Konrad Knedler[1]

Analiza porównawcza dotycząca audytu i kontroli instytucjonalnej w USA oraz krajach UE

Marzec, 2012

[1] Ekspert AuditSolutions, wieloletni dyrektor Biura Audytu Wewnętrznego w jednej z agencji rządowych. Do końca 2002 r. Radca Ministra w Ministerstwie Finansów, odpowiedzialny m. in. za współpracę z Komisją Europejską w obszarze negocjacyjnym "Kontrola Finansowa", obecnie członek niezależny Komitetu Audytu Ministerstwa Obrony Narodowej. Prowadził także projekty na rzecz licznych instytucji, a w tym Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Banku Światowego, Parlamentu Europejskiego oraz wielu ministerstw i urzędów. Posiada kwalifikacje Certyfikowanego Audytora Wewnętrznego (CIA) oraz Certyfikowanego Audytora Sektora Publicznego (CGAP). Współautor książek: „Audyt wewnętrzny w praktyce" oraz „Kontrola zarządcza w ujęciu praktycznym".

Spis treści

Wprowadzenie 2
Wyjaśnienie pojęć 3
Podejścia do kontroli 4
Inspekcje 6
Wielka Brytania 7
Niemcy 8
Francja 8
Włochy 9
Stany Zjednoczone 10
Wnioski 11
Załącznik Podsumowanie 13

Wprowadzenie

1. Podstawowym przedmiotem analizy jest przeprowadzenie porównania istnienia funkcji audytu i kontroli instytucjonalnej w USA oraz krajach UE, ze szczególnym uwzględnieniem Wielkiej Brytanii, Francji, Niemiec i Włoch.

   Zgodnie ze zleceniem Biura Analiz Sejmowych opracowanie w szczególności odpowiada na następujące pytania:

   - ✓ Czy w strukturach administracji rządowej krajów UE oraz USA występują odrębnie audyt i kontrola instytucjonalna?
   - ✓ Jak jest umocowany w strukturach administracji rządowej ww. krajów audyt, a jak kontrola instytucjonalna?
   - ✓ Jaki jest zakres zadań wykonywanych przez audyt i kontrolę instytucjonalną?
   - ✓ Jaki jest zakres współpracy audytu i kontroli instytucjonalnej?
2. Niniejsze opracowanie skupia się przede wszystkim[2] na analizie funkcji audytu i kontroli w administracji rządowej, rozumianych jako zespół środków wykonywanych przez administrację rządową oraz na jej rzecz (kontrola i audyt wewnątrz administracji rządowej). Oznacza to, że analiza nie obejmuje audytu i kontroli wykonywanych przez Naczelne Organy Audytu/Kontroli (*Supreme Audit*

[2] Analiza w części dotyczącej USA dotyczy także administracji stanowej oraz częściowo samorządowej.

Institutions), takich jak polska Najwyższa Izba Kontroli czy brytyjski *National Audit Office* (Krajowy Urząd Audytu). Podstawową przyczyną tego podejścia jest jednolitość audytu i kontroli (zewnętrznej), czego wyrazem jest obecność (aktywna) Najwyższej Izby Kontroli w Międzynarodowej Organizacji Naczelnych Instytucji Audytu (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*). Oznacza to, że w praktyce międzynarodowej niezależnie od tego, czy dana instytucja w narodowym języku nazywana jest kontrolą czy audytem, w środowisku międzynarodowym będzie określana jako „*audit*".

Wyjaśnienie pojęć

3. Niniejsza analiza dotyczy dwóch funkcji: audytu i kontroli instytucjonalnej. Zastrzeżenie wskazane powyżej uprawniają do dalszego ograniczenia zakresu tych funkcji do audytu wewnętrznego oraz kontroli instytucjonalnej w ramach administracji rządowej. Do właściwego ich przedstawienia niezbędne jest ich zdefiniowanie.

W środowisku międzynarodowym dosyć powszechnie akceptuje się definicję Instytutu Audytorów Wewnętrznych, według której „*audyt wewnętrzny 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 o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo."*[3]*. W podobny sposób definiuje audyt wewnętrzny ustawa o finansach publicznych „Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena (…) dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce."*[4]*.* W niniejszym opracowaniu audyt wewnętrzny będzie rozumiany zgodnie z definicją Instytutu Audytorów Wewnętrznych.

[3] Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, http://iia.org.pl .
[4] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1240.

4. Dużo więcej problemów przysparza zdefiniowanie na potrzeby analizy porównawczej pojęcia kontroli instytucjonalnej w administracji rządowej. Co ciekawe również w polskiej administracji publicznej można znaleźć przypadki utożsamiania kontroli instytucjonalnej z audytem wewnętrznym. Dla przykładu Rekomendacja H wydana przez Generalny Inspektorat Nadzoru Bankowego tłumaczy kontrolę instytucjonalną jako *internal audit*. Celem tej kontroli jest badanie, ocena i doskonalenie (…) procedur i mechanizmów kontroli wewnętrznych oraz ich praktycznego przestrzegania. Także Najwyższa Izba Kontroli w swoim tłumaczeniu standardów INTOSAI utożsamia kontrolę wewnętrzną (oczywiście instytucjonalną) z *internal audit*.
5. Obowiązująca ustawa o kontroli w administracji rządowej nie definiuje kontroli, ograniczając się jedynie do wskazania celu o charakterze technicznym tj. „*(…) ma na celu ocenę działalności jednostki kontrolowanej dokonaną na podstawie ustalonego stanu faktycznego przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości celem kontroli jest również ustalenie ich zakresu, przyczyn i skutków oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia nieprawidłowości*”[5]. W polskiej literaturze kontrola instytucjonalna zwykle bywa definiowana jako kontrola prowadzona przez wyodrębnione komórki organizacyjne urzędów[6]. O ile jednak audyt wewnętrzny w praktyce międzynarodowej znajduje powszechnie akceptowaną definicję, o tyle kontrola instytucjonalna jest bardzo wyraźnie powiązana z konkretnymi systemami prawo-administracyjnymi poszczególnych państw, a przez to istotnie zróżnicowana. Do zrozumienia tego zjawiska konieczne jest, choćby skrótowe przedstawienie historycznego podejścia do kontroli i audytu jako formy rozliczania administracji rządowej w różnych krajach UE.

Podejścia do kontroli

6. W Unii Europejskiej jeszcze przed akcesją Polski, zwykło się rozróżniać dwa podstawowe modele systemów kontroli[7]. Pierwszy z nich obecny we Francji, Włoszech, Grecji, Portugalii i Hiszpanii, zwany był modelem południowym lub

[5] Ustawa o kontroli w administracji rządowej z dnia 15 lipca 2011 r., Dz.U. z 2011 nr 185 poz. 1092.
[6] Bolek, T., Rosińska D., Kontrola w administracji rządowej, w Kontrola Państwowa, nr 1, 2012.
[7] Knedler, K., Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa w świetle dostosowań do standardów Unii Europejskiej, w Służba Cywilna, jesień – zima 2002/2003.

łacińskim. Zakładał on istnienie scentralizowanej funkcji kontroli, lecz nakierowanej przede wszystkim na działalność typu ex – ante[8], typowo prewencyjną. W praktyce, pod auspicjami jednej centralnej instytucji np. Ministerstwa Finansów lub Generalnej Inspekcji Finansowej, kontrolerzy/inspektorzy weryfikowali wstępne decyzje finansowe, a ich zatwierdzenie wymagane było do uwolnienia środków/zaciągnięcia zobowiązania. W efekcie, kierownicy jednostek, czy osoby za nie odpowiedzialne nie posiadały autonomii podejmowania decyzji finansowych, a ich rozliczalność (*accountability*) stała pod znakiem zapytania. Podobny model do końca lat 90-tych ubiegłego wieku funkcjonał także w Komisji Europejskiej, gdzie zaangażowanie środków poszczególnych dyrekcji generalnych poprzedzane było autoryzacją Kontrolera Finansowego, usytuowanego w DG Kontrola Finansowa.

Drugie podejście, obecne w krajach Europy Północnej (Wielka Brytania, Szwecja, Holandia), w sposób zdecydowany czyni kierownika jednostki (menedżera) odpowiedzialnym za decyzje finansowe, ale także za ustanowienie odpowiednich systemów kontroli (funkcjonalnej). Aby rozliczyć się z tej odpowiedzialności, tworzone są funkcje audytu wewnętrznego, które oceniają czy systemy są wydajne, skuteczne i zgodne z odpowiednimi wymogami[9].

Reformy zapoczątkowane w 2000 roku w ramach Komisji Europejskiej (KE) doprowadziły do wprowadzenia modelu północnego. W ramach struktury każdej dyrekcji generalnej (a także agencji unijnych) istnieje wyodrębniona funkcja audytu wewnętrznego. Niezależnie od tego na poziomie całej KE, istnieje Służba Audytu Wewnętrznego (*Internal Audit Service*), o pozycji zbliżonej do dyrekcji generalnej i zatrudniająca ponad stu audytorów. Audyt wewnętrzny pełni istotną rolę w wydawaniu przez Komisję, Poświadczenia Wiarygodności – odpowiednika polskich oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Oprócz tego, nad całością systemu czuwa Komitet Rozwoju Audytu (*Audit Progress Committee*), w którego skład wchodzi 7 komisarzy oraz 2 członków niezależnych.

Warto także wspomnieć o istnieniu odrębnej funkcji, której celem jest prowadzenie dochodzeń administracyjnych w sprawie nadużyć – jest ona usytuowana jako odrębny urząd o nazwie OLAF (*Office de Lutte Anti Fraude*).

[8] Inspekcje ex - post mające na celu wykrycie błędów i nieprawidłowości były ograniczone w stosunku do działalności ex ante.

[9] De Koning Robert, Public Internal Financial Control, 2007.

Inspekcje

7. Jak można zauważyć w powyższym przedstawieniu brak jest funkcji nazwą przypominającej polską kontrolę instytucjonalną – zarówno w krajach „starej" UE jak i USA – pojęcie kontroli zarezerwowane jest dla kontroli funkcjonalnej, którą w Polsce zwykło się definiować jako związaną z funkcją, stanowiskiem kierowniczym w jednostce, do której obowiązków należą czynności kontrolne, np główny księgowy jednostki[10]. Dosyć często jednak w krajach tych występuje funkcja zwana inspekcją. Podobnie jak w polskiej administracji rządowej (przed wejściem w życie ustawy o kontroli w administracji rządowej) kontrola instytucjonalna, tak inspekcja jest bardzo zróżnicowana. Z reguły określana jest mianem finansowa „finansowej", co w sposób oczywisty odzwierciedla jej główny obszar działania. Inspekcja finansowa definiowana jest obecnie jako działalność kontrolna typu ex – post wykonywana albo przez inspektorów zatrudnionych w scentralizowanym organie/urzędzie, niezależnym od urzędu kontrolowanego, albo przez inspektorów zatrudnionych w odrębnej komórce organizacyjnej jednostki, którą kontrolują. Celem inspekcji jest skorygowanie istotnych nieprawidłowości i dysfunkcji oraz nałożenie sankcji administracyjnych[11]. W wielu przypadkach celem inspekcji jest wykrywanie nadużyć. Inspekcje tak rozumiane występują w następujących państwach UE: Bułgaria, Węgry, Hiszpania, Polska, Rumunia, Słowacja, Belgia, Francja, Grecja, Włochy, Portugalia. Natomiast w krajach Europy Północnej, a także w Niemczech i Austrii scentralizowane inspekcje nie występują.

   W niektórych państwach, szczególnie w tych mniejszych, funkcje audytu wewnętrznego oraz wykrywania nadużyć czy prowadzenia inspekcji są łączone. Na Malcie instytucją taką jest Dyrekcja ds. Audytu Wewnętrznego oraz Dochodzeń (*Internal Audit and Investigations Directorate*) a w Słowenii Służba Nadzoru Finansowego (*Budgetary Supervising Service*).

   W kilku krajach UE współistnieje funkcja audytu wewnętrznego oraz inspekcji. Są to: Bułgaria, Węgry, Polska, Rumunia, Słowacja, Belgia, Francja, Portugalia.

[10] W środowisku międzynarodowym kontrola funkcjonalna nazywana jest po prostu kontrolą wewnętrzną (*internal control*), czyli procesem, który wykonywany jest przez radę nadzorczą jednostki, zarząd i innych pracowników, stworzonym, aby zapewnić w rozsądnym stopniu, że osiągnięte zostaną cele w następujących kategoriach: efektywność i wydajność operacji, wiarygodność sprawozdań finansowych, zgodność z aktami prawnymi i przepisami.

[11] Compendium of PIC systems in the EU MS, Komisja Europejska, 2012.

Jedynie 3 kraje UE wciąż polegają wyłącznie na służbach o charakterze inspekcyjnym. Są to Grecja, Włochy oraz Hiszpania.

Ze względu na brak bezpośrednich analogii do funkcji kontroli instytucjonalnej w przedstawianych państwach, dla potrzeb niniejszej analizy będę odwoływał się przede wszystkim do inspekcji jako odpowiednika naszej rodzimej kontroli instytucjonalnej.

Wielka Brytania

8. System publicznej kontroli w Wielkiej Brytanii opiera się na mocno zdecentralizowanym podejściu. Ministerstwa (*departments*) posiadają sporo swobody w zakresie sposobu kierowania, zarządzania i kontrolowania przyznanych im środków. Podstawowe zasady formułowane są przez Skarb Korony (*Treasury*) – odpowiednik Ministerstwa Finansów. Na poziomie ministerstw funkcjonuje także wyraźny rozdział pomiędzy formułowaniem polityki sektorowej, co jest rolą ministrów, a zarządzaniem i rozliczaniem się z przyznanych środków. Te ostatnie należą do obowiązków *Accounting Officers* (AO)[12]. Osoby zatrudnione na tym stanowisku stoją na najwyższym szczeblu w hierarchii służby cywilnej i pomimo tego, że przyjmują instrukcje (polecenia) od ministrów, to odpowiadają przed parlamentem. To właśnie od nich zależy kształt systemów kontroli. AO podpisują także sprawozdania finansowe oraz Oświadczenia o stanie kontroli wewnętrznej (*Statements of Internal Control*)[13]. Audyt wewnętrzny wspiera AO w wykonywaniu jego obowiązków a jego roczna opinia jest kluczowym elementem w dostarczaniu zapewnienia (*assurance*) na potrzeby Oświadczenia o stanie kontroli wewnętrznej. Audyt wewnętrzny podlega AO, lecz posiada także pewne linie sprawozdawczości do Komitetu Audytu. W Wielkiej Brytanii brak jest inspekcji w rozumieniu wskazanym powyżej. Istnieją co prawda służby, które prowadzą *inspections*, ale mają one charakter kontroli branżowych np. z zakresu ochrony środowiska czy przestrzegania przepisów imigracyjnych. Warto także wspomnieć, że w Wielkiej Brytanii działa *National Fraud Authority*, czyli urząd zajmujący się zwalczaniem nadużyć, a całkiem

[12] Wszelkie próby przetłumaczenia na język polski tego terminu (przez autora niniejszego opracowania) zakończyły się niepowodzeniem. W polskim systemie nie ma funkcji, która odpowiadałaby stanowisku *Accounting Officer,* chociaż najbliżej jej jest do dyrektora generalnego.

[13] Odpowiednik stosowanych w polskiej administracji Oświadczeń o stanie kontroli zarządczej.

niedawno w poszczególnych ministerstwach utworzono stanowiska *Counter Fraud Champions*.

Niemcy

9. Audyt wewnętrzny w niemieckiej administracji jest silnie zdecentralizowany. Prowadzony jest we wszystkich federalnych instytucjach. Co prawda obowiązek taki nie wynika z przepisów prawa, ale ma swoją podstawę w wytycznych Ministerstwa Spraw Wewnętrznych. Ministerstwo to zapewnia też wymianę doświadczeń na poziomie międzyministerialnym. Raporty z audytu przedstawiane są instytucjom nadzorującym podmioty poddawane audytowi. Audyt wewnętrzny w poszczególnych ministerstwach podlega sekretarzowi stanu.
   W administracji niemieckiej nie ma scentralizowanej funkcji inspekcji.

Francja

10. Francuski system zarządzania w administracji publicznej ulegał w ciągu kilku ostatnich lat bardzo istotnym zmianom. Wprowadzona została certyfikacja rachunków rządowych, budżetowanie według polityk rządowych, a także zarządzanie zorientowane na cele. Wymusiło to także zmiany w kontroli instytucjonalnej i audycie. Instytucją, która pełni kluczową rolę w tym zakresie jest Generalna Inspekcja Finansów (*Inspection Generale des Finances*)[14]. Jej główne zadania to nadzorowanie, audyt, analizy, ewaluacje i doradztwo w sprawach finansowych, gospodarczych i administracyjnych. Zadania mogą być jej powierzane przez premiera, a także inne instytucje, włączając w to organizacje międzynarodowe oraz UE. Z formalnego punktu widzenia Generalna Inspekcja Finansów (GIF) odpowiada przed Ministrem Gospodarki oraz Ministrem ds. Budżetu. GIF realizuje następujące zadania:
    - Co do zasady GIF, nie czyni szczególnego rozróżnienia pomiędzy audytem wewnętrznym a inspekcją, umieszczając te dwie funkcje w ramach jednej kategorii (ok. 11% wszystkich zadań). W ramach tej kategorii sprawdzana jest jakość procedur, legalność działań, występowanie nadużyć a także etyczność pracowników. Wśród przykładów takich audytów/inspekcji można wymienić badanie rachunków szpitali państwowych, weryfikacja wynagrodzeń, sprawdzanie programów rządowych.

[14] Annual Report 2010, *Inspection Generale des Finances*, http://www.igf.finances.gouv.fr

- Oprócz tej działalności GIF prowadzi także ewaluacje (23% wszystkich zadań). Prowadzi się je w celu sprawdzenia efektywności i ogólnej sprawności poszczególnych polityk rządowych (np. w zakresie polityki podatkowej).
- Świadczenie usług doradczych (np. w zakresie nadzoru nad budownictwem komunalnym) stanowi najszerszy ilościowo obszar GIF (39% wszystkich zadań).
- Wsparcie różnych instytucji stanowi ostatni rodzaj zaangażowania GIF (27% wszystkich zadań) i polega przede wszystkim na zasiadaniu w różnego rodzaju komitetach i innych kolegialnych ciałach. Służby podobne do GIF funkcjonują także w ramach struktur innych resortów np. spraw społecznych czy administracji. Współdziałają one miedzy sobą a charakter ich pracy jest międzyresortowy. Często tworzy się też wspólne misje inspekcyjno-audytorskie.

Funkcjonuje także Międzyministerialny Komitet ds. Audytów Programów (*Le Comité interministériel d'audit des programmes — CIAP*), który konstruuje plany działalności a ich wykonywanie powierza właśnie takim wspólnym misjom.

Należy także wspomnieć o tym, że planowane jest dalsze wzmocnienie systemu kontroli publicznej w administracji francuskiej. Istniejące projekty aktów prawnych zakładają wprowadzenie w każdym resorcie Komitetów Audytu, którym mają podlegać funkcje audytu wewnętrznego.

Włochy

11. We włoskiej administracji rządowej można wyróżnić trzy formy kontroli instytucjonalnej:
    - Kontrola prawidłowości administracyjnej i rachunkowej prowadzona jest pod auspicjami Ministerstwa Gospodarki i Finansów przez Department Rachunków Państwa oraz jego oddziały: Centralne Urzędy Rachunkowe (usytuowane w jednostkach administracji centralnej) oraz Komórki ds. Rachunków Terytorialnych (usytuowane w stolicach prowincji) a także przez Centralną Inspekcję Finansów Publicznych.
    - Istnieją także wyodrębnione instytucjonalnie komórki kontroli funkcjonujące w ramach każdego ministerstwa (na podstawie wyraźnej podstawy

prawnej). Ich rola jest jednak całkowicie inna niż przypadku ich polskich odpowiedników. Odpowiadają za zaprojektowanie i wdrożenie kontroli zarządczych, mapują procesy i dokonują pomiarów rezultatów poszczególnych urzędów.

- Niedawno utworzone zostały w jednostkach administracji komórki ds. ewaluacji. Zajmują się one oceną wydajności i produktywności i są koordynowane przez Niezależną Komisje ds. Ewaluacji, Uczciwości i Przejrzystości.

  Warto także wspomnieć że niektóre instytucje publiczne z własnej inicjatywy utworzyły komórki organizacyjne aspirujące do wykonywania audytu wewnętrznego.

Stany Zjednoczone

12. Z punktu widzenia celów niniejszego opracowania administracja USA wydaje się najciekawszym przypadkiem. Jest to jedyne, spośród analizowanych państw w którym funkcjonuje w klasycznej postaci współistnienie audytu wewnętrznego oraz służb o charakterze inspekcyjnym. Pomimo tak rozumianej atrakcyjności należy pamiętać o różnicach zarówno w skali jak i w zakresie systemów polityczno – administracyjnych pomiędzy USA a państwami takimi jak Polska. Audyt wewnętrzny w USA ma niezwykle długa tradycję, międzynarodowy instytut zrzeszający audytorów wewnętrznych ma tam właśnie swoją centralę. Nie dziwnego zatem, że audyt wewnętrzny jest obecny na każdym poziomie amerykańskiej administracji, stanowej, municypalnej czy na poziomie hrabstw. O powołaniu funkcji audytu wewnętrznego z reguły decyduje rzeczywista potrzeba – decyzja odpowiedniej organizacji a nie przymus związany z aktem legislacyjnym. Istnienie setek komórek audytu wewnętrznego w administracji amerykańskiej świadczy o relatywnie wysokiej ocenie tej funkcji w oczach decydentów. Brak jednolitych podstaw prawnych nie oznacza daleko idącego zróżnicowania w podejściu tych komórek – wszystkie one działają w zgodzie ze Standardami Audytu w Administracji Rządowej lub standardami Instytutu Audytorów Wewnętrznych. Co do ich usytuowania organizacyjnego to jest ono rozmaite, w przypadku miast z reguły audyt wewnętrzny podlega bezpośrednio burmistrzowi, audyt funkcjonujący w ramach struktur armii jest odrębna agencją podległa bezpośredni ministrowi (*Secretary of Army*), w ramach administracji stanowej

audyt wewnętrzny może podlegać Komisarzowi *(Commissioner of Administration*), który z kolei raportuje do gubernatora. Z kolei na poziomie administracji federalnej t.j. ministerstw (*departments*) i urzędów (*officess*) w jednostkach tych tworzona jest funkcja inspektora generalnego[15]. Podstawą prawną jest ustawa o Inspektorze Generalnym. Istnieje ok. 60 takich inspektorów, każdy z nich z dosyć rozbudowanym aparatem urzędniczym. Jeśli chodzi o ich usytuowanie to w jednostkach federalnych są oni mianowani i odwoływani przez Prezydenta za zgodą Senatu, a w agencjach federalnych przez osoby stojące na czele tych agencji Inspektorzy generalni z reguły. O odwołaniu inspektora musi być powiadomiony Kongres, a inspektorzy raportują ze swojej działalności także do Kongresu. Obowiązki ustawowe inspektorów obejmują prowadzenie audytów oraz dochodzeń (*investigations*). Z reguły te dwa rodzaje działalności prowadzone są przez innych pracowników. Audyty prowadzone są zgodnie ze Standardami Audytu w Administracji Rządowej, natomiast dochodzenia są prowadzone w celu wykrycia nadużyć, oszustw i przestępstw oraz doprowadzenia ich sprawców przed organy ścigania. Współistnienie tych dwóch funkcji w ramach jednego urzędu zdecydowanie ułatwia przepływ informacji oraz koordynację działań. W ślad za rozwiązaniami federalnymi podążają już także niektóre stany, które woluntarnie tworzą funkcję inspektorów generalnych obok istniejących komórek audytu wewnętrznego. Inspektorzy tacy zajmują się przede wszystkim wykrywaniem oszustw, a czasami sami są organami ścigania z prawem do dokonywania aresztowań.

Jak widać współistnienie audytu i inspekcji w USA (czasem jako odrębne byty organizacyjne, czasem pod auspicjami tego samego urzędu), możliwe jest dzięki jasnemu sprecyzowaniu celów tych funkcji: audyt dokonuje oceny procesów, programów czy jednostek a inspekcje wykrywają nadużycia.

Wnioski

13. Z przedstawionej powyżej analizy wynika jeden podstawowy wniosek: nie ma jednego dominującego rozwiązania, które byłoby naśladowane przez szereg państw. W ocenie autora na szczególną uwagę zasługuje model amerykański oraz francuski. Ten pierwszy zwraca olbrzymią uwagę na kwestie niezależności

[15] Vanessa K. Burrows , Statutory Offices of Inspectors General (IGs): Methods of Appointment and Legislative Proposals, 2009

inspektorów generalnych (powoływanie i odwoływanie przez prezydenta). Ten drugi zaś (ciągle w fazie doskonalenia) koncentruje się na profesjonalizmie usług inspekcji generalnej (inspektorzy kształceni są przede wszystkim w *Ecole nationale d'administration*) – inspektorzy traktowani są jako pierwszorzędne ciało doradcze dla ministra finansów.

14. Jest także oczywiste, że utrzymywanie dwóch służb, które mają takie same cele może być korzystne tylko w kontekście utrzymywania ich wzajemnej konkurencyjności. Jeśli zachęta do konkurencji nie jest konieczna, należy rozważyć albo połączenie tych służb albo bardzo precyzyjne określenie ich celów tak aby minimalizować zagrożenie duplikacji działań. Należy przy tym pamiętać, że tradycyjna linia podziału pomiędzy audytem a inspekcją to stosunek wobec wykrywania nadużyć i oszustw: audyt prowadzi taką działalność incydentalnie a inspekcja regularnie.

Załącznik Podsumowanie

	Wielka Brytania	Francja	Niemcy	Włochy	USA
Czy w strukturach administracji występują odrębnie audyt i kontrola instytucjonalna?	Tylko audyt wewnętrzny	Inspekcje generalne wykonują zarówno audyty jak i inspekcje	Tylko audyt wewnętrzny	Tylko służby o charakterze inspekcyjnym	Tak - w jednostkach federalnych jest ona łączona w ramach służb Inspektorów generalnych
Jak jest umocowany w strukturach administracji rządowej audyt, a jak kontrola instytucjonalna?	Audyt wewnętrzny podlega *Accounting Officer*	Generalna Inspekcja Finansów odpowiada przed Ministrem Gospodarki oraz Ministrem ds. Budżetu	Audyt wewnętrzny w poszczególnych ministerstwach podlega sekretarzowi stanu.	Kontrola prawidłowości administracyjnej i rachunkowej prowadzona jest pod auspicjami Ministerstwa Gospodarki i Finansów	W jednostkach federalnych Inspektorzy Generalni są mianowani i odwoływani przez Prezydenta za zgodą Senatu, a w agencjach federalnych przez osoby stojące na czele tych agencji

					O odwołaniu inspektora musi być powiadomiony Kongres, a inspektorzy raportują ze swojej działalności także do Kongresu.
Jaki jest zakres zadań wykonywanych przez audyt i kontrolę instytucjonalną?	Brak podziału na audyt i kontrole – audyt wykonywany wg standardów międzynarodowych z szerokim dostępem do informacji	Audyty/inspekcje, doradztwo, wsparcie oraz ewaluacje	Brak podziału na audyt i kontrole – audyt wykonywany wg standardów międzynarodowych	Brak podziału na audyt i kontrole	Audyty prowadzone są zgodnie ze Standardami Audytu w Administracji Rządowej, natomiast dochodzenia są prowadzone w celu wykrycia nadużyć, oszustw i przestępstw oraz

					doprowadzenia ich sprawców przed organy ścigania.
Jaki jest zakres współpracy audytu i kontroli instytucjonalnej?	Brak podziału na audyt i kontrole	Zarówno audyty jak i inspekcje wykonywane są przez te same osoby	Brak podziału na audyt i kontrole	Brak podziału na audyt i kontrole	Współistnienie tych dwóch funkcji w ramach jednego urzędu zdecydowanie ułatwia przepływ informacji oraz koordynację działań.