

Istota audytu desygnacyjnego i rola instytucji audytowej w tym procesie

Anna Bartoszewicz*

Streszczenie: *Cel* – wskazanie istoty realizacji audytu desygnacyjnego oraz scharakteryzowanie roli instytucji audytowej w tym procesie. *Metodologia badania* – dla realizacji przyjętego celu wykorzystano analizę literatury oraz aktów prawnych w przedmiotowym zakresie, analizę dokumentów programowych nowej perspektywy unijnej 2014–2020, wywiad ekspercki (metoda delficka) z pracownikami instytucji zarządzającej i instytucji audytowej oraz metodę dedukcji. *Wynik* – przeprowadzona analiza założeń procesu desygnacji, który w niedalekiej przyszłości zostanie wdrożony w jednostkach uczestniczących w obsłudze programów operacyjnych w nowej perspektywie unijnej 2014–2020 dała podstawę do tego, aby pozytywnie ocenić to zjawisko. Desygnacja prowadzona przez instytucję audytową z jednej strony pozwoli na przekazanie wskazówek dla podmiotów realizujących zadania w zakresie prawidłowości ich wykonania, z drugiej zaś zagwarantuje realizację przewidywanych inicjatyw z sukcesem. *Oryginalność/wartość* – problematyka audytu desygnacyjnego stanowi nowe zagadnienie w Polsce. Nie była też jak dotąd szeroko poruszana w publikacjach przez innych autorów. Z uwagi na nowy okres programowania 2014–2020 oraz rolę i wagę audytu desygnacyjnego w realizacji funkcji zapewniającej należy podkreślić znaczenie tego zagadnienia.

Słowa kluczowe: desygnacja, audyt desygnacyjny, kontrola, fundusze strukturalne

Wprowadzenie

Trwająca perspektywa finansowa przewidziana na lata 2014–2020 zakłada przekazanie dla Polski z budżetu Unii Europejskiej środków finansowych w wysokości ponad 111 mld euro, z czego 82,5 mld euro planuje się przeznaczyć na realizację polityki spójności. Powyższe fundusze zostaną zainwestowane w 6 krajowych oraz 16 regionalnych programów operacyjnych. Otrzymane środki będą mogły być przeznaczone między innymi na: badania naukowe i komercjalizację, kluczowe połączenia drogowe, rozwój przedsiębiorczości czy też cyfryzację kraju.

Prawidłowe przygotowanie instytucji do obsługi programów w nowej perspektywie będą potwierdzać niezależne instytucje audytowe w procesie desygnacji. Artykuł 124 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z 17 grudnia 2013 roku ustanawiającego wspólne przepisy dotyczące funduszy pochodzących z Unii Europejskiej¹

* dr Anna Bartoszewicz, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Rachunkowości, 10-957 Olsztyn, ul. M. Oczapowskiego 4, e-mail: anna.bartoszewicz@uwm.edu.pl.

¹ Przepisy dotyczą Europejskiego Funduszu Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006; art. 35 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 223/2014.

nakłada na niezależny podmiot audytowy obowiązek dokonania oceny spełnienia przez instytucje zarządzające i instytucje certyfikujące kryteriów desygnacji².

Desygnacja jest potwierdzeniem spełnienia przez zobowiązane podmioty warunków zapewniających prawidłową realizację programu operacyjnego. W praktyce przejawem takiego działania będą przeprowadzane przez instytucję audytową audyty desygnacyjne, których celem będzie ocena badanych podmiotów pod kątem spełnienia określonych kryteriów dotyczących: wewnętrznego środowiska kontrolnego, zarządzania ryzykiem, działań związanych z zarządzaniem i kontrolą oraz monitorowania. Rolę instytucji audytowej powierzono Departamentowi Ochrony Interesów Finansowych Unii Europejskiej w Ministerstwie Finansów (dalej: Departament DO) oraz Urzędowi Kontroli Skarbowej.

Problematyka audytu desygnacyjnego stanowi nowe zagadnienie w Polsce, nie była też jak dotąd szeroko poruszana w publikacjach przez innych autorów. Z uwagi na nowy okres programowania 2014–2020 oraz rolę i wagę audytu desygnacyjnego w realizacji funkcji zapewniającej należy podkreślić znaczenie tego zagadnienia. Mając na uwadze powyższe spostrzeżenia, za główny cel artykułu przyjęto wskazanie istoty realizacji audytu desygnacyjnego oraz scharakteryzowanie roli instytucji audytowej w tym procesie.

1. Proces desygnacji w programach polityki spójności

Proces desygnacji jest odpowiednikiem audytu zgodności, który był realizowany w okresie poprzedniego programowania (2007–2013) przez instytucję audytową i jak wcześniej wskazano, stanowi potwierdzenie spełnienia przez zobowiązane instytucje warunków zapewniających prawidłową realizację programu operacyjnego (Ustawa z 11 lipca 2014 r. ... art. 2 pkt 3). Jest on regulowany głównie treścią następujących aktów normatywnych i wykonawczych:

- a) ustawą o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Ustawa z 11 lipca 2014 r.);
- b) rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z 17 grudnia 2013 roku ustanawiającego wspólne przepisy dotyczące funduszy pochodzących z Unii Europejskiej;
- c) rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 1011/2014 z 22 września 2014 roku,
- d) wytycznymi Komisji Europejskiej dotyczącymi procedury desygnacji z 18 grudnia 2014 roku.

Ponadto, podstawą procesu desygnacji jest Umowa Partnerstwa „Programowanie perspektywy finansowej 2014–2020” oraz programy operacyjne perspektywy finansowej 2014–2020.

Procesowi desygnacji podlegają głównie instytucje zarządzające (IZ), które odpowiadają za zarządzanie programami operacyjnymi zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami-

² Kryteria określono w załączniku XIII do rozporządzenia (UE) nr 1303/2013 ustanawiającego przepisy dotyczące funduszy pochodzących z Unii Europejskiej.

mi³ oraz instytucje certyfikujące (IC) odpowiadające za certyfikację wydatków ponoszonych w ramach funduszy europejskich⁴.

W nowej perspektywie finansowej, korzystając z możliwości przewidzianej w przepisach Unii Europejskiej, ustawodawca przypisał instytucjom zarządzającym funkcję instytucji certyfikującej (Ustawa z 11 lipca 2014 r. ...: art. 9 ust. 2 pkt 6). Instytucja zarządzająca pełni zatem rolę instytucji certyfikującej, co oznacza, że proces certyfikacji będzie odrębny dla każdego programu operacyjnego. Jednocześnie ustawa zabrania możliwości powierzenia zadań instytucji certyfikującej innym instytucjom (Ustawa z 11 lipca 2014 r. ...: art. 10 ust. 6). Takie rozwiązanie zmniejszy liczbę instytucji, koszty administracyjne, a także przyspieszy proces występowania z wnioskami o płatność do Komisji Europejskiej (Szymański 2014: 17).

Instytucje podlegające desygnacji w danym programie operacyjnym są wskazywane w opisie funkcji i procedur zgodnie z załącznikiem III rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) nr 1011/2014, a warunkiem uzyskania desygnacji przez powyższe podmioty jest spełnienie kryteriów desygnacji odpowiednich do zakresu realizowanych zadań potwierdzone pozytywną opinią i sprawozdaniem instytucji audytowej oraz zawarcie właściwych porozumień lub umów.

Podstawą desygnacji jest sprawozdanie i opinia niezależnego podmiotu audytowego, który ocenia, czy wyznaczone instytucje spełniają kryteria dotyczące:

- wewnętrznego środowiska kontroli,
- zarządzania ryzykiem,
- działań związanych z zarządzaniem i kontrolą,
- monitorowania.

Zakres i opis kryteriów zamieszczono w tabeli 1.

Tabela 1

Kryteria desygnacji Instytucji Zarządzającej i Instytucji Certyfikującej

Lp.	Kryterium desygnacji	Wyszczególnienie elementów do weryfikacji
1	2	3
1.	Wewnętrzne środowisko kontrolne	1. Istnienie struktury organizacyjnej obejmującej funkcje instytucji zarządzającej i instytucji certyfikującej oraz przydział funkcji w ramach każdej z tych instytucji z zapewnieniem poszanowania w stosownych przypadkach zasady rozdziału funkcji. 2. Ramy służące zapewnieniu w przypadku delegowania zadań instytucjom pośredniczącym określenia ich odnośnych zadań i obowiązków, weryfikacji ich zdolności do wykonania delegowanych zadań oraz istnienia procedur sprawozdawczych. 3. Procedury w zakresie sprawozdawczości i monitorowania dotyczące nieprawidłowości oraz odzyskiwania nienależnie wypłaconych kwot. 4. Plan przydziału odpowiednich zasobów ludzkich o koniecznych umiejętnościach technicznych na różnych poziomach i na potrzeby różnych funkcji w strukturze organizacyjnej.

³ Szczegółowe zadania i funkcje dla tej instytucji określono w art. 9 ust. 1 ustawy z 11 lipca 2014 r. oraz art. 125 rozporządzenia UE 1303/2013.

⁴ Szczegółowe zadania i funkcje dla tej instytucji określono w art. 126 rozporządzenia UE 1303/2013.

1	2	3
2.	Zarządzanie ryzykiem i kontrola	Z uwzględnieniem zasady proporcjonalności – ramy zapewniające przeprowadzenie w razie potrzeby odpowiednich działań w zakresie zarządzania ryzykiem i w szczególności w przypadku istotnych zmian zakresu działań.
3.	Działania związane z zarządzaniem i kontrolą	<p><u>A. Instytucja zarządzająca</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Procedury dotyczące wniosków o dotacje, oceny wniosków, wyboru do dofinansowania, w tym zaleceń i wskazówek zapewniających wkład operacji w osiąganie szczegółowych celów i wyników stosownych priorytetów zgodnie z przepisami art. 125 ust. 3 lit. a) ppkt (i). 2. Procedury kontroli zarządczych, w tym weryfikacji administracyjnych w odniesieniu do każdego wniosku o refundację przedłożonego przez beneficjentów oraz kontroli na miejscu operacji. 3. Procedury rozpatrywania wniosków o refundację przedkładanych przez beneficjentów i zatwierdzania płatności. 4. Procedury na potrzeby systemu elektronicznego gromadzenia, rejestracji i przechowywania danych dotyczących każdej operacji, w tym w stosownych przypadkach danych dotyczących poszczególnych uczestników i – o ile jest to wymagane – podział danych odnoszących się do wskaźników według płci, a także na potrzeby zapewnienia, że bezpieczeństwo systemów odpowiada uznanym w skali międzynarodowej standardom. 5. Procedury ustanowione przez instytucję zarządzającą po to, by zapewnić, że beneficjenci prowadzą oddzielny system księgowości lub korzystają z odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z operacją. 6. Procedury wprowadzenia skutecznych i proporcjonalnych środków zwalczania nadużyć finansowych. 7. Procedury zapewniające właściwą ścieżkę audytu i system archiwizujący. 8. Procedury służące sporządzaniu deklaracji zarządczej, a także sporządzaniu sprawozdań z przeprowadzonych kontroli i stwierdzonych defektów oraz rocznego zestawienia audytów i kontroli końcowych. 9. Procedury zapewniające przedłożenie beneficjentowi dokumentu określającego warunki wsparcia dla każdej operacji. <p><u>B. Instytucja certyfikująca</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Procedury poświadczania składanych Komisji wniosków o płatność okresową. 2. Procedury sporządzania zestawienia wydatków i poświadczania, że jest ono prawdziwe, kompletne i rzetelne oraz że wydatki są zgodne z obowiązującymi przepisami prawa, z uwzględnieniem wyników wszystkich audytów. 3. Procedury zapewniające właściwą ścieżkę audytu poprzez prowadzenie w formie elektronicznej dokumentacji księgowej, w tym kwot podlegających odzyskaniu, kwot odzyskanych i kwot wycofanych w odniesieniu do każdej operacji. 4. Procedury w stosownych przypadkach zapewniające otrzymywanie przez instytucję certyfikującą odpowiednich informacji od instytucji zarządzającej na temat przeprowadzonych weryfikacji i kontroli oraz wyników audytów przeprowadzonych przez instytucję audytową lub na jej odpowiedzialność.
4.	Monitorowanie	<p><u>A. Instytucja zarządzająca</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Procedury wspierające prace komitetu monitorującego. 2. Procedury sporządzania i przedkładania Komisji rocznych i końcowych sprawozdań z wdrażania. <p><u>B. Instytucja certyfikująca</u></p> <p>Procedury wykonywania przez instytucję certyfikującą jej obowiązków w zakresie monitorowania wyników kontroli zarządczych oraz wyników audytów przeprowadzonych przez instytucję audytową lub na jej odpowiedzialność, przed przedłożeniem Komisji wniosków o płatność.</p>

Spełnienie stosownych kryteriów przez instytucje poddane audytowi desygnacyjnemu potwierdzone są opinią wydaną przez niezależny podmiot audytowy. Opinia ta może być: „bez zastrzeżeń”, gdy kryteria są w pełni respektowane przez badaną jednostkę, lub „z zastrzeżeniami”, gdy tylko część elementów jest spełnianych. W drugim przypadku zaleca się zwrócenie uwagi na wskazane uchybienia. Jeżeli instytucja audytowa wyda opinię „negatywną”, oznacza to, że kryteria desygnacji nie zostały spełnione, tym samym nie jest możliwe rozpoczęcie finansowej realizacji programu operacyjnego przez daną instytucję, co jest równoznaczne z niemożnością wystąpienia do Komisji Europejskiej z pierwszą deklaracją wydatków i wnioskiem o płatność (Ustawa z 11 lipca 2014 r. . . : art. 15 ust. 1).

Należy zwrócić uwagę, że przedstawione w tabeli 1 kryteria desygnacji są kompatybilne z treścią standardów kontroli zarządczej⁵ i określają jednocześnie wymagania, które muszą być spełnione dla jej sprawnego funkcjonowania.

Daje to podstawę, poza weryfikacją gotowości instytucji do obsługi programu, do sprawdzenia funkcjonowania kontroli zarządczej w kolejnym etapie po audycie desygnacyjnym.

2. Rola i zadania instytucji audytowej w procesie audytu desygnacyjnego

Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z 11 lipca 2006 roku ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności nałożyło obowiązek wyznaczenia dla każdego programu operacyjnego tak zwanej instytucji audytowej, która miała pełnić funkcję niezależnego podmiotu audytowego oraz być funkcjonalnie niezależna od instytucji zaangażowanych we wdrażanie programów operacyjnych.

Od 17 marca 2006 roku taką rolę powierzono Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej (GIKS), który wykonuje zadania instytucji audytowej za pośrednictwem Departamentu Ochrony Interesów Finansowych Unii Europejskiej w Ministerstwie Finansów i 16 urzędów kontroli skarbowej, w szczególności przez pracowników wydziałów lub oddziałów do spraw kontroli środków z Unii Europejskiej (*Generalny Inspektor...* 2015). GIKS odpowiada w szczególności za (Rozporządzenie Rady WE 1083/2006: art. 62):

- a) zapewnienie prowadzenia audytów w celu weryfikacji skutecznego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli;
- b) zapewnienie prowadzenia audytów operacji na podstawie stosownej próby w celu weryfikacji zadeklarowanych wydatków;
- c) przedstawienie Komisji w terminie 9 miesięcy od zatwierdzenia programu operacyjnego strategii audytu obejmującej podmioty, które będą przeprowadzać audyty systemów i audyty operacji, metodologię, która zostanie zastosowana, metody doboru próby operacji do kontroli oraz indykatywne rozplanowanie audytów;

⁵ W kontroli zarządczej wyróżnia się następujące standardy: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena (Komunikat nr 23... 2009).

- d) do 31 grudnia każdego roku w latach 2008–2015 przedłożenie Komisji rocznego sprawozdania audytowego przedstawiającego wyniki audytów przeprowadzonych w okresie poprzednich 12 miesięcy zakończonych 30 czerwca danego roku zgodnie ze strategią audytu oraz wydawanie opinii na podstawie kontroli i audytów, czy system zarządzania i kontroli funkcjonuje tak, by dawać racjonalne zapewnienie, że deklaracje wydatków przedstawiane Komisji są prawidłowe, a operacje będące ich podstawą są zgodne z prawem i prawidłowe;
- e) przedkładanie w stosowanych przypadkach deklaracji częściowego zamknięcia zawierającej ocenę zgodności z prawem i prawidłowości danych wydatków;
- f) przedłożenie Komisji nie później niż do 31 marca 2017 roku deklaracji zamknięcia zawierającej ocenę zasadności wniosku o wypłatę salda końcowego oraz zgodność z prawem i prawidłowości operacji będących podstawą sporządzenia końcowej deklaracji wydatków.

Nowy okres programowania i regulacje z nim związane znacznie wzmocniły pozycję instytucji audytowej. Ze względu na charakter działań, a także czas ich przeprowadzenia jej aktywność można podzielić na dwa rodzaje (Knedler, Stasiak 2014: 161):

- a) audyt desygnacyjny, którego celem jest przeprowadzenie oceny instytucji pod kątem spełnienia kryteriów dotyczących wewnętrznego środowiska kontrolnego, zarządzania ryzykiem i kontroli, działania związanego z zarządzaniem i kontrolą oraz monitorowania;
- b) audyt systemów zarządzania i kontroli będący drugą fazą audytu desygnacyjnego, w trakcie której następuje weryfikacja tego, czy mechanizmy kontroli, których adekwatność była oceniana na etapie audytu desygnacyjnego, są w praktyce stosowane; audyt nie ogranicza się do badania organizacji i procedur, lecz musi być wsparty przez badanie stosowanej próby zadeklarowanych wydatków.

Czynności audytowe przeprowadzane przez urzędy kontroli skarbowej wykonywane są na podstawie ustawy o kontroli skarbowej (Ustawa z 28 września 1991 r.). Treść art. 2 ust 1 pkt 7 wymienionej ustawy wskazuje, iż do zakresu kontroli skarbowej należy audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z innych źródeł zagranicznych, w tym certyfikacja i wydawanie deklaracji zamknięcia, zwany dalej „audytem”. Audyt ten obejmuje sprawdzenie (Ustawa z 28 września 1991 r. . . : art. 3a.1):

- skuteczności funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli,
- prawidłowości rachunków,
- prawidłowości i zgodności z prawem wydatków,
- wywiązywania się z warunków finansowania pomocy.

Audyt jest przeprowadzany w następujących instytucjach (Ustawa z 28 września 1991 r. . . : art. 3a.2): zarządzających, certyfikujących, pośredniczących, wdrażających, instytucji płatniczej, podmiotach zaangażowanych w realizację wspólnych programów finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz agencjach płatniczych, podmiotach i jednostkach organizacyjnych wydatkujących, przekazujących i otrzymujących środki unijne.

Czynności w zakresie audytu (Ustawa z 28 września 1991 r. ... art. 3a.3 i 3a.5) są wykonywane z uwzględnieniem międzynarodowych standardów audytu⁶ z ramienia GIKS przez inspektorów kontroli skarbowej i pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej zatrudnionych w wyodrębnionych komórkach organizacyjnych właściwych w sprawach audytu na podstawie upoważnienia wydanego przez GIKS lub dyrektora urzędu kontroli skarbowej. GIKS lub z jego upoważnienia dyrektor urzędu kontroli skarbowej sporządzają sprawozdanie oraz opinię, w tym certyfikat albo deklarację zamknięcia, które są doręczane audytowanemu.

Z kolei Departament DO jest głównym koordynatorem procesu desygnacji. Odpowiada on za realizację zadań GIKS w zakresie audytu i kontroli środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). Ponadto, jego rolą jest kontrolowanie prawidłowości przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej oraz obsługa zadania Pełnomocnika Rządu do spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej⁷.

3. Etapy i specyfika przeprowadzania audytu desygnacyjnego

Jak wskazano w poprzednim punkcie, czynności audytu desygnacyjnego przeprowadzane są na podstawie przepisów art. 2 ust. 1 pkt 7 oraz art. 3a ustawy o kontroli skarbowej (Ustawa z 28 września 1991 r.). Ponadto, audyt prowadzony jest według rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013. Badanie ma charakter *ex ante*, bowiem na tym etapie wnioski o dofinansowanie nie podlegają jeszcze ocenie, a także nie realizuje się płatności dla beneficjentów.

Audyt ten musi przede wszystkim zajmować się oceną adekwatności mechanizmów kontroli, a nie oceną skuteczności ich stosowania. Z punktu widzenia wartości dodanej samego audytu jego czasowe umiejscowienie daje wiele korzyści, z których należy wymienić przede wszystkim możliwość dokonywania zmian w systemie bez konieczności dokonywania zwrotu środków do budżetu Unii Europejskiej czy też odzyskiwania kwot nienależnie wypłaconych (Knedler, Stasiak 2014: 161).

Audytem desygnacyjnym objęte są instytucje zaangażowane we wdrożenie programów operacyjnych z nowej perspektywy, a jego celem jest uzyskanie racjonalnego zapewnienia, że instytucja zarządzająca i instytucja certyfikująca spełniają następujące kryteria desygnacji: wewnętrzne środowisko kontrolne, zarządzanie ryzykiem i kontrola, działania związane z zarządzaniem i kontrolą oraz monitorowanie. Weryfikacja powyższych elementów dokonywana jest na podstawie list sprawdzających, przy czym zakres audytu dotyczący systemów informatycznych określa się w odrębnym programie audytu.

Badanie zostaje rozpoczęte po otrzymaniu przez instytucję audytową deklaracji o gotowości do audytu, która przedkładana jest przez kierownictwo instytucji zarządzającej/

⁶ Zalicza się do nich standardy wydane przez The Institute of Internal Auditors (IIA), International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) i International Federation of Accountants (IFAC).

⁷ Informacje na podstawie (*Komórki organizacyjne MF...* 2015).

certyfikującej. Wraz z nią przekazywany jest opis funkcji i procedur programu, a jej przedłożenie jest równoznaczne z ustanowieniem w jednostce systemu zarządzania i kontroli, w tym spełnienie kryteriów desygnacji.

Po przeanalizowaniu dokumentów programowych i aktów wykonawczych do nowego okresu programowania 2014–2020 zauważa się, iż w przebiegu procesu audytu desygnacyjnego wyróżnia się dwie zasadnicze jego części. Pierwsza dotyczy czynności przeprowadzanych w instytucji audytowej i obejmuje następujące trzy etapy:

Etap I. Przegląd ogólny, który polega na dokonaniu przez instytucję audytową weryfikacji kompletności dostarczonego opisu funkcji i procedur programu na podstawie list sprawdzających.

Etap II. Przeprowadzenie szczegółowej analizy dokumentów przez pracowników Departamentu DO oraz pracowników urzędów kontroli skarbowej. Weryfikacja obejmuje:

- akty prawa wspólnotowego,
- regulacje krajowe,
- program operacyjny,
- zawarte porozumienia,
- procedury/wytyczne przygotowane przez instytucję certyfikującą/zarządzającą,
- wewnętrzne instrukcje wykonawcze.

Etap III. Analiza ryzyka, która ma ona na celu określenie szczegółowych obszarów do badania⁸.

Część druga audytu prowadzona jest w instytucji zarządzającej/certyfikującej z zaznaczeniem, iż w przypadku, gdy nastąpiło delegowanie zadań przez wymienione instytucje do podległych podmiotów, audyt desygnacyjny przeprowadzany jest w jednostkach, które otrzymały te zadania.

Badania audytowe prowadzone jest przy użyciu takich technik, jak: rozmowy i wywiady z pracownikami, przegląd i analiza procedur (instrukcji wykonawczych), analizy przepisów prawnych, porozumień, wytycznych i programów operacyjnych. Czynności audytowe są dokumentowane w listach sprawdzających czy też arkuszach ustaleń.

4. Dokumentowanie czynności audytowych i sprawozdawczość w audycie desygnacyjnym⁹

Realizację czynności desygnacyjnych należy rozdzielić z uwagi na zaangażowanie w nie dwóch instytucji: Urzędu Kontroli Skarbowej (UKS) oraz Departamentu DO. W przypadku czynności wykonywanych przez kontrolę skarbową, w terminie 15 dni od zakończenia czyn-

⁸ W przypadku stwierdzenia przez audytującego w toku prowadzonej analizy ryzyka, że część systemu zarządzania i kontroli dotycząca IZ/IC jest zasadniczo taka sama jak w poprzednim okresie programowania i istnieją dowody zgodne z rozporządzeniami unijnymi na skuteczne funkcjonowanie systemu, może on bez prowadzenia dodatkowych działań audytowych stwierdzić *a priori*, że stosowane kryteria zostały spełnione.

⁹ Przytoczone w niniejszym punkcie informacje uzyskano w trakcie wywiadu eksperckiego przeprowadzonego 9 czerwca 2015 r. z pracownikiem instytucji zarządzającej oraz instytucji audytowej.

ności audytowych osoby przeprowadzające audyt desygnacyjny przygotowują sprawozdanie wstępne dla danego programu operacyjnego (I). Następnie projekt sprawozdania zostaje zatwierdzony pod względem formalnym i merytorycznym przez naczelnika wydziału odpowiedzialnego za audyt środków wspólnotowych. Zawiera on opis przedmiotu badania, zakres wykonywanych prac i ustalenia wynikające z przeprowadzonych czynności audytowych wraz z zaleceniami, a także harmonogram wdrożenia rekomendacji uzgodniony wstępnie z instytucjami badanymi (IZ/IC). Sprawozdanie wstępne przekazywane jest w wersji papierowej i elektronicznej przez dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej do Departamentu DO (Ia).

Z kolei pracownicy Departamentu DO są odpowiedzialni za audyt systemów informatycznych i przeprowadzają na podstawie odrębnego programu badania audyt desygnacyjny w tym zakresie (II). Następnie ustalenia dokonane w trakcie audytu przekazywane są naczelnikowi wydziału DO odpowiedzialnego za dany program (IIa).

Po otrzymaniu sprawozdania wstępnego z audytu desygnacyjnego pracownik DO odpowiedzialny za koordynację audytu dokonuje weryfikacji sprawozdania oraz włączenia do treści dokumentu ustaleń wynikających z przeprowadzonego audytu desygnacyjnego w zakresie systemów informatycznych przez Departament DO (III)¹⁰.

Po upływie terminów określonych w harmonogramie wdrożenia rekomendacji zespół audytowy UKS dokonuje czynności sprawdzających, które polegają na ocenie stanu wdrożenia zaleceń (IV). Na tej podstawie sporządzony zostaje arkusz ustaleń (IVa), który jest przekazywany w formie elektronicznej do Departamentu DO (IVb). Tam z kolei dokonywana jest jego weryfikacja (V).

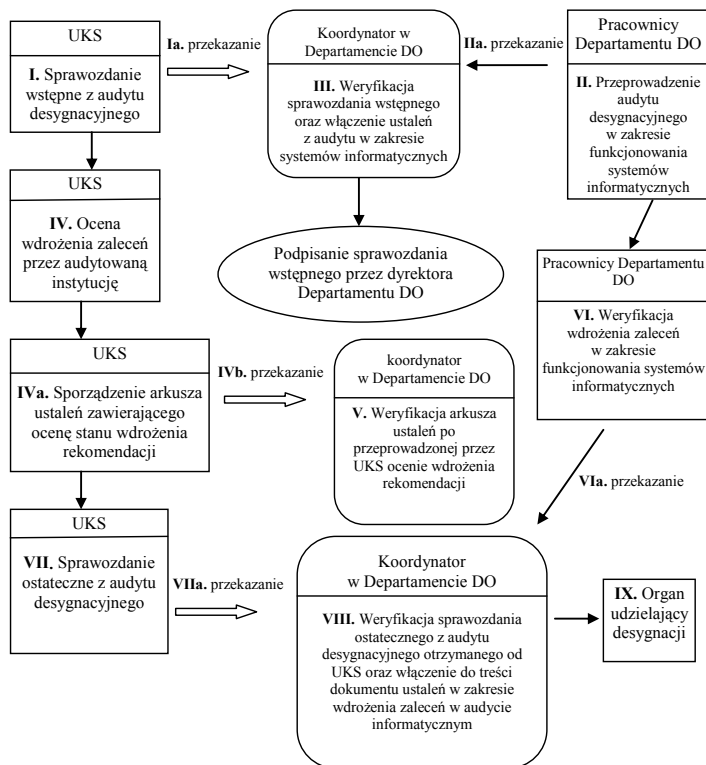
Pracownicy Departamentu DO przeprowadzają tożsamą ocenę wdrożenia zaleceń w odniesieniu do funkcjonowania systemów informatycznych (VI). Ustalenia w tym zakresie przekazywane są naczelnikowi wydziału DO odpowiedzialnego za dany program (VIa). Na podstawie wyników audytu w zakresie oceny stanu wdrożenia rekomendacji dokonanych przez UKS sporządza on projekt sprawozdania ostatecznego (VII). Projekt sprawozdania zatwierdza pod względem formalnym i merytorycznym naczelnik wydziału odpowiedzialnego za audyt środków wspólnotowych, a następnie dyrektor UKS przekazuje je w formie papierowej i elektronicznej do koordynatora audytu desygnacyjnego w Departamencie DO (VIIa). Sprawozdanie jest weryfikowane przez pracownika, który jest odpowiedzialny za koordynację audytu oraz włącza do treści dokumentu ustalenia wynikające z przeprowadzonego audytu w zakresie systemów informatycznych (VIII). Sprawozdanie ostateczne z audytu desygnacyjnego oraz opinia desygnacyjna podpisana przez GIKS są przekazywane organowi udzielającemu desygnacji (IX). Etapy czynności sprawozdawczych w audycie desygnacyjnym realizowane przez instytucję audytową zilustrowano na rysunku 1.

W przypadku, gdy istniejące wyniki audytu i kontroli pokazują brak spełnienia kryteriów desygnacji, ustala się tak zwany okres próbny, w którym muszą zostać podjęte konieczne działania naprawcze. W przypadku, gdy desygnowana instytucja nie podejmie wymaganych działań w trakcie okresu próbnego ustalonego przez dane państwo członkowskie, wycofuje

¹⁰ Dopuszcza się rozwiązanie, zgodnie z którym wyniki audytu systemów informatycznych stanowią odrębne sprawozdanie i są dołączane w formie załącznika do sprawozdania głównego.

ono desygnację dla tej instytucji. Powyższe działania wymagają powiadomienia Komisji Europejskiej o objęciu desygnowanej instytucji okresem próbnym, a także przekazania informacji o jego zakończeniu w wyniku podjęcia działań naprawczych, jak również o wycofaniu desygnacji dla instytucji. Powiadomienie dotyczące objęcia desygnowanej instytucji okresem próbnym przez państwo członkowskie nie przerywa rozpatrywania wniosków o płatności okresowe (Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady UE nr 1303/2013: art. 124 ust. 1).

W przypadku wycofania desygnacji dla instytucji zarządzającej lub instytucji certyfikującej państwa członkowskie desygnują nową instytucję, która przejmuje określone funkcje przewidziane dla instytucji zarządzającej lub instytucji certyfikującej i powiadamia o tym fakcie Komisję (Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady UE nr 1303/2013: art. 124 ust. 6).



Rysunek 1. Etapy czynności sprawozdawczych w audycie desygntoryjnych realizowane przez instytucję audytową¹¹

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji uzyskanych w wywiadzie eksperckim z pracownikiem instytucji zarządzającej oraz pracownikiem instytucji audytowej.

¹¹ Opracowany schemat etapów czynności sprawozdawczych w audycie desygntoryjnym jest przykładowym rozwiązaniem stworzonym przez autorkę na podstawie przeprowadzonych wywiadów eksperckich z pracownikiem instytucji zarządzającej oraz pracownikiem instytucji audytowej.

Uwagi końcowe

Polska jest prawdopodobnie największym beneficjentem środków pochodzących z Unii Europejskiej w nowej perspektywie finansowej przewidzianej na lata 2014–2020. Z uwagi na przekazanie Polsce znacznych funduszy przewidziano zintensyfikowanie działań jeszcze przed rozpoczęciem realizacji danego programu operacyjnego. Ma to na celu weryfikację gotowości instytucji do wykonania powierzonych zadań programowych, a także wzmocnienie funkcjonujących systemów kontroli w podmiotach.

Powyższą rolę przypisano instytucji audytowej, która przeprowadzając audyty desygnacyjne, będzie sprawdzać przygotowanie podmiotów w tym zakresie. W przeciwieństwie do prowadzonych audytów zgodności w poprzednim okresie programowania (2007–2013), które były przeprowadzane tylko jednorazowo, audyty desygnacyjne będą wykonywane przez cały okres realizacji, dzięki czemu będzie możliwe potwierdzenie spełnienia określonych kryteriów desygnacji *in tempora*. Ustawa wdrożeniowa przewiduje także prowadzenie monitoringu ich utrzymania oraz przeprowadzanie kontroli doraźnych w przypadku podejrzenia, że podmiot audytowany przestał je spełniać.

Mając na uwadze opisywaną specyfikę prowadzenia audytów desygnacyjnych w Polsce, zaproponowane przez Komisję Europejską rozwiązania w tym zakresie należy ocenić jako zjawisko pozytywne¹². Z jednej strony pozwolą one na przekazanie przez instytucję audytową podmiotom audytowanym wskazówek niezbędnych do prawidłowej realizacji programów w nowej perspektywie, z drugiej zaś zagwarantują wykonanie przewidzianych inicjatyw z sukcesem.

Literatura

Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej (GIKS) jako Instytucja Audytowa, <http://www.mf.gov.pl/kontrola-skarbowa/dzialalnosc/giks-jako-instytucja-audykowa> (26.06.2015).

Knedler K., Stasiak M. (2014), *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Akademia Kształcenia Kadr, Warszawa.

Komórki organizacyjne MF, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/ministerstwo-finansow/struktura-organizacyjna/departamenty> (26.06.2015).

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz.Min.Fin. nr 15, poz. 84).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 wspólne przepisy dotyczące funduszy pochodzących z Unii Europejskiej (DzU L 347 z 20 grudnia 2015 r.).

¹² W podobnym tonie wypowiada się Szymański (2014b: 40).

- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności (DzU L 210 z 31 lipca 2006 r.).
- Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 1011/2014 z 22 września 2014 r. (DzU L 286 z 30 września 2014 r.).
- Szymański M. (2014a), *System wdrażania i kontroli projektów Unii Europejskiej – ustawa o realizacji polityki spójności 2014–2020 (część I)*, „Kontrola Państwowa” nr 5 (358).
- Szymański M. (2014b), *System wdrażania i kontroli projektów Unii Europejskiej – ustawa o realizacji polityki spójności 2014–2020 (część II)*, „Kontrola Państwowa” nr 6 (359).
- Ustawa z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (DzU nr 100, poz. 442).
- Ustawa z 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (DzU poz. 1146).
- Wytyczne Komisji Europejskiej dotyczące procedury desygacji z 18 grudnia 2014 r.

THE ESSENCE OF THE DESIGNATION AUDIT THE ROLE OF AUDIT AUTHORITY IN THE PROCESS

Abstract: *Purpose* – the main aim of this article is to show the essence of the designation audit realization and characterize the role of the Audit Authority in this process. *Design/methodology/approach* – the methods used to attain the objective included the analysis of literature and legislation concerning the subject, the analysis of the new EU perspective 2014–2020 program documents, experts interview (Delphi method), which was carried out with the staff of the managing authority and the audit authority. *Findings* – the conducted analysis of the designation process assumptions that will be soon implemented in the functioning of the units participating in the operating programs usage in the new EU perspective 2014–2020 gave reason to positively assess the subject. A designation conducted by Auditing Institution will not only allow to give hints concerning the proper way with which given entities should carry out their tasks, but it will also guarantee the successful realization of the predicted initiatives. *Originality/value* – The issue of the designation audit, which was presented in this article is a new subject in Poland. It has not been widely discussed so far in publications by other authors. Due to the new programming period of 2014–2020 and the role and importance of destination audit in realization of assurance function, the importance of this issue should be emphasized.

Keywords: designation, designation audit, control, structural funds

Cytowanie

A. Bartoszewicz (2015). *Istota audytu desygacyjnego i rola instytucji audytowej w tym procesie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 11–22; www.wneiz.pl/frfu.