

Oskar KOWALCZYK*

 <https://orcid.org/0000-0002-8352-7806>

OBSZAR KONTROLI ZARZĄDCZEJ ORAZ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W ŚWIETLE PLANOWANYCH ZMIAN W USTAWIE O FINANSACH PUBLICZNYCH

Abstrakt

Przedmiot badań: W dobie współczesnego rozwoju gospodarczego oraz stale rosnących wymagań rynku, szczególnie w sektorze prywatnym, pojawia się nie tyle fakultatywna, co obligatoryjna konieczność stałego udoskonalania procedur kontroli wewnętrznej w instytucjach publicznych. Zmiany są podyktowane potrzebą poprawy aktualnych rozwiązań systemowych m.in. poprzez wprowadzenie centralnego organu wyznaczającego priorytetowe cele rządu, zasady rozliczalności, ukierunkowania na realizację celów rozwojowych oraz synchronizację z procesem budżetowym. Wspomniana powyżej konieczność zmian stała się swego rodzaju asumptem do przeprowadzenia zaawansowanych prac nad zmianami w ustawie o finansach publicznych, które z uwagi na zakończenie VIII kadencji Sejmu RP oraz aktualną sytuację w naszym kraju, związaną z pandemią koronawirusa zostały wstrzymane, bez wskazania konkretnej daty, kiedy planowane zmiany zostaną ostatecznie wdrożone. Nie oznacza to jednak, że zmiany w zakresie kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego nie są konieczne. Obydwa obszary to ciągły proces, który wymaga bowiem stałego udoskonalania, dlatego analiza projektu ustawy z dnia 6 maja 2019 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych wraz z uzasadnieniem (Projekt ustawy z dnia 6 maja 2019 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych wraz z uzasadnieniem, <https://legislacja.rcl.gov.pl>; stan na 7.10.2020 r.), który pojawił się na stronie Rządowego Centrum Legislacji, pozwala w znacznym stopniu ocenić kierunki planowanych zmian w przyszłości. Na chwilę obecną nie jest wiadome, czy zmiany wejdą w życie w pierwotnie zaproponowanej formie, natomiast z całą pewnością można zauważyć, że Ministerstwo Finansów będzie dążyło do wzajemnej integracji systemów kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego, a także wzmocnienia systemu kontroli zarządczej w szczególności na poziomie operacyjnym.

Cel badawczy: Niniejszy artykuł ma na celu omówienie problematyki kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych w świetle planowanych zmian w ustawie o finansach publicznych. Z uwagi na korelację zachodzącą w systemie kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego, niezbędne zmiany w ustawie powinny objąć swym zakresem obydwie te instytucje, których wspólnym celem będzie przede wszystkim weryfikacja prawidło-

* Doktorant, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, inspektor w państwowej jednostce budżetowej; e-mail: oskarkowalczyk90@wp.pl

wości funkcjonowania danej jednostki oraz zgodności jej postępowania z przepisami prawa. Ponadto w niniejszym artykule została podjęta próba odpowiedzi na pytanie o dalsze kierunki zmian publicznego sektora finansowego w Polsce.

Metoda badawcza: Metoda badawcza prezentowana w niniejszym artykule opiera się na wnikliwej analizie orzecznictwa, literatury, a także rozwiązań normatywnych. Wykorzystano również materiały pochodzące ze stron internetowych, w tym m.in. ze strony Rządowego Centrum Legislacji, zawierające propozycje zmian w ustawie o finansach publicznych oraz ocenę możliwych skutków prezentowanych zmian.

Wyniki: Analiza materiałów wykorzystanych w artykule pozwoliła ocenić celowość przeprowadzanej kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, w świetle współczesnych wyzwań sektora publicznego, a także pomogła określić elementy procedur wymagających reorganizacji, w tym redefinicji kluczowych zagadnień. Wzbogacenie aspektów teoretycznych funkcjonowania kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych w kontekście planowanych zmian w ustawie o finansach publicznych okazać się może cennym głosem w debacie na temat konieczności reformy finansów publicznych w Polsce.

Słowa kluczowe: kontrola w administracji, finanse publiczne, dyscyplina finansów publicznych, nowe uprawnienia Ministra Finansów.

1. Wprowadzenie

Wraz z wejściem w życie ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.¹ pojawiła się nowa definicja kontroli finansowej unormowana we wcześniej obowiązującej ustawie o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r., zwana od tej pory kontrolą zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych, dalej: j.s.f.p. (zob. art. 68–71 u.f.p.). Kontrola zarządcza jest pojęciem szerszym niż kontrola finansowa, która ograniczała się do badania funkcjonowania jednostek z sektora finansów publicznych jedynie pod kątem finansowym², gdyż w odróżnieniu do niej obejmuje swoim zakresem wszystkie aspekty funkcjonowania jednostki³. Kontrola zarządcza ma na celu wspomagać realizację zadań j.s.f.p. oraz jej celów, a także jest nieodłącznie związana z planowaniem budżetu zadaniowego. Jest to system rozwiązań (zasady, procedury, instrukcje, mechanizmy) o charakterze wewnętrznym i dynamicznym, który musi

¹ Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. – u.f.p. (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 869 ze zm.).

² D. Zalewski, w: A. Mikos-Sitek (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. 10, 2020, Legalis komentarz do art. 68 u.f.p.

³ Uzasadnienie z dnia 20 października 2008 r., druk nr 1181 do projektu ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r., <https://www.sejm.gov.pl>; stan na 7.10.2020 r.

być dostosowywany do zmiennych celów organizacji⁴. Co prawda uzasadnienie z dnia 20 października 2008 r., druk nr 1181 do projektu ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. wskazuje, iż „wprowadzono pojęcie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w miejsce obecnego terminu kontrola finansowa”, przy szerszym jej zakresie przedmiotowym, natomiast same przepisy u.f.p. wskazują, że według ustawodawcy kontrola zarządcza jest kategorią związaną z procesem zarządzania, kierowania jednostką, a nie z wykonywaniem klasycznych czynności kontrolnych⁵.

Obecnie przepisy u.f.p. w art. 68 ust. 1 definiują, iż kontrolę zarządczą w j.s.f.p. stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Kontrola zarządcza stanowi zatem całościowy proces, który jest realizowany przez kierownictwo oraz pozostałych pracowników organizacji, mający na celu zapewnienie osiągnięcia ogólnych celów organizacji⁶, o których mowa w art. 68 ust. 2 u.f.p., w szczególności poprzez:

- a) zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- b) skuteczność i efektywność działania – zapewnienie osiągnięcia celów i realizacji zadań z zachowaniem najlepszej możliwej relacji pomiędzy ponoszonymi nakładami i osiąganymi efektami;
- c) wiarygodność sprawozdań;
- d) ochronę zasobów;
- e) przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania;
- f) efektywność i skuteczność przepływu informacji;
- g) zarządzanie ryzykiem⁷.

Ustawa wskazuje na obowiązek sprawowania kontroli zarządczej na dwóch niezależnych poziomach. I poziom: odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych⁸, II poziom: odpowiedzialność odpowiednio ministra kierującego działem albo wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewod-

⁴ **R. Trykozko**, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010, s. 159.

⁵ **E. Chojna-Duch**, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, Kontrola Państwowa 2010/1, s. 59–60.

⁶ **W. Bożek**, w: **Z. Ofiarski** (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX komentarz do art. 68 u.f.p.

⁷ **D. Fleszer**, *Zarządzanie ryzykiem w ujęciu kontroli zarządczej*, FK 2013/7–8, s. 102–114.

⁸ **M. Dębowska-Soltyk**, **P. Soltyk**, *Kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jako skutek dysfunkcji gospodarowania środkami publicznymi*, FK 2015/5, s. 41–53.

niczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego⁹. Dodatkowo Minister Finansów określa standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, zgodne z międzynarodowymi standardami, oraz szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych¹⁰. Minister kierujący działem może natomiast określić szczegółowe wytyczne w tym zakresie dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej.

Standardy te wyodrębniają pięć zasadniczych elementów systemu kontroli zarządczej, tj.:

- środowisko wewnętrzne,
- cele i zarządzanie ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,
- informację i komunikację,
- monitorowanie i ocenę.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych kierownika jednostki w związku z jego obowiązkami w zakresie kontroli zarządczej została oparta na założeniu, że zachodzi zależność pomiędzy czynami opisanymi w art. 18c ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z dnia 17 grudnia 2004 r.¹¹ a zaniechaniem lub nienależytym wykonaniem przez niego swoich obowiązków w tym zakresie¹². W praktyce powinno to oznaczać, że kierownik w sposób usystematyzowany będzie podejmował czynności kontrolne nakierowane co najmniej na obszary wskazane w tym artykule. Wyraźnym zamierzeniem ustawodawcy jest tutaj ujednoclenie, spójność i jednorodna metodologia sposobu zarządzania wszystkimi jednostkami sektora finansów publicznych. Przepisy dotyczące niewykonania lub nienależytego wykonania kontroli zarządczej, zawarte w art. 18c u.d.f.p., mogą stać się zatem realną, a w niektórych przypadkach jedyną możliwością do spełnienia wymogu ustawowego, o którym mowa w art. 68 i 69 u.f.p.

Druga instytucja poddana analizie w niniejszym artykule to audyt wewnętrzny, którego definicja została określona w art. 272 ust. 1 u.f.p. Audyt

⁹ **W. Misiąg**, *Ustawa o finansach publicznych*, w: **W. Misiąg** (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2019, Legalis komentarz do art. 69 u.f.p.

¹⁰ **A. Wójtowicz-Dawid**, *Kontrola zarządcza w kontekście zmiany prawa, osiągania określonego celu oraz efektywności zmian*, PPP 2014/7–8, s. 162–169.

¹¹ Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z dnia 17 grudnia 2004 r. – u.d.f.p. (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1440 ze zm.).

¹² Orzeczenie GKO z 22 listopada 2018 r., BDF1.4800.86.2018, LEX nr 2896853; **W. Witalec**, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, FK 2012/4, s. 52–63.

wewnętrzny stanowi działalność niezależną i obiektywną, mającą na celu wspieranie ministra kierującego działem bądź kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze¹³. Istota audytu wewnętrznego została trafnie określona m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2011 r.¹⁴

U.f.p. w art. 283 ust. 1 wskazuje, iż audyt wewnętrzny, z zastrzeżeniem ust. 2, przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego¹⁵. Po przeprowadzeniu analizy ryzyka kierownik audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowują plan audytu na rok następny. Pod uwagę brane są w szczególności zadania wynikające z planu działalności, wytyczne ministra kierującego działem, komitetu audytu oraz szczegółowych wytycznych kierownika resortu finansów, o którym mowa w art. 69 ust. 4 u.f.p. Art. 283 ust. 5 u.f.p. wskazuje, iż do końca stycznia każdego roku kierownik komórki audytu wewnętrznego sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni.

Dodatkowo w ustawie znaleźć można także przepisy nakładające na Ministra Finansów określone obowiązki w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w j.s.f.p. Są nimi w szczególności:

- zlecenie przeprowadzenia audytu wewnętrznego,
- ocena audytu wewnętrznego,
- upowszechnianie standardów,
- wydawanie wytycznych,
- współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami,
- współpraca z komitetami audytu.

Audyt wewnętrzny ma za zadanie wspierać kierownika j.s.f.p. w realizacji zadań i celów¹⁶. Art. 272 ust. 1 u.f.p. zawiera określenie „wsparcie” np. dla ministra lub kierownika jednostki, które należy rozumieć w kontekście międzynarodowych standardów IIA, tj. wsparcia poprzez przyczynianie się do zwiększenia efektywności kontroli zarządczej oraz wzrostu jej skuteczności¹⁷.

Powyższa definicja wskazuje, iż audyt przeprowadzony w j.s.f.p. jest obiektywny, niezależny i neutralny, ponieważ wynika to z natury jego charakteru. J.s.f.p.

¹³ **D. Fleszer**, *Audyt wewnętrzny i jego rola w zarządzaniu jednostką sektora finansów publicznych*, FK 2014/5, s. 57–68.

¹⁴ Wyrok WSA z siedzibą w Rzeszowie z dnia 27 września 2011 r., I SA/Rz 470/11, Legalis nr 374329.

¹⁵ **L. Lipiec-Warzecha**, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, LEX komentarz do art. 283 u.f.p.

¹⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2018 r., V SA/Wa 455/17, LEX nr 2508312.

¹⁷ **J. Wierzbicki**, w: **A. Mikos-Sitek** (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. 10, 2020, Legalis komentarz do art. 272 u.f.p.

posiadające w swoich strukturach liczne departamenty lub biura z reguły powołują komórki audytu, którego zakres kontroli jest szeroki i obejmuje liczne działania kontroli wewnątrz jednostki. Skutki działalności tego typu kontroli realizowane są z różnym skutkiem, dlatego ustawodawca utrzymał ustawowy obowiązek przeprowadzania audytu. Ponadto, u.f.p. w art. 272 ust. 1 wskazuje, iż audyt wewnętrzny jest działalnością [...], której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Powyższa ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności przeprowadzanej kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce¹⁸. A zatem ustawodawca w sposób pośredni wskazał przeważającą rolę kontroli zarządczej, a dodatkowo nakazał komórkom audytu zachować wysoki poziom jej standardów.

Współczesne standardy audytu wewnętrznego charakteryzują się tym, iż obejmują swoim zakresem całe spektrum działalności danej jednostki i oceniają, czy system kontroli zarządczej i zarządzanie ryzykiem, tj. wszystkie zlecone zadania, obowiązujące procedury, zachowania, wartości i struktura działają właściwie i zapewniają realizację celów organizacji. Nie budzi wątpliwości interpretacyjnych stanowisko, iż wprowadzenie w jednostce audytu wewnętrznego przyczynia się do adekwatności, skuteczności oraz wzmacnia efektywność przeprowadzonej kontroli zarządczej. Audyt dokonuje identyfikacji i analizy ryzyka związanego z działalnością jednostki i weryfikuje tym samym identyfikację i ocenę dokonaną przez jednostkę, rekomenduje „wprowadzanie metod i instrumentów oceny, określenia rodzaju ryzyka i skali zagrożenia, planowania procedur, wprowadzania działań służących jego zmniejszeniu, wskazania innych zagrożeń, nieprawidłowości czy nierzetelności w wykonywaniu zadań publicznych przez badaną jednostkę”. Wreszcie audyt promuje „działania mające na celu usprawnienie zarządzania środkami publicznymi oraz gospodarowanie majątkiem publicznym w administracji jednostki”¹⁹.

Z uwagi na korelację zachodzącą w systemie kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego zmiany w u.f.p. powinny objąć swym zakresem obydwie te instytucje, których wspólnym celem będzie przede wszystkim weryfikacja prawidłowości funkcjonowania danej jednostki oraz zgodności jej postępowania z przepisami prawa.

¹⁸ P. Soltyk, *Usługodawca zewnętrzny audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, FK 2014/4, s. 45–51.

¹⁹ E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego...*, s. 59–60.

2. Planowane zmiany w zakresie kontroli zarządczej

W uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 6 maja 2019 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych Ministerstwo Finansów wskazało, iż wprowadzenie nowej definicji kontroli zarządczej (redefinicji) w sektorze finansów publicznych miało być rozumiane jako jednolity system zarządzania i kontroli. Resort finansów wyznaczył konieczność reformacji wyżej wymienionego systemu w ten sposób, aby na poziomie operacyjnym istniała możliwość wprowadzenia zaprojektowanego przez kierownika jednostki systemu, który także powinien wspierać skuteczną, terminową, efektywną i oszczędną realizację zadań i celów, zapewnić wiarygodność sprawozdań oraz zgodność działania jednostki z przepisami prawa. Zamysłem pomysłodawców projektu jest przede wszystkim ukierunkowane wzmocnienie systemu zarządzania i kontroli na poziomie jednostki sektora finansów publicznych, realizującej wyznaczone cele. Zatem to rolą kierownika danej jednostki powinno być sformalizowanie przedmiotowego systemu.

Kolejną propozycją, którą koniecznie należy podkreślić, jest wyznaczenie Prezesa Rady Ministrów jako centralnego organu przedstawiającego priorytetowe cele ministrom oraz wojewodom, a także podległym mu organom bądź przez niego nadzorowanym. Analogicznie do powyższego uprawnienia, wyznaczenie ministra kierującego działem administracji rządowej jako organu określającego priorytetowe cele kierownikom jednostek w dziale, w szczególności o cele wskazane przez Prezesa Rady Ministrów, miałyby na celu poprawę procesu funkcjonowania działalności administracji, a także wzmocnienie systemu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych.

Dodatkowo w uzasadnieniu przeczytać możemy, iż Prezes Rady Ministrów miałby możliwość wyznaczania ministrom, wojewodom oraz organom mu podległym lub przez niego nadzorowanym celów priorytetowych oraz określania mierników, wskaźników lub innych miar umożliwiających ilościową lub jakościową ocenę stopnia ich realizacji. Następnie Minister kierujący działem administracji rządowej uzyskałby możliwość scedowania wskazanych przez Prezesa Rady Ministrów przedmiotowych celów na kierowników jednostek w dziale lub wyznaczania własnych priorytetowych celów oraz określania mierników, wskaźników lub innych miar umożliwiających ilościową lub jakościową ocenę stopnia ich realizacji. W ocenie projektodawcy proponowana zmiana zapewniłaby możliwość realnego wpływu Prezesa Rady Ministrów i ministrów na działania jednostek podległych lub przez nich nadzorowanych, co w konsekwencji przyczyniłoby się do poprawy zarządzania na wszystkich poziomach administracji rządowej.

Zaproponowane zmiany w u.f.p., dotyczące opracowania planów działalności jednostek mogłyby ujednoczyć i zapewnić przestrzeganie generalnej zasady kaskadowania celów i odpowiedzialności za ich osiągnięcie. Zgodnie z projektem ustawy, plan operacyjny poszczególnej jednostki powinien być sporządzany co roku i wskazywać cele jednostki oraz mierniki, wskaźniki lub inne miary umożliwiające ilościową lub jakościową ocenę stopnia realizacji celów operacyjnych, ich planowane wartości na koniec okresu objętego planowaniem, a także zadania i projekty służące realizacji celów. Oczywiście plan ten mógłby obejmować dłuższe okresy, jeżeli realizacja celów jednostki wykroczyłaby poza okres jednego roku. W przypadku zmian zakresu działania danej jednostki lub wystąpienia nowych zjawisk społecznych plan operacyjny mógłby ulegać modyfikacjom. Zmiany te jednak nie dotyczyłyby samych mierników, wskaźników lub innych miar, ponieważ, jak wskazuje projekt ustawy, miałyby to uniemożliwić zmiany w kierunku poprawy oceny stopni realizowanych celów. Kierownik jednostki byłby zobowiązany do sporządzania co roku sprawozdania z realizacji planu operacyjnego. Wyłączeniu miałyby ulec jednostki samorządu terytorialnego oraz jednostki, o których mowa w art. 139 ust. 2 u.f.p., tj. Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu, Kancelaria Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunał Konstytucyjny, Najwyższa Izba Kontroli, Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny wraz z wojewódzkimi sądami administracyjnymi, Krajowa Rada Sądownictwa, sądownictwo powszechne, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Dziecka, Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji, Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych, Instytut Pamięci Narodowej – Komisja Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Krajowe Biuro Wyborcze i Państwowa Inspekcja Pracy. Sprawozdanie z realizacji planu operacyjnego zawierałoby dwa dokumenty: sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok. Ocena stanu prowadzonej kontroli zarządczej na poziomie jednostki miałyby być w większym stopniu uzależniona od stopnia osiągnięcia zaplanowanych w jednostce celów. Zwiększeniu transparentności działania administracji publicznej dodałby fakt, iż plan operacyjny, jego aktualizacje oraz sprawozdania z jego realizacji podlegałyby obowiązkowej publikacji na stronie podmiotowej jednostki w Biuletynie Informacji Publicznej, w ciągu 7 dni od dnia ich sporządzenia. Miałyby to zapewnić swobodny dostęp obywateli do danych zawartych w przedmiotowych dokumentach.

Ponadto u.f.p. po zmianach powinna umożliwiać Ministrowi Finansów określenie i ogłoszenie, w formie komunikatu w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla

jednostek sektora finansów publicznych. Dzięki nowym wytycznym kierownicy j.s.f.p. mogliby zaprojektować i wdrożyć poszczególne elementy kontroli zarządczej. Minister Finansów w zakresie koordynacji kontroli zarządczej w j.s.f.p. miałby wydawać i upowszechniać standardy kontroli zarządczej oraz wytyczne, a także współpracować w tym zakresie z krajowymi i zagranicznymi organizacjami oraz komitetami audytu. Dodatkowo aktualnie obowiązujące elementy *Struktury Ramowej COSO I*²⁰ powinny zostać uzupełnione o *Model trzech linii obrony*²¹, który określałby sposób realizacji zadań związanych z ryzykiem i kontrolą, niezależnie od wielkości i złożoności jednostki sektora finansów publicznych.

Zmianą, na którą warto zwrócić uwagę, jest również propozycja dostosowania terminarza rozliczenia realizacji celów jednostek oraz priorytetowych celów Prezesa Rady Ministrów i poszczególnych ministrów do kalendarza procesu budżetowego państwa, co powinno wpłynąć korzystnie na poprawę procesu planowania środków publicznych. Idealnym przykładem, wskazującym na korelację powyższej koncepcji z planowaniem budżetowym jest treść art. 104 u.f.p. mówiącego o zakresie przedmiotowym Wieloletniego Planu Finansowego Państwa; dalej: WFPF. W art. 104 ust. 1 pkt 1 i 2 u.f.p. ustawodawca wskazuje, iż WFPF zawiera Program Konwergencji opracowany zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych²² oraz określa cele wraz z miernikami stopnia ich realizacji, w układzie obejmującym główne funkcje państwa. Biorąc pod uwagę treść art. 108 u.f.p., który stanowi, że Ministrowie, w terminie do dnia 15 kwietnia, przedkładają Ministrowi Finansów informację o realizacji WFPF w zakresie określonym w art. 104 ust. 1 pkt 2, należy wskazać na dyscyplinę terminową, w której dostosowanie terminarza realizacji celów jednostek oraz nadrzędnych celów Prezesa Rady Ministrów znajduje swoje zastosowanie. Akcentem finalizującym sens zmian zaimplementowanych przez wnioskodawcę w projekcie ustawy jest art. 106 u.f.p., w którym to określony został końcowy etap procedury, mówiący, iż Rada Ministrów po przedstawieniu przez Ministra

²⁰ *Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Struktura Ramowa – COSO I* (ang. *COSO Internal Control – Integrated Framework*, Amerykańskiego Instytutu Biegłych Rewidentów, z maja 2013 r.), <https://www.coso.org>; stan na 7.10.2020 r.

²¹ *Trzy linie obrony w efektywnym zarządzaniu ryzykiem i kontroli* (ang. *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*, Instytutu Auditorów Wewnętrznych, styczeń 2013 r.), <https://www.theiia.org>; stan na 7.10.2020 r.

²² Dz. Urz. WE L 209 z dnia 2 sierpnia 1997, s. 1 z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 10, t. 1, s. 84 z późn. zm.

Finansów projektu WFPF, w terminie do 30 kwietnia miałyby uchwalić ustawę oraz dokonać publikacji w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” oraz w Biuletynie Informacji Publicznej. Projektodawca w uzasadnieniu wskazuje jasno, iż wprowadzenie zasady rozliczalności realizacji celów na każdym z poziomów realizowanych przez podmioty odpowiedzialne za adekwatne, efektywne i skuteczne funkcjonowanie kontroli zarządczej, na podstawie informacji uzyskiwanych corocznie z poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, pozwoliłoby Prezesowi Rady Ministrów oraz ministrom kierującym działami administracji rządowej dokonać rozliczenia realizacji celów przez podległe lub nadzorowane struktury administracji. Dostosowanie wyżej wymienionego terminarza do kalendarza procesu budżetowego nie stanowiłoby zatem zmian w dosłownym tego słowa znaczeniu, lecz oznaczałoby modernizację przepisów obecnie obowiązujących. Należy uznać, że ewolucja przedmiotowego zagadnienia jest potrzebna, a projektodawca wyznaczył tym zmianom właściwy kierunek.

Nadmienić należy, iż oceny lub efekty systemu kontroli powinny być stale monitorowane. Nadzór powinien wejść w codzienną praktykę w ramach działalności jednostki oraz okresowych ocen poszczególnych procesów, które w niej zachodzą. Oprócz tak zdefiniowanej zasady zaimplementowanej w kontrolę zarządczą warto zaopatrzyć kadrę kierowniczą w dostęp do raportów, które ukazywać będą słabe strony systemu w przypadku naruszeń obowiązujących zasad i procedur. System monitoringu stanie się skuteczny w przypadku zapewnienia odpowiedniego przepływu informacji w działaniu mechanizmów kontrolnych. Kluczowe jest tu pozyskanie informacji wyprzedzającej, aby w porę można było podjąć interwencję i umożliwić rozwiązanie powstałego problemu na bieżąco.

3. Planowane zmiany w zakresie audytu wewnętrznego

Pierwszą kluczową zmianą w zakresie audytu wewnętrznego miałyby być rozszerzenie dostępu do uzyskiwania kwalifikacji audytora wewnętrznego. Miałyby to umożliwić państwowy egzamin przeprowadzany przez Państwową Komisję Egzaminacyjną ds. audytu, co z jednej strony ułatwiłoby dostęp do uzyskiwania kwalifikacji audytora wewnętrznego, a z drugiej pozwoliło zwiększyć konkurencyjność wśród audytorów wewnętrznych. Jak wynika z przepisów regulujących audyt wewnętrzny, ma on pomagać danej organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i metodologiczne podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i zarządzania organiza-

cją. Przedmiotowa działalność ma na celu dostarczenie kierownictwu najwyższego szczebla bieżących informacji, które posłużą chociażby do racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi oraz skuteczniejszego kreowania mechanizmów kontrolnych, których wprowadzenie zagwarantuje funkcjonowanie kontroli zarządczej w sposób określony w regulacjach prawnych. Obszar prac audytora wewnętrznego w ramach swoich obowiązków obejmuje wszystkie aspekty funkcjonowania jednostki, a także koncentruje się na jej celach i zadaniach. Dlatego powyższa zmiana w dalszej perspektywie czasu będzie miała korzystny wpływ na jakość prowadzenia audytu, ale również może przyczynić się do wzrostu ilości audytorów wewnętrzných w sektorze publicznym.

Podobnie jak w przypadku kontroli zarządczej, projektodawca zaproponował również modyfikację definicji samego audytu wewnętrznego, która miałaby podkreślić związek audytu wewnętrznego prowadzonego w jednostkach, z zasadami gospodarowania środkami publicznymi, o których mowa w u.f.p. Nowa definicja miałaby wprost wskazywać, iż celem audytu wewnętrznego jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów, zadań oraz projektów służących do ich realizacji, poprzez systematyczną ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej. Zaproponowana redefinicja pozwoliłaby na wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych w tym zakresie.

Nowością miałyby być wprowadzenie instytucji tzw. audytu koordynowanego, który umożliwiłby Prezesowi Rady Ministrów oraz ministrom kierującym działami administracji rządowej dokonanie obiektywnej oceny stopnia osiągniętych celów oraz realizacji zadań w jednostkach podległych lub przez nich nadzorowanych. Za realizację zadań odpowiedzialna byłaby specjalnie do tego celu wyznaczona komórka audytu wewnętrznego w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów bądź ministerstwie. Rozwiązanie to miałyby na celu umożliwienie realizacji zadań we wszystkich jednostkach objętych audytem w sposób spójny i czytelny, precyzyjnie określający podmioty odpowiedzialne za realizację konkretnych zadań w poszczególnych jednostkach w dziale.

Projekt ustawy wskazuje również na konieczność doprecyzowania przepisów wskazujących termin rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego oraz zobowiązanie jednostek sektora finansów publicznych do powiadamiania o jego zakończeniu. Dotychczas istniał jedynie obowiązek powiadomienia o jego rozpoczęciu, co powodowało pewną dezinformację wobec Ministra Finansów, który jako koordynator audytu wewnętrznego w sektorze publicznym powinien posiadać rzetelną wiedzę o zakresie podmiotowym prowadzonego audytu wewnętrznego, co nie miało jednak przełożenia na rzeczywistość. Wskazany w projekcie ustawy obowiązek informacyjny dotyczący zakończenia prowadzenia audytu

wewnętrznego pozwoliłoby uzyskać wiedzę na temat braku realizacji audytu wewnętrznego przez jednostki mimo ustawowego obowiązku. Ponadto, zaproponowano doprecyzowanie przepisów dotyczących momentu powstania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, który miałby powstać na dzień 1 stycznia danego roku. Pojawia się pytanie, co w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, które ze względu na zmiany kwot dochodów, przychodów, wydatków lub rozchodów w projektach lub w uchwałach budżetowych następują w ciągu roku. Zaproponowana zmiana przepisu pozwoliłaby jednoznacznie określić moment powstania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego oraz tylko i wyłącznie w trakcie roku budżetowego, w którym kwoty ujęte w planie finansowym przekroczyły 45 mln zł. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na mniejsze jednostki, które dotychczas, ze względu na wysokość kwot w swoich planach finansowych, nie miały obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego, natomiast ze względu na prowadzone w danym roku inwestycje zostały do tego obowiązku zobligowane. W konsekwencji w latach kolejnych musiały prowadzić audyt wewnętrzny.

Poza obowiązkiem informacyjnym miałby powstać również obowiązek sporządzenia sprawozdania z wykonania planu audytu za okres, w którym był prowadzony audyt, jeżeli jego zakończenie nastąpiło w trakcie roku. Pozwoliłoby to uniknąć sytuacji, w których po wcześniejszym zakończeniu prowadzenia audytu w danej jednostce nie było sporządzone sprawozdanie. Kierownicy jednostek, w których prowadzi się audyt, np. w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, ministerstwach, urzędach wojewódzkich, izbach administracji skarbowej, Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, w tym zarządzanych przez niego funduszach, Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym funduszach zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Narodowym Funduszu Zdrowia, Krajowym Zasobie Nieruchomości, państwowych jednostkach budżetowych, jeżeli kwota dochodów lub kwota wydatków ujętych w projekcie planu finansowego lub w planie finansowym na dzień 1 stycznia tego roku budżetowego jest wyższa niż 45 000 tys. zł (zob. więcej art. 274 ust. 1–5 u.f.p.), mieliby przedstawiać Ministrowi Finansów do końca stycznia każdego roku informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego przeprowadzonego w roku poprzednim. Biorąc pod uwagę obecny stan prawny, zwiększeniu uległby katalog jednostek objętych tą regulacją. Przedmiotowy zakres podmiotowy zwiększyłby się o jednostki samorządu terytorialnego.

Ponadto projekt zmian do u.f.p. przewiduje doprecyzowanie katalogu podmiotów, które mogłyby być usługodawcami, a o których mowa w art. 275 pkt 2 u.f.p.,

poprzez uwzględnienie różnych form prawnych prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby fizyczne. Po zmianach usługodawcą mogłyby być zatem:

- 1) osoba fizyczna spełniająca warunki określone w art. 277, niezbędne również do pełnienia funkcji audytora wewnętrznego, jak np. posiadanie pełnej zdolności do czynności prawnych oraz korzystanie z pełni praw publicznych, posiadanie wyższego wykształcenia czy nieskazanie prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 2) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, również spełniająca warunki określone w art. 277;
- 3) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub osoba prawna, która zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce osoby spełniające warunki określone w art. 277.

Zgodnie z projektem zmian do u.f.p., umowę z usługodawcą j.s.f.p. powinien na co do zasady zawierać na okres co najmniej jednego roku. Jeżeli podpisanie umowy nastąpiłoby w trakcie roku, w którym powstał obowiązek prowadzenia audytu, jednostka sektora finansów publicznych mogłaby zawrzeć umowę z usługodawcą do końca roku budżetowego. Umożliwiłoby to jednostce zawieranie umowy na okres krótszy niż rok i nie spowodowałoby po jej stronie powstania dodatkowych kosztów.

Planowane zmiany dotyczą również komitetu audytu. W projekcie zmian do u.f.p. doprecyzowano zapisy w kwestii zgody wydawanej przez komitet audytu na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierownika komórki audytu wewnętrznego, ograniczające decyzję komitetu do przypadków, gdy zmiana wpływałaby na pogorszenie sytuacji kierownika komórki audytu wewnętrznego lub nie będzie się odbywała na wniosek osoby zainteresowanej. W przypadkach gdy umowa o pracę rozwiązałaby się na mocy porozumienia stron albo przez oświadczenie kierownika audytu wewnętrznego lub w przypadku, gdy kierownik komórki audytu wewnętrznego wyrazi zgodę na zaproponowane warunki pracy lub płacy, zgoda komitetu audytu nie byłaby już wymagana.

Celem planowanych zmian w kontekście komitetu audytu miałyby być zwiększenie jego wpływu na skuteczność i efektywność audytu wewnętrznego w ministerstwie i jednostkach w dziale, a także uzyskanie przez komitet audytu wymiernego wpływu na działania służące wzmocnieniu funkcji audytu i realizacji celów. W związku z powyższym, zadaniami komitetu audytu miałyby być m.in. wydanie opinii o stanie kontroli zarządczej w ministerstwie na potrzeby sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej oraz opinii

na potrzeby informacji o stanie realizacji celów priorytetowych określonych przez Prezesa Rady Ministrów. Opinie komitetu stanowiłyby istotny element doradztwa w zakresie zapewnienia funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli w ministerstwie.

4. Zakończenie. Ocena proponowanych zmian

Przedstawiony w niniejszym artykule aktualny stan prawny oraz planowane w przyszłości zmiany w u.f.p., dotyczące obszaru kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego pozwalają stwierdzić, iż zaproponowany przez Ministerstwo Finansów projekt ustawy z dnia 6 maja 2019 r. ma na celu wzajemną integrację systemów kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego, a także wzmocnienie systemu kontroli zarządczej w szczególności na poziomie operacyjnym. Istniejące od ponad dekady w sektorze finansów publicznych systemy kontroli przeszły na przestrzeni ostatnich lat znaczące zmiany prawne. Obrany przez resort finansów kierunek rozwoju polskiego systemu finansów publicznych w tym zakresie należałoby ocenić bardzo pozytywnie. Przykładem jest chociażby ustawowe ujednoczenie systemów kontroli obejmujące cały sektor finansów publicznych, a co za tym idzie zbliżenie przedmiotowych regulacji do wypracowanych przez międzynarodowe organizacje audytowe m.in. The Institute of Internal Auditors.

Pomimo pozytywnej oceny zmian wprowadzonych w ostatnich latach, obowiązujące aktualnie regulacje prawne w dalszym ciągu pozostawiają jednak wiele nierozwiązanych problemów, związanych ze stosowaniem systemu kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Potrzeba zmian jest podyktowana koniecznością poprawy aktualnych rozwiązań systemowych m.in. poprzez wprowadzenie centralnego organu wyznaczającego priorytetowe cele rządu, zasady rozliczalności, ukierunkowanie na realizację celów rozwojowych oraz synchronizację z procesem budżetowym. Na uwagę zasługuje fakt, iż w dobie współczesnego rozwoju gospodarczego oraz stale rosnących wymagań rynku, szczególnie w sektorze prywatnym, pojawia się nie tyle fakultatywna, co obligatoryjna konieczność stałego udoskonalania procedur kontroli wewnętrznej w instytucjach publicznych. Zadania realizowane przez audytorów wewnętrznych powinny więc korespondować ze zmianami wprowadzanymi w systemie kontroli zarządczej, a także odnosić się do delegowania i rozliczania realizacji celów oraz systemu zarządzania i kontroli. Proponowane zmiany, w tym m.in. wprowadzenie audytu koordynowanego, któ-

ry miałyby być narzędziem wspierającym ocenę realizacji celów i zadań jednostek w działach administracji rządowej, czy wprowadzenie państwowego egzaminu na audytora wewnętrznego mogą mieć pozytywny wpływ na postrzeganie instytucji audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych.

Nowe kierunki zmian zaproponowane przez Ministerstwo Finansów w uzasadnieniu do projektu zmian u.f.p. pozwalają dostrzec szereg procedur mających charakter pomocniczy oraz właściwy z punktu widzenia administracji rządowej. Natomiast, w jakiej finalnie formie przedmiotowe regulacje otrzymają podmioty najbardziej zainteresowane, a więc te wykonujące kontrole wewnętrzne w swoich jednostkach, oraz jak one zostaną przyjęte, zweryfikuje dalsza praktyka. Warto na koniec wspomnieć, iż Komisje sejmowe oraz podmioty wchodzące w skład j.s.f.p. stale zgłaszają swoje uwagi dotyczące elementów problematycznych związanych z aktualnie obowiązującym systemem kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego, które będąc przedmiotem rozważań nad ich dalszym rozwojem w przyszłości, mogą przyczynić się do udoskonalenia obydwu systemów i ich sprawnego funkcjonowania. Dodatkowo obecna sytuacja w naszym kraju związana z pandemią koronawirusa stanowi poważne wyzwanie zarówno dla systemu kontroli zarządczej, jak i audytu wewnętrznego, ale również szansę na pozytywne zmiany i podkreślenie ich kluczowej roli.

Bibliografia

Akty prawne

Rozporządzenie Rady (WE) w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych, Dz. Urz. WE L 209 z dnia 2 sierpnia 1997 r. z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 10, t. 1 z późn. zm.

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1440 ze zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 869 ze zm.).

Opracowania

Bożek W., w: Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX komentarz do art. 68 u.f.p.

Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, Kontrola Państwowa 2010/1, s. 59–60.

Dębowska-Soltyk M., Soltyk P., *Kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jako skutek dysfunkcji gospodarowania środkami publicznymi*, FK 2015/5, s. 41–53.

Fleszer D., *Audyt wewnętrzny i jego rola w zarządzaniu jednostką sektora finansów publicznych*, FK 2014/5, s. 57–68.

Fleszer D., *Zarządzanie ryzykiem w ujęciu kontroli zarządczej*, FK 2013/7–8, s. 102–114.

- Lipiec-Warzecha L.**, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, LEX komentarz do art. 283 u.f.p.
- Misiąg W.**, *Ustawa o finansach publicznych*, w: W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2019, Legalis komentarz do art. 69 u.f.p.
- Sołtyk P.**, *Usługodawca zewnętrzny audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*, FK 2014/4, s. 45–51.
- Trykozko R.**, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010.
- Wierzbicki J.**, w: A. Mikos-Sitek (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. 10, 2020, Legalis komentarz do art. 272 u.f.p.
- Witalec W.**, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, FK 2012/4, s. 52–63.
- Wójtowicz-Dawid A.**, *Kontrola zarządcza w kontekście zmiany prawa, osiągnięcia określonego celu oraz efektywności zmian*, PPP 2014/7–8, s. 162–169.
- Zalewski D.**, w: A. Mikos-Sitek (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. 10, 2020, Legalis komentarz do art. 68 u.f.p.

Orzeczenia

- Orzeczenie GKO z dnia 22 listopada 2018 r., BDF1.4800.86.2018, LEX nr 2896853.
- Wyrok WSA z siedzibą w Rzeszowie z dnia 27 września 2011 r., I SA/Rz 470/11, Legalis nr 374329.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2018 r., V SA/Wa 455/17, LEX nr 2508312.

Strony internetowe

- <https://legislacja.rcl.gov.pl> – Projekt ustawy z dnia 6 maja 2019 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych wraz z uzasadnieniem; stan na 7.10.2020 r.
- <https://www.coso.org> – *Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Struktura Ramowa – COSO I* (ang. *COSO Internal Control – Integrated Framework*, Amerykańskiego Instytutu Biegłych Rewidentów, maj 2013 r.); stan na 7.10.2020 r.
- <https://www.sejm.gov.pl> – Uzasadnienie z dnia 20 października 2008 r., druk nr 1181 do projektu ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.; stan na 7.10.2020 r.
- <https://www.theiia.org> – *Trzy linie obrony w efektywnym zarządzaniu ryzykiem i kontroli* (ang. *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*, Instytutu Auditorów Wewnętrznych, styczeń 2013 r.); stan na 7.10.2020 r.

Oskar KOWALCZYK

THE AREA OF MANAGEMENT CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN LIGHT OF PLANNED CHANGES TO THE PUBLIC FINANCE ACT

Abstract

Background: In the era of contemporary economic development and constantly growing market requirements, especially in the private sector, constantly improving the internal control procedures in public institutions is no longer really optional. Changes are dictated by the need to improve current system solutions, such as by introducing a central body setting priority government goals, accountability principles, focusing on implementation of development goals and synchronization with the budget process, among others. The aforementioned necessity of change has become a kind of incentive to carry out advanced works on amendments to the Public Finance Act, which due to the end of the 8th term of the Sejm of the Republic of Poland and the current situation in our country related to the coronavirus pandemic, have been suspended without indicating a specific date when the planned changes will be finally implemented. However, this does not mean that changes in management control and internal audit are unnecessary. Both areas are a continuous process that requires constant improvement, which is why the analysis of the draft act of May 6, 2019 on the amendment to the Public Finance Act together with the justification that appeared on the website of the Government Legislation Center allows the general assessment of the directions of future, planned changes. At the moment, it is not known whether the changes will come into force in their originally proposed form, as it is also certainly possible that the Ministry of Finance will strive for mutual control of management control systems and management control audit, as well as management control law at the operational level.

Research purpose: This article aims to discuss the issues of management control and internal audit of public finance sector units in light of planned changes to the Public Finance Act. Due to the correlation taking place in the management control system and internal audit, the necessary changes to the act should cover both of these institutions, whose common goal will be primarily to verify the correct functioning of a given unit and its compliance with the law. Moreover, this article attempts to answer the question about the further directions of changes in the public financial sector in Poland.

Methods: The research method presented in this article is based on a thorough analysis of jurisprudence, literature, and normative solutions. Materials from websites were also used, including from the Government Legislation Center, containing proposals for changes to the Public Finance Act and an assessment of the possible effects of the presented changes.

Conclusions: The analysis of the materials used in the article allowed assessment of the purposefulness of management control and internal audit in public finance sector units, in light of contemporary public sector challenges, and also helped to define the elements of procedures requiring reorganization, including redefinition of key issues. The enrichment of the theoretical aspects of the functioning of management control and internal audit of public finance sector units in the context of the planned changes to the Public Finance Act may turn out to be a valuable voice in the debate on the need to reform public finances in Poland.

Keywords: control in administration, public finance, public finance discipline, new powers of the Minister of Finance.