

*Agnieszka Skoczylas-Tworek**

**POLSKI SYSTEM PUBLICZNEJ KONTROLI WEWNĘTRZNEJ
I AUDYTU NA TLE KRAJÓW
UNII EUROPEJSKIEJ
– PROBLEMY I WYZWANIA**

1. WPROWADZENIE

Problemy związane z zarządzaniem sektorem finansów publicznych nie tracą na aktualności. Sektor publiczny musi nieustannie dostosowywać się do zmian zachodzących w rzeczywistości społeczno-gospodarczej zarówno z punktu widzenia finansowego, zarządczego, jak i dostarczania usług (Dylewski, Filipiak, 2011, s. 7). Inicjowane od lat reformy finansów publicznych nie przyniosły do tej pory spodziewanych efektów w postaci wydajnego, efektywnego oraz społecznie akceptowanego systemu zarządzania środkami publicznymi i mieniem. Podejmowanym wysiłkom reformatorskim towarzyszył nie tylko brak jednolitej koncepcji (Szołno-Koguc, 2009, s. 17), ale również brak oszacowania ich skutków, a także skutecznej kontroli nad ich realizacją.

Komisja Europejska w odniesieniu do państw Unii Europejskiej wprowadziła w roku 1992 opracowane przez organizację SIGMA (*SIGMA...*, 1992) wytyczne wprowadzające obowiązek stworzenia skutecznego oraz efektywnego systemu kontroli finansowej i audytu, określanego jako „publiczna kontrola wewnętrzna”. Każdy z krajów członkowskich oraz przystępujących do UE został zobligowany do jego wdrożenia. Aby ujednoczyć organizację oraz funkcjonowanie systemów kontroli we wszystkich państwach członkowskich Komisja opracowała wytyczne, które stanowią wskazówki dla właściwego oraz sprawnego działania tych systemów (*Zmienione Standardy...*, 2007). Niewątpliwą ich zaletą jest znaczna elastyczność, co umożliwi dostosowanie systemu kontroli do istniejącej struktury organizacyjnej sektora publicznego danego kraju. Stąd większość państw unijnych przyjęła różne formy organizacji systemu kontroli, choć są wśród tych różnic również podobieństwa wynikające ze współpracy oraz wymiany doświadczeń pomiędzy krajami. W ramach porównania organizacji systemów kontroli w poszczególnych państwach UE, Komisja Europejska dokonała przeglądu ich

* Dr, adiunkt w Katedrze Finansów i Rachunkowości MŚP, Instytut Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, ul. POW nr 3/5, 90-255 Łódź.

działania, w konsekwencji którego opracowano dokument *Compendium of the Public Internal Control Systems in the UE Member States 2012*. Zawarto w nim opis funkcjonowania systemu publicznej kontroli wewnętrznej w 27 państwach unijnych oraz wykaz przyjętych uregulowań prawnych w tym zakresie.

Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań związanych z funkcjonowaniem publicznej kontroli wewnętrznej przyjętych w Polsce na tle pozostałych krajów Unii Europejskiej, a także odniesienie tych informacji do wartości wskaźnika efektywnego rządzenia dla każdego z państw członkowskich. Wskazanie rozwiązań prawnych przyjętych w ramach organizacji publicznej kontroli wewnętrznej w krajach członkowskich UE oraz podanie wyników wskaźnika efektywności rządzenia dla tych krajów. W konsekwencji weryfikacji poddano zależność pomiędzy formalizacją systemu publicznej kontroli wewnętrznej a efektywnością rządzenia w poszczególnych krajach członkowskich.

W opracowaniu wykorzystano w szczególności dokument Komisji Europejskiej *Compendium...* oraz publikacje przygotowane przez Ministerstwo Finansów w Polsce na temat *Publicznej Kontroli...* oraz *Audytu wewnętrznego w krajach Unii Europejskiej* w czerwcu 2012 r.

2. GENEZA SYSTEMU PUBLICZNEJ KONTROLI I AUDYTU, ICH ROLA I ZADANIA W ZARZĄDZANIU JEDNOSTKĄ PUBLICZNĄ

Problem reform finansów publicznych powraca nieustająco. Większość krajów boryka się z trudnościami w zakresie efektywnego i skutecznego funkcjonowania sektora finansów publicznych. Stąd podejmowane są próby ciągłego jego doskonalenia. Reformy administracji publicznej bądź niektórych z jej aspektów są w wielu państwach członkowskich UE podejmowane od kilku dekad. Warto również zwrócić uwagę, że późniejsze z nich nawiązują do pewnych trendów, takich jak nowe zarządzanie publiczne lub modele i międzynarodowe wytyczne w zakresie zarządzania. Jednym z takich trendów stała się również publiczna kontrola wewnętrzna.

Publiczna wewnętrzna kontrola stanowi przyjęty przez rząd danego kraju ogół systemu kontroli. Jego celem jest zapewnienie, że zarządzanie finansami oraz kontrola w zakresie ponoszonych wydatków budżetowych są zgodne z odpowiednimi przepisami, planem finansowym oraz zasadami należytego zarządzania, tj. przejrzystością, efektywnością, skutecznością działania i gospodarnością. System publicznej kontroli wewnętrznej obejmuje wszelkie dostępne metody i techniki mające na celu dostarczenie zapewnienia, iż kontrola w zakresie efektywnego gospodarowania środkami publicznymi i mieniem jest sprawowana (Chojnacki, 2006, s. 59). Kontrola ta nie ogranicza się wyłącznie do kontroli finansowej i audytu, które stanowią jej integralną część, ale obejmuje całą strukturę organizacji i wszystkie obszary jej działalności.

O sile publicznej kontroli wewnętrznej stanowią trzy filary (*Audyty wewnętrzne...*, 2012):

- odpowiedzialność kierownicza,
- niezależny audyt wewnętrzny,
- centralna jednostka harmonizacji.

Pierwszy filar publicznej kontroli wewnętrznej stanowią osoby, którym powierzono odpowiedzialność za nadzór i kontrolę w zakresie prawidłowego i skutecznego funkcjonowania jednostek publicznych – kierownicy instytucji. Do ich zadań należy zorganizowanie systemu kontroli w organizacji, jego unormowanie, ustalenie sposobu i zasad dotyczących jego oceny oraz raportowania. Niezmiernie ważnym elementem systemu jest zarządzanie ryzykiem. Jego właściwa organizacja oraz działanie stanowią podstawę do podejmowania odpowiednich decyzji zarządczych w odniesieniu do obszarów stanowiących zagrożenie dla przyjętego systemu kontroli w jednostce. Odpowiedzialność za jego skuteczność spoczywa na kierowniku jednostki.

W sprawnym funkcjonowaniu systemu kontroli powinien wspierać kierowników audyt wewnętrzny, stanowiący drugi filar publicznej kontroli wewnętrznej. Do jego zadań należy dostarczanie informacji na temat prawidłowości i efektywności działania systemu kontroli w organizacji, a także składanie propozycji jego ciągłego doskonalenia.

Nad właściwym działaniem kontroli na każdym poziomie zarządzania w jednostkach publicznych oraz funkcjonowania audytu wewnętrznego w tym zakresie powinna czuwać centralna jednostka harmonizacji, stanowiąca trzeci filar systemu. Do jej zadań należy rozwój, promowanie oraz koordynacja kontroli i audytu wewnętrznego w sektorze publicznym danego kraju.

Organizacja i funkcjonowanie systemu publicznej kontroli wewnętrznej zależą od podziału władzy i kompetencji w państwie. System ten może przyjmować formę scentralizowaną i zdecentralizowaną.

Scentralizowany system kontroli oznacza taką jego organizację, w której organy wyższego rzędu określają zasady i tryb sprawowania oraz rozliczania się ze sprawowania publicznej kontroli wewnętrznej nie pozostawiając tym samym większej swobody w tym zakresie organom niższego szczebla administracji publicznej. Charakteryzuje się on ustanowieniem odrębnych aktów prawnych, które normują zarówno sposób organizacji kontroli, odpowiedzialność za nią, jak i sprawozdawczość w tym zakresie.

Zdecentralizowany system kontroli wiąże się natomiast z powierzeniem znacznej swobody działania organom publicznym w ramach organizacji i funkcjonowania tego systemu w instytucji. W tym przypadku nie są powoływane odrębne przepisy prawne, ale kontrola ta stanowi część wszystkich obszarów działania organizacji publicznych oraz uregulowań prawnych stanowiących o ich funkcjonowaniu.

Z uwagi na różnorodność przyjętych form organizacji systemu publicznej kontroli wewnętrznej ich funkcjonowanie w krajach UE jest zróżnicowane.

Niektóre z systemów ograniczają się do powołania specjalnych niezależnych instytucji kontrolnych, które dostarczają informacji na temat działania organizacji publicznych do odpowiednich jednostek administracyjnych. W innych krajach zdecentralizowany system kontroli wewnętrznej stanowi integralną część administracji. Jego zadaniem jest ustanowienie, utrzymanie i monitorowanie procesów zarządzania. System kontroli wewnętrznej w tych krajach uwzględnia proces zarządzania ryzykiem, który jest niezbędny dla dostarczania racjonalnego zapewnienie, że jednostka realizuje swoją misję i cele zgodnie z prawem oraz w sposób skuteczny, efektywny i gospodarny (*Compendium...*, 2011).

3. ROZWÓJ KONTROLI I AUDYT – DOŚWIADCZENIA POLSKIE NA TLE POZOSTAŁYCH KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ

Genezy kształtowania się systemu publicznej kontroli wewnętrznej w polskim sektorze publicznym należy upatrywać od roku 2002, kiedy Polska została zobowiązana do spełnienia określonych warunków w sensie makro- i mikroekonomicznym oraz legislacyjnym w związku z podjęciem działań zmierzających do przystąpienia do UE. Jednym z nich było stworzenie skutecznego oraz efektywnego systemu kontroli finansowej i audytu, określanej jako „publiczna wewnętrzna kontrola finansowa” (Public Internal Financial Control¹) (K o n i n g, 2007). Na ich podstawie Polska zobowiązała się do uregulowania prawnego problematyki wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w celu poprawy sprawności, przejrzystości i jawności funkcjonowania administracji publicznej oraz lepszego wykorzystania publicznych środków finansowych. W związku z tym w roku 2002 wprowadzono do *Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych* dwa narzędzia mające na celu wdrożenie systemu publicznej kontroli wewnętrznej – kontrolę finansową i audyt wewnętrzny w postaci integralnej części systemu publicznej kontroli wewnętrznej. W roku 2009 zastąpiono pojęcie kontroli finansowej terminem kontrola zarządcza, która zgodnie z obowiązującą ustawą o finansach publicznych oznacza ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Do najważniejszych aspektów, według polskiego ustawodawcy, których powinna dotyczyć kontrola zarządcza, należą: zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działań, wiarygodność sprawozdań finansowych, ochrona zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem (*Ustawy z dnia 27 sierpnia...*, 2009).

¹ Obecnie nazwa Publiczna Wewnętrzna Kontrola Finansowa została zastąpiona nazwą Publiczna Kontrola Wewnętrzna.

Pojęcie kontroli zarządczej wiąże się z realizacją odpowiednich czynności przez zarządzającego instytucją, dzięki którym organizacja osiąga swoje cele. Działania te powinny przebiegać w sposób terminowy, zgodnie z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, a tym samym przyczyniać się do uzyskiwania możliwie największych korzyści przy jednoczesnym oszczędnym wykorzystaniu nakładów (Skoczyła, Nowak, 2011, s. 155–184). Kontrola zarządcza w odniesieniu do funkcjonowania polskich jednostek sektora publicznego nawiązuje do pojęcia kontroli wewnętrznej, zdefiniowanej przez międzynarodowe organizacje, takie jak COSO (The Committee of Sponsoring Organizations Treadway Commission) (*Zarządzanie ryzykiem...*, 2004), czy INTOSAI (The International Organization of Supreme Audit Institutions). Warto w tym miejscu zaznaczyć, że wytyczne dotyczące kontroli wewnętrznej opracowane przez te instytucje zostały wdrożone w polskim sektorze finansów publicznych początkowo w formie standardów kontroli finansowej (*Komunikat Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie ogłoszenia „Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych”*), a obecnie obowiązują w ramach standardów kontroli zarządczej (*Komunikat Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie ogłoszenia „Standardów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych”*). Szczególnego podkreślenia wymagają wytyczne organizacji COSO, w ramach których opracowany tzw. model COSO stał się jednym z podstawowych źródeł, na których wzorowało się Ministerstwo Finansów określając standardy kontroli zarządczej. Dodatkowo w polskim sektorze publicznym od roku 2009 wprowadzano rozliczność kierowników jednostek publicznych z tytułu sprawowanej kontroli. Przejawia się ona w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, do którego składania zostali oni corocznie zobligowani.

W innych krajach członkowskich UE organizacja publicznej wewnętrznej kontroli zależy od przyjętej polityki i zasad zarządzania, podziału władzy i kompetencji oraz przyjętych aspektów budżetowych i finansowych. W zależności od uregulowań prawnych funkcjonujących w poszczególnych państwach UE można zauważyć, że w niektórych z nich publiczna kontrola wewnętrzna jest bardziej skoncentrowana na obszarach *stricte* finansowych, a w innych na ogólnym zarządzaniu sektorem publicznym.

Ustanowienie kontroli wewnętrznej, raportowanie na temat jej sprawowania oraz zarządzania ryzykiem w niektórych państwach UE zostało określone w oddzielnych przepisach ustawowych i wykonawczych, w innych stanowi część istniejących regulacji prawnych, takich jak ustawa o finansach lub ustawa budżetowa.

W wielu krajach o zdecentralizowanym systemie kontroli zasady funkcjonowania publicznej kontroli wewnętrznej zostały określone w aktach prawnych dotyczących ich działania bądź w formie odrębnego aktu prawnego (np. Grecja i Słowacja) lub też wyraźnie zawarte w innych przepisach finansowych (np. w Finlandii, definicja i zadania kontroli wewnętrznej są opisane w ustawie budżetowej,

na Węgrzech w ustawie o finansach publicznych, a także w specjalnym zarządzeniu wykonawczym oraz wytycznych, w Estonii kontrola wewnętrzna została uwzględniona w różnych aktach prawnych). W innych państwach publiczna kontrola wewnętrzna funkcjonuje w ramach istniejących zasad i przepisów dotyczących rachunkowości (Dania). Podkreślenia wymaga fakt, iż znaczna liczba państw członkowskich UE wdrożyła publiczną kontrolę wewnętrzną w ramach przepisów dotyczących zarządzania finansowego.

W większości krajów unormowania prawne w zakresie publicznej kontroli wewnętrznej funkcjonują na podstawie elementów określonych w modelu COSO, jak również wskazówek dla standardów kontroli wewnętrznej Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (The International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTSAI). Odpowiedzialność za publiczną kontrolę wewnętrzną oraz raportowanie z zakresu jej funkcjonowania należy do obowiązków kierowników jednostek sektora publicznego. W krajach o wyraźnie zdecentralizowanej polityce funkcjonowania kontroli wewnętrznej wymóg raportowania jest połączony z raportem rocznym lub rocznym sprawozdaniem finansowym jednostki. Dla przykładu, na Litwie co roku każdy kierownik podmiotu publicznego przedkłada sprawozdanie na temat stanu kontroli finansowej w jednostce. W Polsce ministrowie składają roczne sprawozdania z wykonania rocznego planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok. W Finlandii sprawozdanie z działalności, zawarte jest w końcowym sprawozdaniu finansowym i musi zawierać ocenę zasadności oraz adekwatności systemu kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem, jak również oświadczenie w sprawie stanu kontroli wewnętrznej i głównych celów rozwoju instytucji, sporządzonej na podstawie przeprowadzonej oceny oraz poświadczenia wiarygodności systemu kontroli wewnętrznej. W Wielkiej Brytanii księgowi składają corocznie oświadczenie o kontroli wewnętrznej, obejmujące odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem, kontrolę wewnętrzną oraz ład korporacyjny (zob. *Compendium...*, 2011).

Dla większości państw o wyraźnie zdecentralizowanym systemie kontroli wewnętrznej, zarządzanie ryzykiem stanowi wymóg efektywnego zarządzania publicznego. W Estonii np. rząd wprowadził rozporządzenie w sprawie planowania strategicznego, według którego każda władza państwowa powinna co roku przedłożyć analizę ryzyka oraz ocenę środowiska kontroli wewnętrznej. W Szwecji większość jednostek publicznych musi przeprowadzać analizę ryzyka celem identyfikacji okoliczności stanowiących potencjalne zagrożenie związane z niezrealizowaniem przez nią celów. Inne kraje, takie jak Irlandia, wskazują, że nie jest obowiązkowe formalne zarządzanie ryzykiem, ale powinno zostać ono wdrożone na każdym poziomie zarządzania publicznego. Natomiast takie kraje, jak Niemcy, Włochy, Luksemburg czy Hiszpania nie traktują oceny ryzyka jako niezbędnego elementu systemu kontroli wewnętrznej (*Compendium...*, 2011).

Za ocenę systemu kontroli wewnętrznej odpowiedzialny jest audyt wewnętrzny, stanowiący drugi filar publicznej kontroli wewnętrznej. Z 27 państw członkowskich w większości funkcja audytu wewnętrznego została wdrożona. Obecnie jedynie trzy państwa członkowskie nie posiadają audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, ale planują jego wprowadzenie. Luksemburg planuje ustanowienie komórki audytu wewnętrznego w każdym ministerstwie lub ustanowienie jednostki audytu wewnętrznego przy Ministerstwie Finansów. Działania te będą realizowane w ramach przygotowywanej reformy budżetowej. Grecja przyjęła ustawę o ustanowieniu audytu wewnętrznego, którego realizacja jest dopiero w toku. We Włoszech tymczasowo powierzono specjalnej komisji wydawanie dyrektyw w celu zapewnienia przynajmniej w minimalnym zakresie oceny podstawy prawnej kontroli wewnętrznej. W sektorze publicznym w Hiszpanii również wprowadzono formę audytu wewnętrznego, który przeprowadza pod kątem gospodarności oddzielnie do tego wyznaczona instytucja. Niektóre kraje, takie jak Francja i Portugalia, zobowiązały się w ciągu ostatniej dekady do przeprowadzenia całkowitych reform. Ich zadaniem będzie przechodnie z tradycyjnego systemu kontroli sektora publicznego opartego na legislacji w kierunku systemu zdecentralizowanego zorientowanego na wyniki. Podkreślenia wymaga również fakt, iż 18 państwa UE przyjęło do stosowania „Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki wykonania zawodu audytora” opracowane przez The Institute of Internal Auditors (IIA; *The IIA Standards...*, 2011).

W odniesieniu do ostatniego filaru publicznej kontroli wewnętrznej – centralnej jednostki harmonizacyjnej – należy wskazać, iż na 27 krajów tylko w sześciu nie powołano jednostki odpowiedzialnej za koordynację systemu kontroli w sektorze publicznym. W pozostałych krajach organy takie zostały powołane albo w postaci wyodrębnionych organizacyjnych jednostek w strukturze sektora publicznego, bądź komórki organizacyjnej funkcjonującej w instytucjach publicznych, głównie na poziomie centralnym.

Właściwie zorganizowany system publicznej kontroli wewnętrznej powinien przyczynić się do wzrostu efektywności działania całego sektora publicznego. W kolejnej części opracowania dokonano weryfikacji zależności pomiędzy formalną organizacją systemu publicznej kontroli wewnętrznej a efektywnością rządzenia w danym państwie UE.

4. SYSTEM PUBLICZNEJ KONTROLI WEWNĘTRZNEJ I AUDYTU A EFEKTYWNOŚĆ RZĄDZENIA

Odpowiednio zorganizowana i funkcjonująca publiczna kontrola wewnętrzna ma na celu dostarczenie informacji i zapewnienia o skutecznym oraz efektywnym zarządzaniu sektorem publicznym. Efektywność, z jaką państwo

wypełnia swoje funkcje, jest jednym z ważnych wymiarów i podstawowych wymogów dobrego rządzenia. Pojęcie efektywności oznacza dążenie do poprawy potencjału administracyjnego w zakresie skutecznego i sprawnego realizowania zamierzonych celów. Efektywność opiera się na dwóch zasadach: subsydiarności (działania wyższego szczebla są jedynie pomocnicze, a nie zastępują działania na niższych szczeblach zarządzania) oraz proporcjonalności (instrumenty dobrane do celów, czyli oszczędnie i optymalnie). Ocenę efektywności rządzenia można w uogólniony sposób przeprowadzić w drodze weryfikacji wskaźnika efektywności administracji publicznej (*government effectiveness*) GE, który opracowali D. Kaufmann, A. Kraay, M. Mastruzzi (2005).

Publiczna kontrola wewnętrzna powinna stanowić istotne ogniwo decydujące o efektywności rządzenia w danym kraju. Im system ten jest sprawniejszy, skuteczniejszy, tym poziom efektywności rządzenia powinien być wyższy. Celem weryfikacji wpływu organizacji systemu publicznej kontroli wewnętrznej, a właściwie jego formalizacji, na efektywność rządzenia w danym kraju, ocenie poddano uregulowania odpowiedzialności za sprawowanie publicznej kontroli wewnętrznej oraz wartość wskaźnika GE w państwach członkowskich UE (tab. 1).

Tabela 1

Uregulowanie odpowiedzialności za systemu publicznej kontroli wewnętrznej
a wskaźnik efektywności rządzenia

Państwa UE	Data przystąpienia do UE	Wartość wskaźnika GE 2011	Uregulowanie odpowiedzialności za PKW	Istnieje jednostka odpowiedzialna za koordynację PKW	Reformy w ramach PKW
1	2	3	4	5	6
Austria	01.01.1995	1,66	tak	nie	w trakcie realizacji 2009–2013
Belgia	25.03.1957	1,67	tak	tak	nie
Bułgaria	01.01.2007	0,01	tak	tak	reformy w 2005 i 2007 r.
Cypr	01.05.2004	1,53	tak	tak	nie
Czechy	01.05.2004	1,02	tak	tak	planowanie reformy
Dania	01.01.1973	2,12	nie	nie	nie
Estonia	01.05.2004	1,20	tak	tak	tak
Finlandia	01.01.1995	2,25	tak	tak	tak

1	2	3	4	5	6
Francja	25.03.1957	1,36	tak	nie	tak
Grecja	01.01.1981	0,48	tak	tak	tak
Hiszpania	01.01.1986	1,02	tak	nie	tak
Holandia	25.03.1957	1,79	tak	tak	tak
Irlandia	01.01.1973	1,42	tak	tak	tak
Litwa	01.05.2004	0,68	tak	tak	tak
Luksemburg	25.05.1957	1,73	tak	tak	tak
Łotwa	01.05.2004	0,68	tak	nie	tak
Malta	01.05.2004	1,16	tak	tak	tak
Niemcy	25.03.1957	1,53	tak	nie	nie
Polska	01.05.2004	0,68	tak	tak	tak
Portugalia	01.01.1986	0,97	tak	tak	tak
Rumunia	01.01.2007	-0,22	tak	tak	tak
Słowacja	01.05.2004	0,86	tak	tak	tak
Słowenia	01.05.2004	0,99	tak	tak	tak
Szwecja	01.01.1995	1,96	tak	tak	nie
Węgry	01.05.2004	0,71	tak	tak	tak
Wielka Brytania	01.01.1973	1,55	tak	tak	tak
Włochy	25.03.1957	0,45	tak	tak	tak

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Publiczna Kontrola...*, 2012; *Worldwide Governance...*, 2012.

Z informacji i danych zawartych w tab. 1 wynika, że organizacja systemu publicznej kontroli wewnętrznej, a w szczególności jego centralizacja nie mają znaczącego wpływu na wskaźnik efektywności rządzenia w danym kraju. W większości państw UE, charakteryzujących się wysoką wartością wskaźnika efektywności, uregulowano odpowiedzialność w ramach systemu publicznej kontroli wewnętrznej, wyjątek stanowi jedynie Dania, gdzie do tej pory system ten nie został unormowany prawnie, nie są też planowane żadne reformy w tym zakresie. W kwestii istnienia jednostki odpowiedzialnej za koordynację PKW należy zaznaczyć, iż niektóre kraje o wysokiej wartości wskaźnika efektywności rządzenia nie powołały do życia takich instytucji. Trudno zatem doszukiwać się znaczącej zależności pomiędzy wartością wskaźnika GE, a formalizacją systemu publicznej kontroli wewnętrznej. Podkreślenia natomiast wymaga fakt, iż najniższe wartości tego wskaźnika charakteryzują państwa, które stosunkowo późno przystąpiły do Unii Europejskiej (Bułgaria, Cypr, Czechy, Estonia, Litwa, Łotwa, Malta, Polska, Rumunia, Słowacja, Słowenia, Węgry), pomimo tego, że w krajach tych publiczna kontrola wewnętrzna została uregulowana.

5. PODSUMOWANIE

Dążąc do zwiększenia oraz zapewnienia przejrzystości i efektywności zarządzania publicznego Komisja Europejska zobligowała państwa członkowskie do wdrożenia publicznej kontroli wewnętrznej. Kontrola ta ma zapewnić realizację celów sektora publicznego, a tym samym zwiększyć efektywności jego działania. Powinna ona stanowić ogniwo skutecznego zarządzania. Czy zatem sformalizowanie tego systemu oraz wdrożenie wszystkich trzech filarów decydujących o skuteczności jej działania ma wpływ na jakość rządzenia w danym kraju? Celem znalezienia odpowiedzi na to pytanie w opracowaniu dokonano porównania formalnej organizacji publicznej kontroli wewnętrznej w państwach członkowskich UE i poziomu wskaźnika efektywności rządzenia dla tych krajów. W wyniku przeprowadzonej oceny ustalono, iż nie można zakładać bezpośredniej zależności pomiędzy funkcjonowaniem publicznej kontroli wewnętrznej a efektywnością rządzenia. Nie można też jej całkowicie wyeliminować. Przeprowadzona analiza porównawcza wskazuje, iż uregulowania prawne w zakresie funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej nie mają bezpośredniego wpływu na efektywność rządzenia w danym kraju. Nie można jednak wykluczyć, iż skuteczność narzędzi wykorzystywanych do sprawowania tej kontroli nie ma wpływu na efektywność rządzenia. W tym celu niezbędne jest dokonanie szczegółowej weryfikacji zależności wykorzystywanych i stosowanych w poszczególnych państwach członkowskich narzędzi kontroli, takich jak przyjęty system wyznaczania celów działalności sektora publicznego, pomiaru sprawności działania organizacji publicznych lub narzędzi i metod zarządzania ryzykiem.

Reasumując, formalizacja systemu publicznej kontroli wewnętrznej nie ma zatem bezpośredniego wpływu na efektywność rządzenia w danym kraju. Jednakże narzędzia wykorzystywane do sprawowania kontroli mogą mieć pośredni wpływ na skuteczność działania państwa. W porównaniu z tym ich niewątpliwym problem stanowi jednak różnorodność uwarunkowań prawnych, organizacyjnych, finansowych i strukturalnych, w jakich funkcjonuje publiczna kontrola wewnętrzna. Mimo to należy dążyć do bieżącej oceny przyjętych zasad funkcjonowania systemu publicznej kontroli wewnętrznej, pomiaru siły jego działania oraz weryfikacji jego wpływu na efektywność rządzenia celem ciągłego doskonalenia zarówno na poziomie organizacji, jak i całego kraju.

BIBLIOGRAFIA

- Audyt wewnętrzny w krajach Unii Europejskiej* (2012), Ministerstwo Finansów, czerwiec, <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=5526&id=283586>, 15.10.2012.
- Chojna-Duch E. (2006), *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa.
- Compendium of the Public Internal Control Systems in the UE Member States 2012* (2011), Publications Office of the European Union, Luxembourg.

- Dylewski M., Filipiak B. (2011), *Zarządzanie finansami sektora publicznego. Decyzje, instrumenty, ryzyko*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu”, nr 37, (Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań).
- The IIA Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (2011), The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs (FL), <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>, 15.09.2012.
- Kaufmann D., Kraay A., Mastruzzi M. (2005), *Governance IV, New Data, New Challenges*, The World Bank, May, www.worldbank.org, 15.09.2012.
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie ogłoszenia „Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych” (2003), DzUrz MF, nr 3, poz. 13.
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie ogłoszenia „Standardów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych” (2009), DzUrz MF, nr 15, poz. 84.
- Koning R. de (2007), *Public Internal Financial Control*, Robert de Koning, Slovenia.
- Publiczna Kontrola Wewnętrzna w krajach Unii Europejskiej* (2012), Ministerstwo Finansów, Warszawa, luty, <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=7&dzial=5526&id=283586>, 20.09.2012.
- SIGMA. Support for Improvement* (1992), Governance and Management, <http://www.oecd.org/site/sigma>, 20.09.2012.
- Skoczylas A., Nowak W. A. (2011), *Ewolucja audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 119, nr 63, (Warszawa).
- Szłono-Koguc J. (2009), *Od czego zacząć reformę finansów publicznych – od struktury, procedur czy strumieni?*, [w:] *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*, S. Wieteska, M. Wypych (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych* (1998), DzU, nr 155, poz. 1014.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych* (2009), DzU, nr 157, poz. 1240, z późn. zm.
- Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym zintegrowana struktura ramowa, streszczenie dla kierownictwa* (2004), COSO, wrzesień http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Polish.pdf, 22.09.2012.
- Zmienione Standardy Kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu* (2007), Komisja Europejska [*The Revised Internal Control Standard for Effective Management, SEC (2007) 1341, Appendix I*].
- Worldwide Governance Indicators* (2012), <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp>, 5.10.2012.

Agnieszka Skoczylas-Tworek

POLISH PUBLIC SYSTEM OF INTERNAL CONTROL AND AUDIT COMPARED TO EUROPEAN UNION COUNTRIES – PROBLEMS AND CHALLENGES

Problems related to the management of the public finance sector is not outdated. The public sector needs to adapt to the continual changes in the socio-economic reality, both in terms of financial, management, and delivery of services. In order to enhance and ensure the transparency and efficiency of public governance, the European Commission obliged the Member States to implement the Public Internal Control. Its task is to ensure that the objectives of the public sector and increase the efficiency of its operations. It should be a link in effective management.

The purpose of this article is to present solutions for the operation of public internal control adopted in Poland compared to other European Union countries, as well as a reference this information to effectively manage the index value for each of the Member States. The paper presents the legal terminated adopted within a public organization of internal control in the EU Member States and presents the results of government efficiency index for these countries. As a result, the verification was the relationship between the organization of the public system of internal control and efficiency of governance in member states.