

# RAPORT

## **WSPÓŁPRACA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO I KONTROLI**

ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

tel.: +48 22 694 42 42

fax: +48 22 694 47 41

[www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Departament Polityki Wydatkowej  
Warszawa, grudzień 2016 r.

## **Raport - Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli.**

Dokument „**Raport - Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli**” został opracowany przez pracowników Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

W celu ponownego wykorzystywania treści informacji zawartych w dokumencie podmioty pobierające te informacje są zobowiązane do:

- 1) poinformowania o źródle, czasie wytworzenia i pozyskania tych informacji, poprzez podanie pełnej nazwy Ministerstwa Finansów lub nazwy skróconej – MF;
- 2) poinformowania o przetworzeniu informacji ponownie wykorzystywanej.

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji sektora publicznego przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te informacje.

## Spis treści

<b>1. Wprowadzenie.....</b>	<b>4</b>
<b>2. Przepisy prawa i wytyczne w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej w administracji rządowej.....</b>	<b>5</b>
2.1. Zakres audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej.....	6
2.2. Zapewnienie odpowiednich warunków działalności.....	6
2.2.1. Audyt wewnętrzny.....	7
2.2.2. Kontrola instytucjonalna.....	8
2.3. Metodyka.....	9
2.3.1. Audyt wewnętrzny.....	9
2.3.2. Kontrola instytucjonalna.....	9
2.4. Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli.....	10
<b>3. Rozwiązania stosowane w urzędach objętych badaniem.....</b>	<b>11</b>
3.1. Zapewnienie niezależności organizacyjnej i funkcjonalnej.....	11
3.1.1. Organizacyjna niezależność audytora.....	11
3.1.2. Przestrzeganie niezależności audytora.....	12
3.2. Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej.....	13
3.2.1. Regulacje wewnętrzne.....	13
3.2.2. Zakres współpracy objęty regulacjami.....	14
3.2.3. Zakres współpracy w praktyce.....	14
3.2.4. Formy współpracy audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej.....	15
3.2.5. Bariery współpracy.....	17
3.2.6. Propozycje usprawnień przepływu informacji.....	17
3.3. Zapewnienie harmonizacji audytu wewnętrznego i kontroli.....	18
<b>4. Rozwiązania stosowane w wybranych krajach UE.....</b>	<b>20</b>
4.1. Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora publicznego.....	20
4.1.1. Podstawy funkcjonowania.....	20
4.1.2. Zapewnienie niezależności.....	22
4.2. Kontrola instytucjonalna w jednostkach sektora publicznego.....	23
4.3. Relacje pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą instytucjonalną.....	23
4.4. Relacje audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej na przykładzie wybranych krajów UE.....	26
4.5. Kierunki rozwoju.....	28
<b>5. Podsumowanie.....</b>	<b>30</b>

## 1. Wprowadzenie

Niniejszy raport przedstawia wyniki prac przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów dotyczących współpracy audytu wewnętrznego i kontroli<sup>1</sup>.

Prace te objęły przegląd i analizę krajowych przepisów prawa oraz wytycznych regulujących funkcjonowanie audytu wewnętrznego i kontroli, a także rozwiązań organizacyjno-prawnych w zakresie funkcjonowania służb audytorskich i kontrolnych w wybranych krajach Unii Europejskiej<sup>2</sup>. Przeprowadzono również badanie ankietowe na temat współpracy audytu wewnętrznego z kontrolą instytucjonalną w wybranych urzędach administracji rządowej.

Ze względu na brak formalnej definicji kontroli instytucjonalnej, na potrzeby badania oraz przygotowania raportu wykorzystano pojęcie „kontrola instytucjonalna” zastosowane we wstępie do standardów kontroli<sup>3</sup>, rozumiane jako kontrola prowadzona w jednostce przez jej komórki organizacyjne, właściwe do spraw kontroli.

Raport zawiera wyniki analizy możliwości optymalnego wykorzystania służb audytu wewnętrznego i kontroli, z uwzględnieniem rozwiązań przyjętych w Polsce oraz w wybranych państwach UE, oraz wskazuje zasady współpracy służb audytu wewnętrznego z kontrolą w jednostkach.

Raport kończy podsumowanie, w którym zostały przedstawione kierunki rozwoju funkcji audytu i kontroli oraz ich wzajemnej współpracy. Podsumowanie zawiera także wynik przeglądu przepisów prawa i wytycznych, odnoszących się do zapewnienia odrębności i niezależności audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej. Ponadto zawiera opis rozwiązań funkcjonujących w jednostkach objętych badaniem ankietowym w zakresie współpracy pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą instytucjonalną.

---

<sup>1</sup> Raport nawiązuje do zapisów Strategii „Sprawne Państwo 2020”, kierunek interwencji: 2.3. Efektywne i funkcjonalne urzędy administracji publicznej, działanie 2.3.6. Efektywny nadzór, kontrola i audyt wewnętrzny.

<sup>2</sup> Dalej jako: UE.

<sup>3</sup> Standardy kontroli w administracji rządowej z dnia 10 lutego 2012 r.

## 2. Przepisy prawa i wytyczne w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej w administracji rządowej

Audyt wewnętrzny i kontrola instytucjonalna stanowią elementy wspomagające kierownika jednostki we właściwym funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Działania audytu wewnętrznego i kontroli w jednostkach sektora rządowego regulują następujące przepisy prawa i wytyczne:

- ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870, z późn. zm.), dalej jako ustawa,
- ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. poz. 1092), dalej jako ustawa o kontroli,
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. poz. 1480), dalej jako rozporządzenie,
- komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15), dalej jako standardy audytu wewnętrznego,
- komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

Wobec braku ustawowych definicji, w przypadku kontroli instytucjonalnej (w tym również wewnętrznej kontroli instytucjonalnej), za punkt odniesienia przyjęto standardy kontroli w administracji rządowej z dnia 10 lutego 2012 r. określone przez Prezesa Rady Ministrów, dalej jako standardy kontroli.

Standardy kontroli przeznaczone są do stosowania podczas realizacji kontroli przeprowadzanej przez jednostki administracji rządowej na podstawie ustawy o kontroli. Jednak „z uwagi na swój uniwersalny charakter i dążenie do profesjonalizacji wszystkich działań kontrolnych wykonywanych przez administrację rządową, pożądane jest odpowiednie, tj. z uwzględnieniem charakteru i zakresu prowadzonej działalności kontrolnej, stosowanie standardów również w instytucjonalnej kontroli wewnętrznej<sup>4</sup>”. W związku z tym analiza w części dotyczącej kontroli instytucjonalnej odnosi się do wytycznych zawartych ww. standardach.

Analizą funkcjonowania audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej objęto:

- zakres działania,
- zapewnienie odpowiednich warunków działalności,
- metodykę,
- zakres i charakter współpracy.

---

<sup>4</sup> Na podstawie wstępu do standardów kontroli w administracji rządowej z dnia 10 lutego 2012 r.

## **2.1. Zakres audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej**

Audyt wewnętrzny i kontrola instytucjonalna stanowią narzędzia wsparcia działań kierownika jednostki służących realizacji celów i zadań jednostki. Dlatego zakres audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej rozpatrywany jest w kontekście ich roli w kontroli zarządczej (w systemie zarządzania) w jednostce, która stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Audyt wewnętrzny, jako działalność niezależna i obiektywna, ma na celu wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce<sup>5</sup>.

Prowadzenie kontroli<sup>6</sup> ma na celu ocenę działalności jednostki, która jest dokonywana na podstawie ustalonego stanu faktycznego przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli. Kontrolę przeprowadza się pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, w trybie zwykłym lub uproszczonym. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, celem kontroli jest również ustalenie zakresu tych nieprawidłowości, ich przyczyn i skutków oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia nieprawidłowości.

## **2.2. Zapewnienie odpowiednich warunków działalności**

Przepisy ustaw oraz standardy określają wymagania, które powinny zostać spełnione dla prawidłowego funkcjonowania audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej. Obejmują one przede wszystkim kwestie zapewnienia niezależności oraz dostępu do niezbędnych informacji.

Niezależność należy rozpatrywać w aspektach:

- niezależności funkcjonalnej i organizacyjnej,
- postawy audytora i kontrolera.

Niezależność funkcjonalna i organizacyjna oznacza odpowiednie usytuowanie audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej w strukturze jednostki, polegające na bezpośredniej ich podległości kierownikowi jednostki i pozwalające na bezstronne wykonywanie działań.

Niezależność to także postawa audytora wewnętrznego i kontrolera, charakteryzująca się dążeniem do wydania profesjonalnego osądu, oceny czy opinii, bez wpływu czynników zagrażających obiektywizmowi.

---

<sup>5</sup> Art. 272 ustawy

<sup>6</sup> Art. 3 ustawy o kontroli.

### 2.2.1. Audyt wewnętrzny

Audyt wewnętrzny może być prowadzony w jednej z dwóch form, tj. przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce albo przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce.

Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie pisemnego upoważnienia kierownika jednostki, po okazaniu legitymacji służbowej lub dowodu tożsamości.

Warunki niezależności organizacyjnej i funkcjonalnej audytu wewnętrznego zostały określone w przepisach ustawy. Zgodnie z nimi:

- kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektorowi generalnemu w zakresie określonym odrębnymi ustawami,
- rozwiązanie stosunku pracy lub zmiana warunków płacy i pracy kierownika komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale nie może nastąpić bez zgody właściwego komitetu audytu,
- kierownik jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektor generalny, zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce,
- audytor wewnętrzny ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej,
- pracownicy jednostki są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia, o których mowa powyżej.

Audytor wewnętrzny powinien powstrzymać się od oceny działalności operacyjnej, za którą był odpowiedzialny w ciągu roku poprzedzającego badanie.

Niezależność audytu wewnętrznego musi być rozpatrywana w połączeniu z niezależnym podejściem audytora wewnętrznego, rozumianym jako bezstronna i wolna od uprzedzeń postawa pozwalająca wydać obiektywną ocenę.

Audytor wewnętrzny nie może ulegać jakimkolwiek próbom ograniczenia niezależności i obiektywizmu, polegającym na ograniczeniu:

- zakresu oceny, które nie pozwalałoby na realizację celów zadania audytowego,
- zakresu audytu wewnętrznego określonego w regulaminie (karcie audytu wewnętrznego),
- dostępu do danych i pracowników.

Każde naruszenie niezależności i obiektywizmu powinno być zgłoszone kierownikowi jednostki.

### **2.2.2. Kontrola instytucjonalna**

Zgodnie z ustawą o kontroli, celem przeprowadzenia kontroli jest ocena działalności jednostki kontrolowanej dokonana na podstawie ustalonego stanu faktycznego przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, celem kontroli jest również ustalenie zakresu tych nieprawidłowości, przyczyn i skutków oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia nieprawidłowości.

Kontrola jest przeprowadzana przez kontrolera lub komórkę kontroli usytuowaną w strukturze jednostki. Kontrolę przeprowadza pracownik na podstawie pisemnego imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli.

Kierownik jednostki kontrolowanej jest zobowiązany do zapewniania kontrolerowi warunków niezbędnych do sprawnego przeprowadzenia kontroli, w szczególności przez zapewnienie niezwłocznego przedstawiania żądanych dokumentów, terminowego udzielania ustnych i pisemnych wyjaśnień w sprawach objętych kontrolą.

Na pracownika jednostki nałożono z kolei obowiązki:

- niezwłocznego przedstawiania, na żądanie kontrolera, dokumentów, materiałów i informacji niezbędnych do przeprowadzenia kontroli,
- sporządzenia niezbędnych do przeprowadzenia kontroli kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów, jak również zestawień i obliczeń sporządzonych na podstawie dokumentów; zgodność kopii, odpisów i wyciągów oraz zgodność zestawień i obliczeń z oryginalnymi dokumentami potwierdza kierownik komórki organizacyjnej, w której dokumenty się znajdują,
- udzielenia kontrolerowi, w wyznaczonym przez niego terminie, ustnych lub pisemnych wyjaśnień.

Niewywiązanie się przez pracowników z ww. obowiązków może skutkować odpowiedzialnością dyscyplinarną lub porządkową.

Kontroler ma prawo do:

- swobodnego wstępu i poruszania się po terenie jednostki bez obowiązku uzyskiwania przepustki,
- wglądu do dokumentów dotyczących działalności jednostki, pobierania za pokwitowaniem oraz zabezpieczania dokumentów związanych z zakresem kontroli, z zachowaniem przepisów o tajemnicy prawnie chronionej,
- sporządzania, a w razie potrzeby żądania sporządzenia niezbędnych do kontroli kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów oraz zestawień lub obliczeń,
- przetwarzania danych osobowych w zakresie niezbędnym do realizacji celu kontroli,
- żądania złożenia ustnych lub pisemnych wyjaśnień w sprawach dotyczących zakresu kontroli,



- swobodnego stosowania środków dowodowych przewidzianych w ustawie o kontroli.

Kontroler jest zobowiązany do złożenia pisemnego oświadczenia o braku lub istnieniu okoliczności uzasadniających jego wyłączenie z udziału w kontroli. W sytuacji gdy przedmiot kontroli stanowił zadania należące wcześniej do jego obowiązków, przez rok od zakończenia ich wykonywania kontroler podlega wyłączeniu z kontroli ze względu na potencjalny konflikt interesów.

### **2.3. Metodyka**

Podstawą działań zarówno audytu wewnętrznego, jak i kontroli jest okresowy plan, sporządzany na podstawie analizy ryzyka. Dodatkowo możliwe jest przeprowadzenie zadań poza planem audytu wewnętrznego oraz kontroli doraźnych. Sposób przeprowadzania audytu wewnętrznego został określony w rozporządzeniu. Natomiast procedura przeprowadzania kontroli została wskazana w przepisach ustawy o kontroli.

#### **2.3.1. Audyt wewnętrzny**

Audytor wewnętrzny opracowuje roczny plan audytu w uzgodnieniu z kierownikiem jednostki na podstawie szczegółowej analizy ryzyka. W analizie powinny być uwzględnione cele i zadania jednostki, ryzyka wpływające na ich realizację oraz wyniki audytów i kontroli.

W procesie planowania rocznego uwzględnia się priorytety kierownika jednostki.

Audytor wewnętrzny przeprowadza zadanie zapewniające na podstawie programu, w którym określa m.in. istotne ryzyka, opis doboru próby do badania oraz uzgodnione z audytowanym kryteria oceny.

Wynikiem przeprowadzonego zadania jest sprawozdanie, które zawiera m.in. ustalenia, zalecenia oraz ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem.

Wyniki audytu wewnętrznego są przekazywane kierownikowi jednostki oraz komórce audytowanej.

#### **2.3.2. Kontrola instytucjonalna**

Plan kontroli powinien być opracowany w oparciu o analizę ryzyka, w której należy uwzględnić wyniki wcześniejszych kontroli i audytów, skargi, wnioski i inne sygnały o nieprawidłowościach, kwoty wydatkowanych środków publicznych oraz wyniki badań i analiz. Powinien być on sporządzany w oparciu o dokumenty strategiczne jednostki.

Kontrole przeprowadza się zgodnie z programem kontroli, który zawiera m.in. zagadnienia wymagające oceny. Wyniki kontroli prezentowane są w wystąpieniu pokontrolnym.

Podobnie jak wyniki audytu, wyniki kontroli są przekazywane komórce kontrolowanej oraz kierownikowi jednostki.

## 2.4. Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli

Ze względu na role, jakie w jednostce sektora finansów publicznych pełnią audyt wewnętrzny i kontrola instytucjonalna, audytorzy wewnętrzni i kontrolerzy powinni ze sobą współpracować w celu zapewnienia efektywnego wykorzystania obu służb oraz uzyskania synergii w ich działaniu.

Współpracę audytu wewnętrznego i kontroli w zakresie wzajemnego wykorzystania wyników regulują zarówno przepisy ustawy o kontroli, jak i rozporządzenia.

Standardy kontroli oraz standardy audytu wewnętrznego wskazują również na konieczność współpracy pomiędzy komórką do spraw kontroli i audytem wewnętrznym, a także audytem zewnętrznym oraz kontrolą zewnętrzną.

W ramach współpracy audytorzy wewnętrzni i kontrolerzy powinni mieć zapewniony wzajemny dostęp do informacji i dokumentów, w tym polegający na przekazywaniu informacji uzyskanych w toku prowadzonych audytów lub kontroli, udostępnianiu wyników kontroli lub audytu, korzystaniu ze wspólnych narzędzi analitycznych, np. do przeprowadzania analizy ryzyka.

---

*Przepisy prawa oraz wytyczne zawarte zarówno w standardach audytu wewnętrznego, jak i kontroli sprzyjają odrębności i zapewnieniu niezależności obu służb oraz stanowią wystarczające podstawy dla zapewnienia harmonijnej współpracy pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą instytucjonalną.*

*Podobieństwo procesów audytu wewnętrznego i kontroli oraz stosowana metodyka pozwalają na wzajemne wykorzystanie wyników prac obu służb, a przepisy prawa nakładają obowiązek uwzględnienia tych wyników w planowaniu ich działalności.*

---

### 3. Rozwiązania stosowane w urzędach objętych badaniem

Na potrzeby opracowania raportu, pod koniec 2015 r. przeprowadzono badanie ankietowe, którego tematem była współpraca audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej oraz warunki wpływające na zapewnienie niezależności audytu wewnętrznego. Badaniem objęto 58 jednostek administracji rządowej: Kancelarię Prezesa Rady Ministrów (KPRM), 16 ministerstw, 25 urzędów centralnych oraz urzędy wojewódzkie. Odpowiedzi zostały przekazane przez 52 jednostki (90%).

#### 3.1. Zapewnienie niezależności organizacyjnej i funkcjonalnej

##### 3.1.1. Organizacyjna niezależność audytora

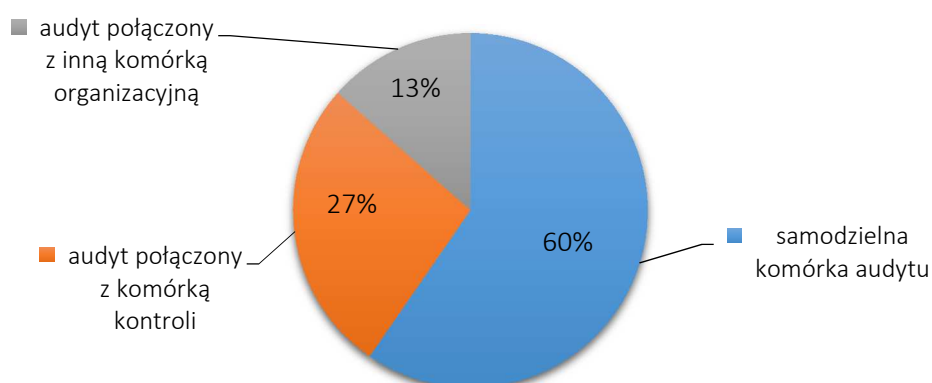
W 60% jednostek poddanych badaniu ankietowemu (31 z 52) audyt wewnętrzny został wyodrębniony w strukturze jednostki jako samodzielna komórka organizacyjna. Takie rozwiązanie sprzyja zapewnieniu niezależności organizacyjnej audytu oraz zapewnieniu bezpośredniej podległości audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki.

**Niezależność organizacyjna i funkcjonalna** audytu polega na rozdzielaniu działalności audytu od działalności pozostałych komórek organizacyjnych, w celu zapewnienia obiektywizmu i zapobiegania konfliktowi interesów.

**Bezpośrednia podległość audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki** ma na celu skuteczne wspieranie go w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.

W 27% jednostek (14 z 52) wskazano, że audyt wewnętrzny funkcjonuje wspólnie ze służbami kontrolnymi w ramach jednej komórki organizacyjnej, natomiast w pozostałych jednostkach audyt wewnętrzny został usytuowany w ramach innej komórki organizacyjnej jednostki.

**Wykres 1. Usytuowanie audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej jednostki**

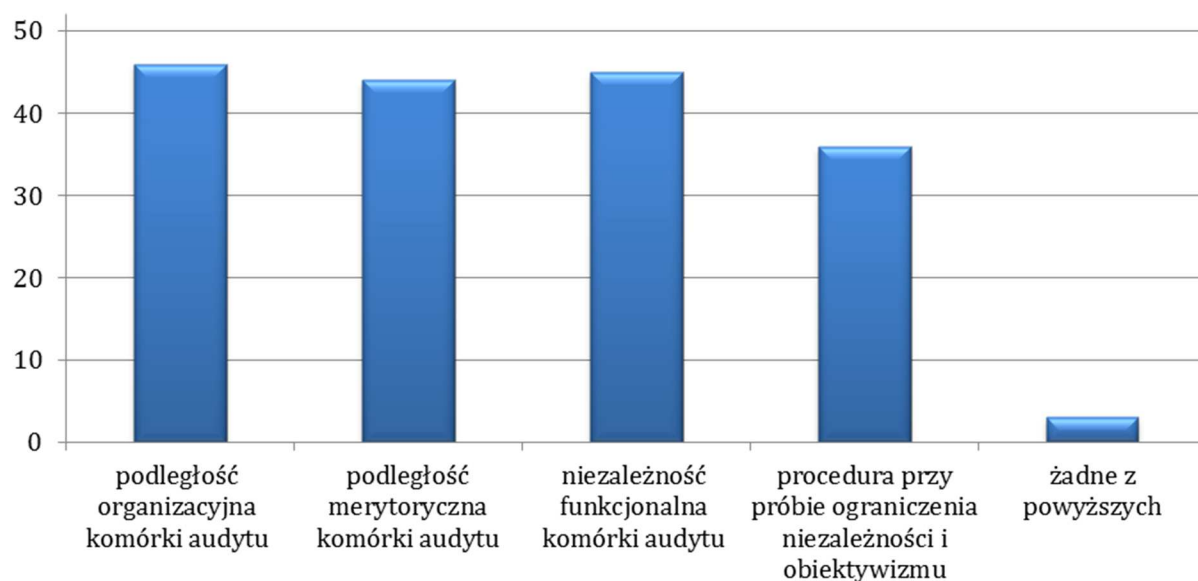


Źródło: opracowanie własne

Ze względu na fakt, że audyt wewnętrzny ocenia wszystkie obszary działalności jednostki, łącznie, w ramach jednej komórki organizacyjnej, audytu wewnętrznego z innymi komórkami odpowiedzialnymi za obszary oceniane przez audyt wymaga wprowadzenia odpowiednich mechanizmów, ograniczających ryzyko powstania konfliktu interesów, oraz zobowiązania kierującego komórką audytu wewnętrznego do zapewnienia niezależnego wykonywania zadań.

W badaniu ustalono, że w przypadku większości jednostek w wewnętrznych procedurach (np. kartach audytu) zostały określone mechanizmy ochrony niezależności audytu wewnętrznego. Wyniki prezentuje wykres 2.

**Wykres 2. Zakres ochrony niezależności audytu zabezpieczony kartą audytu**



Źródło: opracowanie własne

### 3.1.2. Przestrzeganie niezależności audytora

W opinii większości respondentów (50 na 52) rozwiązania organizacyjne przyjęte w jednostce, dotyczące usytuowania audytu wewnętrznego, zapewniają niezależne wykonywanie audytu wewnętrznego. W dwóch przypadkach ankietowani wyrazili odmienne zdanie wskazując na „*brak pełnej niezależności organizacyjnej*”.

W większości jednostek (49) wskazano, że nie wystąpiły przypadki zagrażające niezależności lub obiektywizmowi audytora wewnętrznego. Tylko jedna jednostka potwierdziła wystąpienie zdarzeń polegających na ograniczeniu dostępu audytora do danych, personelu lub informacji. Zdarzenia te nie zostały jednak zgłoszone kierownikowi jednostki.

Ankietowani z 48 jednostek uznali, że audytorzy nie byli angażowani w działania związane z działalnością operacyjną jednostki. W przypadku czterech jednostek, w ocenie ankietowanych, miały miejsce sytuacje zaangażowania audytorów do działalności operacyjnej. Do takich działań zaliczono: doradztwo w zespołach merytorycznych, doradztwo w zakresie zarządzania ryzykiem oraz udział w naradach i spotkaniach

kierownictwa urzędu, a także przeprowadzanie szkoleń z zakresu zarządzania ryzykiem i antymobbingu oraz monitorowanie wiadomości kierowanych na adres skrzynki mailowej służącej zgłaszaniu przypadków korupcji oraz koordynowanie realizacji Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2014-2019.

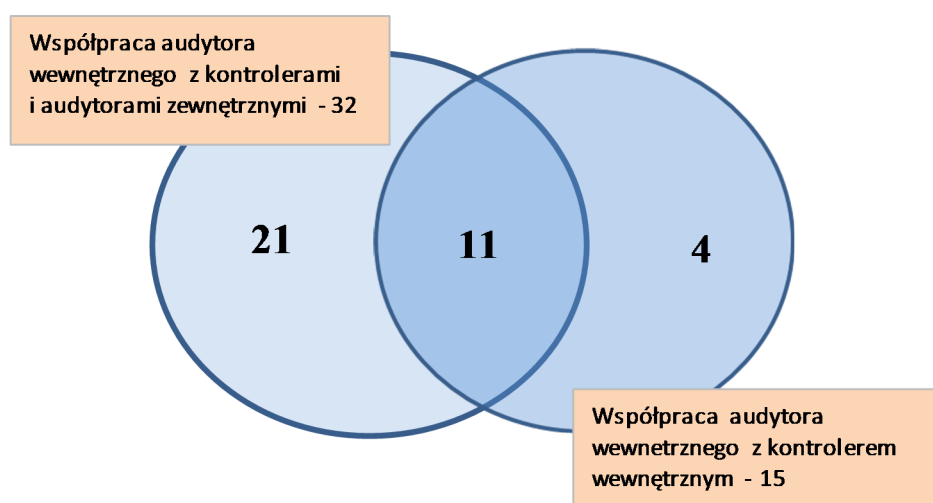
Wymienione działania nie muszą oznaczać naruszenia niezależności audytora wewnętrznego. Niektóre z nich są często spotykaną formą działalności audytu w ramach czynności doradczych, np. szkolenia lub doradztwo w zakresie zarządzania ryzykiem, a udział audytora w naradach i spotkaniach kierownictwa urzędu jest wręcz zalecany. Duże znaczenie ma natomiast rola i zakres odpowiedzialności, przydzielane audytorowi wewnętrznemu w danym obszarze. Jeśli audytorowi zostanie przypisana odpowiedzialność za zaprojektowanie rozwiązań oraz realizację zadań (lub będzie w nich uczestniczyć), np. w obszarze antymobbingu lub antykorupcji, to takie rozwiązanie stanowiłoby naruszenie niezależności i mogłoby prowadzić w przyszłości do konfliktu interesów oraz ograniczenia obiektywizmu audytora.

### 3.2. Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej

#### 3.2.1. Regulacje wewnętrzne

Zasady współpracy audytu wewnętrznego ze służbami kontrolnymi (wewnętrznymi i zewnętrznymi) zostały uregulowane w wewnętrznych przepisach 69% jednostek (36 z 52). W przypadku 32 jednostek (62% ogółu jednostek) regulacje te obejmują współpracę ze służbami zewnętrznymi, w 15 jednostkach (29%) określają zasady współpracy z kontrolerami zatrudnionymi w jednostce, natomiast w 11 jednostkach (21%) odnoszą się one do obydwu ww. przypadków.

**Wykres 3. Określenie zasad współpracy audytu wewnętrznego ze służbami kontroli instytucjonalnej w regulacjach wewnętrznych**



Źródło: opracowanie własne

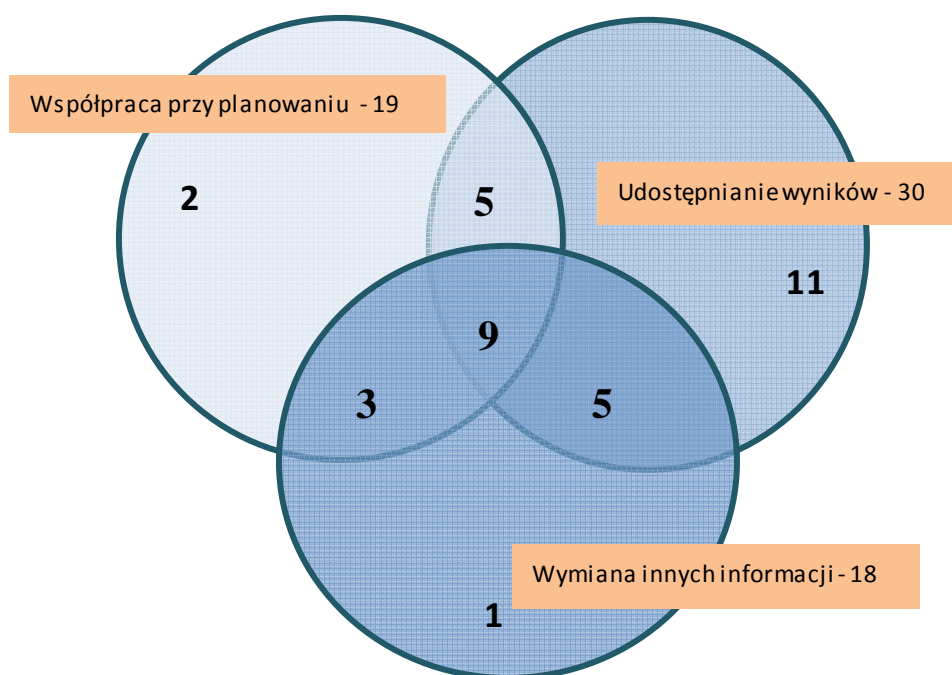
### 3.2.2. Zakres współpracy objęty regulacjami

Współpraca audytu wewnętrznego z kontrolą instytucjonalną obejmuje najczęściej następujące obszary:

- opracowywanie planów,
- udostępnianie wyników,
- wymianę innych informacji.

Dane uzyskane z 36 jednostek, w których regulacje określają zakres współpracy audytu wewnętrznego z kontrolą instytucjonalną, zostały zaprezentowane na wykresie 4.

**Wykres 4. Zakres zagadnień dotyczących współpracy uregulowanych w aktach wewnętrznych**



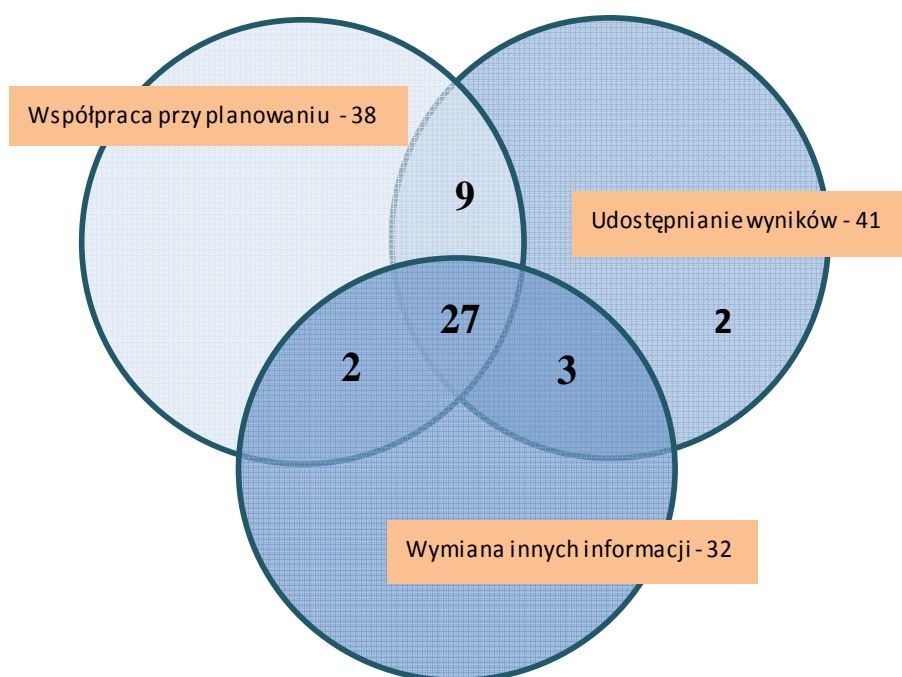
Źródło: opracowanie własne

### 3.2.3. Zakres współpracy w praktyce

Badanie ankietowe odnosiło się do współpracy audytu wewnętrznego zarówno ze służbami kontroli instytucjonalnej, jak i zewnętrznej. Na 52 jednostki objęte badaniem, w 44 funkcjonuje zarówno audyt wewnętrzny, jak i kontrola instytucjonalna. Wyniki zaprezentowane w dalszej części opracowania będą odnosiły się do tych 44 jednostek.

Współpracę pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą instytucjonalną zadeklarowały 43 jednostki. Zakres tej współpracy przedstawia wykres 5.

**Wykres 5. Zakres współpracy pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą instytucjonalną**



Źródło: opracowanie własne

W 27 jednostkach współpraca odbywa się we wszystkich trzech obszarach wskazanych w ramach badania ankietowego.

#### **3.2.4. Formy współpracy audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej**

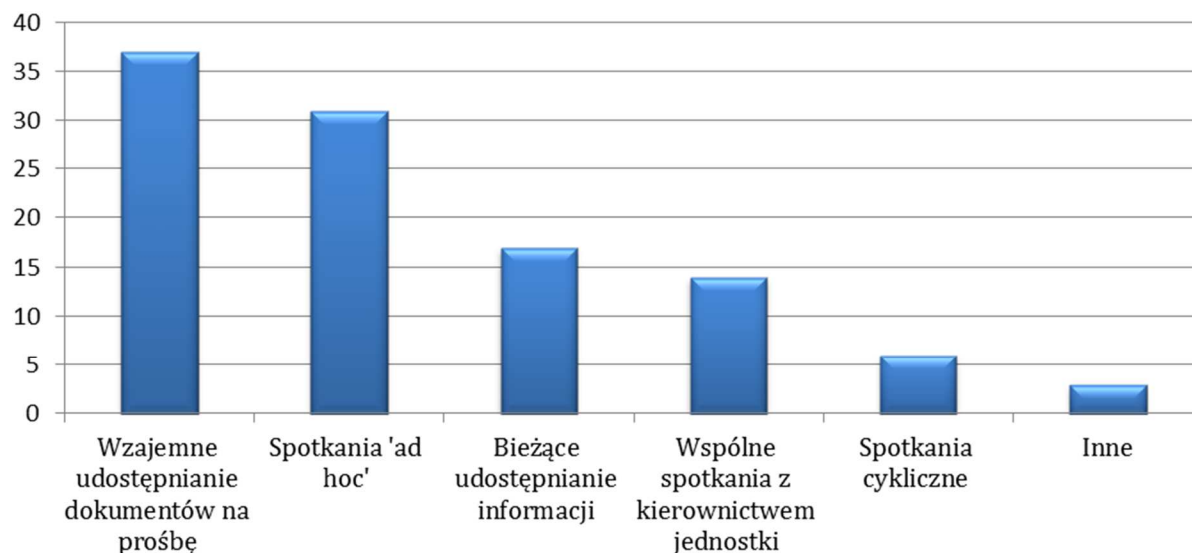
Ankieta obejmowała pytania szczegółowe dotyczące konkretnych form współpracy audytu wewnętrznego ze służbami kontroli oraz narzędzi, z których służby te wspólnie korzystają lub mogłyby korzystać.

W zakresie planowania współpraca najczęściej polegała na odrębnym wykorzystaniu wspólnie przygotowanych analiz (przede wszystkim analizy ryzyka).

Natomiast udostępnianie wyników realizowanych zadań następowało z reguły w razie zasygnalizowanej potrzeby.

Najczęstszą formą wymiany informacji pomiędzy audytem a kontrolą jest udostępnianie dokumentacji oraz organizowanie spotkań. Formy wymiany informacji ilustruje wykres 6.

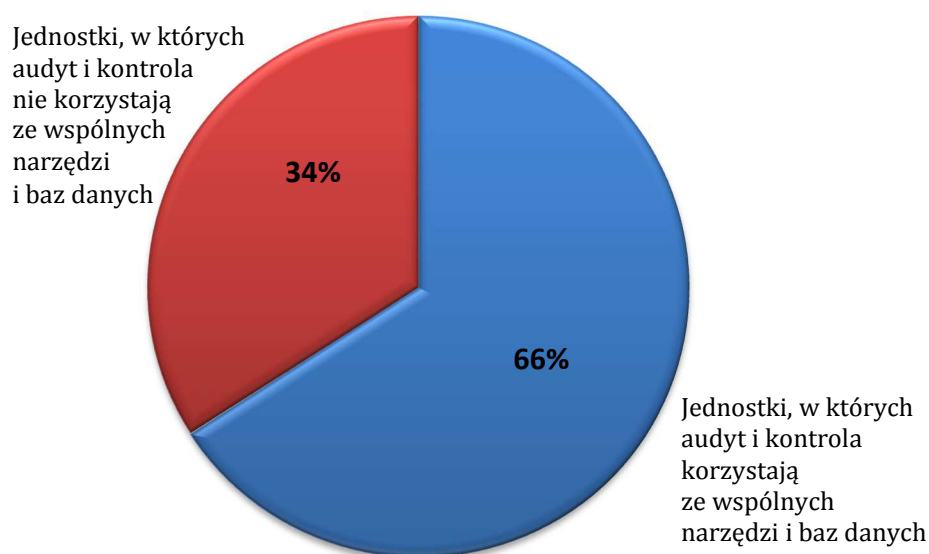
**Wykres 6. Formy wymiany informacji pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą instytucjonalną**



Źródło: opracowanie własne

Wykorzystywanie wspólnych narzędzi wspierających pracę komórek, np. baz danych lub narzędzi informatycznych, deklaruje 66% jednostek, co zostało zaprezentowane na wykresie 7.

**Wykres 7. Wykorzystanie wspólnych narzędzi przez audyt wewnętrzny i kontrolę instytucjonalną**



Źródło: opracowanie własne



### 3.2.5. Bariery współpracy

Ankieta odnosiła się również do barier, których występowanie ogranicza realizowanie zadań audytowych i kontrolnych, np. odmowy udostępniania dokumentów źródłowych oraz wyników kontroli lub audytu. Taki przypadek zasygnalizowała jedna jednostka.

Badanie dotyczyło także wpływu przyjętych w jednostce rozwiązań organizacyjnych na przepływ informacji pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą instytucjonalną. Ankietowani mogli także określić rodzaj tego wpływu. Wyniki zaprezentowano w poniższej tabeli.

**Tabela 1. Wpływ organizacji w badanych jednostek na współpracę audytu i kontroli**

Rodzaj wpływu	Liczba jednostek
Wspierający	23
Neutralny	17
Ograniczający	2
Utrudniający	1
<b>Ogółem</b>	<b>43</b>

Źródło: opracowanie własne

### 3.2.6. Propozycje usprawnień przepływu informacji

Ankietowani sformułowali własne propozycje usprawnienia przepływu informacji pomiędzy audytem i kontrolą:

- usprawnienie przepływu informacji w przypadku, gdy w jednostce oraz jednostkach podległych istnieją inne komórki kontroli, realizujące kontrole na podstawie różnych przepisów,
- formalne przekazywanie do wiadomości istotnych ustaleń z audytu i kontroli (po każdym audycie lub kontroli albo okresowo, np. kwartalnie),
- korzystanie ze wspólnych baz danych (w tym do analizy ryzyka w planowaniu),
- określenie w regulacjach wewnętrznych dotyczących audytu zasad współpracy z kontrolerami,
- wymiana dobrych praktyk, wiedzy i doświadczenia,
- wprowadzenie obowiązku wzajemnej wymiany planów i sprawozdań z działalności, materiałów z jednostek nadzorowanych, a także materiałów szkoleniowych,
- częstsze indywidualne kontakty audytorów oraz zarządzającego audytem wewnętrznym z dyrekcją oraz pracownikami służb kontroli,
- przekazywanie oraz omawianie wyników kontroli NIK i innych kontroli na posiedzeniach Komitetu Audytu oraz na posiedzeniach Zespołu ds. kontroli

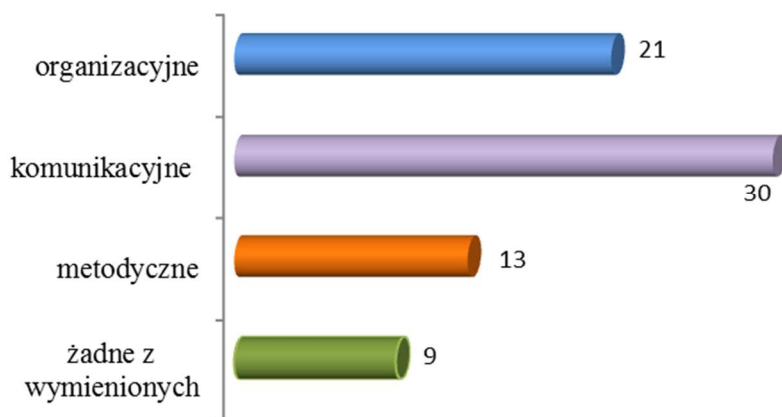
zarządczej w zakresie współpracy z departamentami nadzorującymi, kontrolnymi i do spraw skarg.

### 3.3. Zapewnienie harmonizacji audytu wewnętrznego i kontroli

Wśród badanych jednostek, 44 wskazało czynniki wpływające na zapewnienie harmonizacji i synergii działania audytu wewnętrznego i kontroli.

Wyodrębniono trzy grupy czynników: organizacyjne, komunikacyjne i metodyczne, przy czym najczęściej wskazywano na czynniki komunikacyjne (30 badanych jednostek) i organizacyjne (21 jednostek). Szczegółowe dane w tym zakresie przedstawia wykres 8.

**Wykres 8. Czynniki wpływające na zapewnienie harmonizacji i synergii działania audytu wewnętrznego i kontroli według urzędów**



Źródło: opracowanie własne

W ramach poszczególnych grup zwracano uwagę na następujące elementy:

#### 1. Czynniki organizacyjne:

- niezależność funkcjonalna obu komórek,
- wspólna komórka organizacyjna ze wspólnym przełożonym,
- wyraźnie wskazany podmiot koordynujący wszystkie funkcje oceniające,
- określenie w wewnętrznych procedurach zasad współpracy audytu wewnętrznego i kontroli,
- jednoznaczny podział ról i kompetencji, przy jednoczesnym zapewnieniu zgodności z obowiązującymi standardami audytu wewnętrznego,
- ustalanie terminów i tematyki badań i kontroli w sposób powodujący minimum zakłóceń w pracach komórek organizacyjnych,
- niezależność i odrębność organizacyjna,
- rozłączność komórek przy zachowaniu partnerskiej współpracy,
- podległość temu samemu członkowi kierownictwa.

## 2. Czynniki komunikacyjne:

- narzędzie informatyczne (baza danych) zawierające wyniki wszystkich kontroli i audytów wraz z informacjami z monitoringu,
- dostęp do wyników audytu/kontroli, bieżąca wymiana doświadczeń i spostrzeżeń,
- przekazywanie informacji po realizacji zadań,
- sprawny przepływ informacji, brak barier w wymianie informacji,
- cykliczne i bieżące spotkania,
- udostępnianie wyników audytu i kontroli oraz wyników monitorowania wydanych zaleceń,
- współdziałanie audytu i kontroli w procesie planowania i wykonywania audytu i kontroli.

## 3. Czynniki metodyczne:

- wspólna analiza ryzyka i współpraca na etapie planowania rocznego,
- wspólne obszary analizy ryzyka,
- dzielenie się nowymi rozwiązaniami,
- wspólnie wypracowane narzędzia,
- uwzględnianie wyników kontroli i audytu przy planowaniu zakresu badań kontrolnych i audytowych,
- brak barier w wymianie informacji.

Harmonizacja działań audytu wewnętrznego i kontroli, według uzyskanych wyników, może być zapewniona zarówno gdy obie służby funkcjonują w ramach wspólnej komórki organizacyjnej, jak i wówczas gdy funkcjonują one odrębnie. W każdym przypadku istotne jest przestrzeganie wskazówek zawartych w standardach audytu wewnętrznego, w szczególności w zakresie niezależności i obiektywizmu.

---

*Przyjęte w jednostkach rozwiązania pozwalają na współpracę audytu wewnętrznego z kontrolą, bez względu na formę organizacyjną, w jakiej funkcjonuje audyt wewnętrzny i kontrola.*

*Zakres współpracy jest w większości przypadków uregulowany przepisami wewnętrznymi.*

*W praktyce najistotniejszym czynnikiem sprzyjającym harmonijnej współpracy jest odpowiednia komunikacja.*

*Współpraca ta obejmuje przede wszystkim udostępnianie wyników oraz wymianę informacji i ma miejsce najczęściej w procesie planowania. Natomiast rzadko ma miejsce korzystanie ze wspólnych narzędzi informatycznych i analitycznych.*

---

## 4. Rozwiązania stosowane w wybranych krajach UE

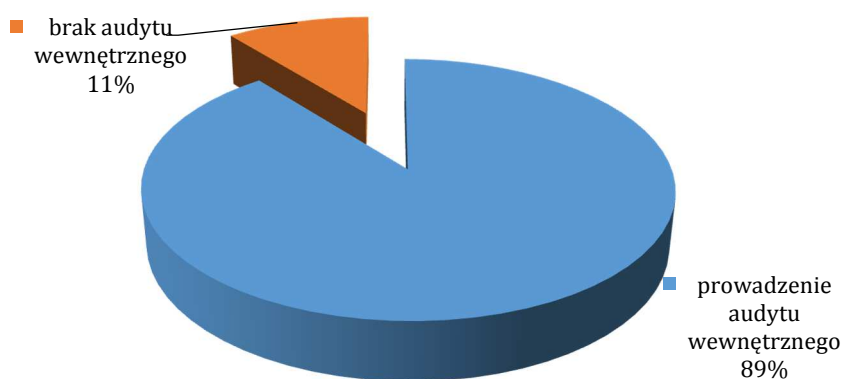
Ta część raportu została przygotowana w oparciu o *Kompendium Publicznej Kontroli Wewnętrznej* w krajach Unii Europejskiej (dalej jako *Kompendium*)<sup>7</sup> oraz informacje uzupełniające, przekazane na prośbę Ministerstwa Finansów przez centralne jednostki harmonizujące<sup>8</sup> wybranych państw członkowskich.

W analizie rozróżniono kontrolę funkcjonalną (wykonywaną w ramach rutynowych czynności operacyjnych i zarządczych) i kontrolę instytucjonalną (prowadzoną przez specjalne organy kontroli lub komórki kontroli wyodrębnione w strukturze jednostki).

### 4.1. Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora publicznego

Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym funkcjonuje w 25 spośród 28 krajów UE (nie został powołany w Hiszpanii, Luksemburgu i Włoszech).

Wykres 9. Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w sektorze publicznym krajów UE



Źródło: opracowanie własne

Dalsze badania odnoszą się do 24 państw członkowskich, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny w sektorze publicznym. W analizie nie uwzględniono rozwiązań funkcjonujących w Polsce, które zostały opisane w części 2 Raportu.

#### 4.1.1. Podstawy funkcjonowania

##### Podstawy i zakres audytu

W 19 krajach UE obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego oraz jego zakres podmiotowy wynika bezpośrednio z przepisów prawa. W pozostałych krajach decyzja o powołaniu audytu wewnętrznego wynika z rządowych polityk (Wielka Brytania),

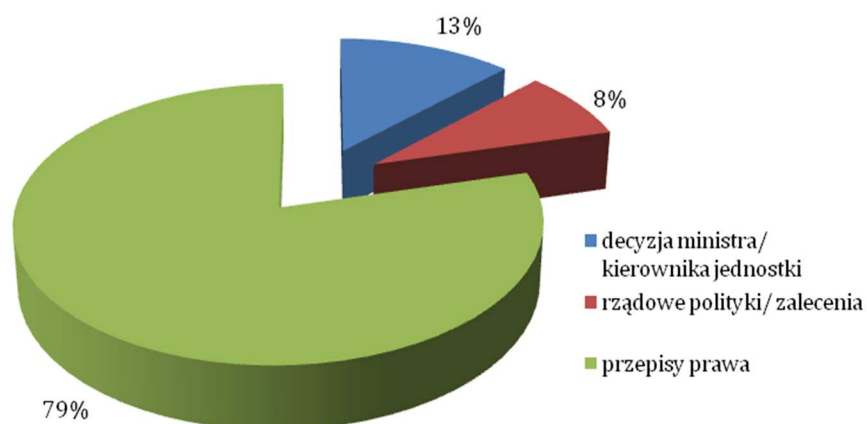
<sup>7</sup> Opracowane przez Dyрекcyję Generalną ds. Budżetu Komisji Europejskiej w oparciu o materiały przekazane przez kraje UE, druga edycja z 2014 r.

Dokument, w języku angielskim, jest dostępny na stronie DG ds. Budżetu Komisji Europejskiej: [http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm).

<sup>8</sup> Komórki odpowiedzialne za koordynację kontroli zarządczej (w innych krajach nazywanej kontrolą wewnętrzną w rozumieniu modelu COSO) i/lub audytu wewnętrznego w sektorze publicznym - odpowiedniki Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

zaleceń (Niemcy) lub indywidualnej decyzji ministra/kierownika jednostki (Austria, Czechy, Finlandia).

**Wykres 10. Podstawy prawne funkcjonowania audytu wewnętrznego**



Źródło: opracowanie własne

### **Metodyka audytu**

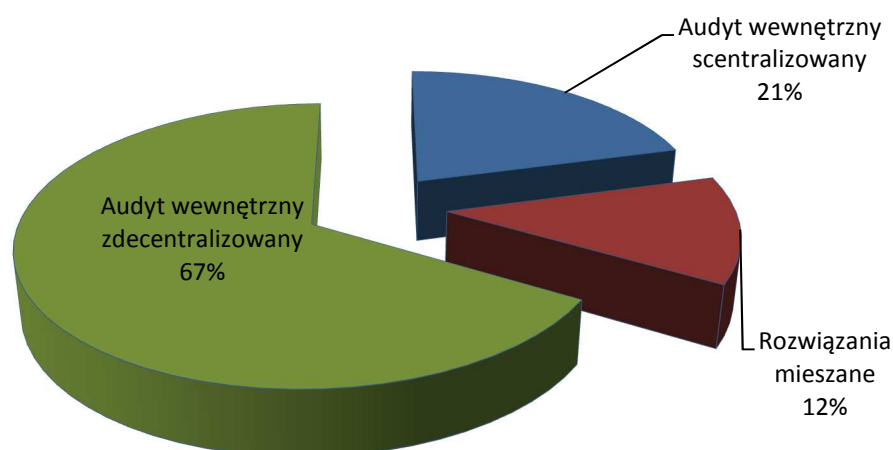
Większość krajów (17) deklaruje, że metodyka audytu wewnętrznego została określona na podstawie międzynarodowych standardów oraz dobrych praktyk w tym zakresie. Najczęściej przywoływane są „Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”, opracowane przez IIA (część 2 Raportu). Są one stosowane bezpośrednio jako obowiązujące w sektorze publicznym lub wykorzystywane jako podstawa do opracowania standardów krajowych.

### **Formy organizacyjne**

W krajach UE można wyodrębnić trzy formuły zorganizowania audytu wewnętrznego w sektorze publicznym:

- scentralizowaną – gdzie powołano centralną instytucję odpowiedzialną za audyt wewnętrzny w jednostkach sektora publicznego objętych obowiązkiem jego prowadzenia (w 5 krajach),
- zdecentralizowaną – gdzie obowiązek zapewnienia funkcjonowania audytu wewnętrznego spoczywa na kierowniku jednostki (w 16 krajach),
- mieszaną – gdzie w odniesieniu do różnych jednostek stosuje się jedną z ww. form lub/ oraz dodatkowo formułę pośrednią, np. centralizację audytu wewnętrznego na poziomie kilku jednostek (w 3 krajach).

**Wykres 11. Formy organizacji audytu wewnętrznego**



*Źródło: opracowanie własne*

Audyt wewnętrzny w systemie zdecentralizowanym i mieszanym, w zależności od przyjętych w danym kraju rozwiązań, może być prowadzony:

- przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych w jednostce,
- przez usługodawców zewnętrznych,
- na podstawie porozumienia z instytucją audytową lub pomiędzy kilkoma instytucjami.

Wszystkie kraje, bez względu na przyjęte rozwiązania systemowe, podkreślają znaczenie zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

#### **4.1.2. Zapewnienie niezależności**

Do kwestii niezależności oraz obiektywizmu audytu wewnętrznego odnoszą się zarówno przepisy prawa, jak i standardy przyjęte przez poszczególne kraje. Połączenie obiektywizmu i niezależności organizacyjnej przyczynia się do rzetelności, bezstronności i wiarygodności pracy audytorów oraz umożliwia korzystanie z wyników ich pracy.

Niezależność organizacyjna (odrębność organizacyjna funkcji audytu wewnętrznego) umożliwia audytorom prowadzenie prac bez ingerencji innych osób w działalność audytu. Audytor powinien mieć zagwarantowaną niezależność od osób realizujących lub odpowiedzialnych za działania w ramach badanego procesu czy obszaru oraz nie powinien być angażowany w działania operacyjne jednostki.

Niezależność audytu odnosi się również do sposobu powoływania i odwoływania zarządzającego audytem, a także jego bezpośredniej podległości funkcjonalnej wobec kierownika jednostki. Powinny być zapewnione warunki ochrony kierującego komórką audytu wewnętrznego przed naciskami w realizacji obowiązków zgodnie ze standardami oraz możliwość wyboru personelu komórki audytu.

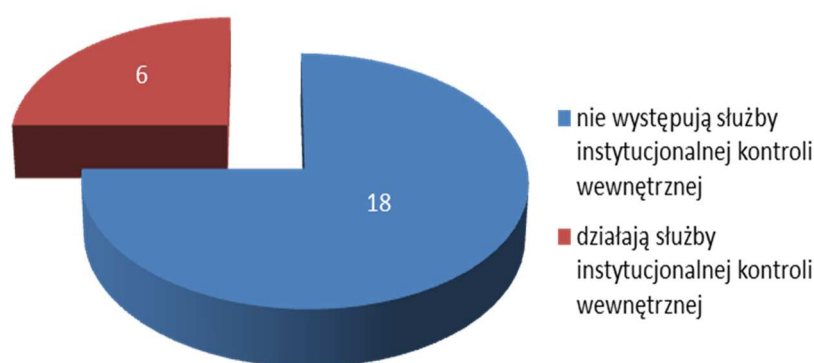
Wszystkie kraje deklarują wypełnienie wymogów w tym zakresie.

## 4.2. Kontrola instytucjonalna w jednostkach sektora publicznego

W większości krajów (18 spośród 24) działalność kontrolna w rozumieniu instytucjonalnym prowadzona jest w jednostkach<sup>9</sup> sektora publicznego przez organy kontroli zewnętrznej (takie jak: organy najwyższej kontroli, inspekcja finansowa, audyt środków UE, kontrola budżetu, kontrola podatkowa i inne).

W 6 krajach (Austria, Belgia, Czechy, Dania, Francja, Rumunia) w ramach jednostek sektora publicznego objętych audytem wewnętrznym funkcjonuje również wewnętrzna kontrola instytucjonalna.

**Wykres 12. Występowanie instytucjonalnej kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora publicznego**



Źródło: opracowanie własne

Z reguły są to wyspecjalizowane służby, które zajmują się badaniem finansów i budżetu lub walką z nadużyciami na poziomie jednostek. Działalność tych służb skupia się przede wszystkim na wykrywaniu nieprawidłowości i ustalaniu osób za nie odpowiedzialnych.

### Przykład rozwiązań:

Administracja rządowa w **Danii** jest podzielona na tzw. teki ministerialne (ministerstwa). Ministrom podlegają działy, w ramach których funkcjonują m.in. resortowe jednostki kontroli. Kierujący działami mają obowiązek zapewnienia niezbędnych systemów kontroli w instytucjach podległych. Ponadto, odpowiadają oni za monitorowanie zgodności z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej i zapewnienie informacji niezbędnych dla zarządzania finansowego, w tym np. monitorowanie wydatkowania środków publicznych.

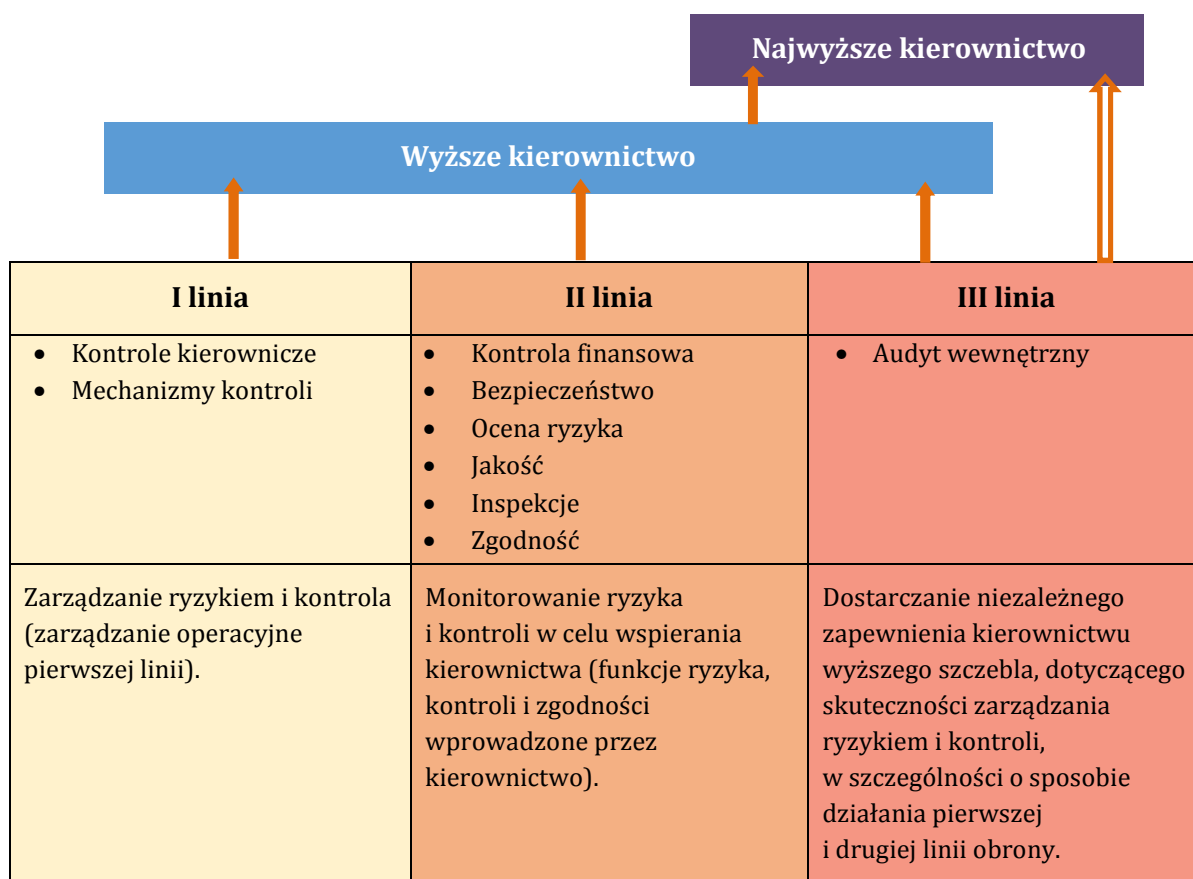
## 4.3. Relacje pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą instytucjonalną

Kraje, w których występują służby instytucjonalnej kontroli wewnętrznej (kontrola/inspekcja), deklarują odrębność tych służb od audytu wewnętrznego. Odrębność funkcjonalna wynika przede wszystkim z odmiennych ról, jakie te służby

<sup>9</sup> Analiza nie odnosi się do służb wewnętrznych zajmujących się konkretnymi aspektami funkcjonowania jednostki, takich jak bezpieczeństwo i higiena pracy, certyfikacja ISO, realizacja projektów UE itp.

pełnią w jednostce. Role te ilustruje przedstawiony poniżej „model trzech linii obrony” odnoszący się do skutecznego zarządzania ryzykiem i efektywnej kontroli w jednostce. Przez większość krajów UE model ten jest wskazywany jako referencyjny dla systemowych rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

#### Schemat. Model trzech linii obrony



Źródło: Opracowanie własne w oparciu o dokument pn. „Wykorzystanie COSO w trzech liniach obrony” stanowiący wynik współpracy pomiędzy COSO i Instytutem Audytorów Wewnętrznych, 2015 r.

Niezależnie od tego, jak dana jednostka zorganizuje trzy linie obrony, istnieje kilka istotnych zasad charakteryzujących ten model:

1. Pierwsza linia obrony to właściciele ryzyk, do których należy projektowanie i stosowanie mechanizmów kontrolnych w odpowiedzi na te ryzyka.
2. Druga linia wspiera kierownictwo swoim doświadczeniem, doskonaleniem procesów i monitorowaniem pierwszej linii. Celem jej funkcjonowania jest zapewnienie, że ryzyko jest skutecznie zarządzane. Druga linia pełni w istocie pewne funkcje zarządcze i/lub nadzorcze.
3. Trzecia linia dostarcza kierownictwu wyższego szczebla zapewnienia, że działania pierwszej i drugiej linii są zgodne z ich oczekiwaniami. Trzecia linia raportuje bezpośrednio do najwyższego kierownictwa i pełni funkcje zapewniające, a nie zarządcze, co odróżnia ją od drugiej linii obrony i ma chronić jej obiektywizm i niezależność organizacyjną.



Elementy składające się na drugą linię obrony (w tym instytucjonalną kontrolę wewnętrzną) należy traktować jako bezpośrednie wsparcie działań operacyjnych. Jej zadaniem jest ocena ryzyka dla całej organizacji i inicjowanie działań zarządczych związanych z zarządzaniem ryzykiem i systemem kontroli wewnętrznej (zarządczej).

Natomiast zadaniem trzeciej linii jest wzmocnienie i ochrona wartości organizacji poprzez zwrócenie uwagi na ryzyka, jak i poprzez dostarczanie obiektywnego i niezależnego zapewnienia, doradztwa oraz przeglądu. Zatem rolą audytu jest niezależna ocena działań podejmowanych przez pierwszą i drugą linię obrony, identyfikacja szans i zagrożeń w celu zapewnienia synergii oraz poprawy efektywności procesów zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej (zarządczej)<sup>10</sup>.

Kraje UE, odwołując się do tego modelu, zwracają uwagę na znaczenie współpracy drugiej i trzeciej linii obrony (w szczególności służb dostarczających kierownictwu najwyższego szczebla zapewnienia o stanie funkcjonowania jednostki), podkreślając jednocześnie konieczność zachowania ich odrębności.

W praktyce zdarzają się jednak przypadki, kiedy audytorom wewnętrznym powierzane są zadania, które nie stanowią typowej działalności audytowej lub kiedy w ramach komórki audytu wewnętrznego funkcjonuje służba kontroli.

Przykładem takich rozwiązań może być powierzenie audytowi wewnętrznemu zadań w ramach przeciwdziałania korupcji w jednostce. W większości krajów, w przypadku wystąpienia lub podejrzenia działań korupcyjnych, działania audytu wewnętrznego są ograniczone. Przede wszystkim audytor wewnętrzny, zgodnie z określoną ścieżką, przekazuje informacje i zabezpiecza dowody. W niektórych krajach (np. w Irlandii czy Wielkiej Brytanii), w określonych sytuacjach audytorom wewnętrznym powierzane jest przeprowadzanie specjalnych dochodzeń. Rozwiązania wykraczające poza ww. ramy przyjęto na Malcie oraz w Grecji.

### **Przykłady rozwiązań:**

W przypadku **Malty**, Departamentowi ds. Audytu Wewnętrznego i Dochodzeń<sup>11</sup> podlega Jednostka Dochodzeń Finansowych. Zadaniem tej jednostki jest przeprowadzanie dochodzeń finansowych we wszystkich departamentach oraz jednostkach publicznych i prywatnych, które są beneficjentem, dłużnikiem bądź zarządzającym środkami publicznymi, w celu ochrony tych funduszy przed nadużyciami finansowymi. Jednostka ta przeprowadza szczegółowe analizy wszystkich możliwych okoliczności nieprawidłowości oraz podejrzenia przypadków nadużyć, m.in. korupcji. Takie rozwiązanie może budzić wątpliwość, czy audyt wewnętrzny nie przejmuje odpowiedzialności za zadania II linii obrony.

<sup>10</sup> Wykorzystano fragmenty „Audyt – Compliance – Zarządzanie Ryzykiem – Aktuariat”, PIU i KPMG, 2013

<sup>11</sup> System scentralizowany, odrębna komórka audytu wewnętrznego usytuowana w Kancelarii Premiera.

Inne rozwiązanie wprowadzono w **Grecji**, gdzie do zadań komórek audytu wewnętrznego (tworzonych we wszystkich ministerstwach, administracji zdecentralizowanej i w organach przez nie nadzorowanych z budżetem powyżej 3 milionów euro) zaliczono m.in.:

- nakładanie korekt finansowych,
- kontrolę finansową i zarządczą administracji publicznej oraz zarządzania publicznego,
- prowadzenie dochodzeń administracyjnych w sprawie utraty dokumentów potrzebnych przy płatnościach dotyczących wydatków publicznych,
- dochodzenie w przypadku braku przedstawienia odpowiednich dokumentów polecenia zapłaty.

Powyższe obowiązki realizowane były przez Inspekcję Finansową Ministerstwa Finansów, a następnie zostały powierzone Dyrekcji Generalnej ds. Audytu Fiskalnego. Ostatecznie zadania te będą wykonywały utworzone w tym celu jednostki audytu wewnętrznego.

Powyższe przykłady są jednak odosobnione wśród rozwiązań opisanych w Kompendium. Zdecydowana większość krajów deklaruje zapewnienie rozdzielności pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą instytucjonalną.

#### **4.4. Relacje audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej na przykładzie wybranych krajów UE**

Poniższe przykłady ilustrują podział zadań audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej oraz wskazują obszary współpracy tych służb w sektorze publicznym na przykładzie rozwiązań stosowanych we Francji i Austrii.

**Tabela 2. Relacja: audytu wewnętrznego – inspekcji finansowej– audytu zewnętrznego, Francja**

	<b>Audyt wewnętrzny</b>	<b>Inspekcja finansowa</b>	<b>Audyt zewnętrzny</b>
Podstawy prawne	Rozporządzenie w sprawie audytu wewnętrznego	Rozporządzenie w sprawie budżetu i zarządzania rachunkowością publiczną	Konstytucja (nowelizacja z lipca 2008 r.)
Odpowiedzialność	Premier i ministrowie	Ministerstwo Finansów	Cour des Comptes (odpowiednik Najwyższej Izby Kontroli)
Podległość	Rząd (każdy minister)	Minister Finansów	Obywatele

Status	Niezależność organizacyjna	Podległość hierarchiczna	Niezależność
Usytuowanie	Wewnętrzne (3 linia obrony)	Wewnętrzne (2 linia obrony) i „zewnętrzne”	Zewnętrzne
Zakres	System polityk publicznych, procesy	Jednostki sektora publicznego, zdarzenia, osoby	Rachunkowość, transakcje, operacje
Cel	System kontroli	Przeciwdziałanie korupcji	Prawidłowość, zgodność, rzetelność
Charakter pracy	Zapewnienie i czynności doradcze	Weryfikacja finansowa	Audyt finansowy
Punkt wyjścia	Potencjalne i krytyczne ryzyka	Podejrzanie nieprawidłowości	Ryzyko nieprawidłowych oświadczeń finansowych
Rezultat	Zapewnienie, rekomendacje	Korekty, sankcje	Certyfikacja, Rezerwa
Współpraca	Wymiana informacji		

Źródło: Tłumaczenie własne tabeli opracowanej przez eksperta z Ministerstwa Finansów Francji

**Tabela 3. Relacja: audytu wewnętrznego – inspekcji finansowej – służb antykorupcyjnych, Austria**

	<b>Audyt wewnętrzny</b>	<b>Inspekcja finansowa</b>	<b>Biuro Spraw Wewnętrznych</b>
Podstawa działania	Roczny plan	Roczny plan i działania ad-hoc	Przeciwdziałanie i działania ad-hoc
Odpowiedzialność	Minister	Dysponenci, ostatecznie - Court of Auditors (odpowiednik Najwyższej Izby Kontroli)	Dyrekcja Zasobów Ludzkich, ostatecznie – Publiczny Prokurator
Podległość	Minister	Dyrektor odpowiedzialny za wydatkowanie budżetu, inni w Federalnej Agencji Rachunkowości	Dyrektor Generalny
Zakres przedmiotowy	Zasoby, procedury, wyniki, zarządzanie, strategia	Budżet	Przestrzeganie prawa

Zakres podmiotowy	Ministerstwa i jednostki podległe	Wszystkie jednostki budżetowe	Indywidualne przypadki dotyczące pracowników danego ministerstwa lub jednostek podległych
Metodyka pracy	Standardy kontroli (INTOSAI)	Krajowe prawo dot. budżetu	Przepisy prawa dot. przestępstw kryminalnych, dyscypliny urzędników służby cywilnej, itp.)
Współpraca	Wymiana informacji		

Źródło: Tłumaczenie własne tabeli opracowanej przez eksperta z Ministerstwa Finansów Austrii

#### 4.5. Kierunki rozwoju

W odniesieniu do rozwiązań organizacyjnych dotyczących służb wewnętrznej kontroli instytucjonalnej i audytu wewnętrznego można wyodrębnić następujące modele:

1. **Połączenie organizacyjne komórek audytu wewnętrznego i instytucjonalnej kontroli wewnętrznej** – występuje w przypadku Malty.
2. **Zastąpienie instytucjonalnej kontroli wewnętrznej audytem wewnętrznym** – tendencja ta występowała przede wszystkim w krajach, które przystąpiły do UE od 2004 roku. Przyjęcie takiego modelu wynikało z potrzeby szybkiego wdrożenia wymagań przedakcesyjnych, jednak niska skuteczność tego rozwiązania wymagała podjęcia dalszych kroków. Przykładem jest Rumunia, która początkowo zlikwidowała inspekcję finansową, zastępując ją audytem. Działania te sprowadzały się jednak do zmiany nazwy i nie przyniosły oczekiwanych efektów. Kierownicy stracili narzędzie kontroli budżetu i finansów nie uzyskując w zamian wsparcia, jakiego powinien dostarczać audyt. Dlatego, kontynuując działania w zakresie poprawy funkcjonowania audytu wewnętrznego, przywrócono komórki inspekcji finansowej w sektorze publicznym. Obecnie komórki te funkcjonują rozdzielnie i realizują zadania zgodnie z modelem trzech linii obrony. Podobne rozwiązanie przyjęto również w Grecji, gdzie co prawda w jednostkach sektora publicznego powoływane są komórki nazywane audytem wewnętrznym, ale zakres powierzanych im obowiązków (pkt 4.3 Raportu) wskazuje, że jest to nadal inspekcja finansowa.
3. **Ewolucja w kierunku audytu wewnętrznego** – jest to model dominujący w krajach UE. Grupa ta obejmuje kraje:
  - w których audyt wewnętrzny działa od dawna i jest stale usprawniany (np. Wielka Brytania, Irlandia, Holandia),
  - w których nie było obowiązku tworzenia w jednostkach wyodrębnionych służb wewnętrznych oceniających funkcjonowanie kontroli wewnętrznej, obowiązek taki zaczyna pojawiać się w postaci formalnych wymogów lub dobrych praktyk (np. Szwecja, Finlandia, Portugalia),
  - które przystąpiły do UE w 2004 r. i później (np. Chorwacja, Słowenia, Słowacja).

4. **Równoległe funkcjonowanie obydwu służb z zachowaniem ich niezależności** – 6 krajów wskazało takie rozwiązanie jako funkcjonujące w sektorze publicznym. Niektóre z tych krajów (np. Francja) są w trakcie reform, w ramach których wzmacniana jest funkcja audytu wewnętrznego i ograniczany zakres działania komórek kontroli/inspekcji. Reformy zostały również podjęte w Czechach, gdzie audyt wewnętrzny nie spełniał swojej roli oraz oczekiwań kierowników jednostek. Dlatego w wielu przypadkach głównym źródłem zapewnienia dotyczącego działania jednostki były służby wewnętrznej inspekcji oraz usługi prywatnych firm audytorskich. Jest to jedyny zgłoszony przypadek, w którym pojawiła się tendencja wzmacniania inspekcji wewnętrznej kosztem audytu wewnętrznego. Jednak reformy podjęte w 2014 r. zmierzają do usprawnienia i wzmocnienia audytu wewnętrznego.
- 

*Kraje Unii Europejskiej, tworząc systemy zarządzania i kontroli w sektorze publicznym, odwołują się do kontroli wewnętrznej w rozumieniu funkcjonalnym (kontroli zarządczej) oraz podziału zadań, przedstawionego w „modelu trzech linii obrony”.*

*W większości tych krajów funkcje kontrolne w rozumieniu instytucjonalnym są realizowane przez organy zewnętrzne. W krajach, w których funkcjonują służby instytucjonalnej kontroli wewnętrznej, są one umiejscowione w drugiej linii obrony, a ich zadania koncentrują się głównie na kwestiach finansowych i przeciwdziałania nieprawidłowościom.*

*Audyt wewnętrzny funkcjonuje w zdecydowanej większości krajów UE. Podkreśla się, że bez względu na formę organizacji audytu wewnętrznego, odpowiednie usytuowanie i zapewnienie niezależności jest warunkiem niezbędnym wypełnienia przypisanej audytowi wewnętrznemu funkcji trzeciej linii obrony.*

*Nie zauważa się tendencji do konsolidacji tych służb, lecz do zachowywania ich odrębności oraz wzmacniania funkcji audytu wewnętrznego.*

*Współpraca pomiędzy audytem wewnętrznym i kontrolą jest podkreślana jako istotna dla efektywnego wykorzystania tych służb, przy czym najczęściej wskazywanym zakresem współpracy jest wymiana informacji.*

---

## 5. Podsumowanie

Audyt wewnętrzny jako narzędzie wsparcia kierownika jednostki (oraz ministra kierującego działem) w realizacji celów i zadań powinien przyczyniać się do poprawy działań jednostki, w tym funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli. Działania audytu wewnętrznego koncentrują się na dokonywaniu systematycznej oceny działań jednostki w celu zapewnienia skuteczności w realizowaniu celów i proponowaniu zmian służących poprawie lub usprawnieniu działania jednostki. Audyt wewnętrzny realizuje także czynności doradcze, w celu identyfikowania słabości w systemie zarządzania i wypracowania rozwiązań, które je wyeliminują.

Kontrola instytucjonalna służy ocenie działalności jednostki, dokonywanej na podstawie ustalonego stanu faktycznego oraz przy zastosowaniu określonych kryteriów kontroli. W wyniku kontroli mogą zostać stwierdzone nieprawidłowości. Wtedy celem kontroli staje się ustalenie zakresu tych nieprawidłowości oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do ich usunięcia.

Audyt wewnętrzny i kontrola instytucjonalna służą zapewnieniu osiągnięcia przez jednostkę celów, pomimo odmiennego charakteru obu tych funkcji. Różnice dotyczą w szczególności sposobu działania, stosowanych narzędzi, uregulowań prawnych i obowiązujących standardów. Dobra i konstruktywna współpraca audytorów z komórkami kontroli jest kluczowa w kontekście przysporzenia jednostce wartości dodanej.

Na podstawie wyników badania ankietowego można wskazać dwa aspekty mające szczególny wpływ na efektywną współpracę, a co za tym idzie efektywne wykorzystanie zasobów audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej. Są to odpowiednie rozwiązania formalne, ujęte w wewnętrznych regulacjach, oraz otwarta komunikacja pomiędzy tymi funkcjami.

Wyniki przeprowadzonej analizy wskazują również, że bez względu na rozwiązania organizacyjne (łączone lub odrębne funkcjonowanie komórek audytu i kontroli instytucjonalnej w strukturze organizacyjnej jednostki), współpraca pomiędzy nimi może przebiegać bez zakłóceń.

Harmonijna współpraca powinna obejmować przede wszystkim następujące obszary:

- zapewnienie niezależności wykonywanych zadań przez audyt wewnętrzny i kontrolę instytucjonalną,
- zapewnienie niezależności organizacyjnej poprzez ustanowienie podległości kierownikowi jednostki obu służb,
- określenie zasad udostępniania informacji, dokumentów i danych oraz korzystania ze wspólnych narzędzi analitycznych.

### *Niezależność zadań*

Niezależność (organizacyjną i funkcjonalną) w audycie wewnętrznym i kontroli instytucjonalnej (pkt 3.1 Raportu) osiąga się poprzez rozwiązania organizacyjne funkcjonujące w jednostce oraz obiektywizm, tj. niezależną postawę audytorów

wewnętrznych i kontrolerów. Ze względu na zróżnicowane role w jednostce, zadania realizowane przez audyt oraz kontrole powinny być wykonywane przez wyodrębnione komórki organizacyjne (jedno lub wieloosobowe).

W przypadku gdy audyt wewnętrzny i kontrola instytucjonalna funkcjonują w ramach jednej komórki organizacyjnej, należy wyraźnie rozdzielić wykonywane przez nie zadania. Odpowiedzialność za realizację zadań należy przypisać odpowiednio kierownikowi komórki audytu wewnętrznego, odpowiedzialnemu za zapewnienie niezależności wykonywanych zadań audytowych, oraz kierownikowi komórki kontroli – za realizację zadań kontroli. Kierownik komórki audytu wewnętrznego oraz kierownik komórki kontroli odpowiadają, każdy w swoim zakresie, za zarządzanie komórką oraz relacje z kierownikiem jednostki.

Sytuacja, w której audytor wewnętrzny w jednostce jednocześnie prowadzi audyt wewnętrzny i wykonuje kontrolę lub jakąkolwiek inną działalność operacyjną, może spowodować naruszenie standardów audytu wewnętrznego. Jeżeli bowiem przedmiotem zadań audytowych będą działania kontrolne, w których uczestniczył lub za które odpowiada audytor wewnętrzny, może wystąpić podejrzenie stronniczości lub niezachowania obiektywizmu i niezależności, powodujące konflikt interesów.

***Zapewnieniu niezależności wykonywania zadań przez audyt wewnętrzny i kontrolę instytucjonalną sprzyja:***

- *czytelne wyodrębnienie tych komórek w strukturze organizacyjnej jednostki,*
- *zapewnienie odrębności zadań w regulaminach organizacyjnych,*
- *zapewnienie rozdzielenia bezpośredniego nadzoru nad komórkami audytu i kontroli,*
- *zapewnienie, aby kierownikiem komórki audytu wewnętrznego był audytor wewnętrzny,*
- *zapewnienie, aby audytor wewnętrzny nie był odpowiedzialny lub zaangażowany w działalność operacyjną,*
- *określenie w regulacjach wewnętrznych zasad gwarantujących audytorom i kontrolerom dostęp do niezbędnych do realizacji zadań audytowych oraz kontroli: informacji, dokumentów, osób i pomieszczeń,*
- *określenie zasad i zakresu ewentualnego wspólnego udziału w zadaniach audytowych lub kontrolach.*

***Niezależność organizacyjna***

Rozwiązaniem organizacyjnym zapewniającym audytorom wewnętrznym i kontrolerom realizację ich zadań, jest przypisanie tych zadań odrębnym komórkom organizacyjnym i podporządkowanie ich bezpośrednio kierownictwu jednostki.

Zadania związane z audytem wewnętrznym, ze względu na ich indywidualny charakter wymagają bezpośredniej współpracy kierownictwa jednostki z audytorem wewnętrznym. Obejmują one w szczególności:

- podpisywanie upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego, wyznaczanie priorytetów do planów audytu,
- podpisywanie uzgodnionego z audytorem wewnętrznym planu audytu,
- przedstawianie Ministrowi Finansów informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim,
- wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych,
- przekazywanie Ministrowi Finansów sprawozdania z przeprowadzonego audytu wewnętrznego zleconego lub innych informacji istotnych ze względu na realizację celu audytu,
- podejmowanie decyzji dotyczących realizacji zaleceń zawartych w sprawozdaniach z audytu wewnętrznego.

Bezpośrednia podległość umożliwi audytorowi wewnętrznemu i kontrolerowi realizację zadań, w szczególności wyciąganie wniosków, dokonywanie ocen i formułowanie zaleceń, bez wpływu innych osób na ich opinie i oceny.

**Zapewnieniu niezależności organizacyjnej sprzyja:**

- *usytuowanie komórek organizacyjnych w strukturze organizacji na poziomie zapewniającym bezpośrednią podległość organizacyjną najwyższemu kierownictwu jednostki,*
- *eliminowanie ograniczeń mających wpływ na działalność audytu i kontroli instytucjonalnej oraz zakres realizowanych zadań audytowych i kontrolnych.*

**Udostępnianie informacji, dokumentów i danych oraz wykorzystanie narzędzi analitycznych**

Zarówno audytor wewnętrzny jak i kontroler powinni mieć zapewniony dostęp do wszelkich dokumentów, informacji, baz danych niezbędnych do realizacji zadań. Jednocześnie powinni mieć zapewniony wzajemny dostęp do dokumentów zgromadzonych i wytworzonych w trakcie realizowanych przez siebie zadań, niezbędnych dla osiągnięcia celów badania lub dokonania oceny. Dotyczy to przede wszystkim wyników audytu i wyników kontroli. Wymiana informacji zapobiega powielaniu działań audytu wewnętrznego i kontroli w tych samych obszarach działalności jednostki w tym samym czasie.

Zasady udostępniania dokumentów mogą być określone w wewnętrznych regulacjach, np. karcie audytu lub regulaminie czy instrukcji prowadzenia kontroli. Zasady te powinny wskazywać zarówno rodzaje udostępnianych informacji i dokumentów, jak i sposób ich udostępniania.

Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej w jednostce powinna odbywać się na wszystkich etapach działań audytu i kontroli. Podczas planowania mogą być omówione założenia do planów rocznych oraz uzgadniane przewidywane terminy



i tematy badań audytowych i kontroli, w sposób minimalizujący zakłócenia pracy komórek organizacyjnych. Z kolei na etapie przekazywania wyników i monitorowania realizacji zaleceń, celowa i uzasadniona powinna być wymiana wyników i informacji o sposobie wdrażania zmian.

Podobieństwo procesów audytu wewnętrznego i instytucjonalnej kontroli wewnętrznej oraz stosowana metodyka pozwalają na wzajemne wykorzystanie wyników prac obu służb. Przepisy prawa z kolei nakładają obowiązek uwzględnienia tych wyników przez obydwie służby w planowaniu ich działalności.

***Efektywnemu wykorzystaniu informacji, dokumentów i danych będących w dyspozycji obydwu służb sprzyja:***

- 1) *określenie zasad, zakresu oraz trybu wzajemnego udostępniania informacji i dokumentów, np.:*
  - *formalne przekazywanie istotnych ustaleń z audytu i kontroli (po każdym audycie lub kontroli albo okresowo, np. kwartalnie),*
  - *cykliczne i bieżące spotkania audytorów i kontrolerów (zarządzających audytem i kontrolą),*
  - *wymiana dobrych praktyk, wiedzy i dzielenie się doświadczeniem,*
  - *wprowadzenie obowiązku wzajemnej wymiany planów i sprawozdań z działalności, materiałów z jednostek nadzorowanych, a także materiałów szkoleniowych;*
- 2) *współpraca przy planowaniu działalności polegająca na:*
  - *wzajemnym uwzględnianiu wyników audytu i kontroli,*
  - *stosowaniu porównywalnej metody analizy ryzyka, w tym kryteriów doboru obszarów do badania,*
  - *wspólnym planowaniu.*

Zgromadzone informacje i wyniki analiz potwierdzają zasadność zachowania odrębności i wzajemnej niezależności służb kontrolnych i audytowych. Wynika to z odmiennych ról, jakie każda z tych służb pełni w organizacji. Obowiązujące w Polsce przepisy prawa oraz wytyczne, zawarte zarówno w standardach audytu wewnętrznego, jak i standardach kontroli, są spójne z kierunkiem przyjętym w większości krajów UE. Regulacje te sankcjonują odrębność i niezależność audytu wewnętrznego i kontroli instytucjonalnej, dostarczając wystarczających podstaw dla zapewnienia harmonijnej współpracy pomiędzy tymi służbami.