

ANNA MUCHA<sup>1</sup>

## Instytucja audytowa w Polsce – istota i zasady funkcjonowania

### 1. Wstęp

1 maja 2004 r. Polska stała się członkiem Unii Europejskiej. Wydarzenie to poprzedzało wiele lat działań w zakresie dostosowania polskiego prawa do prawa Unii Europejskiej. Po złożeniu wniosku o członkostwo w 1994 r. rok później nastąpiło formalne potwierdzenie strategii w sprawie dostosowań prawa do wymogów rynku wewnętrznego w formie tzw. białej księgi. Powstał Komitet Integracji Europejskiej, następnie przyjęto Narodową Strategię Integracji, a w kolejnych latach wdrażany był Narodowy Program Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej. Podejmowane działania miały przygotować Polskę do funkcjonowania w nowym porządku prawnym, który narzucony został poprzez członkostwo w unijnych strukturach. Przystąpienie do Unii Europejskiej niesie ze sobą przede wszystkim korzyść w postaci możliwości korzystania ze środków finansowych pochodzących z funduszy europejskich. Artykuł stanowi próbę weryfikacji roli poszczególnych instytucji zaangażowanych w redystrybucję środków unijnych, ze szczególnym uwzględnieniem instytucji audytowej i jej zadań. Na podstawie analizy aktów prawnych podjęta została zarówno próba wskazania szczególnej roli, statusu, obowiązków i funkcji instytucji audytowej w Polsce, jak również jej umiejscowienia pod względem organizacyjnym w celu zapewnienia wykonywania powierzonych zadań w sposób niezależny i obiektywny oraz bez konfliktu interesów.

### 2. Redystrybucja środków europejskich

Środki finansowe pochodzą z budżetu własnego Unii Europejskiej i przekazywane są w oparciu o długoterminowe plany finansowe, tzw. perspektywy finansowe. Wskazują one cele i kierunki wydatkowania środków w danych okresach, zgodnie z przyjmowanymi w UE strategiami. Dla przykładu

---

<sup>1</sup> Mgr Anna Mucha, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów i Prawa, Katedra Rachunkowości Finansowej.

w latach 2014–2020 obowiązuje strategia Europa 2020<sup>2</sup>, która wskazuje, że celem Unii jest zrównoważony, inteligentny rozwój, sprzyjający włączeniu społecznemu, oraz wymienia główne obszary zainteresowania UE: zatrudnienie, badania i innowacje, edukację, zmiany klimatu i energię oraz walkę z ubóstwem. We tym okresie Unia Europejska przeznaczy 960 mld euro na realizację określonych w strategii celów.

Środki finansowe wydatkowane są ze pośrednictwem funduszy. Istnieje pięć głównych funduszy wspierających rozwój gospodarczy wszystkich krajów członkowskich. Są to:

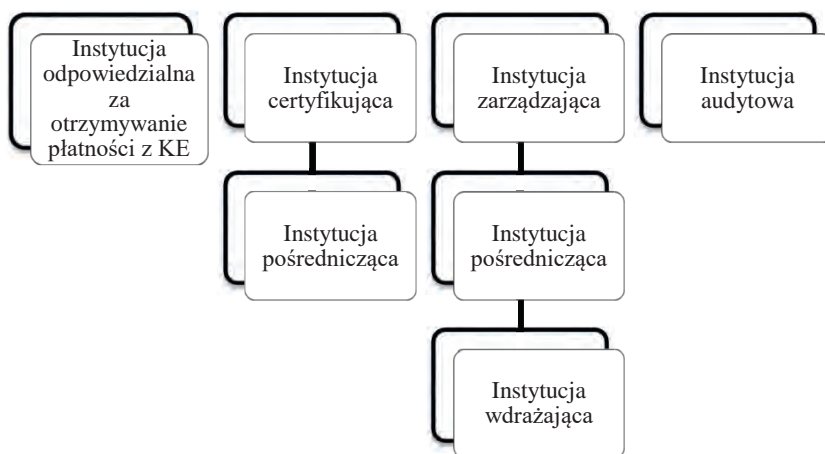
- 1) Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego, którego celem jest zmniejszenie różnic w poziomie rozwoju regionów oraz wzmocnienie spójności gospodarczej, społecznej i terytorialnej Unii Europejskiej jako całości. Środki z funduszu przeznaczone są m.in. na wsparcie inwestycji infrastrukturalnych oraz małych i średnich przedsiębiorców;
- 2) Europejski Fundusz Społeczny, którego głównym celem jest walka z bezrobociem w krajach członkowskich. Środki z funduszu przeznaczone są na działania zwiększające możliwość zatrudnienia;
- 3) Fundusz Spójności – jego celem jest zredukowanie różnic gospodarczych i społecznych oraz promowanie zrównoważonego rozwoju głównie poprzez duże inwestycje w zakresie infrastruktury transportowej i ochrony środowiska;
- 4) Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich – jego celem jest wspieranie przekształceń struktury rolnictwa oraz wspomaganie rozwoju obszarów wiejskich;
- 5) Europejski Fundusz Morski i Rybacki – jego celem jest wsparcie restrukturyzacji sektora rybołówstwa państw członkowskich.

Wydatkowanie środków z funduszy ma miejsce poprzez programy operacyjne bądź instrumenty finansowe. Programy operacyjne to dokumenty najważniejsze z punktu widzenia absorpcji środków unijnych. Określają cele realizacji oraz zasady organizacyjne redystrybucji środków. Mogą przyjmować formę krajowych lub regionalnych programów operacyjnych. Zakres oraz kształt programu określany jest przez kraj członkowski, a następnie dany program przekładany jest Komisji Europejskiej do akceptacji. Projekty krajowych programów operacyjnych opracowywane są na szczeblu ministerialnym. W regionach zadania przygotowania projektów leżą w gestii rządów województw. Każdy program operacyjny powinien być sporządzony w oparciu o analizę sytuacji społeczno-gospodarczej sektora bądź regionu, który ma obejmować. Wskazywany jest cel główny wraz z celami szczegółowymi zakresu planowanych działań. Najważniejsze działania formułowane są w postaci priorytetów, które wskazują kierunki wydatko-

<sup>2</sup> Komunikat Komisji Europa 2020, Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, Bruksela, 3.03.2010, KOM(2010) 2020 wersja ostateczna, [http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1\\_PL\\_ACT\\_part1\\_v1.pdf](http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_PL_ACT_part1_v1.pdf) (dostęp: 26.10.2018).

wania środków. Zawarte w programach plany finansowe określają natomiast źródła finansowania realizacji programu, kwotę środków i jej podział na poszczególne priorytety. Programy zawierają również wskazanie systemu realizacji działań, w tym wskazują instytucje, które będą odpowiedzialne za redystrybucję środków w ramach danego programu. Dla każdego programu wyznaczana jest instytucja zarządzająca, instytucja certyfikująca, instytucja opowiedziana za otrzymywanie płatności z Komisji Europejskiej i instytucja audytowa. Możliwe jest również wyznaczenie instytucji pośredniczących do wykonywania niektórych zadań instytucji zarządzających czy instytucji certyfikujących. Obowiązki i zadania powierzone poszczególnym instytucjom powinny być jasno określone.

**Rysunek 1.** Instytucje zaangażowane w redystrybucję funduszy europejskich



Źródło: opracowanie własne.

Za sprawne i efektywne funkcjonowanie systemu zarządzania i kontroli w przypadku danego programu odpowiedzialna jest instytucja zarządzająca. To ona ustala szczegółowe zasady działania programu, w szczególności procedury i kryteria wyboru projektów, ocenia i monitoruje postępy realizacji programu. Rolę instytucji zarządzającej dla programów krajowych pełni minister właściwy ds. rozwoju regionalnego, w przypadku zaś regionalnych programów operacyjnych rolę tę powierzono zarządom województw. Instytucja zarządzająca w ramach krajowego lub regionalnego programu operacyjnego odpowiada za całokształt zagadnień związanych z zarządzaniem programem w zakresie określonym przepisami art. 125 rozporządzenia ramowego<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Euro-

W celu zapewnienia prawidłowej realizacji zadań związanych z wdrażaniem programu instytucja zarządzająca przygotowuje i wydaje m.in. szczegółowy opis priorytetów programu operacyjnego oraz opis systemu zarządzania i kontroli. Szczegółowy opis priorytetów stanowi dopełnienie programu operacyjnego. Zawiera informacje doprecyzowujące informacje wskazane na poziomie ogólnym w programie. Natomiast system zarządzania i kontroli wskazuje zasady wdrażania programu, w tym kompetencje instytucji zaangażowanych w realizację programu na poszczególnych etapach.

Instytucje zarządzające mogą wydawać również wytyczne programowe. Są to dokumenty odnoszące się do konkretnych zagadnień. Regulują one kwestie szczegółowe dla konkretnych programów operacyjnych. W perspektywie finansowej 2014–2020 instytucjom zarządzającym mogły zostać powierzone także zadania związane z certyfikacją wydatków do Komisji Europejskiej, zgodnie z przepisami art. 123 ust. 3 rozporządzenia ramowego. Warunkiem niezbędnym do pełnienia przez instytucję zarządzającą zadań związanych z certyfikacją w ramach danego programu operacyjnego jest zapewnienie rozdzielności realizowanych zadań zarządczo-kontrolnych od zadań wykonywanych w ramach certyfikacji. Instytucja zarządzająca może powierzyć część zadań w zakresie zarządzania i kontroli jednej lub większej liczbie instytucji pośredniczących. Zakres przekazanych zadań najczęściej dotyczy danej osi priorytetowej. Przekazanie zadań odbywa się na mocy porozumienia zawartego pomiędzy instytucją zarządzającą a daną instytucją pośredniczącą. Określa ono szczegółowo zakres zadań instytucji pośredniczącej oraz prawa i obowiązki obu stron. Instytucja zarządzająca zachowuje odpowiedzialność za całość realizacji programu, może również podjąć decyzję o delegowaniu części zadań związanych z realizacją programu, np. kontroli realizacji projektów, do instytucji wdrażających. Powierzenie zadań następuje w drodze porozumienia bądź umowy za zgodą instytucji zarządzającej, jako podmiotu odpowiedzialnego za całość realizacji programu.

### 3. Instytucja audytowa jako element systemu redystrybucji środków

Instytucja audytowa powoływana jest zgodnie z art. 123 ust. 4 rozporządzenia ramowego<sup>4</sup>, który stanowi że: „Państwo członkowskie wyznacza dla każdego programu operacyjnego krajową, regionalną lub lokalną instytucję lub podmiot publiczny, funkcjonalnie niezależny od instytucji zarządzającej i instytucji certyfikującej, jako instytucję audytową. Ta sama instytucja

---

pejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006, Dz.Urz. UE L 347, s. 320, ze zm.

<sup>4</sup> Ibidem.

audytowa może zostać wyznaczona dla więcej niż jednego programu operacyjnego”.

Niezależność ta oznacza, że nie istnieją warunki ograniczające możliwość pełnienia przez instytucję audytową swoich zadań w sposób bezstronny. Niezależność funkcjonalna gwarantuje wystarczający poziom niezależności zapewniający brak występowania powiązań pomiędzy różnymi instytucjami mogącymi wzbudzać podejrzenie co do bezstronności podejmowanych przez nie decyzji. Wystarczający poziom niezależności uzyskiwany jest m.in. poprzez oddzielenie funkcji instytucji audytowej od funkcji instytucji zarządzającej i instytucji certyfikującej. Niezależność funkcjonalna oznacza, że instytucja audytowa nie odgrywa żadnej roli w pełnieniu funkcji związanych z działaniami instytucji zarządzającej czy instytucji certyfikującej. We wszelkich działaniach instytucja audytowa powinna zapewniać wykonywanie swoich zadań w sposób niezależny i obiektywny oraz bez konfliktu interesów z podmiotem poddawany audytowi. Właściwy poziom niezależności niezbędny do skutecznego pełnienia obowiązków, zapewniony jest poprzez bezpośredni i nieograniczony dostęp do wyższego szczebla kierowniczego na wszystkich poziomach wdrażania programów, w tym w szczególności wobec instytucji zarządzającej oraz instytucji certyfikującej. Ponadto hierarchia instytucji zaangażowanych we wdrażanie środków unijnych powinna być różna, co oznacza, że instytucja audytowa powinna podlegać innemu szczeblowi hierarchii niż poziom, któremu podlega instytucja zarządzająca czy instytucja certyfikująca. Istotne jest, by instytucja audytowa mogła wyrazić uwagi wobec działań instytucji odpowiedzialnych za redystrybucję środków unijnych oraz aby mogła przekazać swoje wyniki zainteresowanym stronom przy zachowaniu pełnej niezależności. Umieszczenie pod względem organizacyjnym i statusu instytucji audytowej mogą stanowić w praktyce utrudnienie bądź ograniczenie zakresu działania, w szczególności gdy instytucja ta jest częścią tego samego podmiotu publicznego co podmioty objęte audytem. W celu zapewnienia należytej niezależności kierownictwo instytucji audytowej musi co najmniej podlegać w obrębie podmiotu publicznego szczeblowi hierarchii, który umożliwi instytucji audytowej wypełnianie jej obowiązków w sposób bezstronny. Nikt nie może bowiem ingerować w określanie zakresu działań audytowych, pracę ani w przekazywanie wyników przez instytucję audytową.

## 2. Zadania instytucji audytowej

Zgodnie z art. 127 rozporządzenie ramowe instytucja audytowa dla każdego programu operacyjnego odpowiada w szczególności za:

- zapewnienie prowadzenia audytów w celu weryfikacji skutecznego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli,
- zapewnienie prowadzenia audytów operacji na podstawie stosownej próby w celu weryfikacji zadeklarowanych wydatków,

- przygotowanie w terminie ośmiu miesięcy od zatwierdzenia programu operacyjnego strategii audytu obejmującej: podmioty, które będą przeprowadzać audyty systemów i audyty operacji, metodologię, która zostanie zastosowana, metody doboru próby operacji do kontroli oraz indykatywne rozplanowanie audytów,
- do dnia 15 lutego każdego roku przedłożenie Komisji rocznego sprawozdania z kontroli, przedstawiającego wyniki audytów przeprowadzonych zgodnie ze strategią audytu oraz opinii.

Instytucja audytowa prowadzi audyty w zakresie prawidłowego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli programów operacyjnych, tzw. audyty systemów. Audyty systemów prowadzone są w celu zapewnienie terminowego złożenia corocznej opinii z audytu. Mają one na celu zapewnienie o zgodności ustalonych regulacji obowiązujących w danym programie operacyjnym z obowiązującymi regulacjami prawnymi Unii Europejskiej i państw członkowskich. Instytucja audytowa przeprowadza audyty wszystkich instytucji co najmniej raz w okresie programowania. Audyty systemów przeprowadzane są począwszy od pierwszego roku realizacji programu, po wskazaniu instytucji pełniących rolę instytucji zarządzającej oraz instytucji certyfikującej. Zakres prac pierwszych audytów systemów jest zgodny z zakresem prac wykonanych na etapie desygnacji. Desygnacja stanowi pierwszy etap prac audytowych w zakresie konkretnego programu operacyjnego. Jest warunkiem koniecznym do otrzymania środków z funduszy europejskich. Audyt desygnacyjny ma potwierdzić spełnianie przez zobowiązane instytucje warunków zapewniających prawidłową realizację programu operacyjnego. Zgodnie z art. 124 ust. 1 rozporządzenia ramowego państwo członkowskie powiadamia Komisję Europejską o dacie i formie przeprowadzonej na odpowiednim szczeblu procedury desygnacji instytucji zarządzającej i w stosownych przypadkach instytucji certyfikującej przed przedłożeniem Komisji pierwszego wniosku o płatność okresową.

Instytucja audytowa dokonuje również audytów operacji w celu weryfikacji zadeklarowanych wydatków. Mają one na celu zweryfikowanie prawidłowości działania systemu poprzez ocenę poszczególnych projektów. Badanie dokonywane jest na próbie projektów.

Dobór projektów odbywa się w oparciu o zadeklarowane do Komisji Europejskiej wydatki z danego okresu. Reprezentatywna próba dobierana jest co do zasady z wykorzystaniem statystycznych metod doboru próby. Poziom wiarygodności w odniesieniu do wyboru próby określa się na podstawie poziomu skuteczności funkcjonowania konkretnego systemu zarządzania i kontroli programem operacyjnym ocenionego podczas audytu systemu. W przypadku systemów, które zostały ocenione wysoko (tj. jako dobrze funkcjonujące) podczas ostatniego audytu systemu, liczebność wymaganej próby na audytach operacji maleje.



Dobór próby może również w uzasadnionych przypadkach przybierać formę doboru niestatystycznego. Ma to miejsce w przypadku gdy liczba operacji w danym roku obrachunkowym jest niewystarczająca do zastosowania metod statystycznych oraz za każdym razem, gdy na podstawie profesjonalnego osądu instytucji audytowej zapadnie taka decyzja. Wielkość próby musi być bowiem wystarczająca, aby instytucja audytowa mogła sporządzić wiarygodną opinię. Dobór niestatystyczny ma miejsce zgodnie z przyjętymi na szczeblu międzynarodowym standardami audytu. Częstość audytów jest proporcjonalna do zakresu wsparcia finansowego ze środków europejskich. Liczba przeprowadzanych audytów powinna być ograniczona szczególnie jeżeli: całkowite wydatki kwalifikowalne na operację nie przekraczają 200 000 euro w przypadku Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i Funduszu Spójności, 150 000 euro w przypadku Europejskiego Funduszu Społecznego oraz 100 000 euro w przypadku Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego<sup>5</sup>. Niemniej jednak powinna istnieć możliwość przeprowadzenia audytu w dowolnym momencie w sytuacji, gdy istnieją dowody na istnienie nieprawidłowości lub nadużycia finansowego.

Instytucja audytowa przeprowadza audyty w oparciu o przyjętą strategię audytu. Określa ona metodykę audytu, metodę doboru próby dla audytów operacji oraz plan audytów odniesieniu do pierwszych 3 lat obrachunkowych. Pierwsza strategia audytu zostaje przygotowana w ciągu 8 miesięcy od przyjęcia danego programu i obejmuje pierwsze 3 lata obrachunkowe<sup>6</sup>.

W okresie programowania 2014–2020 instytucja audytowa nie jest zobowiązana do przekazywania strategii do oceny i zatwierdzenia przez Komisję Europejską. Strategia audytu jest corocznie uaktualniana, począwszy od 2016 r. do 2023 r. włącznie. Komisja Europejska może współpracować z instytucją audytową w celu koordynowania planów i metod prowadzonych audytów. Co do zasady przynajmniej raz w roku organizowane jest spotkanie w celu zbadania rocznego sprawozdania z kontroli, opinii audytowej i strategii audytu oraz wymiany poglądów na temat kwestii związanych z poprawą funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli. Komisja Europejska ma możliwość dokonania przeglądu ścieżki audytu instytucji audytowej oraz wzięcia udziału w czynnościach audytowych prowadzonych przez instytucję audytową.

Prowadzone audyty mają na celu stwierdzenie, że wydatki przedstawione Komisji Europejskiej zostały poniesione zgodnie z prawem oraz są zgodne z dowodami księgowymi i zapisami księgowymi będącymi w posiadaniu instytucji certyfikującej, instytucji zarządzającej i beneficjentów, którzy ponieśli dane wydatki. W czasie audytu należy uzyskać wiarygodne i wystarczające dowody na poniesienie wydatków oraz zapewnienie, że

---

5 Art. 148 rozporządzenia nr 1303/2013.

6 Art. 127 rozporządzenia nr 1303/2013.

obowiązujący system zarządzania i kontroli danym programem operacyjnym funkcjonuje skutecznie i zgodnie z opisem. W tym celu dokonywane mogą być testy przeglądkowe na dokumentacji wspierającej poniesione wydatki czy też wywiady z osobami odpowiedzialnymi za konkretne zadania. W oparciu o przeprowadzone czynności instytucja audytowa jest zobowiązana dać zapewnienie, że obowiązujący system jest odpowiedni dla zapewnienia legalności i prawidłowości wydatków oraz dokładności i kompletności zestawień wydatków przedstawianych Komisji Europejskiej.

### 3. Zasady funkcjonowania instytucji audytowej w Polsce

W Polsce w perspektywie finansowej 2014–2020, podobnie jak w perspektywie 2007–2013, rolę instytucji audytowej powierzono Generalnemu Inspektowi Kontroli Skarbowej (GIKS). Pełnił on funkcję instytucji audytowej w zakresie wszystkich krajowych i regionalnych programów operacyjnych do wejścia w życie z dniem 1 marca 2017 r. przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>7</sup>.

Zadania instytucji audytowej zostały powierzone GIKS na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>8</sup>, uchylonej 1 marca 2017 r., gdzie wskazano, że audyt wykonuje Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o kontroli skarbowej do zakresu kontroli skarbowej należał audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z innych źródeł zagranicznych, w tym certyfikacja i wydawanie deklaracji zamknięcia. Audyt obejmował sprawdzenie skuteczności funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli, prawidłowości rachunków, prawidłowości i zgodności z prawem wydatków oraz wywiązywania się z warunków finansowania pomocy.

Audyt przeprowadzany był w:

- instytucjach zarządzających, certyfikujących, pośredniczących, wdrażających, w instytucji płatniczej, podmiotach zaangażowanych w realizację wspólnych programów finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz w agencjach płatniczych, o których mowa w odrębnych przepisach,
- podmiotach i jednostkach organizacyjnych wydatkujących, przekazujących i otrzymujących środki,
- podmiotach i jednostkach obowiązanych do wywiązywania się z warunków, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o kontroli skarbowej.

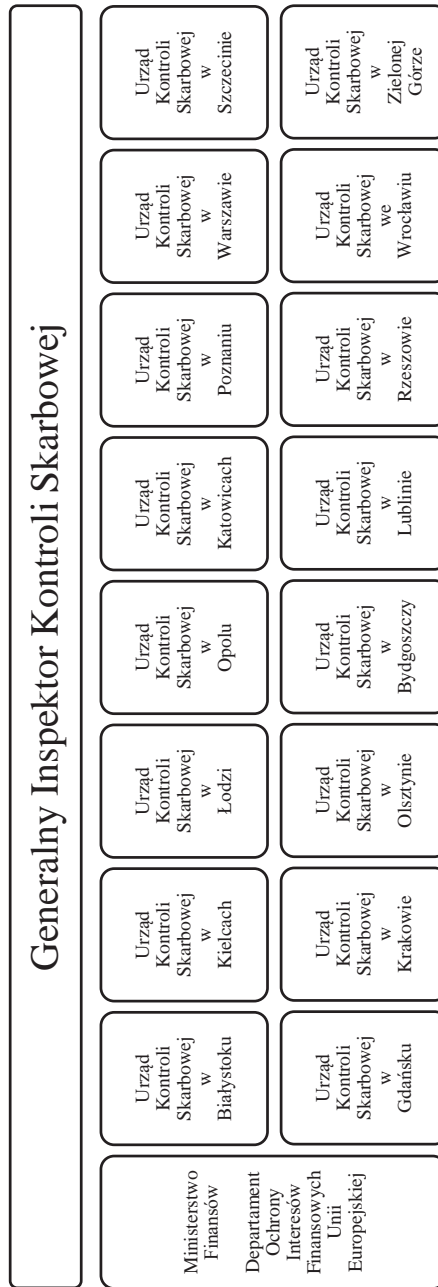
Czynności w zakresie audytu wykonywali inspektorzy kontroli skarbowej i pracownicy jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej zatrudnieni w wyodrębnionej komórce organizacyjnej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz w urzędach kontroli

<sup>7</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.

<sup>8</sup> Ostatni tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.



**Rysunek 2.** Schemat organizacyjny instytucji audytowej w Polsce w ramach funkcjonującej kontroli skarbowej



Źródło: opracowanie własne.

skarbowej, w szczególności w ustanowionych w nich wydziałach lub oddziałach właściwych w sprawach audytu środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Czynności w zakresie audytu odbywały się na podstawie upoważnień wydawanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Upoważniony pracownik w związku z wykonywaniem czynności w zakresie audytu mógł żądać od audytowanych podmiotów przedstawienia dokumentów w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności oraz był upoważniony do dokonania oględzin. Z czynności sporządzany był protokół. Wskazane zadania wykonywane były w trybie określonym w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej oraz w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>9</sup>.

Wejście w życie z dniem 1 marca 2017 r. przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>10</sup> wpłynęło na funkcjonowanie instytucji audytowej w Polsce. Krajowa Administracja Skarbowa przejęła zadania sprawowane przez administrację podatkową, celną i kontrolę skarbową. Struktury dotychczas funkcjonujące na podstawie odrębnych przepisów zostały scalone. Na mocy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wraz z ustawą wprowadzającą te przepisy straciły moc:

- ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej,
- ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych,
- ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej,
- ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej.

**Tabela 1.** Podstawowe różnice w organizacji instytucji audytowej w Polsce w związku z wprowadzeniem Krajowej Administracji Skarbowej

Instytucja audytowa funkcjonująca w ramach kontroli skarbowej do 28 lutego 2017 r. na podstawie ustawy o kontroli skarbowej	Instytucja audytowa funkcjonująca w ramach Krajowej Administracji Skarbowej od 1 marca 2017 r. na podstawie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej
Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej	Szef Krajowej Administracji Skarbowej
Ministerstwo Finansów Departament Ochrony Interesów Unii Europejskiej	Ministerstwo Finansów Departament Audytu Środków Publicznych
wyodrębnione wydziały w Urzędach Kontroli Skarbowej	odziały terenowe Ministerstwa Finansów
Inspektor Kontroli Skarbowej	stanowiska specjalistyczne

Źródło: opracowanie własne.

<sup>9</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm. Zgodnie z Ordynacją podatkową do audytu nie stosuje się przepisów rozdziału 3, z wyjątkiem art. 13 ust. 6 i 8, art. 13c i 32, które stosuje się odpowiednio; przepisy rozdziałów 1, 2, 3, art. 143 oraz rozdziałów 5, 6, 9, 10, 11, 14, 16, 22 i 23 działu IV oraz art. 285a–287 i 289 stosuje się odpowiednio.

<sup>10</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.

Nowa regulacja wprowadziła zmiany proceduralne oraz organizacyjne. Utworzono administrację skarbową i przyznano poszczególnym podmiotom wchodzącym w jej skład pewne kompetencje oraz powierzono im określone zadania. Na podstawie wprowadzonych regulacji nadzór nad funkcjonowaniem Krajowej Administracji Skarbowej sprawuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej podległy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Szefem Krajowej Administracji Skarbowej jest sekretarz stanu w Ministerstwie Finansów powoływany przez Prezesa Rady Ministrów na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wykonuje on swoje zadania na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Szef Krajowej Administracji Skarbowej realizuje zadania uprzednio należące m.in. do szefa Służby Celnej, Generalnego Inspektora Informacji Finansowej czy Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.

Do zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej należy np. wykonywanie funkcji instytucji audytowej w rozumieniu art. 123 ust. 4 rozporządzenia nr 1303/2013, art. 31 ust. 4 rozporządzenia nr 223/2014<sup>11</sup>, art. 25 ust. 1 lit. b rozporządzenia nr 514/2014<sup>12</sup> oraz art. 20 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego nr 897/2014<sup>13</sup>.

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej określa procedurę audytu. Na podstawie art. 95 tej ustawy audyt obejmuje ocenę:

- 1) gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA);
- 2) gospodarowania środkami publicznymi innymi niż określone w pkt 1, z wyłączeniem badania celowości wykorzystania środków zaliczanych do dochodów własnych i subwencji ogólnej jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków, o których mowa w pkt 1 i 2;
- 4) wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym;

---

11 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 223/2014 z dnia 11 marca 2014 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym, Dz.Urz. UE L 72, s. 1, ze zm.

12 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 514/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Funduszu Azylu, Migracji i Integracji oraz instrumentu na rzecz wsparcia finansowego współpracy policyjnej, zapobiegania i zwalczania przestępczości oraz zarządzania kryzysowego, Dz.Urz. UE L 150, s. 112.

13 Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 897/2014 z dnia 18 sierpnia 2014 r. ustanawiające przepisy szczegółowe dotyczące wdrażania programów współpracy transgranicznej finansowanych na podstawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 232/2014 ustanawiającego Europejski Instrument Sąsiedztwa, Dz.Urz. UE L 244, s. 12.

- 5) wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz prawidłowości prywatyzacji mienia Skarbu Państwa;
- 6) wypełniania zobowiązań wynikających z udzielonych przez Skarb Państwa poręczeń i gwarancji, w tym wykorzystania środków, których spłatę poręczył lub gwarantował Skarb Państwa, zgodnie z ich przeznaczeniem.

Audyt leżący w zakresie obowiązków instytucji audytowej zdefiniowano poprzez wskazanie, że dotyczy on w szczególności skuteczności funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli, prawidłowości rachunków, prawidłowości i zgodności z prawem wydatków. Audytowi podlegają instytucje zarządzające, certyfikujące, pośredniczące, wdrażające, podmioty zaangażowane w realizację wspólnych programów finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz agencje płatnicze, o których mowa w odrębnych przepisach.

Czynności w zakresie audytu, o których mowa w art. 95 ust. 1 pkt 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, wykonują osoby zatrudnione w wyodrębnionej w tym celu komórce organizacyjnej urzędu obsługującego ministra właściwego ds. finansów publicznych. Audyt dokonywany może być w siedzibie organu, chyba że konieczne jest przeprowadzenie czynności w siedzibie audytowanego oraz w miejscach wykonywania przez audytowanego działalności gospodarczej. W związku z wykonywanymi czynnościami w zakresie audytu można żądać od audytowanych i ich kontrahentów przedstawienia dokumentów i dokonywania oględzin, w tym w miejscach realizacji projektu finansowanego ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej. Z przeprowadzonego audytu sporządza się odpowiednio sprawozdanie, opinię, zalecenie, które doręcza się audytowanemu. W zakresie nieuregulowanym ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej do audytu stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej<sup>14</sup>.

W prowadzonych audytach uczestniczyć mogą osoby uprawnione na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych, w tym przedstawiciele instytucji Unii Europejskiej, a w zakresie realizacji wspólnych programów finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej także przedstawiciele innych państw. Sprawozdanie, opinia lub zalecenie wraz z dokumentacją z audytu mogą być przekazywane: podmiotom sprawującym nadzór lub kontrolę nad działalnością audytowanego, organom Unii Europejskiej, osobom uprawnionym na podstawie zawartych przez Rzeczpospolitą Polską umów międzynarodowych, przedstawicielom innych państw w zakresie realizacji wspólnych programów finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej. Audyt wykonywany jest w oparciu o międzynarodowe standardy audytu, wydawane przez The

<sup>14</sup> Przepisy art. 62 ust. 1, 2, 8 i 10, art. 64 ust. 1 pkt 1–5, 7–11 i 17, ust. 3 i 4, art. 72 ust. 1 pkt 1–4, 6 i 8–11 oraz ust. 2, art. 73, 76, 79 oraz 81 ust. 1–6; przepisy art. 12, 143, 180–181a, 193a–197, rozdziałów 2, 3a, 5, 6, 9, z wyjątkiem art. 171a, oraz rozdziałów 22 i 23 działu IV.

Institute of Internal Auditors (IIA), International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) i International Federation of Accountants (IFAC).

#### 4. Podsumowanie

Mimo konieczności przestrzegania regulacji oraz płynących z nich obowiązków narzucanych krajom członkowskim niezaprzeczalną korzyść płynącą z członkostwa w Unii Europejskiej stanowi możliwość korzystania ze środków finansowych pochodzących z funduszy europejskich. Wyznaczenie właściwego systemu redystrybucji środków to warunek konieczny do uzyskania wsparcia finansowego. Obowiązki i zadania powierzone poszczególnym instytucjom powinny być jasno określone. Struktura organizacyjna musi zapewniać przestrzeganie wymaganych zasad. Aby instytucja audytowa mogła w sposób bezstronny, obiektywny i bez występowania powiązań mogących wzbudzać podejrzenie czy konflikty interesów wykonywać powierzone jej zadania, powinna osiągnąć szczególny poziom niezależności. Może go uzyskać m.in. poprzez oddzielenie funkcji instytucji audytowej od funkcji pozostałych instytucji zaangażowanych w redystrybucję środków w ramach programu operacyjnego danego kraju członkowskiego. Chodzi o to, by instytucja audytowa mogła przekazać uwagi dotyczące działań instytucji odpowiedzialnych za redystrybucję środków unijnych oraz udostępnić wyniki kontroli zainteresowanym stronom przy zachowaniu pełnej niezależności. Nikt nie może bowiem ingerować w określanie zakresu działań audytowych, w pracę ani przekazywanie wyników przez instytucję audytową.

#### Bibliografia

Komunikat Komisji Europa 2020, Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, Bruksela, 3.03.2010, KOM(2010) 2020 wersja ostateczna, [http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1\\_PL\\_ACT\\_part1\\_v1.pdf](http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_PL_ACT_part1_v1.pdf).

#### Akty prawne

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006, Dz.Urz. UE L 347, s. 320, ze zm.

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 223/2014 z dnia 11 marca 2014 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym, Dz.Urz. UE L 72, s. 1, ze zm.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 514/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Funduszu Azyłu, Migracji i Integracji oraz instrumentu na rzecz wsparcia finansowego współpracy policyjnej, zapobiegania i zwalczania przestępczości oraz zarządzania kryzysowego, Dz.Urz. UE L 150, s. 112.
- Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 897/2014 z dnia 18 sierpnia 2014 r. ustanawiające przepisy szczegółowe dotyczące wdrażania programów współpracy transgranicznej finansowanych na podstawie rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 232/2014 ustanawiającego Europejski Instrument Sąsiedztwa, Dz.Urz. UE L 244, s. 12.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 czerwca 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.

### Streszczenie

W celu właściwej redystrybucji środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej państwa członkowskie muszą przestrzegać określonych zasad. Każde państwo członkowskie zobowiązane jest do wyznaczenia dla każdego utworzonego programu operacyjnego instytucji odpowiedzialnych za zarządzanie i certyfikację oraz funkcjonalnie niezależnej instytucji audytowej. Instytucja audytowa powoływana jest na podstawie obowiązujących przepisów. Jej rola, obowiązki i funkcje powinny być wyraźnie określone. Kwestię nadrzędną stanowi niezależność instytucji audytowej, która oznacza, że nie występują warunki ograniczające możliwość pełnienia przez tę instytucję obowiązków w sposób bezstronny. Na wszystkich etapach instytucja audytowa powinna gwarantować wykonywanie swoich zadań w sposób niezależny i obiektywny oraz bez konfliktu interesów. Zarówno umiejscowienie pod względem organizacyjnym, jak i status instytucji audytowej mogą stanowić w praktyce utrudnienie bądź ograniczenie zakresu działania, w szczególności gdy instytucja ta jest częścią tego samego podmiotu publicznego co podmioty objęte audytem. Nikt nie może bowiem ingerować w określanie zakresu działań audytowych, pracę ani w przekazywanie wyników przez instytucję audytową.

**Słowa kluczowe:** instytucja audytowa, fundusze unijne, zasady funkcjonowania

### The Audit Authority in Poland: Its Essence and Operational Rules

#### Abstract

In order to properly redistribute funds from the European Union's budget, its member states are required to follow certain rules. For each established operational programme, each member state is required to designate institutions responsible for management and certification as well as a functionally independent audit authority. The audit au-



thority is appointed on the basis of relevant regulations and its role, duties and functions should be clearly defined. The most important aspect is the independence of the audit authority, which means that there are no conditions restricting the ability of institutions to perform their duties in an impartial manner. At all stages, the audit authority should ensure that its tasks are performed in an independent and objective manner without any possible conflict of interests. The organisational structure and status of the audit authority may cause some limitation of its activity, in particular when it is a part of the same public entity as the audited ones. Importantly, no one can interfere in defining the scope of the audit activities, work or the transmission of results conducted by the audit authority.

**Keywords:** audit authority, EU funds, operational rules