w urzędzie obsługującym ministra i jednostkach

⁸⁴ <https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowania-rocznych-sprawozdan-komitetow-audytu-z-realizacji-zadan>

w dziale, w tym w zakresie stosowania programu zapewnienia i poprawy jakości, o którym mowa w art. 277a,

- 7) wspieranie procesu utrzymania ciągłego rozwoju zawodowego osób prowadzących audyt wewnętrzny w urzędzie obsługującym ministra i jednostkach w dziale,
- 8) realizowanie innych zadań w zakresie, o którym mowa w art. 288 ust. 4, z własnej inicjatywy lub na wniosek ministra kierującego działem.

Zmiana w zakresie zadań komitetu audytu zakłada również, że komitet audytu nie będzie wyrażał zgody na rozwiązanie stosunku pracy ani zmianę warunków płacy i pracy audytorów wewnętrznych. Ta zmiana jest spójna z brzmieniem projektowanego art. 281 uofp, w którym w odmienny sposób uregulowano te kwestie.

W ust. 1a podkreślono natomiast wagę współpracy kierowników i pracowników jednostek w dziale z komitetem audytu przy realizacji jego zadań. Ma to szczególne znaczenie w pozyskiwaniu informacji od osób zarządzających jednostkami np. w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej.

Jednocześnie w celu rozstrzygnięcia wątpliwości zakresie wydania opinii komitetu audytu na temat niezależności, skuteczności i efektywności audytu wewnętrznego w urzędzie obsługującym ministra kierującego działem, o której mowa w pkt 1, w art. 36 niniejszej ustawy wskazano, że opinia zgodna z przepisami niniejszej ustawy powinna być wydana po raz pierwszy za 2027 rok.

Ze względu na zmiany terminów sporządzania planów i sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego oraz w celu zachowania spójności w tym zakresie, zmieniono termin składania sprawozdania z realizacji zadań komitetu audytu wskazując koniec kwietnia każdego roku jako termin ostateczny (ust. 2).

W ust. 3 przewidziano wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie wzoru i sposobu przekazania sprawozdania z realizacji zadań komitetu audytu, aby w ten sposób zapewnić spójność i porównywalność informacji przekazywanych przez komitety audytu oraz możliwość wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej do sprawnego przekazywania tych sprawozdań.

Jednocześnie w celu rozstrzygnięcia wątpliwości zakresie składania przez komitet audytu sprawozdania z realizacji swoich zadań, w art. 32 pkt 2 i 5 niniejszej ustawy wskazano, że do sprawozdań za lata 2025 i 2026 będą miały zastosowanie przepisy dotychczasowe.

Zmiany w art. 290 uofp

W ust. 1a ustalono warunki wymagane do powołania w skład komitetu członków niezależnych. Zakłada się, że dzięki spełnieniu powyższych warunków, tj. posiadaniu wiedzy i doświadczenia przez te osoby, możliwa będzie prawidłowa realizacja zadań komitetu audytu. W ust. 2a określono maksymalne kwartalne wynagrodzenie dla członków niezależnych wynoszące 50% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w poprzednim roku kalendarzowym, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Przyjęta wysokość wynagrodzenia ma na celu możliwość pozyskania do pracy w komitetach audytu osób spełniających wymagania uofp. Należy również podkreślić, że wynagrodzenie ma również

zapewnić możliwość pokrycia kosztów związanych np. z dojazdem na posiedzenia komitetu audytu osób spoza Warszawy. Przepisy nie przewidują bowiem refundowania kosztów przyjazdu i pobytu członków komitetu audytu. Dotychczas obydwie te kwestie były określone w *rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu*⁸⁵, przy czym wysokość wynagrodzenia pozostała bez zmiany. Natomiast, tak jak dotychczas, ww. rozporządzenie będzie regulowało sposób ustalania wynagrodzenia członków niezależnych (ust. 4).

W ust. 3 określono delegację dla ministra kierującego działem administracji rządowej do nadania regulaminu, na wniosek przewodniczącego komitetu audytu. Regulamin będzie określał organizację i tryb pracy komitetu audytu oraz sposób i tryb współpracy z kierownikami i pracownikami jednostek w dziale. Tym samym zrezygnowano z delegacji dla Ministra Finansów do określenia w rozporządzeniu wymogów, jakie powinien spełniać ww. regulamin. Uznano, że nie ma uzasadnienia dla określania regulaminu w akcie wykonawczym do ustawy, biorąc pod uwagę to, że regulamin określa zasady działania samego komitetu.

Jednocześnie w art. 37 niniejszej ustawy wskazano, że przepisy ust. 1a–3 będą miały zastosowanie do komitetów audytu powołanych po dniu wejścia w życie zmienionych przepisów uofp. Należy również podkreślić, że przepisy wykonawcze wydane na podstawie ust. 4 pozostaną w mocy do dnia wydania przepisów wykonawczych w nowym kształcie, jednak nie dłużej niż przez 6 miesięcy od dnia wejścia w życie zmienionych przepisów uofp.

Przyjęte rozwiązanie zapewni ciągłość pracy komitetów i zapewni funkcjonowanie dotychczasowych rozwiązań do czasu wejścia w życie aktów wykonawczych ustanowionych na podstawie zmienionej uofp.

Zmiany w art. 291 uofp

W ust. 1 zostały określone zadania komórki audytu wewnętrznego w urzędzie obsługującym ministra w zakresie obsługi komitetu audytu. W zaproponowanym brzmieniu zadania te odnoszą się do komórki usytuowanej w urzędzie obsługującym ministra, a nie jak dotychczas – w ministerstwie. Wynika to z faktu, że niektórzy ministrowie kierujący działami administracji rządowej, a więc zgodnie z przepisami ustawy mający uprawnienia do powołania komitetu audytu, są usytuowani w ramach struktury innego urzędu (niekoniecznie ministerstwa), który ich obsługuje. W ust. 2 natomiast wskazano, że obowiązek przekazywania dokumentów i informacji niezbędnych do realizacji zadań realizowanych przez komórkę audytu wewnętrznego w urzędzie obsługującym ministra odnosi się do wszystkich zarządzających audytem wewnętrznym w jednostkach w dziale, co ma zapewnić ich sprawny przepływ oraz wpływać na możliwość przygotowywania spójnych i kompleksowych informacji dla komitetu audytu.

Zmiany art. 292 uofp

W zakresie zadań koordynacyjnych Ministra Finansów określonych w ust. 2 proponowana zmiana w pkt. 2 dotyczy doprecyzowania, że przeprowadzanie oceny przez Ministra Finansów

⁸⁵ Dz. U. z 2016 r. poz. 2049, dalej jako: rozporządzenie w sprawie komitetu audytu.

dotyczy prawidłowości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. W pkt. 4 w celu ujednolicenia przepisów w tym zakresie, doprecyzowano, że wytyczne wydawane przez Ministra Finansów będą publikowane na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów w Biuletynie Informacji Publicznej.

Wyłączenie w ust. 3 możliwości podejmowania działań koordynacyjnych przez Ministra Finansów w zakresie zlecania audytu wewnętrznego oraz dokonywania oceny prawidłowości prowadzenia audytu wewnętrznego zostały wyłączone jednostki, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp⁸⁶ oraz jednostki samorządu terytorialnego wraz z ich jednostkami organizacyjnymi, jest zgodne z obecnymi regulacjami i ma charakter zmiany redakcyjnej. W obowiązujących przepisach wyłączenie to było zawarte w kilku odrębnych jednostkach redakcyjnych.

W ust. 4 natomiast zawarto, podobnie jak w obowiązujących przepisach, zobowiązanie kierowników jednostek do udzielania informacji i wyjaśnień a także przekazywania dokumentów oraz współpracy z Ministrem Finansów w zakresie czynności związanych z realizowaniem zaleconego audytu wewnętrznego oraz oceną prawidłowości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.

Jednocześnie w art. 39 ust. 1 niniejszej ustawy wskazano, że do przeprowadzania audytu wewnętrznego, o którym mowa w art. 292 ust. 1 pkt 1 oraz art. 293 ust. 1, zaleconego przed wejściem w życie niniejszej ustawy będą miały zastosowanie przepisy dotychczasowe. Rozwiązanie to ma zapewnić utrzymanie dotychczasowych zasad w przypadku już rozpoczętych zadań audytowych. Podobne rozwiązanie przewidziano w art. 39 ust. 2 niniejszej ustawy w odniesieniu do przeprowadzenia oceny audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 292 ust. 1 pkt 2 i art. 294 ust. 1, rozpoczętej przed wejściem w życie zmienionych przepisów uofp.

Zmiany w art. 293 uofp

W ust. 1 wskazano, że możliwość przeprowadzenia audytu wewnętrznego na zlecenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej będzie dotyczyła jednostek, o których mowa w art. 274, czyli także jednostek wskazanych do prowadzenia audytu przez właściwego ministra kierującego działem, jak również jednostek podległych Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowanych oraz jednostek obsługujących organy podległe Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowane, co jest konsekwencją przyjętych rozwiązań w tym zakresie.

Zmiany w art. 294 uofp

W ust. 1 wskazano, że ocena prawidłowości prowadzenia audytu wewnętrznego przeprowadzana na zlecenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej będzie mogła dotyczyć jednostek, o których mowa w art. 274, czyli także jednostek wskazanych do prowadzenia

⁸⁶ tj. Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu, Kancelaria Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunał Konstytucyjny, Najwyższa Izba Kontroli, Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny wraz z wojewódzkimi sądami administracyjnymi, Krajowa Rada Sądownictwa, sądownictwo powszechne, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Dziecka, Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji, Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych, Instytut Pamięci Narodowej – Komisja Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Krajowe Biuro Wyborcze, Państwowa Inspekcja Pracy i Biuro Rady Fiskalnej.

audytu przez właściwego ministra kierującego działem, jak również jednostek podległych Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowanych oraz jednostek obsługujących organy podległe Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowane, co jest konsekwencją przyjętych rozwiązań w tym zakresie.

Dodanie art. 294a uofp

Przepis zawiera delegację dla Ministra Finansów do wydania aktów wykonawczych do uofp. W przepisach wykonawczych zostaną przede wszystkim określone kwestie dotyczące sposobu i trybu prowadzenia audytu wewnętrznego, które również obecnie są uregulowane w przepisach wykonawczych do uofp, tj. w *rozporządzeniu metodologicznym*⁸⁷. Ze względu na ich dużą szczegółowość i techniczny charakter oraz potrzebę elastycznego i sprawnego wprowadzania ewentualnych zmian po wejściu w życie nowych przepisów ustawowych, nie ma uzasadnienia aby były one zawarte uofp.

Zmiany w art. 295 uofp

Zgodnie z ust. 1 kierownik jednostki, o której mowa w art. 274 będzie przedstawiał Ministrowi Finansów do końca marca każdego roku, informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim. W porównaniu do obecnych rozwiązań katalog jednostek (kierowników) objętych tą regulacją został rozszerzony o jednostki samorządu terytorialnego. Działanie to ma umożliwić zbieranie Ministrowi Finansów danych i informacji, które są niezbędne do realizacji pozostałych zadań koordynacyjnych, o których mowa w art. 294. Ze względu na objęcie przez Ministra Finansów dodatkowymi obowiązkami informacyjnymi jednostek samorządu terytorialnego, projektowana nowelizacja zostanie przekazana do zaopiniowania również do KWRiST. Objęcie jednostek samorządu terytorialnego obowiązkiem informacyjnym odpowiada na wniosek Najwyższej Izby Kontroli sformułowany w wynikach kontroli *„Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego”*⁸⁸ w następującym brzmieniu: *„Mając na uwadze wyniki przeprowadzonej kontroli, wskazujące na potrzebę poprawy efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, Najwyższa Izba Kontroli wnosi o przygotowanie przez Ministra Finansów nowelizacji ustawy o finansach publicznych, polegającej na wprowadzeniu: rozwiązań uprawniających Ministra Finansów, w ramach koordynacji wykonywania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, do uzyskiwania informacji o organizacji i prowadzeniu audytu w jst oraz do upowszechniania w oparciu o te informacje dobrych praktyk w działalności tych jednostek, a także wskazywania nieefektywnych rozwiązań dotyczących np. wykonywania audytu w wielu jst w ciągu roku przez audytora usługodawcę.”*

W ust. 1a wskazano jednocześnie, że zakres danych i informacji przekazywanych Ministrowi Finansów zostanie określony w taki sposób, aby mogły one służyć do przeprowadzania analiz ilościowych i jakościowych w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Ma to umożliwić jednostkom wykorzystywanie wskaźników skuteczności, efektywności i jakości uzyskanych w poszczególnych jednostkach lub grupach jednostek do

⁸⁷ op. cit.

⁸⁸ op. cit.

podnoszenia jakości prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Szczegółowy zakres informacji, jej wzór oraz sposób przekazania zostaną określone przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia, z uwzględnieniem konieczności posiadania spójnych i jednolitych danych niezbędnych do przygotowania analiz (ust. 3). Przewiduje się również możliwość wykorzystania do tego celu komunikacji elektronicznej.

Przykładowy zakres wskaźników działalności audytu wewnętrznego zawarty jest w corocznym raporcie pt. *Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*⁸⁹. Raporty te mogą stanowić narzędzie wspierające samoocenę w komórkach audytu wewnętrznego zarówno w jednostkach administracji rządowej, jak i jednostkach samorządu terytorialnego. Wartości poszczególnych wskaźników w całym sektorze finansów publicznych (a nie jak dotychczas tylko wąskiej grupy jednostek podsektora rządowego) ułatwią ocenę wydajności, efektywności i jakości pracy wszystkich audytorów wewnętrznych.

Jednocześnie w art. 40 niniejszej ustawy wskazano, że przepisy art. 295 ust. 1a w zakresie przeprowadzania analiz ilościowych prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym będą miały zastosowanie po raz pierwszy w roku 2027 (art. 40 ust. 2 niniejszej ustawy).

Zmiany w art. 296 uofp

Zmiana dotyczy zobowiązania każdego audytora wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych oraz jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2, – a nie jak dotychczas tylko kierownika komórki audytu wewnętrznego, do przedstawiania Ministrowi Finansów, na jego wniosek, w każdym czasie, informacji i dokumentów związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego. Ta zmiana ma zapewnić możliwość kontaktu bezpośredniego Ministra Finansów z każdym audytorem wewnętrznym, w tym audytorem wewnętrznym, który realizował konkretne zadanie audytowe. To rozwiązanie ma wzmocnić obiektywizm audytora wewnętrznego, który samodzielnie powinien odpowiadać za wyniki swojej pracy, a tym samym powinien mieć możliwość bezpośredniego kontaktu z Ministrem Finansów, gdy wymagają tego okoliczności (w zakresie wyjaśnień lub potrzeby przedstawienia opinii przez Ministra Finansów).

Termin wejścia w życie ustawy

Wejście w życie przepisów przewidziano z dniem 1 stycznia 2026 roku, z wyjątkiem przepisu art. 1 ust. 8, którego wejście w życie przewidziano po upływie 14 dnia od dnia ogłoszenia przepisów.

Ustawa wprowadza istotne zmiany w obowiązujących przepisach, w szczególności dotyczących sposobu funkcjonowania audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych oraz przewiduje przeprowadzanie egzaminu na audytora wewnętrznego. Aby umożliwić właściwe dostosowanie się jednostek sektora finansów publicznych do nowych regulacji, przygotowanie się KSAP do organizowania i przeprowadzania egzaminu oraz konieczność powołania Komisji Egzaminacyjnej przez

⁸⁹ <https://www.gov.pl/web/finanse/ocena-i-benchmarking-audyt-wewnetrzny>

Ministra Finansów, niezbędne jest wyznaczenie odpowiedniego okresu *vacatio legis*. W związku z tym termin wejścia w życie ustawy określono na dzień 1 stycznia 2026 rok. Przepisy wprowadzające i przejściowe natomiast określą od kiedy będą miały zastosowanie poszczególne regulacje uofp.

W przypadku art. 1 ust. 8, przewidziano jego wejście w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia przepisów, gdyż ze względu na jego charakter nie ma potrzeby wydłużenia tego terminu.

Skutki społeczno-gospodarcze.

Projektowane przepisy nie będą miały wpływu na całość życia społeczno-gospodarczego w Polsce.

III. Realizacja art. 66 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236, z późn. zm.) i ocena przewidywanego wpływu projektu ustawy na działalność mikro przedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców

Projekt ustawy nie ma bezpośredniego wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców (w tym nie wpływa na mikro-, małych i średnich przedsiębiorców).

IV. Pozostałe kwestie

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Projekt ustawy nie ma wpływu na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe, w szczególności na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych wymagających notyfikacji w rozumieniu rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039 oraz z 2004 r. poz. 597) oraz nie podlega notyfikacji na zasadach przewidzianych w tym rozporządzeniu.

Projekt ustawy nie wymaga uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia z właściwym organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym z Europejskim Bankiem Centralnym, o czym mowa w § 39 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806).

Stosownie do art. 4 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248, z późn. zm.) projekt został zamieszczony w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr UD100.

Projekt ustawy dotyczy funkcjonowania samorządu terytorialnego i zostanie przedstawiony do opinii KWRiST.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. - Regulamin

pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806) projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.