

AUDYT I ZARZĄDZANIE

MAGAZYN IIA

Magazyn Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Kwartalnik numer 2 (20)2018



ISSN 2450–9582



Instytut Audytorów
Wewnętrznych IIA Polska

Redaktor naczelny:

IWONA BOGUĆKA

Sekretarz redakcji:

RENATA ZYSIAK

Kolegium Redakcyjne:

DR MIROSŁAW CZAPIEWSKI

DR LECH JĘDRZEJEWSKI

DR ROMANA KAWIAK

DR ANDRZEJ KULIK

DR RAFAŁ TYSZKIEWICZ

OLGA PETELCZYC

MACIEJ PIOLUNOWICZ

Rada Programowo-Naukowa:

PROF. DR HAB. AGNIESZKA BITKOWSKA

PROF. DR HAB. GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI

PROF. DR HAB. JERZY PIOTR GWIZDAŁA

PROF. DR HAB. BOLESŁAW RAFAŁ KUC

PROF. DR HAB. BARTŁOMIEJ NITA

PROF. DR HAB. ELŻBIETA WEISS

DR AGNIESZKA BOBOLI

DR WIESŁAW KARLIŃSKI

DR KRZYSZTOF PAKOŃSKI

Redaktor prowadzący:

KATARZYNA CELIŃSKA

Wersję pierwotną (referencyjną) czasopisma stanowi wydanie elektroniczne.

Autor, przekazując Redakcji tekst opracowania, które zostanie przyjęte do druku, przenosi wyłączne prawo do jego publikacji (prawa autorskie i wydawnicze oraz prawo do sublicencji). Redakcja zastrzega sobie możliwość dokonywania skrótów i zmian oraz poprawek stylistycznych, językowych i interpunkcyjnych.

Przedruk wymaga zgody wydawcy, cytowanie – powoływanie się na źródło cytowania „Audyt i Zarządzanie”.

Wydawca:

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska

ul. Świętokrzyska 20 pokój 520, Warszawa 00–002

Kontakt:

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska

ul. Świętokrzyska 20 pokój 520, Warszawa 00–002

telefon: +48 (22) 110 08 13, +48 602 455 322

mail: office@iia.org.pl,

fax: +48 (22) 247 83 78

Skład i łamanie:

MARCIN BOGUŚ

ISSN 2450–9582

SPIS TREŚCI:

STOPKA REDAKCYJNA.....	2
SPIS TREŚCI	3
SŁOWO WSTĘPNE	4

ARTYKUŁY

1. Czy audyt wewnętrzny da radę (kierownikowi jednostki) w obszarze ochrony danych osobowych?	5
2. Modyfikacje umów o zamówienie publiczne (aspekt praktyczny).....	10
3. Przez lata z analizą danych	20
4. Rola audytu wewnętrznego w efektywnym wydatkowaniu środków unijnych – doświadczenia z perspektywy finansowej 2007 – 2013 na przykładzie Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego.	25
5. Jaki sens ma implementacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych?	34

RELACJE

6. Audyt wewnętrzny w praktyce, relacja ze spotkania szkoleniowego w Poznaniu	39
7. Perspektywy rozwoju audytu wewnętrznego oraz nadzoru korporacyjnego w administracji publicznej i biznesie.....	43

RECENZJE

8. Publikacja ECIIA Audyt wewnętrzny w obrębie grupy.....	45
9. Praktyczny przewodnik: Audyt zewnętrznych relacji biznesowych.....	46

INFORMACJE DLA AUTORÓW.....	47
-----------------------------	----

Szanowne Panie, Szanowni Panowie,

Przedstawiamy kolejny numer magazynu IIA Polska „Audyt i Zarządzanie” o numerze ISSN 2450–9582. Znajdziecie w nim Państwo niezwykle ciekawe i inspirujące artykuły oraz informacje, które mamy nadzieję, będą dla Państwa przyczynkiem do dyskusji, refleksji, działania, sięgania po prezentowane rozwiązania, doświadczenia, jak również polecane przez Redakcję publikacje z zakresu audytu wewnętrznego, kontroli wewnętrznej, ryzyka zarządzania itp.

W imieniu swoim i Kolegium serdecznie zapraszam do wymiany doświadczeń i współpracy poprzez tworzenie artykułów, felietonów, recenzji książek godnych polecenia, sprawozdań z konferencji.

Redakcja Magazynu czeka na artykuły, które będą źródłem ciekawych informacji, refleksji, tematem do dyskusji, a przede wszystkim inspirującą lekturą dla każdego naszego czytelnika. Więcej informacji znajduje się na stronie Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska.

Iwona Bogucka

Marek Januszczyk¹

Czy audyt wewnętrzny da radę (kierownikowi jednostki) w obszarze ochrony danych osobowych?

Cel

Celem artykułu jest przedstawienie wątpliwości co do roli audytu wewnętrznego w obszarze ochrony danych osobowych po publikacjach stanowiska organu ochrony danych osobowych oraz Ministerstwa Finansów w tej mierze. Polemika z treścią tego stanowiska może przyczynić się do środowiskowej, rzeczowej dyskusji w tym temacie.

Wstęp

Z dużym zainteresowaniem zapoznałem się ze stanowiskiem zamieszczonym na stronie internetowej uodo²: *Zasady współpracy audytora wewnętrznego i IOD* określone przez Ministerstwo Finansów i Prezesa UODO z dnia 1 sierpnia 2018 r. Zwłaszcza, że w poprzednim stanie prawnym na stronie GODO zamieszczono publikację „*Dokonywanie oceny zgodności przetwarzania danych osobowych z przepisami ustawy o ochronie danych osobowych*”³ (z 18 lipca 2017 r.) Tym większe było moje zaskoczenie po jego lekturze, gdy okazało się, że statusy i role IOD i AW sprowadzono do wspólnego mianownika, sugerując, że funkcje te powinny poniekąd podzielić się pracą w zakresie badania zgodności z prawem działań jednostki przy ochronie danych osobowych. Podobny wydźwięk miało też w/w stanowisko GODO z 2017 r. odnośnie roli audytu wewnętrznego i ABI w obszarze ochrony danych osobowych.

Czy IOD to audytor?

Zasadą powszechnie przyjętą jest to, że praca audytorów wewnętrznych i kontrolerów oraz innych służb nie powinna być powielana, a wzajemnie wykorzystywana, o ile jest wiarygodna i przydatna do celów audytu. Stąd do audytu wewnętrznego powinna należeć ocena, na ile działania IOD, czy ABI mogą mieć przydatność dowodową dla celów realizacji audytu. Autorzy opublikowanego stanowiska zdają się nie dostrzegać, iż zadania IOD wskazane w art. 39 RODO⁴ zawierają o wiele szerszy zakres, niż monitorowanie zgodności przetwarzania danych osobowych z obowiązującymi przepisami prawa. Ponadto monitorowanie to należy rozumieć jako codzienne działania weryfikujące zgodność działań administratora z wymogami RODO, m.in. poprzez włączanie IOD do wszystkich spraw z tym związanych, a w razie potrzeby udzielanie instruktażu i bieżące przedstawianie swoich

¹ CIA, CISA, Audytor wewnętrznym w Ministerstwie Sprawiedliwości.

² <https://uodo.gov.pl/pl/138/445>.

³ <https://giodo.gov.pl/pl/560/9292>.

⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych).

opinii administratorowi danych. Jest więc to zupełnie inna rola niż audytora wewnętrznego i stanowi tak naprawdę działalność bieżącej obsługi jednostki, podobnie jak sprawy bhp, ppoż., ochrona informacji niejawnych czy udzielanie informacji publicznej. Oczywiście IOD będzie wykonywał również audyty zgodności w różnych zakresach, ale pod warunkiem posiadania kryteriów oceny, tj. ustalonych wcześniej i stosowanych w jednostce procedur czy praktyk, świadomie wdrożonych celem wypełnienia wymogów RODO.

Kto pełni rolę audytowanego?

Podobnie jest z zadaniami audytu wewnętrznego, którego rola dalece wykracza poza proste badanie zgodności, a koncentruje się na ocenie kontroli zarządczej, a więc zarządzaniu w danym obszarze. Zadania w obszarze ochrony danych osobowych realizuje zarówno IOD, jak i inne osoby wyznaczone przez administratora. Pierwszym i kluczowym zadaniem audytu jest więc ustalenie czy zakres zadań, uprawnień do ich wykonywania i odpowiedzialności został przypisany komórkom i osobom. Jest to podstawą ustalenia kto będzie w danym procesie audytowany. Jeśli rola IOD w obszarze ochrony danych osobowych będzie się sprowadzała stricte do zadań wskazanych w art. 39 RODO, zaś zadania administratora będą przypisane innym komórkom/osobom, to IOD nie musi występować w roli audytowanego. Ocena skuteczności jego pracy wypłynie pośrednio z oceny działań komórek wykonujących wyznaczone im zadania administratora. Lecz jeśli zadania administratora w głównej mierze zostaną przypisane IOD (co jest najczęstszą praktyką), to nie może być on wykluczony z grona audytowanych. Publikacja ze strony GODO *Wykonywanie obowiązków ABI, przyszłego IOD w świetle ogólnego rozporządzenia o ochronie danych*⁵ zawiera następującą sugestię przypisywania IOD zadań należących do administratora: „stwierdzić należy, że inspektor ochrony danych powinien wspierać administratora danych osobowych we wszystkich czynnościach, w których z uwagi na charakter podejmowanych działań jest to możliwe. Co jednak istotne, RODO poprzez szeroki zakres zadań nałożonych na inspektorów ochrony danych art. 39 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych) wymaga od nich aktywności rozumianej jako inicjowanie działań zmierzających do zapewnienia należytej ochrony danych osobowych.”

Niezależność absolutna

Biorąc pod uwagę, iż celem audytu jest ocena zarządzania i koncentracja na rozwiązaniu problemu zgadzam się ze stwierdzeniem zawartym w treści stanowiska, że „w przypadku gdy audyt obejmuje zadania realizowane przez IOD, audytor wewnętrzny powinien odnosić się do badanego obszaru, nie formułując wniosków dotyczących bezpośrednich

⁵ *Wykonywanie obowiązków ABI, przyszłego inspektora ochrony danych w świetle ogólnego rozporządzenia o ochronie danych*, Biuro Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych, Warszawa 2016, str. 46.

działań IOD”. Jednakże w sytuacji przypisania dla IOD niektórych zadań administratora, trudno byłoby się nie odnieść w ustaleniach audytu, gdy nie byłyby one realizowane (np. prowadzenie rejestru czynności przetwarzania danych). Większych kontrowersji nie budziło też stanowisko GODO zawarte w informacji zamieszczonej w 2017 r. na stronie GODO pt. *Dokonywanie oceny zgodności przetwarzania danych osobowych z przepisami ustawy o ochronie danych osobowych*: „Jednocześnie audytor nie może wkraczać w sferę autonomii ABI-ego ani ograniczać go w wykonywaniu jego ustawowych zadań (co nie oznacza, że nie może żądać dokumentacji i informacji) ”.

Pojawia się jednak pytanie czy przy takim podejściu ktokolwiek będzie miał prawo wypowiedzenia się co do oceny prawidłowości IOD przy wykonywaniu jego zadań, zakładając że:

- administrator danych osobowych nie może, gdyż będzie to utożsamione z otrzymywaniem instrukcji dotyczących wykonywania zadań lub ukaraniem za wypełnianie przez IOD jego zadań,
- audyt wewnętrzny nie może, gdyż naruszy niezależność IOD,
- kontrola z UODO nie może, gdyż kontrolowanym jest administrator danych, a nie IOD.

Moim zdaniem niezależność IOD ma służyć temu, aby jego profesjonalna aktywność nie obracała się przeciwko niemu, np. proponowanie rozwiązań dotyczących zabezpieczeń danych osobowych oraz praw i wolności osób, których te dane dotyczą, które powinny być wykonane przez komórki przetwarzające dane, nie powinno być piętnowane przez administratora danych jako kwestie odrywające pracowników komórek od ich zadań merytorycznych. Stąd czasem może być nacisk ze strony administratora danych wobec IOD aby nie wydawał negatywnych opinii oraz zaleceń w celu zwiększenia skuteczności ochrony danych i realizacji praw osób, których te dane dotyczą.

Trudno natomiast uzasadnić rozumienie niezależności IOD jako brak możliwości jakiegokolwiek oceny wykonywania przez niego zadań wskazanych w RODO i przypisanych decyzją administratora. Takie rozumienie niezależności IOD prowadziłoby do sytuacji, że w przypadku zaniechania przez IOD realizacji jego zadań nie byłoby możliwe jakiegokolwiek działanie ze strony administratora, co najmniej do momentu zainteresowania się sprawą przez UODO (najprawdopodobniej w wyniku wystąpienia poważnego incydentu w jednostce). Stąd też nieotrzymywanie instrukcji dotyczących wykonywania zadań, o czym mowa w RODO, może oznaczać jedynie zakaz ingerencji co do sposobu realizacji zadań, kwestionowania podejścia do wykonywania tych zadań, stosowanej metodyki i wyników wykonywanych działań. Nie powinno zaś być rozumiane jako zakaz zwracania uwagi IOD, że swoich zadań nie realizuje.

Gdzie audyt nie może tam administrator inny podmiot pośle

W stanowisku wskazano jednak na możliwość wystąpienia „przypadków oceny prawidłowości wykonywania funkcji IOD w kontekście jego odpowiedzialności na gruncie przepisów prawa pracy lub Kodeksu cywilnego (odpowiedzialności kontraktowej) przez

właściwe organy”. Jeśli ma to oznaczać jedynie sądową możliwość oceny pracy IOD, poprzez zasięgnięcie opinii biegłego, to sytuacja administratora danych wydaje się być tu niezwykle trudna. Z jednej strony ponosi on bezpośrednią odpowiedzialność za ochronę danych, a z drugiej nie może skorzystać z zapewnienia ze strony stworzonego do tego celu audytu wewnętrznego. W tym kontekście dość tajemniczo brzmi stwierdzenie w artykule, że praca IOD i audytu wewnętrznego „może podlegać kontroli (kierownika jednostki), w tym tej zleconej podmiotom wewnętrznym lub zewnętrznym”. Istnieje więc jednak jakiś „podmiot wewnętrzny” w jednostce posiadający kompetencje zarówno do oceny pracy IOD jak i audytu wewnętrznego. Są również kompetentne do oceny IOD podmioty zewnętrzne.

Z jednej strony podkreśla się, że audyt wewnętrzny dokonujący systematycznej oceny kontroli zarządczej, obejmując zasięgiem swojego działania wszystkie obszary, a z drugiej, że stawianie IOD w roli audytowanego stoi w sprzeczności z jego niezależnością. Zastanawiać może, w jaki sposób niezależna i obiektywna ocena audytu wewnętrznego w zakresie zarządzania ochroną danych osobowych może naruszyć niezależność IOD. Przecież gwarancją niezależności IOD jest podległość najwyższemu kierownictwu administratora. Zarówno audytor jak i IOD podlegają kierownikowi jednostki. Audytor nie podejmuje żadnych decyzji władczych i nie może wydawać IOD żadnych poleceń bez akceptacji audytowanego lub co najmniej kierownika jednostki. Jest to zresztą wskazane w opublikowanym stanowisku. Stąd audytor wydaje się być idealnym wręcz „podmiotem wewnętrznym” do oceny obszaru ochrony danych osobowych.

Czy AW jest niekompetentny w zakresie danych osobowych i jest obawa, że będzie bezzasadnie podważał sposób realizacji zadań przez IOD? Czy w takiej sytuacji, oznaczającej złamanie przez audytora zasad etyki (podejmuje się zadania, do wykonania którego brakuje mu kompetencji i wiedzy) IOD z łatwością nie obnaży ignorancji audytora w ramach procedury audytowej i wniesienia zastrzeżeń? Czy zachodzą jakieś przesłanki wskazujące na brak bezstronności audytora, która jest jego powinnością zawodową, która „zaszkodzi” niezależności IOD?

A może da radę?

Zakłada się, że ustawodawca (zarówno ten krajowy jak i unijny) jest racjonalny i tworząc przepisy bierze pod uwagę cel jaki przyświeca ich wprowadzeniu. Jako audytor wewnętrzny nie twierdzę, że ocena działania IOD jest zadaniem łatwym, lecz jeśli uważa się, że jest to zadanie zbyt trudne lub zabronione dla audytorów, to w jasny sposób obszar ten powinien być wyłączony z zakresu audytu wewnętrznego. Najlepiej poprzez przypisanie tej roli Prezesowi UODO, który przeprowadza kontrolę przestrzegania przepisów o ochronie danych osobowych w jednostkach. W ramach tej kontroli, czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej, a kontrolowany jest obowiązany do pisemnego wskazania osoby upoważnionej do reprezentowania go w trakcie kontroli. Należy przypuszczać, że osobą tą będzie IOD, w razie jego powołania. Czy nie naruszy to jego niezależności? Czy niezależności tej nie naruszą kontrole zlecone przez kierownika jednostki podmiotom wewnętrznym lub zewnętrznym?

Szkoda więc, że publikacja na stronie uodo, pomimo niewątpliwie dobrych intencji i chęci, stała się kolejną kontrowersją odnośnie zapewnienia ładu w obszarze ochrony danych osobowych. Sugeruje bowiem wyłączenie obszaru ochrony danych osobowych z obszarów audytu w normalnym zakresie, a przyzwala co najwyżej na pewną rolę uzupełniającą wobec IOD, gdzie nie będzie miejsca na ocenę kontroli zarządczej w sytuacjach, gdy główny ciężar obowiązków administratora z RODO zostanie przypisany IOD. Pozbawia w ten sposób, albo co najmniej ogranicza kierownika jednostki (i administratora danych osobowych) w pozyskaniu niezależnej i obiektywnej opinii oraz zapewnienia w zakresie zarządzania obszarem ochrony danych osobowych.

Streszczenie

Artykuł jest polemiką do stanowiska określonego przez Ministerstwo Finansów i Prezesa UODO z dnia 1 sierpnia 2018 r. pt. „Zasady współpracy audytora wewnętrznego i IOD”, które zostało opublikowane na stronach internetowych obu tych instytucji. Odnosi się do wątpliwości czy realizacja audytu wewnętrznego w obszarze ochrony danych osobowych godzi w niezależność IOD i jest przeszkodą do potraktowania tego stanowiska jako audytowanego. Zdaniem autora, przy profesjonalnym podejściu do wykonywania swoich zadań przez audytora i przez IOD, nie powinno dojść do zagrożenia niezależności obu tych funkcji.

Słowa kluczowe: audyt, ochrona danych osobowych, IOD, niezależność

Title: Can the internal audit manage in the area of personal data protection?

Summary

The article is a polemic to the position defined by the Ministry of Finance and the President of UODO of 1 August 2018, “Rules for cooperation between the internal auditor and the IOD”, which was published on the websites of both institutions. It refers to doubts whether the implementation of the internal audit in the area of personal data protection undermines the independence of the IOD and is an obstacle to treating the position as audited. According to the author, with a professional approach to perform their tasks by the auditor and by the IOD, there should be no threat of independence of both functions.

Keywords: internal audit, personal data protection, DPO, independence

dr Jarosław Rokicki¹³

Modyfikacje umów o zamówienie publiczne (aspekt praktyczny)

Cel

Celem artykułu jest ukazanie specyfiki umów o zamówienie publiczne w kontekście ich modyfikacji w świetle przesłanek wyrażonych w katalogu art. 144 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych¹⁴ zwanej dalej „Pzp”. Ograniczone ramy niniejszego artykułu, wobec złożonej i obszernej problematyki w tym zakresie powodują, iż Autor podzieli się z czytelnikami kwartalnika swoimi refleksjami wdrożenia praktycznych rozwiązań w zakresie stosowania rzeczonoego artykułu. W szczególności Autor skoncentruje uwagę na wybranych przesłankach wprowadzonych nowelizacją z 2016 r., które poszerzyły katalog okoliczności stanowiących odstępstwo od generalnej zasady zakazu dokonywania zmian w umowie o zamówienie publiczne. Autor swoje teoretyczno – praktyczne wnioskowanie opiera m.in. na nowatorskich schematach syntetycznie ukazujących omawianą problematykę.

Wstęp

Zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego finalizuje cały proces udzielania zamówienia i jednocześnie rozpoczyna etap jego realizacji. Generalnie treść zawieranej umowy w sprawie zamówienia publicznego powinna pozostawać niezmienna w okresie jej obowiązywania¹⁵. Jednak w praktyce zamawiający dokonują szeregu zmian umowy w oparciu o przesłanki wyrażone w art. 144 Pzp sankcjonujące możliwość ich wprowadzenia.

Nowelizacja ustawy – Prawo zamówień publicznych z dnia 22 czerwca 2016 r. implementującą postanowienia dyrektyw 2014/24/UE oraz 2014/25/UE, która weszła w życie 28 lipca 2016 r., wprowadziła znaczące zmiany w zakresie możliwości dokonywania zmian do umowy. Warto w tym miejscu wymienić ogólne przesłanki modyfikacji umowy wyrażone w art. 144 Pzp, bez ich bezpośredniego cytowania, odnoszące się do sześciu przypadków, które:

- zostały z góry przewidziane w pierwotnych warunkach zamówienia,
- zapewniają realizację dodatkowych dostaw, usług i robót budowlanych,

¹³ adiunkt na Wydziale Administracji i Prawa WSH w Sosnowcu; kierownik Biura Koordynacji Zamówień Publicznych i Opinii Prawnych w Urzędzie Miejskim w Dąbrowie Górniczej

¹⁴ Dz. U. z 2017r., poz. 1579 z późn. zm.

¹⁵ co zasadniczo różni się od swobody zmian umów zawieranych na podstawie kodeksu cywilnego

- spowodowane zostały okolicznościami nieprzewidzianymi przy udzielaniu zamówienia podstawowego,
- polegają na zastąpieniu wykonawcy nowym wykonawcą w trzech wyjątkowych przypadkach,
- nie są istotne w rozumieniu art. 144 ust. 1 pkt. 1 e,
- skutkują korektami małej wartości¹⁶.

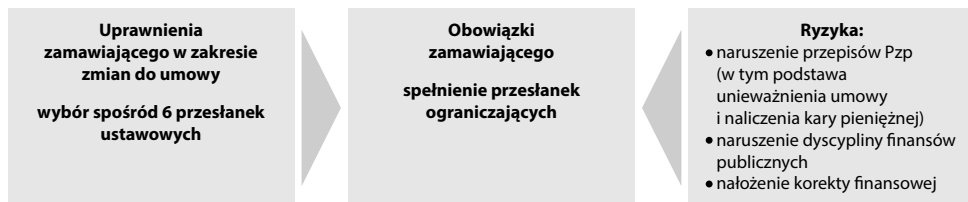
Każda z przesłanek wprowadzenia zmian ma charakter autonomiczny (niezależny od siebie), na co wskazuje bezpośrednia wykładnia językowa art. 144 ust. 1 Pzp „(...) zachodzi co najmniej jedna z następujących okoliczności (...)”. Znamienne znaczenia ma wprowadzenie art. 144 ust. 1 pkt. 6 Pzp będącego swoistym „kołem ratunkowym” dla zamawiającego ze strony Ustawodawcy. W tym miejscu Autor pozwolił sobie postawić hipotezę: „Dokonywanie modyfikacji umowy w oparciu o przesłankę art. 144 ust. 1 pkt. 6 Pzp (korekty małej wartości) jest dla zamawiającego właściwym kierunkiem działań w obliczu braku pewności legalności swoich działań w obrębie spełnienia innych przesłanek umożliwiających modyfikację umowy”. Weryfikację rzeczonej hipotezy czytelnik odnajdzie w dalszej części artykułu.

Na wstępie warto zauważyć, iż pole manewrów w obliczu dokonywania zmian kontraktu jest z jednej strony duże dla zamawiających, ale z drugiej strony ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w tym zakresie stosunkowo wysokie (patrz schemat nr 1). Niedozwolona zmiana umowy może prowadzić do obejścia fundamentalnych zasad postępowania tj. zasady równego traktowania wykonawców, uczciwej konkurencji, a przede wszystkim zasady przejrzystości. Stanowi ona podstawę do unieważnienia umowy w oparciu o art. 140 ust. 3 Pzp (prawo wystąpienia do sądu w tym zakresie przysługuje Prezesowi UZP zgodnie z art. 144a), podstawę nałożenia kary pieniężnej w oparciu o art. 200 ust. 1 pkt 4 Pzp, jedną z przesłanek naruszenia dyscypliny finansów publicznych (art. 17 ust. 6 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych) oraz podstawę naliczenia korekty finansowej dla zamówień współfinansowanych środkami unijnymi¹⁷. Dlatego dla minimalizacji tego ryzyka warto wypracować odpowiedni mechanizm działania, co Autor w dalszej części tekstu proponuje w oparciu o własne doświadczenia.

¹⁶ wyszczególnienie zaczerpnięte z R. Szostak, Umowy o zamówienie publiczne w zarysie, Urząd Zamówień Publicznych, Warszawa 2018, s. 197

¹⁷ Zob. Rozporządzenie Ministra Rozwoju z dnia 29 stycznia 2016 r. w sprawie warunków obniżania wartości korekt finansowych oraz wydatków poniesionych nieprawidłowo związanych z udzielaniem zamówień

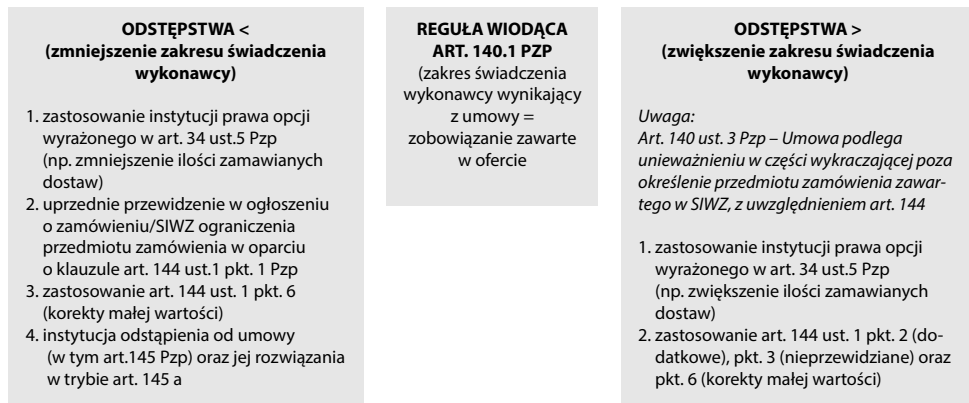
Schemat nr 1 Uprawnienia – obowiązki – ryzyka wobec zmian do umów



Źródło: opracowanie własne na podstawie Pzp

W poszukiwaniu właściwej ścieżki postępowania wydaje się konieczne ustalenie relacji rozpatrywanego art. 144 ust. 1 Pzp do art. 140 Pzp, który przyjmuje w swojej treści niezmiennosc świadczeń jako regułę wiodącą poprzez zachowanie tożsamości zakresu świadczenia wykonawcy wynikającego z umowy z jego zobowiązaniem zawartym w ofercie. Relacja ta skłoniła Autora, celem zachowania czytelności, do sporządzenia kolejnego schematu kompleksowo ujmującego tą problematykę i pozwalającego czytelnikowi szerzej spojrzeć na możliwe odstępstwa jakie mogą zaistnieć w toku realizacji danego zamówienia publicznego w kontekście ograniczenia bądź rozszerzenia przedmiotu umowy (patrz schemat nr 2).

Schemat 2 Zwiększenie i zmniejszenie zakresu świadczenia wykonawcy wobec reguły wiodącej wyrażonej w art. 140 ust. 1 Pzp



Uwaga:

1. w schemacie Autor celowo pominął w katalogu odstępstw (zwiększenie zakresu) udzielenie zamówienia podobnego w świetle przesłanki art. 67 ust. 1 pkt. 6 i 7 Pzp, bowiem następuje ono po przeprowadzeniu trybu zamówienia z wolnej ręki i zawarciu nowej umowy (a nie zmian do umowy podstawowej)

2. instytucja „prawa opcji” (art. 34 ust. 5 Pzp) pozwala zamawiającemu na jednostronną zmianę zakresu świadczenia wykonawcy, przy czym nie dochodzi wówczas do zmiany postanowień umowy, ponieważ zmiana świadczenia odbywa się w ramach określonych pierwotnymi postanowieniami umowy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Pzp

W dalszej kolejności warto odpowiedzieć sobie na pytanie: z jaką zmianą umowy mamy do czynienia tzn. czy ma ona charakter istotny czy nieistotny. Przepisy Pzp dopuszczają bowiem możliwość wprowadzenia zmiany do umowy o zamówienie publiczne, o ile zmiany te niezależnie od ich wartości nie są zmianami istotnymi (art. 144 ust. 1 pkt 5). Rozstrzygnięcie w tym zakresie przynosi art. 144 ust. 1 e Pzp¹⁸, w którym Ustawodawca określił warunki uznania zmiany za istotną uzależnione zmianą ogólnego charakteru umowy i dodatkowymi przesłankami (w przypadku braku zmiany ogólnego charakteru umowy). Wśród nieistotnych zmian do umowy można wymienić zmiany w zakresie konta bankowego wykonawcy, telefonu do kontaktów, regulowania pierwotnie ustalonych poziomów finansowania zamówienia na dany rok budżetowy. Zmiany te będą wprawdzie wprowadzane aneksem, jednak trudno oczekiwać w tym zakresie sporządzenie dodatkowego protokołu konieczności wprowadzenia zmian nieistotnych, które wprost ze swojej natury nie zaburzają m.in. konkurencyjności postępowania, szerzej nie powodują naruszenia przesłanek negatywnych uniemożliwiających zmianę umowy wyrażonych w art. 144 ust. 1e pkt. 1 i 2 a-d).

Z kolei zmiany istotne, choć po nowelizacji zostały wykreślone z przesłanki art. 144 ust. 1 pkt. 1 Pzp, powinny co do zasady zostać uprzednio jednoznacznie przewidziane w ogłoszeniu o zamówieniu/SIWZ w postaci precyzyjnych klauzul wraz z określeniem zakresu, charakteru i warunków wprowadzenia zmian. W praktyce najczęściej będą to klauzule indeksacyjne (inflacyjne, walutowe, towarowo – giełdowe) oraz klauzule upoważniające do prolongaty pierwotnie ustalonego terminu realizacji zamówienia. Tym samym istotne znaczenie będą miały decyzje podjęte przez zamawiającego na etapie projektowania umowy, które będą później legitymowały formalno-prawne działania zamawiającego w obrębie modyfikacji stosunku umownego przy powołaniu się na omawianą podstawę prawną. Postanowienia określające podstawy i warunki zmiany umowy powinny być precyzyjne, jednoznaczne i wyczerpujące, ponieważ w ten sposób zawęży się obszar

¹⁸ Niedopuszczalny katalog zmian istotnych umowy jest oparty na orzecznictwie europejskim, w szczególności Trybunału Sprawiedliwości UE np. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-496/99 *Succhi di Frutta*

ewentualnego sporu pomiędzy zamawiającym, a wykonawcą oraz w przypadku kontroli zewnętrznych danego kontraktu unika się zarzutów dokonania niedozwolonych zmian. Aktualna i szczególnie cenna w tym zakresie pozostaje opinia UZP: Jak należy formułować klauzule umowne na podstawie art. 144 ust. 1 pkt 1 ustawy Pzp? – dająca praktyczny przykład wprowadzenia klauzuli umownej dopuszczającej zmianę umowy na wykonanie robót budowlanych w zakresie wynagrodzenia czy terminu realizacji zamówienia z uwagi na duże opady atmosferyczne. Zamawiający, zgodnie z opinią powinien sprecyzować dokładnie, o jakie opady atmosferyczne chodzi, tj. deszczu, śniegu, gradu, w jakich wielkościach (np. milimetry, centymetry słupa wody), przez jaki okres powinny występować (np. ilość dni) czy też poprzez dokładne określenie ich skutków np. zmianę terminu realizacji (w dniach, tygodniach, miesiącach), modyfikację dotychczasowego harmonogramu prac (np. przestawienie kolejności poszczególnych robót), zmianę wynagrodzenia (wysokości czy sposobu dokonywania płatności). Ponadto zdaniem Autora, warto w przypadku prolongaty terminu realizacji umowy będącego jednym z kryteriów oceny ofert, celem bezpieczeństwa argumentowania w protokole konieczności, przeprowadzić swoistą symulację punktacji nowego przedłużonego terminu w stosunku do drugiej najkorzystniejszej oferty złożonej w danym postępowaniu. Symulacja ta pozwoli zamawiającemu sprawdzić czy w przypadku aneksowania terminu wykonania zamówienia nie zostałby wybrany inny wykonawca, co z kolei powinno pogłębić jego argumentację w zakresie wykazania okoliczności faktycznych i prawnych stanowiących podstawę zmian. Dodatkowo warto odwołać się do ewentualnych zapytań wykonawców składanych do SIWZ w zakresie postulatu prolongaty terminu wykonania zamówienia wobec braku zgody zamawiającego. Na tym etapie postępowania zachodzi prawdopodobieństwo wyeliminowania z udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia tych firm, które mogłyby, co prawda złożyć ofertę, o ile zamawiający dokonałby stosownej modyfikacji przed złożeniem oferty. Tylko wieloaspektowe podejście do tej materii daje gwarancje zachowania prawidłowości zamawiającego. Reasumując ten wątek, omawiana klauzula art. 144 ust. 1 Pzp jest wygodnym rozwiązaniem dla zamawiających wobec sytuacji jakie mogą mieć miejsce podczas realizacji umowy wymagającej jej zmiany, a miernikiem prawidłowego ukształtowania tej klauzuli jest należyty poziom precyzji jej zredagowania zgodnie z niezbędnymi wymogami Pzp.

Przepisy dotyczące modyfikacje umowy są bardzo restrykcyjne, a ich wykładania bardzo formalistyczna. Autor dokonał próby zaszeregowania wszystkich okoliczności zmian do umowy (patrz schemat nr 3) pod kątem stopnia ich formalno – prawnego obostrzenia, oczywiście mając na względzie fakt, iż każdy może w hierarchii ważności przesłanek dokonać innej ich gradacji poprzez przyjęcie swoich odmiennych założeń wstępnych. Autor przyjął za punkt odniesienia stopień rozbudowania każdej z przesłanki określonej w art. 144 ust. 1 pod kątem wystąpienia restrykcyjnych obwarowań w ich stosowaniu oraz ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oparte na wyrokach KIO, kontrolach dokonywanych przez Prezesa UZP i literaturze przedmiotu.

Schemat 3 Stopień formalno – prawnego obostrzenia okoliczności stanowiących podstawę zmian do umowy (w świetle art. 144 ust.1)

PRZESŁANKI ZMIAN DO UMOWY ART.144 UST.1 PKT.

1) zostały z góry przewidziane w pierwotnych warunkach zamówienia	2 a-c) zapewniają realizację dodatkowych D. U i RB	3a-b) spowodowane zostały okolicznościami nieprzewidywanymi przy udzielaniu zamówienia podstawowego	4 a, b,c) polegają na zastąpieniu wykonawcy nowym wykonawcą w trzech wyjątkowych przypadkach	5) nie są istotne w rozumieniu art. 144. 1.1 e, niezależnie od wartości	6) skutkują korektami małej wartości
---	--	---	--	---	--------------------------------------

mały**stopień obostrzenia**

duży

DODATKOWE OGRANICZENIA ART.144 UST.1A, 1B i 1C

+ zmiany postanowień umownych nie mogą prowadzić do zmiany charakteru umowy	+ nie można wprowadzać kolejnych zmian umowy w celu uniknięcia stosowania przepisów Pzp (uwaga: w zakresie pkt.4 dotyczy tylko lit. b)	+ zmiany postanowień umownych nie mogą prowadzić do zmiany charakteru umowy	+ po dokonaniu zmiany umowy, zamieszcza w BZP lub przekazuje U.P. UJE ogłoszenie o zmianie umowy
---	--	---	--

Źródło: opracowanie własne na podstawie Pzp

Jak wynika ze schematu nr 3 najmniejsze obostrzenia Pzp dotyczą możliwości wprowadzania zmian o charakterze nieistotnym, które w gruncie rzeczy łatwo zidentyfikować w oparciu o reguły określone w art. 144 ust. 1e Pzp. Katalog zmian nieistotnych Autor zaproponował w części, w której omówił tą problematykę. Omawianie dwóch kolejnych przesłanek zmian do umowy wyrażonych kolejno w pkt. 2 (zmiany dodatkowe) i pkt. 3 (zmiany nieprzewidziane) art. 144 ust. 1 Pzp z uwagi na ograniczone ramy artykułu oraz istniejącą wystarczającą literaturę przedmiotu opartą głównie o analizę orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, jak i doktryny zostały przez Autora celowo pominięte.

Znaczny liberalizm znajdziemy w art. 144 ust.1 pkt. 6 dotyczący możliwości wprowadzenia jakichkolwiek zmian do umowy o zamówienie małej wartości, jeżeli nie pociągną konsekwencji większych niż 10% wartości pierwotnej umowy lub 15% w odniesieniu do robót budowlanych. W tym miejscu zostanie poddana weryfikacji przyjęta na wstępie artykułu hipoteza: „Dokonywanie modyfikacji umowy w oparciu

o przesłankę art. 144 ust.1 pkt. 6 Pzp (korekty małej wartości) jest dla zamawiającego właściwym kierunkiem działań w obliczu braku pewności legalności swoich działań w obrębie spełnienia innych przesłanek umożliwiających modyfikację umowy”. Weryfikując rzeczoną hipotezę na wstępie należy przytoczyć ważną część opinii Urzędu Zamówień Publicznych w tym zakresie „ (...) każda z przesłanek wymienionych w art. 144 ust. 1 pkt 1–6 stanowi samodzielną podstawę do zastosowania przedmiotowej regulacji (...) w przypadku określonym w art. 144 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp nie ma obowiązku przewidywania w SIWZ lub w ogłoszeniu o zamówieniu możliwości dokonania zmian w umowie (...)”¹⁹. Przywołany fragment opinii UZP jest doskonałym potwierdzeniem, iż omawiana okoliczność zmian do umowy nie ma zbyt rygorystycznego wymiaru formalno – prawnego i jest dobrą płaszczyzną do kolejnych wniosków Autora umożliwiających weryfikację stawianej hipotezy.

Należy zauważyć, iż zmiana wartości umowy najczęściej wynika z rozszerzenia zakresu prac, co wiąże się również ze zmianą terminu. Dlatego warto pokreślić, iż omawiany przepis nie zawiera wprost zakazu innych zmian, poza zmianą wartości, a jedynie dopuszcza zmiany umowy, o ile wartość zmian nie przekracza wskazanych w przepisie kwot. Zdaniem Autora, warto uzależnić zmianę terminu wykonania zamówienia jako okoliczność przewidzianą w art. 144 ust. 1 pkt. 1 Pzp w kontekście zmiany wartości zamówienia wynikającej z przesłanki art. 144 ust.1 pkt. 6 Pzp. Autor w tym miejscu pokusił się o zredagowanie odpowiedniej klauzuli umownej umożliwiającej zmianę umowy w zakresie korelacji wymienionych przesłanek Pzp tj. prowadzić do zmiany charakteru umowy²⁰.

Dla prawidłowego zastosowania omawianego przepisu, poza wartością procentową wskazaną bezpośrednio w części składowej przesłanki ustawowej, istotna pozostaje również zasada wynikająca z art. 144 ust. 1b Pzp zgodnie z którą zmiany postanowień umowy dokonywane na podstawie art. 144 ust. 1 pkt 6 p.z.p. nie mogą

Pzp nie definiuje pojęcie „charakteru umowy”, co powoduje konieczność przywołania motywu 109 preambuły dyrektywy 2014/24/UE. Zgodnie z jej brzmieniem ze zmianą charakteru zamówienia mamy do czynienia wtedy, gdy następuje zastąpienie zamawianych robót budowlanych, dostaw lub usług innym przedmiotem zamówienia lub dochodzi do całkowitej zmiany rodzaju zamówienia (ponieważ w takiej sytuacji można zakładać hipotetyczny wpływ na wynik postępowania). W praktyce chodzi więc o sytuację kiedy zmianie ulega nie tylko rodzaj umowy (np. umowa sprzedaży została zastąpiona umową leasingu czy umowa dostawy przyjąłaby formę świadczenia usług), ale również zastąpienie danego przedmiotu zamówienia innym (np. dostawa urządzeń zabawowych zastąpieniem dostawą stolarki okiennej).

Konkludując powyższe hipoteza badawcza, w oparciu o powyższą argumentację, została zweryfikowana pozytywnie i tym samym nie podlega odrzuceniu. Pojawiające

¹⁹ Opinia UZP: Czy konieczne jest wcześniejsze przewidzenie w specyfikacji możliwości dokonania zmian o których mowa w art. 144 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, zwłaszcza w zakresie ograniczeń procentowych? Link: <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/pytania-i-odpowiedzi-dotyczace-nowelizacji-ustawy-prawo-zamowien-publicznych/zmiany-umowy-w-sprawie-zamowienia-publicznego> (data dostępu 08.08.2018 r.)

²⁰ ograniczenie to dotyczy również art. 144 ust. 1 pkt. 1 (zmiany przewidziane), pkt. 3 (nieprzewidziane)

się wątpliwości w zakresie spełnienia formalno – prawnego przesłanek sankcjonujących możliwość wprowadzania zmian do umowy, powinny skłaniać zamawiającego do minimalizacji ryzyka poprzez modyfikację treści umowy w oparciu o art. 144 ust.1 pkt. 6 Pzp (korekty małej wartości).

Na koniec należy pamiętać, iż zmiana umowy w sprawie zamówienia publicznego powinna być dokonana z zachowaniem formy pisemnej pod rygorem nieważności, za czym przemawia art. 77 § 1 k.c.²¹. Dlatego w praktyce, każda zmiana umowy powinna przyjąć formę aneksu podpisanego przez jej strony, a często dobrą praktyką zamawiających jest uprzednio sporządzanie protokołu konieczności korelującego dany stan faktyczny z przesłankami prawnymi warunkującymi wprowadzanie zmiany. Zdaniem Autora, warto już w samej preambule rzeczowego aneksu powołać się na postanowienia protokołu, o którym mowa. Uzupełnienia powyższego wątku wymaga stwierdzenie, iż w zamówieniach publicznych będziemy mieli również do czynienia z zastosowaniem klauzul umownych powodujących np. zmianę wynagrodzenia bez konieczności zmiany umowy (klauzule waloryzacyjne).

Słowa kluczowe: zmiany do umowy, minimalizacja ryzyka, korekty małej wartości

Key words: changes to the contract, risk minimization, small value correction

Bibliografia:

- 1) Opinia UZP: Jak należy formułować klauzule umowne na podstawie art. 144 ust. 1 pkt 1 ustawy Pzp? link: <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/pytania-i-odpowiedzi-dotyczace-nowelizacji-ustawy-prawo-zamowien-publicznych/zmiany-umowy-w-sprawie-zamowienia-publicznego> (data dostępu 08.08.2018 r.)
- 2) Opinia UZP: Czy konieczne jest wcześniejsze przewidzenie w specyfikacji możliwości dokonania zmian o których mowa w art. 144 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, zwłaszcza w zakresie ograniczeń procentowych? link: <https://www.uzp.gov.pl/baza-wiedzy/interpretacja-przepisow/pytania-i-odpowiedzi-dotyczace-nowelizacji-ustawy-prawo-zamowien-publicznych/zmiany-umowy-w-sprawie-zamowienia-publicznego>
- 3) Rozporządzenie Ministra Rozwoju z dnia 29 stycznia 2016 r. w sprawie warunków obniżania wartości korekt finansowych oraz wydatków poniesionych nieprawidłowo związanych z udzielaniem zamówień
- 4) Szostak R., Umowy o zamówienie publiczne w zarysie, Urząd Zamówień Publicznych, Warszawa 2018

²¹ Art. 139 ust.1 Pzp odsyła w zakresie umów w sprawie zamówienia publiczne do przepisów kodeksu cywilnego

Podsumowanie

Zamknięty katalog okoliczności zmian do umowy określony w art. 144 ust. 1 Pzp stawia Zamawiającego wobec dużej swobody wyboru odpowiedniej przesłanki ustawowej. Dotkliwe konsekwencje naruszeń tego przepisu skłoniły Autora do postawienia hipotezy i wskazania praktycznych rozwiązań minimalizujących ryzyko tych naruszeń, a mianowicie:

- 1) istotna jest świadomość zamawiającego w zakresie możliwości zwiększania i zmniejszania świadczenia wykonawcy wobec reguły wiodącej wyrażonej w art. 140 ust.1 Pzp opartej na niezmienności świadczeń.
- 2) ważne jest prawidłowe określenie granicy między zmianami istotnymi (przewidywanymi) a nieistotnymi dla poszanowania konkurencyjności postępowania
- 3) formalno – prawne obostrzenia okoliczności stanowiących podstawę zmian do umowy powodują konieczność przyjęcia gradacji przesłanek z punktu widzenia ich praktycznego zastosowania
- 4) przyjęta została hipoteza o bezpiecznym rozwiązaniu w zakresie modyfikacji umowy w oparciu o art. 144 ust.1 pkt. 6 Pzp (korekty małej wartości) w obliczu częstych wątpliwości zamawiającego co do spełniania pozostałych przesłanek ustawowych.

Summary

The closed catalog of circumstances for amendments to the contract referred to Art. 144 sec. 1 of the PPL provides the Ordering Party with a large degree of freedom of choice of suitable regulatory premises. Severe consequences of infringements of this provision made the author propose a hypothesis and indicate practical solutions to minimize the risk of such infringements, i.e.:

- 1) the client's awareness of the possibility of increasing and reducing the performance of the contractor towards the leading rule expressed in Art. 140. 1 of the PPL based on the invariability of benefits is crucial.
- 2) it is important to define a boundary between significant (predicted) and insignificant changes correctly so as to respect the competitiveness of the proceedings
- 3) formal and legal restrictions of circumstances that are a base for the amendments to the contract result in a necessity to accept the gradation of premises from a point of view of their practical application
- 4) a hypothesis on a safe termination in the scope of modifying the contract under Art. 144.1.6 of the PPL (low value adjustment) facing frequent doubts of the ordering party as to whether the remaining statutory requirements have been met.



Instytut Audytorów
Wewnętrznych IIA Polska



IIA Polska we współpracy z AuditSolutions zapraszają na szkolenia przygotowujące do egzaminów CIA oraz CGAP



Szkolenia w 2018 r.:

- 17-19.10 „Akademia Audytora – Moduł I – Proces Audytu”
Szkolenie zawiera elementy Audytu Programu Etycznego Organizacji,
uczestnicy otrzymają wymagane przez IIA 2 punkty cpe z obszaru etyki
- 22.10 – Przygotowanie do egzaminów CIA/CGAP
- 05-08.10 „Akademia Audytora Moduł 3 – cz. 1 i cz. 2”
- 06-07.12 „Ocena jakości audytu wewnętrznego – QA”

Więcej informacji www.auditsolutions.pl/szkolenia

Autor tłumaczenia: Dariusz Kaźmierczyk²²

Przez lata z analizą danych ...

David Coderre

Rok 10 – 1997 – Znaczenie poprawnych danych

Nawet teraz głęboko wierzę, że ryzyka związane z problem roku 2000 były realne. Jedynym czynnikiem, który zminimalizował ich skutki, była praca programistów, którzy spędzili setki tysięcy godzin pracy przy weryfikacji i sprawdzaniu kodu oprogramowania. Robili to po to, aby rozwiązać sprawę problemu roku „00” jeszcze przed jego wystąpieniem.

Dla tych z was, którzy są zbyt młodzi, aby to pamiętać wyjaśniam, iż przed rokiem 2000 wiele baz danych i aplikacji używało tylko dwóch cyfr do zapisania roku. Zatem „10” oznaczało „1910” rok. Początkowo taki sposób zapisu wynikał z wysokiego kosztu przechowywania danych. Zasoby do przechowywania były drogie, a dodatkowo operacje odczytu/zapisu danych spowolniały szybkość przetwarzania danych. W rezultacie daty często przechowywano tylko z dwucyfrowym rokiem (np. 032155 lub 08055 – w formacie DDDRR). Po co przechowywać „1955”, gdy „55” było wystarczające i oszczędzało dwa bajty oraz ograniczało czas odczytu/zapisu danych. Jednak wraz ze zbliżającym się rokiem 2000 istotne stawały się te dwie dodatkowe cyfry w dacie. Rok zapisany jako „01” mógłby być rokiem „1901” lub „2001”. Choć wydawałoby się, iż może to mieć kluczowe znaczenie szczególnie w świecie finansów, gdzie odsetki i inne obliczenia wymagają właściwych dat, to jednak nie dotyczyło to wyłącznie transakcji finansowych. Wielu programistów, włącznie ze mną, nauczyło się budować warunki w procedurach na okoliczność wystąpienia błędu i wyjścia z nich przy użyciu kodu jak: If Date = „00” then exit (jeżeli Data = „00” to zakończ). Wiele programów napisanych w ten sposób wciąż istniało, a przecież rok „00” nadchodził. Mogło to spowodować, że krytyczne aplikacje zakończą działanie lub wykonają procedury obsługi błędów. Obawy dotyczyły począwszy od niedziałających magnetowidów po spadające samoloty i eksplodujące elektrownie jądrowe.

W czerwcu 1996 opublikowałem artykuł w czasopiśmie „Internal Auditor IIA” pod tytułem „Time Bomb 2000”. Wskazałem na działalność biznesu bezpośrednio zależną od poprawności określenia dat, taką jak kredyty hipoteczne, obligacje, wieloletnie umowy najmu, jak również na problemy związane z wygaśnięciem licencji na oprogramowanie i awarię interfejsów systemowych. Potencjalne zagrożenia były ogromne – ale był jeszcze czas, aby te problemy przezwyciężyć, oczywiście jeśli ludzie wezmą się od razu do pracy. Jako audytor IT w mojej organizacji przeprowadziłem badania i rozmawiałem z różnymi osobami odpowiedzialnymi za systemy informatyczne, aplikacje oraz wyspecjalizowane oprogramowanie wbudowane w maszyny, takie jak ciężarówki i samoloty. W ramach

²² Audytor wewnętrzny, Sąd Apelacyjny w Krakowie, członek IIA, CGAP, ACDA

oceny ryzyka przeprowadziłem również szereg analiz aplikacji kadrowo-finansowych, wykorzystujących dane określających czas i wykonujących obliczenia na danych.

Wyniki potwierdziły, że na obliczenia związane z wypłatą odsetek, świadczeniami emerytalnymi, uprawnieniami do urlopu, stażem pracy itp., będzie miał wpływ dwucyfrowy zapis roku w bazach danych.

Początkową reakcją kierownictwa był sceptycyzm i lekceważenie tego całego szumu medialnego wokół problemu roku 2000. Jednakże, podobnie jak w moich badaniach, kilka testów zostało przeprowadzonych przez dział IT, gdzie zasymulowano nadejście roku 2000. Pierwszy test dotyczył nowej floty pojazdów, których nie dało się uruchomić, w przypadku gdy data została wprowadzona jako 1 stycznia 2000 r. Kolejnym testem objęto kilka rodzajów samolotów, które wykorzystywaliśmy, jednakże zostało to przerwane, gdyż piloci oznajmili, że już mieli problem, gdy przy zmianie daty musieli już zrestartować swoje systemy komputerowe. Programy finansowe i kadrowe były już w trakcie poprawek, ponieważ problem z datą uwidocznił się przy obliczaniu odpraw emerytalnych, a na nawet list płac, które mogły obejmować okres od grudnia 1999 do stycznia 2000 stycznia.

Analiza: wykorzystane polecenia ACL: EXTRACT, EXPRESSION, AGE.

Wnioski: Kierownictwo wyższego szczebla może nie zawsze właściwie rozpoznawać znaczące ryzyka, nawet jeśli są to ryzyko krytyczne, takie jakim był problem roku 2000. Stanowisko, że nie wpłynie to na nas lub, że jest to tylko histeria medialna, wygrało z logiką. Nie udało mi się przekonać kierownictwa wyższego szczebla do ujęcia w ocenie ryzyka potencjalnego problemu roku 2000 przy sporządzaniu planu audytu w 1996 roku. Na szczęście, w dużej mierze dzięki dobrym relacjom z programistami oraz właścicielami procesów i systemów, z którymi miałem do czynienia przy pozyskiwaniu danych, udało mi się nieformalnie zgromadzić wystarczającą ilość dowodów na poparcie wniosków, co do przygotowania organizacji do sprawy roku 2000. Utworzono specjalny zespół „Roku 2000”, a eksperci w nim uczestniczący wykonali fantastyczną robotę oceniając i wskazując ryzyka związane z rokiem 2000. Wspólnie wstrzymywaliśmy oddech w miarę zbliżania się północy 31 grudnia 1999 r. I tak naprawdę nie zaczęliśmy świętować, dopóki nie minęła pierwsza godzina roku 2000. Zgodnie z oczekiwaniami, podczas następnego spotkania zarządu, spotkaliśmy się ze stwierdzeniem „Wiedzieliśmy, że nie będzie żadnego problemu – z wielkiej chmury mały deszcz”. Jednak ci z nas, którzy byli zaangażowani w tą sprawę wiedzieli, że ciężka praca się opłacała.

Jako audytorzy powinniśmy być gotowi i chętni do współpracy z innymi, aby dzielić się informacjami i wynikami pracy. Ocena ryzyka problemu roku 2000 nie była przeprowadzona przez audyt. To kierownictwo było odpowiedzialne za identyfikację i ograniczenie ryzyka. W końcu jednak nie jest istotne kto, ale co się robi, aby ograniczyć ryzyko. Czasem najważniejszą rzeczą, jaką może zrobić audyt, jest po prostu skłonienie kierownictwa do uznania, że ryzyko w ogóle istnieje.

Ponieważ IT staje się coraz bardziej integralną częścią procesów biznesowych, nadal istnieje możliwość, że wyższe kierownictwo nie będzie w stanie rozpoznać ryzyka związanego z informatyką. Dziś mamy do czynienia nie tylko z błędami programów i sprzętu, ale również z hakerami, którzy chcą naruszyć bezpieczeństwo, poufność, integralność i dostępność danych, a które przecież napędzają i wspierają procesy biznesowe. Działalność hakerów ma również wymierne koszty – szacowane na ponad 600 mld USD w samym 2015 roku. Ponadto, koszt rozwiązania problemu po fakcie, jest zazwyczaj ułamkiem strat poniesionych w wyniku ataku na samym początku. Jednak pomimo licznych znanych ataków hakerskich, takich jak spawa: CareFirst and Premiera BlueCross BlueShield, Target i Sony (znane wycieki danych – przyp. tłum.), kierownictwo wyższego szczebla w wielu organizacjach nadal uważa, że nic im nie grozi. Podobnie jak przy wielu innych rodzajach ryzyka dotyczących technologii informatycznych, audyt musi ciągle powtarzać, że pytanie nie brzmi „Jeśli zostaniemy zhakowani”, ale „Kiedy to nastąpi i co z tym możemy zrobić”.

Audyt powinien sprawdzać nie tylko aktywa fizyczne organizacji, ale także zasoby informacyjne. Własność intelektualna od dawna uznawana jest za wartość, ale co zatem z danymi i informacjami? Pozyskanie wielu z nich jest kosztowne lub zawierają one dane osobowe, a zatem mogą być bardzo cenne dla innych i wobec tego muszą być chronione. Obecnie dla hakerów dane medyczne są warte 10 razy więcej niż dane kart kredytowych (<http://www.reuters.com/article/us-cybersecurity-hospitalis-idUSKCN0HJ21I20140924>). Audytorzy powinni brać pod uwagę wartość informacji zgromadzonych w systemach organizacji oraz ryzyko związane z nieautoryzowanym dostępem, modyfikacją lub ich usunięciem.

Rok 11 – 1998 – Nadchodzą systemy ERP

Katastrofa! Po 10 latach ciężkiej pracy, kiedy nauczyliśmy się rozumieć nasz system finansowy firmy, ewidencję zapasów, dwa systemy kadrowe i trzy płacowe, przeszliśmy na SAP (dla finansów i plac) i PeopleSoft (dla kadr) i kolejny system ERP dla inwentarza. Już samo to, że zmienialiśmy systemy było fatalne, ale wdrażanie oddzielnych systemów dla głównych funkcji firmy wydawało się idiotyczne i powodowało dla mnie i reszty zespołu analitycznego znacznie więcej pracy. Dodatkowo wtedy mieliśmy ograniczone możliwości współpracy z innymi działami, szczególnie z IT, bowiem byli zajęci wdrażaniem nowych systemów. Trudno mi było w tym okresie z nimi dyskutować.

Wzmocniło to jednak u mnie przekonanie, że audytorzy muszą być elastyczni, sprytni i otwarci na akceptację zmian – czyli dokładnie tacy, jakiej postawy oczekujemy od naszych klientów, kiedy przedstawiamy im zalecenia z audytu. Przypomniało mi także, jak wielkie znaczenie mają osobiste relacje z innymi osobami w organizacji oraz że mamy do dyspozycji wiele metod i środków na uzyskanie dostępu do danych.

Spędziłem sporą część roku na przeglądaniu poprzednich wniosków, jakie do nas kierowano o wsparcie przy dostępie do danych i przy wykonywaniu analiz. Potrzebowałem ustalić, czego audytorzy oczekiwali. Analizowałem w jakich dziedzinach

współpracowaliśmy z nimi (ocena działalności finansowej, operacyjnej, zgodności, HR itp.), aby wyluskać informację, jakie dane są im potrzebne. Musiałem przeglądać także osoby, z którymi współpracowaliśmy (programiści, analitycy, właściciele procesów itp.), aby negocjować z nimi ponowny dostęp do różnych systemów i danych. Dokonałem zmapowania naszych aktualnych zasobów do nowych aplikacji (np. w poprzednim systemie mieliśmy dostęp do danych, które teraz były centrum kosztów w SAP – nr rekordu, numer dokumentu, data faktury, data dokumentu, itp.). W przypadku SAP wymagało to uzyskania prawa dostępu w systemie i wyświetlenia faktury – naciskania klawisza F4 na każdym polu i wybranie z menu „danych technicznych” w celu odczytania niemieckich nazw pól i nazw tabel, gdzie te dane się znajdują.

Były też pozytywne aspekty zmian, gdyż udało nam się zidentyfikować szereg słabości i problemów z migracją danych. Po konwersji do PeopleSoft zauważyliśmy, że pozycje wszystkich osób były niepoprawne. Wyglądało na to, że został uszkodzony indeks danych i dlatego wskazywał na złe rekordy. W systemie SAP skonwertowano całą istniejącą dotychczas tabelę dostawców – wystąpiły zduplikowane wpisy, nieaktywni dostawcy, po prostu wszystko bez weryfikacji. Stwarzało to problemy przy kontroli dotyczącej zduplikowanych faktur i terminów płatności.

Analiza: wykorzystane polecenia ACL: JOIN, RELATE, COUNT i STATISTICS.

Wnioski: Osobiste relacje zawsze mają ogromną wartość. Gdy systemy/aplikacje ulegają zmianie, ciągle i często musisz się kontaktować z tymi samymi ludźmi. Przebijanie się z potrzebą pozyskania dostępu do danych ciągle będzie ci towarzyszyło w przyszłości. Zawsze staraj się utrzymywać współpracę z innymi osobami w organizacji, bo tylko wtedy gdy znasz zagadnienia i ludzi, którzy nad nimi pracują, możesz znaleźć pozytywne rozwiązania problemów.

Zmiana, gdzie mieliśmy wypracowany i łatwy dostęp do danych na stan, gdzie nie mamy znowu nic, przypomina o wadze dokumentowania swoich dotychczasowych działań w zakresie uzyskania uprawnień, ról oraz współpracy z osobami, które przyznały ci pierwotny dostęp. W szczególności tych osób, które w końcu zrozumiały, że audytorzy mają prawo dostępu do danych osobowych. Traktuj ich szczególnie, gdyż chyba nie chcesz ponownie przechodzić długiej i mozolnej drogi przekonywania prawników, że audyt powinien mieć ponownie dostęp do danych osobowych. Wskazane jest udokumentowanie sobie metod dostępu do danych, w tym: jako dostęp do odczytu z poziomu aplikacji; możliwość uruchamiania standardowych raportów; możliwość uruchamiania zapytań ad-hoc lub korzystania z kreatora raportów; dostęp do surowych danych lub ekstrakcji danych. My wykorzystaliśmy wszystkie te informacje, aby uzyskać ponownie dane z nowych systemów i zweryfikować działanie procedur analitycznych.

Dodatkowe uwaga – udokumentuj wszystkie procedury analityczne, aby w razie konieczności przepisania ich przy wykorzystaniu nowych danych, łatwiej rozumieć ich

pierwotną logikę i ideę działania. To jest coś, czego mi faktycznie nie udało się zrobić, gdy budowałem funkcję analityczną. A to bardzo pomaga w ustalaniu w zakresie pól i danych jakie wymagamy ze strony nowych aplikacji.

Ponownie doświadczyliśmy sytuacji, że istnieją operacje, które muszą być realizowane i nie ma przy ich realizacji zbyt wiele czasu na elementy audytu. W sytuacjach, w których jest to niestandardowe działanie, aspekt udostępniania danych dla audytu będzie najprawdopodobniej ostatnią rzeczą na liście, jaka będzie do zrobienia przy wdrażaniu. W przypadku jednej z takich aplikacji po prostu zatrudniliśmy konsultanta z zespołu, który pracował nad wdrożeniem systemu, aby zbudował dla nas plik z danymi.

Można uzyskać dostęp do zaawansowanych systemów ERP i przeprowadzić analizę danych, pod warunkiem, że ma się jasne cele i systematyczne podejście do pozyskiwania, weryfikowania i korzystania z danych. My nie wiedzieliśmy nic o SAP ani o PeopleSoft, ale wykonaliśmy dobrą robotę, definiując nasze wymagania już na początku przed podjęciem jeszcze próby uzyskania dostępu do danych. Przeglądając wymagania dotyczące danych, wynikające z poprzednich audytów byłem w stanie stwierdzić, jakiego rodzaju informacji, a nawet dokładnie jakich pól danych będziemy potrzebować i jak często. Pozwoliło mi to nadać priorytet zmaganiom z SAP, PeopleSoft, Mincom i dwoma innymi nowymi aplikacjami.

Agnieszka Dębicka²³

Rola audytu wewnętrznego w efektywnym wydatkowaniu środków unijnych - doświadczenia z perspektywy finansowej 2007 – 2013 na przykładzie Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego

Cel

Celem artykułu jest przedstawienie najczęściej popełnianych błędów podczas ubiegania się o dofinansowanie oraz w trakcie realizacji projektów współfinansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, a także wskazanie jak audyt wewnętrzny może wpłynąć na optymalne ich wydatkowanie.

Wstęp

Dzięki integracji z Unią Europejską Polska stała się jednym z największych beneficjentów środków europejskich.. Dostęp do zewnętrznych źródeł finansowania wpływa na rozwój gospodarczy, lecz umiejętne ich wykorzystanie jest procesem skomplikowanym. Realizacja projektów unijnych obwarowana jest bowiem wieloma procedurami i regulacjami prawnymi, dlatego też niezmiernie ważna jest identyfikacja ryzyk jakie mogą pojawić się w całym procesie inwestycyjnym oraz określenie mechanizmów i narzędzi ich minimalizowania. Właściwe zaangażowanie audytu wewnętrznego pozwoli na ocenę realizacji projektu oraz efektywności systemów zarządzania i kontroli funkcjonujących w jednostce. Podstawą opracowania artykułu było blisko 15 letnie doświadczenie autora związane z wdrażaniem projektów finansowanych ze środków unijnych oraz praktyka w audycie zewnętrznym i wewnętrznym.

1. Racjonalne i efektywne wydatkowanie środków unijnych.

Wdrażanie środków unijnych przyznanych Polsce na lata 2007-2013 dobiegło końca. W sierpniu br. Komisja Europejska zatwierdziła sprawozdania końcowe z realizacji większości Regionalnych Programów Operacyjnych wdrażanych przez poszczególne województwa, a tym samym zakończyła sprawdzanie sposobu wydatkowania środków minionej perspektywy. 862 miliony euro z Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego na lata 2007 – 2013 (zwanego dalej RPO WZ) zostało w całości zainwestowane w rozwój regionu. Blisko 30% środków przeznaczono na rozwój gospodarczy. Wsparcie otrzymało ponad 1700 inwestycji, z czego 1100 projektów z sektora

²³ Koordynator Zachodniopomorskiego Regionalnego Koła Instytutu Auditorów Wewnętrznych IIA Polska

mikro, małych i średnich przedsiębiorstw, dzięki którym powstało ponad 3 tys. miejsc pracy. Uzbrojono 711 ha pod inwestycje, wzmacniając Specjalne Strefy Ekonomiczne w regionie, w których pracuje dziś ok. 6 tys. osób. Zdecydowana większość środków rozdyskrebowana została pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego. Dzięki środkom unijnym powstało szereg inwestycji jak np. Centrum Dialogu Przełomy w Szczecinie, które zostało uznane za najlepszą przestrzeń publiczną w Europie w konkursie European Prize for Urban Public Space 2016, czy też gmach Filharmonii Szczecińskiej im. Mieczysława Karłowicza, który otrzymał nagrodę Unii Europejskiej im. Miesa van der Rohe i został ogłoszony najlepszym projektem architektonicznym w Europie. Bez zastrzyku unijnych środków nie udało by się zrealizować ponad 380 km dróg czy zmodernizować zachodniopomorskich kolei.²⁴

2. Najczęściej pojawiające się problemy przy realizacji projektów.

Z sukcesem zakończona perspektywa finansowa 2007 – 2013 nie oznacza, iż na etapie wdrażania programu uniknięto błędów. W wyniku kontroli wykorzystania środków unijnych przez beneficjentów, Instytucja Zarządzająca Regionalnym Programem Operacyjnym Województwa Zachodniopomorskiego (zwana dalej IZ RPO WZ) stwierdziła liczne nieprawidłowości, w związku z tym nałożono korekty finansowe w wysokości blisko 300 mln zł. i wydano 101 decyzji administracyjnych w przedmiocie zwrotu środków na łączną kwotę ponad 40 mln zł. Części z tych nieprawidłowości można było uniknąć. Analiza poszczególnych beneficjentów i inwestycji, które na etapie ich wdrażania generowały najwięcej problemów z punktu widzenia IZ RPO WZ pozwala na zaakcentowanie najważniejszych czynników, które przyczyniają się do niepowodzeń inwestycyjnych. Najwyższe korekty finansowe nałożone na beneficjentów dotyczyły nieprawidłowości przy przeprowadzaniu postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Do najczęściej występujących nieprawidłowości w powyższym zakresie należało przede wszystkim niestosowanie lub stosowanie w niewłaściwy sposób zapisów ustawy Prawo Zamówień Publicznych takich jak:

- art. 7 ust. 1 poprzez określenie warunków udziału w postępowaniu, w sposób który mógłby utrudniać uczciwą konkurencję oraz nie zapewnienie równego traktowania wykonawców,
- art. 25 ust. 1 poprzez żądanie dokumentów, które nie były niezbędne do przeprowadzenia postępowania,
- art. 29 ust. 2 i 3 poprzez sporządzenie opisu przedmiotu zamówienia przy wykorzystaniu nazwy własnej oraz brak możliwości dopuszczenia rozwiązań równoważnych,
- art. 32 ust. 2 poprzez dzielenie zamówienia na części w celu ominięcia wymogu stosowania ustawy,
- art. 140 ust 1 poprzez zmniejszenie zakresu świadczenia wykonawcy w stosunku do treści oferty,

²⁴ www.rpo.wzp.pl

- art. 144 ust. 1 poprzez dokonanie istotnej zmiany umowy w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy,
- art. 38 ust. 4a poprzez modyfikację treści SIWZ po upływie terminu składania ofert lub wniosków o dopuszczanie do udziału w postępowaniu albo przed upływem terminu składania ofert lub wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu bez wymaganej zmiany ogłoszenia o zamówieniu.

Oprócz powyższych nieprawidłowości dość częstym przypadkiem był m.in.

- nieprawidłowy wybór trybu,
- niewłaściwe szacowanie wartości zamówienia,
- roboty dodatkowe zlecane z pominięciem lub naruszeniem Prawa Zamówień Publicznych,
- roboty dodatkowe deklarowane jako zamienne.

Kolejnym problemem, który ma wpływ na niepowodzenie inwestycji jest niewątpliwie niewłaściwa analiza potrzeb i możliwości finansowych wnioskodawcy. Jak ważne jest umiejętne planowanie inwestycyjne przekonały się najbardziej zadłużone gminy w Polsce, położone na terenie województwa zachodniopomorskiego. Dwie gminy (w tym jedna na dzień dzisiejszy zlikwidowana) nie są w stanie normalnie funkcjonować z powodu zadłużenia będącego powodem zaciągania kredytów m.in. na wkłady własne w projektach finansowanych z Unii Europejskiej. Są to: zlikwidowana Gmina Ostrowice, której zadłużenie ogółem wynosiło ponad 47 mln zł. (w przeliczeniu na jednego mieszkańca blisko 19 tys.) oraz nadmorski Rewal z zadłużeniem niemal 55,5 mln zł. (w przeliczeniu na jednego mieszkańca ponad 14 tys zł.).²⁵

Błędy wynikające z niewłaściwej analizy popytu i potrzeb oraz stawiania na inwestycje, które nie są priorytetowe z punktu widzenia ostatecznych odbiorców, w większości przypadków generują problemy - jeżeli nie w trakcie realizacji, to najpóźniej w fazie eksploatacyjnej. W celu ich uniknięcia istotne jest racjonalne, poparte gruntowną analizą podejście do przygotowywania planów rozwoju czy też planów inwestycyjnych jednostki. Punktem wyjścia winny być zawsze dokumenty strategiczne. Obserwując zachowania wnioskodawców, szczególnie małych gmin, można odnieść wrażenie, że mamy do czynienia z odwróceniem tych procesów, tzn. najpierw pojawia się pomysł na projekt, a następnie próbuje się go wpisać w strategię rozwoju jednostki. Zauważyć można także powstawanie pomysłów projektowych w momencie ogłoszenia przez IZ RPO WZ harmonogramu przyszłych konkursów o dofinansowanie. Wnioskodawcy ubiegają się o dofinansowanie zadań na które można akurat uzyskać wsparcie, a niekoniecznie będących odpowiedzią na rozwiązanie problemów w regionie. W konsekwencji takie postępowanie przyczynia się do finansowej zapaści jednostki lub jak w przypadku gminy Ostrowice do jej likwidacji. Zanim

²⁵ <http://samorząd.pap.pl/depesze/redakcyjne.praca.akty/184197/Zadluzenie-na-mieszkanca-w-gminach-1-250>

zatem wnioskodawca podejmie decyzję o realizacji inwestycji, powinien przeanalizować czy jest na nią zapotrzebowanie oraz zbadać swoje możliwości finansowe, nie zapominając przy tym, iż projekt generuje koszty również w fazie eksploatacji.

Nierzadko zdarza się również i tak, że wnioskodawca w celu otrzymania dofinansowania przeszacowuje wartości wskaźników rezultatu jaki zostanie osiągnięty dzięki realizacji inwestycji. W konsekwencji, na etapie kontroli, powoduje to nałożenie korekty finansowej lub w ostateczności rozwiązanie umowy o dofinansowanie. Wnioskodawcy, często kierując się złymi powodami (np. wyłącznie obietnicami wyborczymi), realizują inwestycje, które w przyszłości nie są wykorzystywane lub z których korzysta się w minimalnym zakresie. Doświadczenia IZ RPO WZ wskazują, iż takie projekty, jeżeli nawet prawidłowo zrealizowane, nie gwarantują uniknięcia problemów w momencie rozliczenia czy też na etapie sprawozdawania wskaźników. Po zakończeniu prac okazuje się bowiem, że wobec projektu zostały stworzone niemożliwe do zrealizowania wymagania, którym nie można było sprostać. Nie dokonywano szacowania wskaźników lecz wskazywano takie ich wartości aby projekt otrzymał dofinansowanie. Przykładem tu może być realizacja hal widowiskowo sportowych czy aquaparków w małych gminach. Dogłębna analiza potrzeb jest jednym z najważniejszych elementów analizy ubiegania się o dofinansowanie. Dzięki niej nie dochodzi do realizacji pomysłów, które nie są odpowiedzią na konkretny problem. Precyzyjne wskazanie celu i zakresu projektu jest podstawą jego poprawnej realizacji w przyszłości. Powoduje, iż zminimalizowane jest ryzyko modyfikacji inwestycji w trakcie realizacji, dzięki czemu nie pojawiają się dodatkowe koszty i nie ma konieczności wydłużenia terminów realizacji.

Zadaniem bardzo ważnym jest także poprawne sporządzenie budżetu projektu współfinansowanego ze środków unijnych. Jest to o tyle trudne, gdyż od momentu przygotowania kosztorysów do momentu zrealizowania inwestycji czasami mija nawet kilka lat. Przeszłość sytuacji rynkowej w zakresie oferowania cen towarów i usług nierzadko ulega diametralnej zmianie. Z doświadczeń przy realizacji największych inwestycji w województwie zachodniopomorskim wynika, iż w większości postępowania przetargowe rozstrzygają się nawet w dwukrotnie wyższej kwocie niż wynikało to z kosztorysów inwestorskich. W związku z tym, iż po podpisaniu umowy z instytucją finansującą, nie ma w zasadzie możliwości zwiększenia kwoty przyznanego dofinansowania, ponadplanowe wydatki muszą być finansowane z budżetu beneficjenta. Ponoszenie dodatkowych kosztów wynika czasami z braku doświadczenia beneficjenta w zakresie opracowania finansowej części projektu lub korzystania z usług nierzetelnej firmy przygotowującej dokumentację aplikacyjną. Tutaj wskazać należy jak istotne znaczenie ma zespół projektowy. Jeśli jego członkowie będą niekompetentni, realizacja poszczególnych czynności projektowych może przedłużyć się, a to z kolei może przełożyć się na wydłużenie czasu trwania całej inwestycji.

Z tego właśnie powodu budowa jednego z największych parków wodnych w województwie zachodniopomorskim zakończyła się trzy lata później niż pierwotnie planowano. Zadania jakie zostały wyznaczone zespołowi okazały się w rzeczywistości dla niego zbyt trudne, przez co nie poradził sobie z wykonaniem ich w odpowiednim

czasie. Zbyt często, z powodu braku doświadczenia członków zespołu projektowego w realizacji inwestycji o podobnej wielkości, dochodzi do zwiększenia kosztów zadania. Takim negatywnym przykładem może tu być inwestycja, której dokumentacja techniczna wymagała ponad 150 korekt, przez co na dodatkowe opracowania wydano blisko 1 mln zł.

Wiele problemów, w fazie eksploatacyjnej projektu, przyniosły duże inwestycje kulturalne i sportowe, realizowane przez jednostki samorządu terytorialnego, które w celu otrzymania maksymalnego poziomu dofinansowania zakładały brak pomocy publicznej oraz brak dochodów w projekcie. Takie założenia powodowały, iż w ramach dofinansowanej inwestycji beneficjenci nie mogli prowadzić działalności gospodarczej, a to z kolei nierzadko doprowadzało do pogorszenia sytuacji finansowej jednostki, gdyż zmuszona była do samodzielnego utrzymywania wysokich kosztów eksploatacji obiektu. Właściwe kalkulacje dokonywane dopiero po zakończeniu realizacji projektu, po oddaniu go do użytkowania, wskazywały, iż realizacja inwestycji z pomocą publiczną pozwala na optymalne wykorzystanie rezultatów, przede wszystkim ze względu na możliwość prowadzenia w nim działalności gospodarczej.

Innymi, powszechnie występującymi nieprawidłowościami podczas realizacji projektów finansowanych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Zachodniopomorskiego 2007 – 2013 były m.in.

- naruszenie art. 44 ust. 3 ustawy o finansach publicznych poprzez dokonywanie wydatków z naruszeniem zasady wydatkowania środków w sposób celowy i oszczędny,
- przedstawiany jako kwalifikowalny podatek VAT, który możliwy był do odzyskania/odliczenia,
- nieujawniane dochodów związanych z realizacją projektu,
- brak wyodrębnionej ewidencji księgowej do rozliczania projektu,
- niezachowanie właściwej ścieżki audytu, umożliwiającej odwzorowanie poszczególnych obszarów realizacji projektu.

Jak audyt wewnętrzny może pomóc w minimalizacji ryzyk związanych z realizacją projektów finansowanych ze środków unijnych.

Zaznaczyć należy, iż nawet najlepiej przygotowany projekt nie daje nigdy całkowitej pewności, że jego realizacja przebiegnie zgodnie z planem, m.in. dlatego, iż realizacja przedsięwzięć finansowanych środkami unijnymi obwarowana jest wieloma regulacjami prawnymi. Na ilość potencjalnych zagrożeń wpływ ma również złożoność projektu. Niewątpliwie ryzyka towarzyszące projektom złożonym czy też innowacyjnym są wyższe od tych, które mogą pojawić się przy projektach tzw. standardowych, prostych. Z tego też względu, na etapie planowania projektu należy dokonać analizy zagrożeń, jakie mogą wystąpić podczas realizacji przedsięwzięcia, a także opracować rozwiązania, które znajdą zastosowanie, gdy dana przeszkoda rzeczywiście się pojawi.

Analizując projekty na które nałożono najwyższe korekty finansowe w ramach RPO WZ nie można z pewnością wskazać, iż są to w większości przypadki gdzie nie funkcjonuje audyt wewnętrzny. Wśród tzw. problemowych beneficjentów są tacy, którzy posiadają jak i nie komórki audytu. Dokonując natomiast analizy ww. przypadków, pod kątem zadań zapewniających i doradczych planowanych w rocznych planach audytu jak i w sprawozdaniach z wykonania planu audytu, można zauważyć iż zadania zapewniające w obszarze finansowania inwestycji ze środków unijnych pojawiają się w większości kiedy inwestycja jest zakończona. W żadnym z analizowanych przypadków nie dokonano czynności doradczych w momencie planowania jak i w fazie realizacji inwestycji. Powodem może być brak przekonania kierownictwa jak ważna jest rola audytorów wewnętrznych w procesie kontroli zarządczej związanej z obszarem funduszy unijnych. Istotnym jest fakt, że przecież to właśnie audytorzy wewnętrzni znają organizację w której pracują i procesy w niej zachodzące, dzięki czemu gwarantują niezależną i obiektywną ocenę. Problemem bez wątpienia jest także postawa samego audytora i odmowa pewnych zadań. Nie rzadko usłyszeć można argument, iż audyt jest niezależny i obiektywny więc w wielu przypadkach woli nie angażować się w procesy związane z realizacją projektu. Wynika to być może z obawy przed obarczeniem odpowiedzialnością za ewentualne niepowodzenia. W celu uniknięcia nieporozumień z kierownictwem, wystarczy jednak sprecyzować oczekiwania i możliwości jakie mogą być zaoferowane we współpracy.

Potencjał audytorów należy wykorzystać zarówno przy zadaniach zapewniającym jak i doradczych. W związku z tym, iż kwestie związane z funduszami europejskimi nie są najłatwiejsze w odbiorze, niezbędnym może okazać się szkolenie w powyższej tematyce. Sam proces inwestycyjny jest także zagadnieniem skomplikowanym, które wymaga zaangażowania ekspertów z różnych dziedzin. W niewielu przypadkach audytor będzie w stanie, na poziomie eksperckim, zbadać cały proces pod względem merytorycznym. Dobrą praktyką będzie zatem położenie nacisku na kwestie przygotowania do realizacji inwestycji (rola audytora powinna pojawić się już na etapie planowania inwestycji). Wiele podmiotów bagatelizuje kwestie związane z zapewnieniem gotowości do realizacji projektu, a jak wspomniano powyżej może to nieść za sobą poważne konsekwencje. Tutaj audyt mógłby dostarczyć zapewnienia, że:

- wnioskodawca jest przygotowany do realizacji projektu (zaplecze osobowe, techniczne, finansowe itp.),
- przyjęto optymalny wariant realizacji projektu poprzez analizę potrzeb,
- przyjęto wiarygodny i wykonalny harmonogram rzeczowo finansowy realizacji projektu,
- cele projektu są poprawnie określone, osiągalne, wskazano obszary gdzie możliwe jest podniesienie efektywności,
- planowany sposób monitorowania osiągania celów projektu jest prawidłowy,
- opracowane procedury zarządzania środkami finansowymi zapewniają rzetelną i terminową realizację i dokumentowanie operacji,
- procedury wewnętrzne gwarantują rzetelność wniosków o płatność.

Niezmiernie istotne jest także zaangażowanie audytu wewnętrznego w ocenę całego procesu związanego z zarządzaniem projektem, w tym przede wszystkim podział kompetencji i odpowiedzialności za wykonywane czynności w projekcie. Szczególnie znaczenie będzie to miało w jednostkach, w których realizacja projektów oparta jest o liczne komórki funkcjonujące w strukturze organizacyjnej podmiotu, a czasem poza nim. W takich przypadkach dochodzi czasami do przenikania się zakresów zadań a co za tym idzie rozmywania odpowiedzialności. Zaangażowanie audytu wewnętrznego i jego znajomość obowiązków przypisanych poszczególnym komórkom organizacyjnym, doprowadzi do usprawnień polegających m.in. na ustanowieniu jasnego podziału kompetencji, usunięciu procesów pokrywających się, integracji procesów czy ustanowieniu kierownika projektu. W związku z tym, iż największy wpływ na minimalizowanie ryzyk związanych z korektami finansowymi ma poprawne stosowanie ustawy Prawo Zamówień Publicznych, audyt wewnętrzny winien bezwzględnie prowadzić ocenę ryzyka procesów zachodzących w tym obszarze (od momentu planowania postępowania, poprzez przygotowanie dokumentacji przetargowej, wybór oferty, podpisanie i realizację umowy). Doświadczenia IZ RPO WZ wskazują, że na każdym etapie identyfikuje się ryzyka których stopień jest wysoki, a konsekwencje mogą być dotkliwe. Dokonując oceny niniejszego zagadnienia, audytorzy wewnętrzni powinni posiadać znajomość zagadnień związanych z taryfikatorem korekt finansowych oraz nieprawidłowości w zakresie zamówień realizowanych w projektach współfinansowanych z funduszy europejskich. Dzięki zaangażowaniu audytorów już na etapie planowania i podczas całego procesu inwestycyjnego możliwe jest zminimalizowanie m.in. ryzyka wystąpienia wydatków niekwalifikowanych, a tym samym konieczności ponoszenia dodatkowych kosztów po stronie beneficjenta. Przydatne z pewnością okazać się mogą czynności audytora związane z oceną procesów dotyczących m.in.

- prawidłowości sporządzania wniosków o płatność i ich zgodności z dokumentami źródłowymi, ewidencją księgową oraz wnioskiem i umową o dofinansowanie projektu,
- prawidłowości i wiarygodności poniesionych w ramach projektu wydatków,
- poprawności księgowania (zgodność z planem kont, wyodrębniona ewidencja księgowa, zgodność zapisów w ewidencji księgowej z treścią dokumentów źródłowych),
- zgodności realizacji projektu z przepisami prawa (m.in. zamówień publicznych, finansów publicznych, ochrony środowiska),
- zgodność realizacji projektu z wymogami regulaminu konkursów,
- zgodności realizacji projektu z zapisami wniosku i umowy o dofinansowanie,
- realizacji celów projektu.

Zaangażowanie audytorów wewnętrznych i ich ocena prawidłowości powyższych procesów może wpłynąć na szybszą wypłatę środków przez instytucje przyznające dofinansowanie, co wpłynie na poprawę płynności finansowej jednostki. Zadania

zapewniające i doradcze z pewnością przyczynią się do minimalizacji ryzyka nadużyć finansowych jakie mogą wystąpić w obszarze realizacji projektów poprzez m.in. identyfikację, przeciwdziałanie i wykrywanie ryzykownych operacji, kontraktów oraz jako działania prewencyjne. Przede wszystkim jednak ocena przez audyt wewnętrzny procesów zachodzących w związku z realizacją projektów i odpowiednia reakcja kierownictwa, przyczynią się do efektywniejszej realizacji przyszłych inwestycji realizowanych przez beneficjenta.

Podsumowanie

Jak wynika z definicji opracowanej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych, celem audytu wewnętrznego jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji, poprzez systematyczną i dokonywaną w uporządkowany sposób ocenę procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego. Dzięki czemu przyczynia się do poprawy ich działania i pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo.

Biorąc pod uwagę powyższe, zaangażowanie audytu wewnętrznego w system oceny procesów związanych z planowaniem i nadzorem nad realizacją projektów współfinansowanych środkami Unii Europejskiej pozwoli na uzyskanie racjonalnej pewności, że inwestycje są wykonywane zgodnie prawem i wymaganiami instytucji finansującej, zgodnie z obowiązującymi w jednostce procedurami oraz że funkcjonujące u beneficjenta mechanizmy kontrolne są realizowane skutecznie. Zaangażowanie audytu wewnętrznego już na etapie planowania inwestycji przyczyni się do zwiększenia efektywności i racjonalizacji wydatków, a czynności doradcze zostaną wykorzystane w celu uzyskania lepszych rezultatów w przyszłości. Taka współpraca wniesie do jednostki wartość dodaną w postaci m.in. minimalizacji ryzyka finansowego, a w konsekwencji może przyczynić się do ochrony zwierzchnictwa przed naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Niezbędne jest jednak zintensyfikowanie działań audytu wewnętrznego w celu przekonania kierownictwa o istotnej roli zadań zapewniających i doradczych w efektywnym i racjonalnym wydatkowaniu środków unijnych.

Słowa klucze:

- audyt wewnętrzny,
- projekty unijne,
- Regionalny Program Operacyjny Województwa Zachodniopomorskiego,
- Instytucja Zarządzająca Regionalnym Programem Operacyjnym Województwa Zachodniopomorskiego.

Summary

As is clear from the definition developed by the Institute of Internal Auditors, the purpose of the internal audit is to add value and improve the operational activity of the organization through a systematic and structured assessment of the risk management, control and organizational governance processes. Thanks to that, it helps to improve their performance and helps the organization achieve its goals by providing assurance about the effectiveness of these processes, as well as through consultancy. Considering the above, the involvement of the internal audit in the system of assessment of processes related to planning and supervision over the implementation of projects co-financed by European Union funds will provide reasonable assurance that the investments are carried out in accordance with the law and requirements of the financing institution, in accordance with the procedures in force at the unit and that at the beneficiary, the control mechanisms are implemented effectively. The involvement of the internal audit at the stage of investment planning will contribute to increasing the efficiency and rationalization of expenses, and advisory activities will be used to obtain better results in the future. Such cooperation will add value to the unit in the form of, among others minimizing financial risk and, consequently, can contribute to the protection of sovereignty against violation of public finance discipline. However, it is necessary to intensify the internal audit activities in order to convince the management of the important role of assurance and advisory tasks in effective and rational spending of EU funds.

Key words:

- internal audit,
- EU projects,
- Regional Operational Program of the West Pomeranian Voivodeship,
- Managing Authority of the Regional Operational Program of the West Pomeranian Voivodeship.

Grzegorz Palus⁶

Jaki sens ma implementacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych?

Zapytany przez kogoś, kim jest audytor wewnętrzny i co robi audytor, zawsze jednym tchem odpowiadam, że to osoba, która usprawnia działalność operacyjną organizacji. Wówczas pojawiają się pytania pomocnicze, w stylu a co konkretnie robi audytor? Wtedy mogę przejść w rolę pytającego i zapytać jakie zna pola operacyjne organizacji? Nie nakręcając spirali pytań można uciąć je w tym miejscu i powiedzieć, że działania audytu wewnętrznego zależą od samej organizacji, jej misji i celów działania oraz otoczenia i struktury wewnętrznej.

Część audytorów wewnętrznych ma jednak dylemat i problem z odpowiedzią na to pytanie. Wówczas prześmiewnie można powiedzieć, że pytający wyrobi sobie obraz audytora, który nie robi nic. Z innej strony, humorystycznie można powiedzieć, że audytor wykonuje zadania owiane tajemnicą, tak jak to prezentuje rysunek 1.

Rysunek nr 1



źródło: www.gagfin.pl

Zacznijmy dyskusję na temat, czy wprowadzać audyt wewnętrzny do jednostek sektora finansów publicznych od definicji audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny⁷ jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia

⁶ Uniwersytet Śląski w Katowicach.

⁷ Definicja audytu wewnętrznego opracowana przez The Institute of Internal Auditors

o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo. Analogiczną rolę audytu wewnętrznego odnajdziemy w ustawie o finansach publicznych⁸. W ust. 1 art. 272 jest napisane audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną (...) przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. W ust. 2 tego artykułu jest napisane ocena, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub w jednostce.

Ustawodawca przewidział dwie możliwości wykonywania funkcji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Pierwszą możliwością jest wykonywanie audytu wewnętrznego przez osobę zatrudnioną w jednostce na stanowisku audytora wewnętrznego. Drugą możliwością jest wykonywanie zadań audytu wewnętrznego przez usługodawcę zewnętrznego. W Polsce jednostki sektora finansów publicznych korzystają z obu form prowadzenia audytu, co potwierdzają roczne raporty przygotowywane przez Ministerstwo Finansów⁹ oraz wyniki kontroli funkcjonowania kontroli zarządczej przeprowadzanych przez Najwyższą Izbę Kontroli. Z analizy przytoczonych powyżej dokumentów wynika, że formą dominującą jest audyt prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce (prawie 93%). Jednocześnie w raporcie tym znajduje się informacja, że liczba jednostek korzystających z usługodawców utrzymuje się w ostatnich czterech latach na zbliżonym poziomie (6–7%).¹⁰ Inną kwestią wartą rozważenia jest umiejscowienie audytora wewnętrznego w strukturze organizacyjnej. Najczęściej występującymi formami audytu są samodzielne stanowiska ds. audytu wewnętrznego lub komórki czy działy audytu wewnętrznego.

Zgodnie ze standardami audytor wewnętrzny powinien podlegać bezpośrednio pod kierownika jednostki. Analiza składanych przez kierowników jednostek informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego potwierdza, że jest coraz lepiej w tym aspekcie. W 2016 roku udział jednostek, w których audyt wewnętrzny był umiejscowiony w strukturze innych komórek jednostki lub wykonywał, obok czynności audytowych, inne zadania (najczęściej kontrolne) w całej populacji badanych jednostek obniżył się w stosunku do roku poprzedniego o ponad 1 punkt procentowy i wyniósł 6,4%.¹¹ Ustawodawca wskazał również wymogi dla osób chcących wykonywać funkcję audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Podążając dalej tropem organizacji funkcji audytu wewnętrznego w polskich jednostkach sektora finansów publicznych, po spełnieniu wymogów kwalifikujących do bycia audytorem wewnętrznym i umiejscowieniu go w strukturze organizacyjnej jednostki, pozostaje pytanie o formę zatrudnienia i wymiar czasu pracy. Niestety w tym aspekcie sprawy nie wyglądają najlepiej. Biorąc pod uwagę fakt, że audyt wewnętrzny zgodnie ze swoją definicyjną rolą pełni rolę strażnika procesów kontroli, zarządzania ryzykiem i governance wymaga do spełnienia swej roli odpowiednich zasobów osobowych i czasowych. Ocena wymaga osoby, która jej dokonuje i czasu, w którym ocenę przeprowadza. Analiza

⁸ Nowelizacja ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2009r. nr 157 poz. 1240)

⁹ Raporty przygotowywane przez Departament Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów w sprawie funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

¹⁰ Ibidem s. 4

¹¹ Ibidem s. 4

danych dotyczących wymiaru czasu pracy audytorów wewnętrznych wskazuje, że rok 2016 był kolejnym, w którym wysoki udział stanowiły jednostki zatrudniające audytorów wewnętrznych w niepełnym wymiarze czasu pracy.¹² Otwartym pytaniem pozostaje czy przy tak ograniczonych zasobach audytu w polskim sektorze publicznym możliwym jest sprawowanie efektywnego nadzoru? Zakładając wprost proporcjonalną zależność między audytem wewnętrznym oraz sprawnym i skutecznym nadzorem, jakość i efektywność tego pierwszego przekłada się w bezpośredni sposób na skuteczność i efektywność drugiego. Ograniczone zasoby personalne funkcji audytu przekładają się w bezpośredni sposób na wydłużenie cyklu audytu czyli okresu, w którym poddawane są ocenie obszary funkcjonowania i ryzyka w organizacji. Rolą organów właścicielskich i nadzorczych, jak również komitetów audytu jest określić czy wzmacniać personalnie komórki audytu wewnętrznego w jednostkach czy pozostawiać je na takim minimalnym poziomie, by sprostać wymogom ustawy i obowiązkom prowadzenia audytu.

Wracając do źródła problemu i pytania, czy audyt wewnętrzny w sektorze publicznym jest potrzebny nasuwa się odpowiedź „tak”, ale skuteczny i efektywny. Obraz funkcjonowania audytu wewnętrznego przytoczony powyżej pokazuje, że nie zawsze tak jest. Ograniczone zasoby personalne komórek audytu w powiązaniu ze znacznym zbiurokratyzowaniem tej profesji przekładają się na spadek użyteczności audytu. Niejednokrotnie audytorzy poświęcają więcej czasu na obsługę zadania (ustawa o finansach publicznych, rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, rozporządzenie Ministra Finansów i Rozwoju wprowadzające międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego, karta audytu wewnętrznego, księga procedur audytu wewnętrznego, program zapewnienia poprawy jakości, itp.) niż poszukiwanie rozwiązań usprawniających audytowany obszar. Wzór informacji z wykonania planu i zadań audytu wewnętrznego, który przesyłany jest co roku do Ministerstwa Finansów, monitoruje audyt przez raportowanie usprawnień, które przyniosły wymierne oszczędności finansowe lub zwiększyły przychody organizacji. Nie twierdzę, że większość tej obudowy prawnej prowadzenia audytu nie jest potrzebna, jednak jej obsługa zabiera cenny czas. Inną kwestią jest też to, że w polskim sektorze publicznym rzadko audyt wewnętrzny posiłkuje się usługodawcami zewnętrznymi. Audytor to osoba z konkretnym wykształceniem, nabytymi umiejętnościami i określoną wiedzą. Niemożliwym jest, żeby znała się doskonale na wszystkich polach funkcjonowania organizacji takich jak: finanse, informatyka, kadry, prawo. Ważnym jest by przeprowadzając audyt w obszarach, w których audytor nie dysponuje wystarczającą wiedzą i umiejętnościami do wykonania zadania mógł się wesprzeć usługodawcami zewnętrznymi. Tutaj często audytorzy stają przed problemem, czy przyznawać się do braków i prosić kierownika jednostki o dodatkowe wsparcie zewnętrzne, czy wykonać zadanie w ograniczonym zakresie, na który pozwalają umiejętności i wiedza audytora. Lepszym rozwiązaniem jest pierwszy wybór. Wymaga on jednak dobrej komunikacji na linii audytor – kierownik jednostki i zbudowania autorytetu przez audytora w oczach kierownika jednostki. W polskich jednostkach sektora finansów publicznych w wielu przypadkach następuje

¹² Ibidem s. 2

cykliczna zmiana kierowników jednostek, co jest związane z kadencyjnością sprawowanej władzy, np.: Wojewodowie, Marszałkowie, Prezydenci, Rektorzy. Sytuacja ta powoduje, że audyt wewnętrzny za każdym razem przy zmianie władzy powinien artykułować cele i zasady swojego istnienia. Powinien budować swoją silną pozycję i nie bać się formułowania swoich potrzeb, także w zakresie posiłkowania się w niektórych zadaniach usługodawcami zewnętrznymi, posiadającymi określone zasoby pozwalające na efektywniejsze wykonanie zadania. W przeciwnym razie będzie to wyglądało jak przysłowiowe chowanie głowy w piasek i będzie wyglądało jak na ilustracji, którą prezentuje rysunek 2.

Rysunek nr. 2



humor wspiera 24iValue.pl

więcej humoru na gagfin.pl

źródło: www.gagfin.pl

Audytorzy nie mogą się bać wykonywanej profesji, tym bardziej tego wstydzić. Omijanie problemu, powierzchowne wykonywanie zadań, w których nie posiadają wystarczających umiejętności i wiedzy, problemy w kontaktach z ludźmi (audytowanymi i przełożonym) wpływają w bezpośredni sposób na jakość i efektywność audytu wewnętrznego.

Ogólnoświatowe kryzysy gospodarcze zainicjowały obecny kształt funkcji audytu. Sektor prywatny, w szczególności finansowy uświadomił sobie, że sama funkcja kontrolna wykonywana przez audytorów/kontrolerów nie jest wystarczająca. Dynamiczne otoczenie oraz nowe materializujące się ryzyka zrodziły konieczność implementacji w przedsiębiorstwach nowej funkcji nadzorczo-usprawniającej. Duże firmy i ich organy zarządcze i nadzorcze zauważyły potrzebę powołania funkcji, która będzie oceniała i usprawniała:

- ład organizacyjny (governance),
- skuteczność mechanizmów kontrolnych wspomagających osiąganie zakładanych celów,
- proces zarządzania ryzykiem.

W sektorze publicznym również mamy do czynienia z wyżej wymienionymi elementami. Do 2002 roku ocena mechanizmów kontrolnych, governance i procesu zarządzania ryzykiem leżała w gestii kierowników jednostek i organów ich nadzorujących. Implementacja audytu wewnętrznego nastąpiła w drodze ustawowej zmiany i nowelizacji ustawy o finansach publicznych, która wymusiła w części jednostek sektora finansów publicznych, wprowadzenie funkcji audytu wewnętrznego. Nie podejmę się odpowiedzi na pytanie czy to była najwłaściwsza droga, jednak przy dużym zróżnicowaniu jednostek (organizacyjnym, finansowym, funkcjonalnym) na ten moment jedyna. Dla wielu kierowników jednostek sektora finansów publicznych była to nowość i nie rozumieli oni idei i sensu wprowadzenia funkcji audytu wewnętrznego. Ustawodawca wyciągnął im pomocną dłoń i dookreślił w 2009 roku elementy (standardy) kontroli zarządczej, które to zgodnie z ustawą mają oceniać audytorzy wewnętrzeni. Standardy kontroli zarządczej łączą elementy mechanizmów kontrolnych, governance i procesu zarządzania ryzykiem. Po 15 latach obecności audytu wewnętrznego w jsfp można pokusić się o stwierdzenie, że sens miało jedynie wprowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach, w których kierownicy rozumieli ideę i rolę audytora wewnętrznego w organizacji. Jednak takie stwierdzenie jest daleko idącym uproszczeniem. Zrozumienie dla pojawienia się funkcji audytu wewnętrznego to jedna kwestia. Drugą kwestią, moim zdaniem bardziej znaczącą, jest to jak audyt wewnętrzny jest realizowany i jak wypełnia swoją definicyjną i ustawową rolę.

Wychodząc naprzeciw teorii profesora Balcerowicza, że sektor publiczny jest mniej efektywny, narzędzie audytu wewnętrznego ma tą efektywność poprawiać. By tak się stało winien on się cechować wysoką jakością i efektywnością, która to będzie tematem dalszej pracy naukowej. Dalsze badania pozwolą bardziej precyzyjnie i dogłębnie odpowiedzieć na pytanie postawione na wstępie tego eseju. Niebagatelną rolę w tym zakresie ma zrzeczanie się audytorów, wypracowywanie wspólnych metod prowadzenia zadań (benchmarking) oraz stałe i systematyczne poprawianie warsztatu pracy. Ważną rolę do odegrania mają komitety audytu. Powinny one być siłą napędową rozwoju usług audytu wewnętrznego, inicjatorem tworzenia przewodników po wykonaniu określonych zadań i być centrum transferu wiedzy w zakresie audytu wewnętrznego.

W konkluzji omawianego tematu i odpowiedzi na postawione na wstępie pytanie można powiedzieć, że potrzeba implementacji audytu wewnętrznego w polskich jednostkach sektora finansów publicznych będzie się zwiększała wraz ze wzrostem jego jakości i efektywności. Użyteczność funkcji audytu będzie się zwiększała wraz z pozytywnymi i oczekiwanymi przez interesariuszy wynikami jego pracy oraz malała wraz z niezadowoleniem z jego pracy.

Renata Pradela²⁶

Audyt wewnętrzny w praktyce, relacja ze spotkania szkoleniowego w Poznaniu

W dniach 12–13.04.2018 r. odbyła się 3. edycja *Audytu wewnętrznego w praktyce*, kontynuacja corocznych spotkań szkoleniowych, organizowanych przez regionalne i branżowe koła IIA Polska. Tym razem gospodynią spotkania była Monika Jankowska, Koordynatorka Koła Wielkopolskiego, a miejscem spotkania, ważne centrum biznesowe, miasto Poznań. Patronat honorowy nad wydarzeniem objął Zbigniew Hoffman, Wojewoda Wielkopolski.

Dwa dni były przyczynkiem do owocnej wymiany doświadczeń, transferu wiedzy, promowania rangi audytu wewnętrznego, co ma szczególne znaczenie w zmieniającej się rzeczywistości. Oprócz doświadczonych praktyków-prelegentów, swoją obecnością spotkanie zaszczylicili goście honorowi: Prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska – Kierownik Katedry Sprawozdawczości Finansowej i Audytu Instytutu Rachunkowości Uniwersytetu Szczecińskiego, autorka i współautorka wielu publikacji z zakresu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego oraz Prof. dr hab. Piotr Bartkowiak – Prodzikan Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.

Prof. Winiarska w swoim wystąpieniu wyraziła przekonanie, że audyt wewnętrzny w Polsce ma silną pozycję i jest cenionym narzędziem w rękach osób zarządzających i kierowników jednostek.

Pierwszego dnia, o wymaganiach i kwalifikacjach zawodu audytora wewnętrznego opowiedziały Zastępca – raczej Viceprezes IIA Polska Marzena Staniszevska i Członek Zarządu IIA Polska Katarzyna Lenczyk-Woroniecka. Audytor wewnętrzny to zawód, charakter, czy osobowość? Ważne, aby zawód ten, w coraz większym stopniu był oswajany z zarządzającym organizacją, by widział on potrzebę posiadania audytora, wszak audytor pracuje także dla akcjonari-



fot. Andrzej Bojanek

Marzena Staniszevska Wiceprezes Zarządu IIA Polska,
Monika Rożek Zastępca Koordynatora WKR IIA Polska,
Roman Łukawski Radca Wojewody,

²⁶ Koordynatorka Dolnośląskiego Koła Regionalnego IIA Polska

riuszy. Jaka jest przyszłość certyfikatów zawodu audytora? Pomimo, że nie są wymogiem prawa w sektorze prywatnym są one przydatne. Na rynku pracy certyfikaty są wartością dodaną i stanowią swoisty sygnał, że liczy się jakość pracy audytora wewnętrznego.

Ciekawy temat, wpisujący się w kwalifikacje audytora przedstawiła następna prelegentka, Anna Królak – Koordynatorka Łódzkiego Koła Regionalnego IIA Polska. Audyt wewnętrzny odpowiada na modne ostatnio tematy: psychologię biznesu i ekonomię behawioralną. Audytor jest bowiem zawodem, w którym oprócz kompetencji ważne jest rozwijanie umiejętności miękkich. Dobry audytor jest zrównoważony emocjonalnie, komunikatywny, nie popada w pułapki definicji audytu, tradycji i instynktowego myślenia. Szczególną cechą audytora jest otwartość na zmiany i jest ona bardzo ceniona przez kierownictwo, gdyż wśród wielu zajmowanych ról, audytor jest mentorem i doradcą, a wielokrotnie również inicjatorem zmian w organizacji. Akceptacja dla zmian wyróżnia go z grona pracowników.

Kolejny temat, praktyczne podejście do audytu bezpieczeństwa informacji przedstawił Tomasz Ganobis – Kierownik Zespołu Audytu Wewnętrznego Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach. Audyt bezpieczeństwa informacji to never ending story. Świadomość użytkowników Internetu, komputerów, smartfonów to najważniejsze ogniwo w bezpieczeństwie informacji, za nią powinna iść odpowiedzialność.

Cyberzagrożenia, ataki, nieuprawnione wykorzystanie danych osobowych implikują nieprzewidziane koszty. Rozwiązaniem są np. cyberubezpieczenia, przenoszące ryzyka na firmy ubezpieczeniowe. O aspektach z tym związanych oraz nowym otoczeniu prawnym, jakim jest wejście w życie RODO, opowiedziała Olga Michniewicz, Dyrektor Pionu Klienta Korporacyjnego Nord Partner Sp. z o.o.



Marzena Staniszevska Wiceprezes Zarządu IIA



Roman Łukawski Radca Wojewody

fot. Andrzej Bojanek

Marcin Dublaszewski – Koordynator Koła Warmińsko-Mazurskiego IIA Polska podzielił się z uczestnikami wiedzą w zakresie nadużyć finansowych w sektorze publicznym. Nie ma audytora, który nie dotknąłby zamówień publicznych. Ciągłe pokutują raczej Aktualne niezmiennie są: brak przejrzystości przy przetargach i niewystarczający nadzór antykorupcyjny. Szara strefa zawsze będzie istnieć. Audyt wewnętrzny, jako ostatnia linia obrony, jego istnienie i działalność są czynnikiem zniechęcającym do popełniania nadużyć.

O zarządzaniu ryzykiem w firmie PKP CARGO opowiedziała Anna Janiszewska – Audytor wewnętrzny, Koordynator Koła Finansowego IIA Polska. Zarządzanie ryzykiem jest procesem składającym się z identyfikacji ryzyka, analizy i ewaluacji. Jest to też stosowanie zdrowego rozsądku.

Prelegentka Elżbieta Szczepankiewicz – dr nauk ekonomicznych w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, autorka licznych publikacji i książek w zakresie audytu, kontroli i rachunkowości przedstawiła zagadnienie etyki w audycie, rachunkowości i biznesie. Dokonała porównania zapisów w poszczególnych kodeksach etycznych, różnic między nimi i zbieżności. Zasady ogólne są w nich prawie identyczne. Dr E. Szczepankiewicz przedstawiła wyniki badań ankietowych na temat etyki w biznesie i rachunkowości a następnie swoje wystąpienie zakończyła kilkoma retorycznymi pytaniami skierowanymi do uczestników w celu skłonienia ich do przemyśleń na temat etyki: Czy jesteśmy w stanie nauczyć pracowników etyki? Czy jesteśmy w stanie się nauczyć etyki? Czy posiadamy tylko wartości, które zaszczepiono nam w dzieciństwie? Jedno jest pewne, dobra relacja biznesu i etyki zaczyna się opłacać.

Drugi dzień spotkania także obfitował w ciekawe prelekcje. Marcin Gałka z Wielkopolskiego Oddziału Stowarzyszenia Księgowych w Polsce przybliżył temat Jednolitego Pliku Kontrolnego, m.in.: z czego się składa, kiedy i jak go złożyć, z jakich aplikacji skorzystać, jakie są konsekwencje niezłożenia, korzyści wynikające z wymiany danych zarówno dla organów podatkowych, jak i przedsiębiorstw.

Barbara Sajnaj – Skarbnik Miasta Poznania opowiedziała o scentralizowaniu rozliczeń VAT na przykładzie swojej organizacji. Ważnym aspektem w tym złożonym procesie



Monika Jankowska Koordynator WKR IIA Polska

fol. Andrzej Bojanek

było podniesienie wiedzy merytorycznej pracowników podległych jednostek. Zrobiono to poprzez zorganizowanie warsztatów, stworzenie i wdrożenie jednolitych procedur, stały dostęp dla pracowników do doradcy podatkowego. Podatek VAT jest trudnym podatkiem, dlatego trzeba poświęcić mu sporo czasu i właściwie się komunikować.

Temat wpisujący się w bieżące zmiany, nowe wymagania związane z RODO i odmitologizowanie problemów z tym związanych zaprezentował Piotr Welenc – Dyrektor GRC Wolters Kluwer S.A. Cel generalny RODO to ochrona praw i wolności. Ten inteligentny akt jest nowym myśleniem, aktem rezultatu, sukcesu, który ma być mierzalny i rozliczalny. RODO to schemat: trzymaj się ściśle litery, rób jak chcesz pod warunkiem realizacji celu – braku naruszeń praw i wolności. Audyt RODO, to dobry program audytu i listy kontrolne w obszarze: technologii, ludzi i ich świadomości, danych, urządzeń, aplikacji, kryteriów informacji.

Ostatnia prelekcja dotyczyła etyki w zamówieniach publicznych. Swoją wiedzę i doświadczeniem podzielił się Norbert Gill z kancelarii prawnej Amicus, dydaktyk z Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Etyka zaczyna się od człowieka, przez ten pryzmat Norbert Gill dokonał diagnozy etyki w zamówieniach publicznych. Przykładowe słabości to: niesamodzielność sporządzania opisu zamówienia (udział wykonawcy), obarczenie dialogu technicznego nadmiernymi warunkami, wykorzystanie cudzego potencjału (handel referencjami), podział zamówień poniżej progu bagatelności.

Końcowego podsumowania spotkania szkoleniowego dokonała Katarzyna Lenczyk -Woroniecka, pełniąca w Zarządzie rolę opiekunki kół działających w ramach Instytutu. W jej opinii rosnąca z roku na rok liczba uczestników spotkań, ożywione dyskusje, pytania do prelegentów, świadczą o zainteresowaniu tą formą wymiany doświadczeń i zapowiadają jej kontynuację w następnych latach.

Elżbieta Paliga²⁷
Anna Starnawska²⁸

Perspektywy rozwoju audytu wewnętrznego oraz nadzoru korporacyjnego w administracji publicznej i biznesie.

Podsumowanie konferencji, która odbyła się dnia 29 kwietnia 2018 r. w Rybniku na Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach.

W dniu 29 kwietnia 2018 r. Instytut Audytorów Wewnętrznych – Koło Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Prezydent Miasta Rybnik oraz Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach zorganizowali konferencję, która odbyła się w Rybniku, w gmachu Uniwersytetu Ekonomicznego – Wydział Biznesu, Finansów i Administracji. Spotkanie zostało zorganizowane z uwagi na akcentowaną przez praktyków, jak i teoretyków potrzebę doskonalenia obszarów, jakimi są nadzór korporacyjny oraz audyt wewnętrzny. Obszary te niewątpliwie w zdecydowany sposób wpływają na zwiększenie efektywności działania zarówno w podmiotach zainteresowania publicznego, w sektorze prywatnym oraz w administracji publicznej. Z ramienia Instytutu IIA Polska organizatorami konferencji byli: Pani Iwona Bogucka – Wice Prezes IIA Polska, Pani Elżbieta Paliga – Koordynator Koła AW JST IIA Polska, ze strony UM Rybnik – Pani Anna Starnawska – Audytor Wewnętrzny, ze strony UE Katowice – Pani dr Katarzyna Olejko oraz Pan dr hab. Tomasz Papaj. Konferencja była kontynuacją wymiany doświadczeń oraz miejscem prezentacji najlepszych praktyk skutecznego nadzoru, a także audytu wewnętrznego. W spotkaniu uczestniczyło około 140 osób.

W ramach ww. spotkania poruszanych były wiele ciekawych zagadnień, które przedstawiło grono znakomitych ekspertów, w tym m.in.: przedstawiciele nauki, ministerstw, doświadczeni audytorzy wewnętrzni.

Sesja I poświęcona była zagadnieniom z zakresu nadzoru właścicielskiego, które trafnie przedstawili p. dr hab. Jan Wojtyła, prof. UE z Katedry Prawa i Ubezpieczeń UE oraz p. dr hab. Adam Samborski, prof. UE z Katedry Zarządzania Przedsiębiorstwem UE. Pani Izabela Felczak-Poturnicka – Zastępca Departamentu Skarbu Państwa w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w swoim wystąpieniu przedstawiła oczekiwania właściciela względem komitetu audytu w spółkach Skarbu Państwa.

Kolejna sesja dotyczyła bardzo ważnego tematu, jakim są zamówienia publiczne, a stricte ich udzielanie i realizacja umów w zakresie IT. Zagadnienie to zostało ciekawie omówione przez p. Monikę Kos – Radcę Ministra w Biurze Kontroli Ministerstwa Finansów oraz p. Katarzynę Krawczuk – Dyrektora Biura Kontroli w Ministerstwie Finansów.

²⁷ Koordynator Koła AW JST IIA Polska

²⁸ Audytor Wewnętrzny, członek Koła AW JST IIA Polska

Następnie Piotr Rybicki – Wiceprezes RIG w Katowicach, Członek Rad Nadzorczych i Komitetów Audytu, Biegły Rewident przedstawił dobre praktyki w obszarze ładu korporacyjnego.

Zadania nadzoru właścicielskiego w kontekście ustawowej regulacji treści uchwał organów przedstawił p. Filip Poniewski z Kancelarii BBP Legal.

Trzecia sesja poświęcona była funkcjonowaniu audytu wewnętrznego. Doświadczeniem w tym zakresie podzieliły się: p. Iwona Bogucka – Zastępca Prezesa IIA Polska, p. Katarzyna Lenczyk-Woroniecka – Członek Zarządu IIA Polska oraz p. Olga Petelczyc – Członek II Polska. W swoich wystąpieniach trafnie przedstawiły istotę audytu wewnętrznego, uzmysławiając słuchaczom jego bezcenną rolę w organizacji zarówno w sektorze publicznym jak i prywatnym. Omówiono również metodykę prowadzenia audytu, która często ma kluczowe znaczenie dla jego efektywności. Ważnym tematem było również zaprezentowanie praktycznego podejścia do audytu programów anty-korupcyjnych w oparciu o wytyczne KE dotyczące zarządzania ryzykiem nadużyć.

Ostatnim punktem konferencji był panel dyskusyjny, w którym uczestniczyli p. Monika Kos, p. Filip Poniewski, p. Piotr Rybicki oraz p. Patryk Kuzior. Moderatorzy zadali szereg pytań zarówno z zakresu audytu wewnętrznego jak i nadzoru korporacyjnego. Paneliści podzielili się swoimi opiniami oraz dobrymi praktykami z poszczególnych obszarów.

Konferencja z pewnością stanowiła doskonałą platformę wymiany doświadczeń i prezentacji najlepszych praktyk skutecznego nadzoru, a także audytu wewnętrznego oraz zaakcentowała ważność tych obszarów w każdej organizacji.

Aktualność prezentowanych tematów i dyskusje im towarzyszące potwierdziły zasadność zorganizowania konferencji, a przedstawione zagadnienia dla uczestników były niezwykle istotne i z pewnością wiedza tam zdobyta wpłynie na efektywność ich pracy, a w konsekwencji doskonalenie organizacji.

Katarzyna Celińska²⁹

Publikacja ECIA Audyt wewnętrzny w obrębie grupy

Publikacja ECIA *Audyt wewnętrzny w obrębie grupy*, ma na celu dostarczenie departamentom audytu w grupach banków wskazówek, które będą służyły osiągnięciu spójnych i zadowalających poziomów zapewnienia w całej grupie, przy jednoczesnym uwzględnieniu zarówno wymogów regulacyjnych na poziomie grupy, jak i poszczególnych podmiotów wchodzących w jej skład. Ma to służyć wzmocnieniu skonsolidowanego nadzoru w obrębie całej grupy.



Publikacja ECIA dzieli się na krótkie działy:

1. Nadzór komitetów Audytu, w którym informuje, że Komitet Audytu grupy musi zagwarantować, aby plan audytu banku obejmował odpowiednie zarządzanie zarówno kluczowymi ryzykami, na które narażona jest grupa, jak i spełniał wszelkie lokalne wymogi regulacyjne w ramach spółek zależnych i oddziałów.
2. Polityka audytu wewnętrznego w obrębie grupy, gdzie karta i polityki (planowanie, zalecenia audytowe, metodologia badania, itp.) funkcji audytu wewnętrznego grupy, zatwierdzone przez Komitet Audytu grupy (i/lub inny odpowiedni organ zatwierdzający grupy), będą również akceptowane przez Komitety Audytu spółek zależnych (lub innych właściwych jednostek organizacyjnych).
3. Podległość organizacyjna audytu wewnętrznego spółki zależnej w której Wytyczne Komitetu Bazylejskiego odnośnie audytu wewnętrznego zalecają aby Zarządzający Audytem spółki zależnej podlegał odpowiedzialności zarówno wobec zarządu spółki zależnej, jak i Zarządzającego Audytem całej grupy.
4. Obowiązki audytu wewnętrznego grupy w zakresie wsparcia funkcji kierowniczych, gdzie audyt wewnętrzny grupy musi prowadzić stały monitoring i okresowe przeglądy zapewnienia jakości, zgodne co najmniej ze Standardami IIA, w celu zapewnienia prawidłowego wdrożenia zasad audytu wewnętrznego w całej grupie.

Podstawowa zasada opisana w niniejszym dokumencie stanowi, że funkcja audytu wewnętrznego grupy jest odpowiedzialna za nadzorowanie działań audytowych w całej grupie. Pogląd ten jest zgodny z poglądem wyrażonym w wytycznych Komisji Bazylejskiej dotyczących audytu wewnętrznego.

Zalecane najlepsze praktyki opisane w publikacji powinny być stosowane tylko wtedy, gdy nie ma konfliktu z lokalnymi regulacjami i/lub właściwymi przepisami prawa spółek.

²⁹ IIA Polska

Katarzyna Celińska³⁰

Praktyczny przewodnik: Audyt zewnętrznych relacji biznesowych

W Praktycznym przewodniku: Audyt zewnętrznych relacji biznesowych autorzy wskazali na poniżej uwarunkowania:

1. Organizacje mają bardzo wiele zewnętrznych relacji biznesowych wynikających z różnych potrzeb biznesowych.
2. Każda relacja jest obciążona ryzykiem.
3. To kierownictwo odpowiada za zarządzanie tymi ryzykami i uzyskiwanie korzyści z utrzymywania zewnętrznych relacji biznesowych.
4. Audyt wewnętrzny odgrywa kluczową rolę we wspieraniu kierownictwa i ocenie jego działań.

Publikacja ukazuje również fakt, iż organizacje starają się utrzymać relacje z zewnętrznymi partnerami biznesowymi (EBR partner) z różnych powodów, jednak pamiętać należy o ryzyku nieodłącznym oraz ryzyku kontroli związanym z zewnętrznymi partnerami biznesowymi. W związku z podjętymi relacjami biznesowymi, organizacja narażona jest na podobne ryzyka, których doświadczałaby sama (wewnętrznie), bez powiązań zewnętrznych (np. organizacja wciąż narażona jest na ryzyka procesów oddanych w outsourcing). Dodatkowo, organizacja jest narażona na ryzyka wynikające z relacji z podmiotem zewnętrznym, jak również ryzyka związane z jego działalnością, między innymi na ryzyko reputacji, marki i ryzyka ekonomiczne. Audytorzy wewnętrzni mogą wspierać kierownictwo i radę w identyfikowaniu, ocenie oraz zarządzaniu tymi ryzykami.

W przewodniku zapoznajemy się także z ważnymi tematami jakim są audytowanie zewnętrznych relacji biznesowych, ocena ryzyk i kontroli, przeprowadzanie audytu i ryzyka z tym związane oraz tworzenie raportu końcowego.

Niniejszy przewodnik powinien dostarczyć audytorom wewnętrznym wytycznych dotyczących audytowania zewnętrznych lub rozszerzonych relacji biznesowych. Kadra zarządzająca może skorzystać z przewodnika w zakresie zarządzania i monitorowania ryzyk związanych z tymi relacjami.



³⁰ IIA Polska

Zgodnie z postanowieniami Dyrektywy Administracyjnej Nr 4 IIA Global – 2011 wkład do publikacji powinien dotyczyć głównych zagadnień związanych z posiadanym certyfikatem lub zakresu związanego z CBOK, oraz lub ogólnego zakresu tematycznego certyfikatów specjalistycznych. Opublikowane książki lub artykuły niezwiązane bezpośrednio z audytem wewnętrznym będą akceptowane, o ile osoba certyfikowana jest w stanie udowodnić, że te działania przyczyniają się do biegłości w zawodzie audytora.

CIA	CCSA	CSFA	CGAP	CRMA
Maksymalna liczba przyznanych godzin 25			Maksymalna liczba przyznanych godzin 10	
Ogólnie jedna strona publikacji z pojedynczym odstępem jest równa 2 godzinom CPE, jednak w ramach poniższych limitów:				
Książki – 25 godzin CPE			Książki – 12 godzin CPE	
Artykuły – 15 godzin CPE			Artykuły – 6 godzin CPE	
Opisy badań – 15 godzin CPE			Opisy badań – 6 godzin CPE	

Wymogi redakcyjne do nadsyłanych tekstów do magazynu IIA:

1. Układ artykułu (tekst Times New Roman 12 odstęp między wierszami pojedynczy):
 - a) Informacja o autorze (imię nazwisko, stanowisko, miejsce pracy, adres email itp.)
 - b) Tytuł
 - c) Cel
 - d) Wstęp
 - e) Kolejno ponumerowane rozdziały
 - f) Krótkie streszczenie, (Podsumowanie)
 - g) Słowa kluczowe
 - h) Bibliografia
2. Przypisy do tekstu na każdej stronie (odesłanie do autora i strony patrz Bibliografia (wielkość czcionki 9 Times New Roman)).
3. Rysunki w formie edytowalnej z odesłaniem do źródła, np. Tabela nr (źródło kursywą 10 Times New Roman) źródło: opracowanie na podstawie Nowak J., Perspektywy rozwoju audytu, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2016, s. 12–16.
4. Tabele w formie edytowalnej z odesłaniem do źródła jak wyżej.
5. Wykresy patrz jak wyżej.
6. Bibliografia np. Nowak J., Perspektywy rozwoju audytu, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2016, (tekst Times New Roman 12 odstęp 1,0).
7. Terminy nadsyłania tekstów do każdego 15 drugiego miesiąca kwartału.

informacje dla autorów

8. Artykuły przesłane do druku, po uzyskaniu pozytywnych recenzji, zostaną wydrukowane w magazynie w języku polskim. Objętość tekstu maksymalnie do pół arkusza wydawniczego (20 000 – 22 000 znaków – około 10 stron).
9. Autorzy tekstów zakwalifikowanych do druku otrzymają punkty CPE zgodnie z Dyrektywą Administracyjną nr 4 IIA Global- 2011.

Więcej informacji na www.iaa.org.pl.

informacje dotyczące promocji i reklamy

Zapraszamy do reklamowania Państwa produktów oraz usług na łamach Magazynu Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska.

Wszystkie potrzebne informacje na temat reklamy w Magazynie można uzyskać u osoby kontaktowej w Biurze IIA Polska:

Renata Zysiak

Email: office@iaa.org.pl

Tel./fax: +48 (22) 110 08 13

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska

ul. Świętokrzyska 20 (pokój 508, V piętro).

00-002 Warszawa