



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Irena Lipowicz

Warszawa, 20.11.2015

VII.711.4.2014.RG

**Pan
Mateusz Szczurek
Minister Finansów**

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Szanowny Panie Ministrze,

Rzecznik Praw Obywatelskich chciałby zasygnalizować Panu Ministrowi **problem dotyczący uprawnień inspektora kontroli skarbowej, po wejściu w życie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.)**

Zgodnie z art. 286 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, audytorem wewnętrznym może być osoba, która:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 4) posiada wyższe wykształcenie;
- 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
 - a) jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA),

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub

b) złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub

c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub

d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Za praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, o której mowa w ust. 1 pkt 5 lit. d, uważa się udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż 1/2 etatu, związanych z:

- 1) przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego;
- 2) realizacją przez inspektorów kontroli skarbowej czynności z zakresu certyfikacji i wydawania deklaracji zamknięcia pomocy finansowej ze środków pochodzących z Unii Europejskiej, o których mowa w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, z późn. zm.);
- 3) nadzorowaniem lub wykonywaniem czynności kontrolnych, o których mowa w ustawie z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2012 r. poz. 82, 1529 i 1544).

Natomiast w poprzednio obowiązującej ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, ustawodawca w art. 58 przyjął, że audytorem wewnętrznym może być osoba, która:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - strony umowy o Europejskim Obszarze

Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego;

2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;

3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;

4) posiada wyższe wykształcenie;

5) posiada następujące kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu wewnętrznego:

a) certyfikaty: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control SelfAssessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub

b) ukończyła aplikację kontrolerską i złożyła egzamin kontrolerski z wynikiem pozytywnym przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Prezesa Najwyższej Izby Kontroli, lub

c) złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora kontroli skarbowej, lub

d) uprawnienia biegłego rewidenta.

Zgodnie z art. 117 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 ze zm.) osoby, o których mowa w art. 58 pkt 5 lit. b i c ustawy, o której mowa w art. 85, do dnia 31 grudnia 2011 r. mogą być audytorami wewnętrznymi, jeżeli spełniają warunki określone w art. 286 ust. 1 pkt 1-4 ustawy, o której mowa w art. 1.

Przepis przejściowy art. 117 powołanej wyżej ustawy reguluje sytuację prawną w zakresie możliwości wykonywania zawodu audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych na podstawie obowiązujących przepisów osób, które uzyskały dostęp do zawodu audytora wewnętrznego na podstawie art. 58 pkt 5 lit. b

i c ustawy o finansach publicznych z 2005 r., tj. które ukończyły aplikację kontrolerską i złożyły egzamin kontrolerski z wynikiem pozytywnym przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Prezesa Najwyższej Izby Kontroli lub złożyły z wynikiem pozytywnym egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora kontroli skarbowej.

Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. określając w art. 286 kwalifikacje zawodowe, które – oprócz warunku posiadania wymaganego obywatelstwa, korzystania z pełnej zdolności do czynności prawnych oraz z pełni praw publicznych, niekaralności za umyślne przestępstwo lub przestępstwo skarbowe oraz posiadania obywatelstwa polskiego – są konieczne do wykonywania zawodu audytora wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych, nie wymienia wśród nich ukończenia aplikacji kontrolerskiej i złożenia egzaminu kontrolerskiego lub złożenia egzaminu kwalifikacyjnego na stanowisko inspektora kontroli skarbowej.

Osoby, o których mowa w art. 58 pkt 5 lit. b i c ustawy z 2005 r., nie straciły możliwości wykonywania zawodu audytora wewnętrznego z chwilą wejścia w życie art. 286 ustawy z 2009 roku. Ustawodawca ustalił dwuletni okres przejściowy, do dnia 31 grudnia 2011 r., w jakim osoby te nadal mogą być audytorami wewnętrznymi na podstawie uprawnień przyznanych im przez ustawę o finansach publicznych z 2005 r. i nie przerywając działalności zawodowej uzupełnić kwalifikacje zgodnie z wymaganiami określonymi art. 286 ustawie z 2009 r.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich powyższa sytuacja dotycząca inspektorów kontroli skarbowej oraz kontrolerów Najwyższej Izby Kontroli może stać w sprzeczności z konstytucyjnie chronioną zasadą ochrony praw nabytych. Zmiana ustawodawcza, która odbiera pewnej grupie osób uprawnienia zawodowe w przypadku, gdy ustawodawca nie wykazał merytorycznego uzasadnienia może naruszać zasadę demokratycznego państwa prawnego, określoną art. 2 Konstytucji RP.

Trybunał Konstytucyjny zwracał już wielokrotnie uwagę, że na treść tej zasady składa się szereg zasad, które nie zostały ujęte *expressis verbis* w Konstytucji, ale

które wynikają z istoty i aksjologii demokratycznego państwa prawnego. Do zasad tych należy zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i do stanowionego przez nie prawa, z której wynikają liczne dalsze zasady szczegółowe, m. in. zasada poszanowania praw nabytych. U podstaw poszanowania praw nabytych znajduje się dążenie do zapewnienia jednostce bezpieczeństwa prawnego i umożliwienia jej racjonalnego planowania przyszłych działań.

Z zasadą demokratycznego państwa prawa wiąże się zasada ochrony praw słusznie nabytych, której treść i sens wielokrotnie był przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego. Zdaniem Trybunału treścią zasady praw nabytych jest zakaz stanowienia przepisów arbitralnie odbierających lub ograniczających prawa podmiotowe przysługujące jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Zarówno w poprzednim, jak i w aktualnym stanie prawnym zasada ochrony praw nabytych wywodzona jest z ogólnej zasady państwa prawnego, na równi z dwiema innymi fundamentalnymi zasadami ustrojowymi - państwa demokratycznego i państwa sprawiedliwego.

Wymaga podkreślenia, iż wprowadzona zmiana została bardzo lakonicznie uzasadniona w projekcie ustawy o finansach publicznych (Sejm VI kadencji, nr druku 1181, pkt V). Uzasadnienie odwołujące się do specyfiki audytu wewnętrznego, która to specyfika wyklucza „automatyzm” w nadawaniu uprawnień inspektorom kontroli skarbowej oraz kontrolerom Najwyższej Izby Kontroli, nie pozwala na jednoznaczną ocenę słuszności tej zmiany. **Nie wskazano bowiem, jakie braki w przygotowaniu i doświadczeniu zawodowym inspektorów kontroli skarbowej i kontrolerów Najwyższej Izby Kontroli uniemożliwiają im pełnienie funkcji audytorów wewnętrznych po 31 grudnia 2011 r.**

Odwołanie do „specyfiki audytu” może być uznane za niewystarczające w sytuacji, gdy dana osoba traci uprawnienia decydujące dla jej przyszłości zawodowej.

Rzecznik Praw Obywatelskich w przedmiotowej sprawie prowadził korespondencję z Departamentem Audytu Sektora Finansów Publicznych oraz

Departamentem Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów. Po analizie udzielonych odpowiedzi postanowiłam zwrócić uwagę Pana Ministra na opisany wyżej problem.

Wobec powyższego, działając w oparciu o art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 1648) uprzejmie proszę Pana Ministra o przeanalizowanie sprawy i powiadomienie mnie o zajętych stanowisku.

Z powrotem

Jana Jipoc