

# **ZAPEWNIENIE NIEZALEŻNOŚCI AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO A PRZECIWDZIAŁANIE KORUPCJI W JEDNOSTCE**

**Warszawa, lipiec 2016 r.**

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)

## **Zapewnienie niezależności audytora wewnętrznego a przeciwdziałanie korupcji w jednostce**

Opracowanie **„Zapewnienie niezależności audytora wewnętrznego a przeciwdziałanie korupcji w jednostce”** zostało przygotowane przez pracowników Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

W celu ponownego wykorzystywania treści informacji zawartych w dokumencie osoby lub 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 przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te treści.

## **Spis treści**

<b>1 Wprowadzenie .....</b>	<b>4</b>
<b>2 Rola i podstawy funkcjonowania audytu wewnętrznego .....</b>	<b>5</b>
2.1 Przepisy prawa i wytyczne dotyczące niezależności audytu wewnętrznego .....	6
2.2 Wytyczne dotyczące obiektywizmu audytora wewnętrznego .....	7
2.3 Ocena stopnia zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego w przepisach prawa.....	7
<b>3 Niezależność audytu wewnętrznego a przeciwdziałanie korupcji .....</b>	<b>8</b>
3.1 Ocena zabezpieczenia organizacji przed korupcją.....	9
3.2 Podnoszenie wiedzy i kształtowanie postaw etycznych .....	9
3.3 Zagrożenia korupcyjne w odniesieniu do audytu wewnętrznego .....	10
<b>4 Wyniki badania niezależności audytorów wewnętrznych.....</b>	<b>11</b>
4.1 Informacje o badaniu.....	11
4.2 Karta audytu.....	11
4.3 Czynniki wpływające na niezależność audytora .....	12
4.3.1 Angażowanie audytora w działalność operacyjną jednostki.....	13
4.3.2 Brak bezpośredniego dostępu osoby kierującej komórką audytu wewnętrznego do kierownika jednostki.....	13
4.3.3 Brak bieżącego dostępu do kluczowych informacji .....	14
4.4 Podsumowanie badania .....	15
<b>5 Oczekiwania Ministerstwa Finansów w zakresie roli audytu wewnętrznego oraz warunków jego funkcjonowania w kontekście przeciwdziałania korupcji.....</b>	<b>15</b>
<b>6 Kierunki dalszych działań Ministerstwa Finansów .....</b>	<b>17</b>
6.1 Zapewnienie niezależności audytu wewnętrznego .....	18
6.1.1 Przepisy prawa .....	18
6.1.2 Zapewnienie niezależności w praktyce .....	18
6.1.3 Współpraca z komitetami audytu w działach administracji rządowej .....	18
6.2 Wymiana doświadczeń audytorów wewnętrznych w zakresie przeciwdziałania korupcji.....	18
6.2.1 Spotkania audytorów wewnętrznych .....	19
6.2.2 Publikacje.....	19

## **1 Wprowadzenie**

Audyt wewnętrzny stanowi istotne narzędzie dostarczające kierownikowi jednostki zapewnienia, że system kontroli zarządczej (w tym procedury antykorupcyjne) został zaprojektowany właściwie i działa skutecznie.

Aby dokonana przez audytorów wewnętrznych ocena była wiarygodna i użyteczna dla kierownika jednostki, istotne jest stworzenie audytorom warunków, w których będą mogli realizować swoje działania w sposób obiektywny, niezależny i wolny od konfliktu interesów. Konieczne jest również zdefiniowanie oczekiwań kierownictwa jednostki wobec audytu wewnętrznego w kontekście skutecznego przeciwdziałania korupcji w jednostce.

Niniejsze opracowanie powstało w ramach realizacji zadania 9 *Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2014-2019*<sup>1</sup> (dalej jako: Program), dla realizacji którego podmiotem wiodącym jest Ministerstwo Finansów, jako odpowiedzialne za koordynację audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Funkcjonowanie audytu wewnętrznego wskazane zostało w Programie jako jeden ze sposobów przeciwdziałania korupcji w urzędach administracji publicznej. Z kolei słabość systemu zarządzania i kontroli w jednostce wymieniana jest wśród mechanizmów korupcyjnych.

Raport opisuje zagadnienie niezależności audytorów wewnętrznych w kontekście przeciwdziałania korupcji, z uwzględnieniem:

- regulacji prawnych i wytycznych obowiązujących w tym zakresie,
- roli audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej w jednostce,
- wyników badania ankietowego przeprowadzonego w wybranych jednostkach administracji rządowej.

Raport opisuje również inne działania podejmowane przez Ministerstwo Finansów w ramach realizacji Programu.

Ministerstwo Finansów oczekuje, że w każdej jednostce, w której prowadzony jest audyt wewnętrzny, będzie on stanowił wsparcie dla kierownika jednostki w zapewnieniu skutecznego systemu przeciwdziałania korupcji poprzez ocenę systemowych rozwiązań przyjętych w jednostce, uwzględnianie kwestii korupcji w realizowanych zadaniach zapewniających oraz czynności doradcze. Dla realizacji powyższych zadań kierownik jednostki oraz kierujący audytem wewnętrznym muszą zapewnić określone warunki, uwzględniające wymogi prawne w zakresie niezależności i obiektywizmu audytu wewnętrznego.

---

<sup>1</sup> Program stanowi załącznik do uchwały Nr 37 Rady Ministrów z dnia 1 kwietnia 2014 r. (M. P. poz. 299).

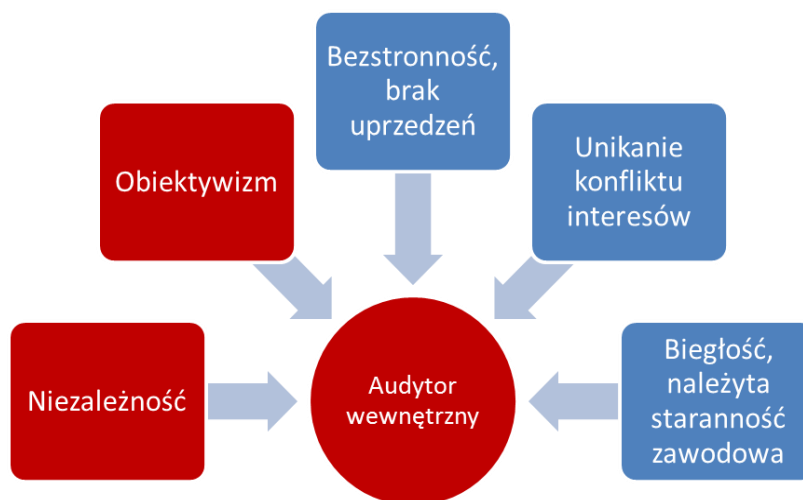
## 2 Rola i podstawy funkcjonowania audytu wewnętrznego

Rolę i podstawy funkcjonowania audytu wewnętrznego określają przepisy ustawy o finansach publicznych<sup>2</sup>, wskazując, że kierownik jednostki odpowiada za zapewnienie realizacji celów i zadań jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Mieści się w tym również wprowadzenie skutecznych rozwiązań w zakresie przeciwdziałania korupcji, które powinny być elementem systemu zarządzania i kontroli w jednostce, podlegającym regularnej ocenie i systematycznemu doskonaleniu.

Zgodnie z ustawą, audyt wewnętrzny, jako działalność niezależna i obiektywna, ma na celu wspieranie ministra kierującego działem administracji rządowej lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Audyt wewnętrzny, dostarczając kierownikowi jednostki zapewnienia, że system kontroli zarządczej został właściwie zaprojektowany i działa skutecznie, powinien również oceniać procedury antykorupcyjne.

Przepisy ustawy oraz standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych<sup>3</sup> określają warunki, jakie powinien spełniać audytor wewnętrzny. Przedstawia je poniższy schemat.

**Schemat 1. Cechy audytora wewnętrznego**



Źródło: Opracowanie własne.

Przedmiotem analizy w ramach niniejszego opracowania będą kwestie niezależności i obiektywizmu audytora wewnętrznego, szczególnie istotne, zdaniem Ministerstwa Finansów, dla przeciwdziałania korupcji w jednostce.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.), dalej jako „ustawa”.

<sup>3</sup> 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”.

**Niezależność** to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny.

**Obiektywizm** to postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na bezstronne przeprowadzanie zadań.

Definicje niezależności i obiektywizmu zostały zamieszczone w Standardach audytu wewnętrznego (standard 1100).

## **2.1 Przepisy prawa i wytyczne dotyczące niezależności audytu wewnętrznego**

Zgodnie z ustawą kierownik jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektor generalny, jest odpowiedzialny za zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.

Podstawowe warunki gwarantujące niezależność organizacyjną i funkcjonalną audytu, określone w przepisach ustawy, obejmują zasady, zgodnie z którymi:

- 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,
- 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.

Z kolei standardy audytu wewnętrznego wymieniają następujące warunki niezbędne dla zachowania niezależności audytu wewnętrznego:

- zapewnienie podległości zarządzającego audytem wewnętrznym takiemu szczeblowi zarządzania w jednostce, który pozwoli audytowi wewnętrznemu wypełniać jego obowiązki (standard 1110) oraz

- zapewnienie ochrony audytu przed narażeniem na jakiegokolwiek próby narzucenia zakresu audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i informowania o jej wynikach (standard 1110.A1).

## **2.2 Wytyczne dotyczące obiektywizmu audytora wewnętrznego**

Niezależność funkcjonalną i organizacyjną audytu wewnętrznego należy rozpatrywać w połączeniu z niezależną postawą, określaną w standardach audytu wewnętrznego jako indywidualny obiektywizm, którą audytor wewnętrzny musi zachowywać podczas wykonywania swej pracy. Taka postawa umożliwi audytorom wewnętrznym przeprowadzanie audytów oraz wyciąganie wniosków bez wpływu innych osób na wydawane opinie i oceny.

Standardy audytu wewnętrznego zawierają również wskazówki, których przestrzeganie wpływa na zachowanie indywidualnego obiektywizmu przez audytora wewnętrznego:

- audytorzy wewnętrzni muszą być bezstronni i wolni od uprzedzeń; oznacza to również konieczność unikania jakichkolwiek sytuacji mogących sprawić wrażenie konfliktu interesów (standard 1120),
- audytorzy wewnętrzni muszą powstrzymać się od oceny działalności operacyjnej, za którą byli uprzednio odpowiedzialni; ograniczenie obiektywizmu ma miejsce wtedy, gdy audytor wewnętrzny świadczy usługi zapewniające dotyczące działań, za które był odpowiedzialny w ciągu roku poprzedzającego badanie (standard 1130.A1),
- zadania zapewniające dotyczące obszarów, za które odpowiada zarządzający audytem wewnętrznym, muszą być nadzorowane przez osobę spoza audytu wewnętrznego (standard 1130.A2),
- audytorzy wewnętrzni mogą świadczyć usługi doradcze w zakresie działań operacyjnych, za które byli uprzednio odpowiedzialni (standard 1130.C1), jednak jeśli w związku z wykonaniem usługi doradczej może nastąpić ograniczenie niezależności lub obiektywizmu audytorów wewnętrznych, informacja ta musi zostać ujawniona zleceniodawcy przed podjęciem się zadania (standard 1130.C2).

## **2.3 Ocena stopnia zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego w przepisach prawa**

Jednym z podstawowych warunków zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego jest jego bezpośrednie podporządkowanie kierownictwu jednostki. Przestrzeganie tego warunku jest wymagane przepisami ustawy (patrz punkt 2.1.). Natomiast standardy audytu wewnętrznego określają warunki, których spełnienie jest niezbędne dla zapewnienia indywidualnego obiektywizmu (patrz punkt 2.2.).

Naruszenie niezależności audytu wewnętrznego lub indywidualnego obiektywizmu może polegać na:

- ograniczeniu zakresu audytu,
- ograniczeniu dostępu do danych, personelu lub majątku,
- ograniczeniu zasobów (finansowania),
- konflikcie interesów.

Przepisy ustawy zapewniają audytorowi wewnętrznemu wstęp do pomieszczeń jednostki oraz dostęp do osób, dokumentów, informacji i danych niezbędnych do realizacji zadań (patrz punkt 2.1.).

Standardy audytu wewnętrznego określają również jednoznacznie, że w przypadku rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności lub obiektywizmu, szczególnie tego naruszenia muszą zostać ujawnione odpowiednim osobom. Sposób ich ujawnienia zależy od charakteru naruszenia (standard 1130). W przypadku jednostek sektora finansów publicznych informacja taka powinna zostać przekazana kierownikowi jednostki.

Odpowiednie zapisy zapewniające niezależność audytu wewnętrznego, uwzględniające powyższe wymogi, powinny również znaleźć się w regulacjach wewnętrznych jednostek. Regulacje te powinny gwarantować audytorowi wewnętrznemu niezależność i obiektywizm, pozwalając na swobodne formułowanie opinii, ocen i przedstawianie ich kierownikowi jednostki.

### **3 Niezależność audytu wewnętrznego a przeciwdziałanie korupcji**

Do zadań audytu wewnętrznego nie należy wykrywanie działań o charakterze korupcyjnym, jednak ze względu na zakres i charakter swojej działalności audyt powinien wspierać kierownika jednostki w przeciwdziałaniu korupcji.

Swoją rolę w tym zakresie audytor wewnętrzny może pełnić przede wszystkim poprzez:

- ocenę zabezpieczenia organizacji przed korupcją, w ramach oceny funkcjonowania kontroli zarządczej oraz poprzez wydawanie zaleceń dotyczących obszarów poddawanych badaniu,
- doradztwo, w tym podnoszenie poziomu wiedzy i kształtowanie postaw etycznych w jednostce.

Ze względu na fakt, że mechanizmy antykorupcyjne mogą być przedmiotem oceny audytu wewnętrznego, audytor może pełnić jedynie funkcję doradczą w usprawnianiu tego aspektu funkcjonowania jednostki.

W trakcie prowadzonych czynności audytor wewnętrzny może zidentyfikować przypadki korupcji. Zagrożenia korupcyjne mogą występować zarówno w badanym obszarze, jak i w działalności audytu (np. jako próby ograniczenia zakresu audytu lub dostępu do informacji, mogące mieć wpływ na opinię audytora).



Dlatego też istotne jest zapewnienie audytorowi wewnętrznemu warunków, w których będzie mógł realizować swoje działania w sposób obiektywny, niezależny i wolny od konfliktu interesów.

### **3.1 Ocena zabezpieczenia organizacji przed korupcją**

Główną rolą audytora wewnętrznego w przeciwdziałaniu korupcji jest ocena podatności jednostki na zagrożenia korupcyjne oraz proponowanie zaleceń w celu ograniczenia ryzyka wystąpienia korupcji.

W związku z tym audytor wewnętrzny, dokonując analizy ryzyka podczas przygotowywania planu audytu, powinien uwzględnić również sygnały oraz ryzyka związane z potencjalnym wystąpieniem zjawisk korupcyjnych.

Natomiast badając mechanizmy kontrolne, w celu dostarczenia kierownikowi jednostki zapewnienia o prawidłowym funkcjonowaniu systemu kontroli zarządczej, audytor wewnętrzny powinien oceniać je również pod kątem tego, czy zabezpieczają organizację przed korupcją.

W przypadku wystąpienia zjawisk korupcyjnych w przeszłości, audytor powinien także ocenić, czy organizacja wdrożyła rozwiązania zabezpieczające ją przed wystąpieniem nieprawidłowości w przyszłości.

Należy jednak pamiętać, że audytorowi nie można przypisać odpowiedzialności za te działania, przede wszystkim ze względu na potencjalny konflikt interesów przy późniejszej ocenie tego obszaru działalności jednostki.

Audytor wewnętrzny, ze względu na dobrą znajomość jednostki, może również zidentyfikować symptomy świadczące o zagrożeniu korupcyjnym (tzw. „czerwone flagi”) wcześniej i lepiej niż wewnętrzne służby kontrolne lub zewnętrzne służby kontrolno-audytowe. Dlatego w komórce audytu wewnętrznego powinny być wprowadzone procedury określające sposób postępowania w przypadku odnotowania sygnałów świadczących o możliwości zaistnienia korupcji.

Od audytora wewnętrznego nie oczekuje się posiadania wiedzy specjalistycznej w zakresie wykrywania nadużyć i prowadzenia dochodzeń, ale powinien on mieć odpowiednią wiedzę pozwalającą mu rozpoznać znamiona oszustwa (standard 1210.A2).

W przypadku gdy nadużycia zidentyfikowane przez audytora mogą występować również w innych niż audytowany obszarach działalności jednostki, audytor powinien informować o ryzyku korupcji także komórki nieobjęte audytem.

### **3.2 Podnoszenie wiedzy i kształtowanie postaw etycznych**

Stworzenie w jednostce odpowiedniego środowiska wewnętrznego charakteryzującego się spójnymi wartościami etycznymi to jeden z podstawowych warunków

przeciwdziałania korupcji. Właściwie ukształtowana kultura organizacyjna ułatwia pracownikom identyfikowanie się z przyjętymi wzorcami postaw.

Oceniając środowisko wewnętrzne audytor wewnętrzny wydaje zalecenia w zakresie promowania odpowiednich zasad etyki i wartości (standard 2110). W związku z tym, pośrednio może wpływać na kształtowanie postaw pracowników.

W ramach czynności doradczych audytor wewnętrzny może również prowadzić szkolenia w tym zakresie lub wspierać działalność koordynatora czy pełnomocnika ds. antykorupcji, w przypadku gdy został on wyznaczony w jednostce.

### **3.3 Zagrożenia korupcyjne w odniesieniu do audytu wewnętrznego**

Ze względu na fakt, że audytor wewnętrzny w trakcie pracy jest w stanie zidentyfikować zjawiska niepożądane w jednostce, może on być poddawany presji zmierzającej do nieujawniania tych zjawisk. Presja ta może polegać na:

- próbach ograniczenia zakresu audytu lub podważaniu jego wyników (bez próby przekupstwa),
- próbie przekupstwa w celu ograniczenia zakresu audytu bądź nieujawniania stwierdzonych nieprawidłowości.

Skrajny przypadek może dotyczyć sytuacji, w której kierownik jednostki zezwala na występowanie nadużyć, dopuszcza się ich lub wpływa na audytora wewnętrznego, aby nie badał pewnych obszarów działalności jednostki, np. poprzez ograniczenie zakresu audytu na etapie uzgadniania planu audytu.

W takiej sytuacji lub kiedy kierownik jednostki, pomimo pozyskania informacji o nieprawidłowościach lub przestępstwie, nie podejmuje żadnych działań, audytor wewnętrzny jest obowiązany przekazać informację o zidentyfikowanych zjawiskach na zewnątrz. W zależności od charakteru działania, informację należy przekazać do jednostki nadrzędnej (np. do komitetu audytu) lub do odpowiednich organów (czyn zabroniony o charakterze korupcyjnym w rozumieniu ustawy – Kodeks karny<sup>4</sup>) oraz podjąć czynności niezbędne dla zabezpieczenia śladów i dowodów popełnienia przestępstwa.

W przypadku jednostki w dziale administracji rządowej (tj. w jednostce podległej lub nadzorowanej przez ministra) wprowadzony został mechanizm ochrony stosunku pracy i płacy kierującego komórką audytu wewnętrznego. Ochrona ta obejmuje m.in. konieczność uzyskania zgody komitetu audytu na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierującego komórką audytu wewnętrznego. Dlatego ważne jest formalne uregulowanie niezależności audytora wewnętrznego w jednostce (np. w karcie audytu), określenie procedur postępowania w sytuacjach zagrożenia tej niezależności, a także odpowiednie przeszkolenie audytorów wewnętrznych.

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. poz. 553, z późn. zm.).

## 4 Wyniki badania niezależności audytorów wewnętrznych

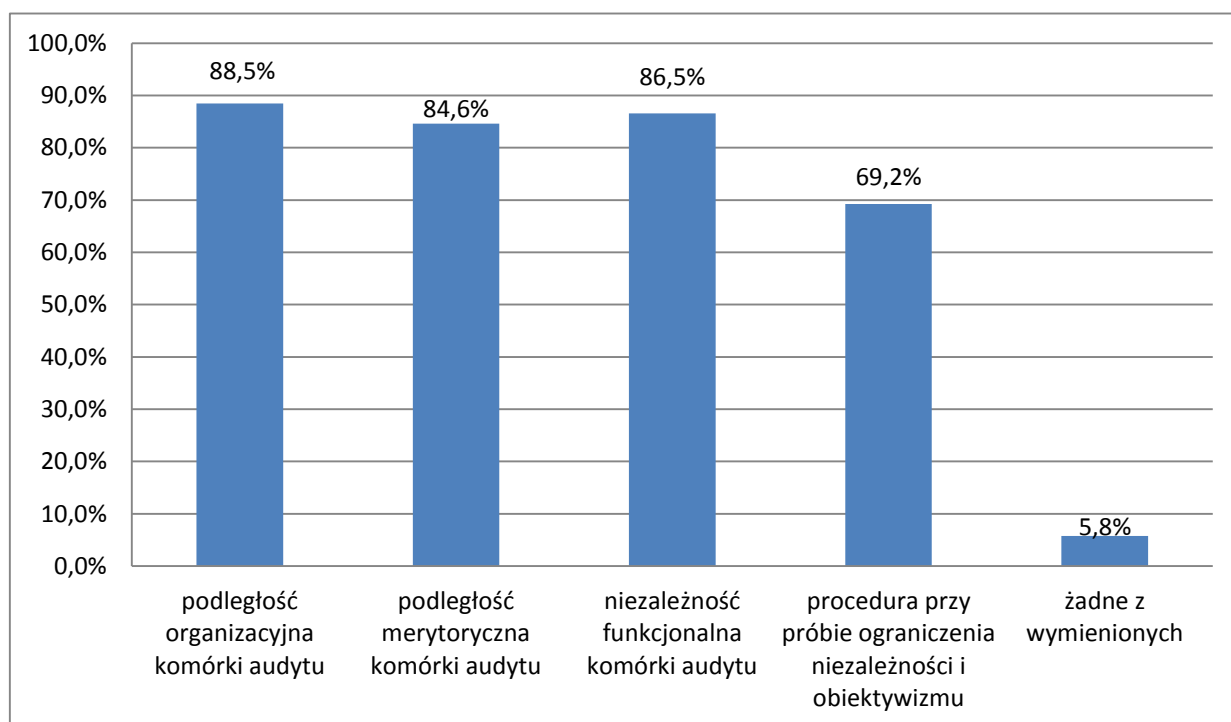
### 4.1 Informacje o badaniu

W celu dokonania analizy zapewnienia audytorom wewnętrznym gwarancji niezależności, w dniach od 23 października do 17 listopada 2015 r. przeprowadzono badanie ankietowe obejmujące m.in. kwestie regulacji wewnętrznych w tym zakresie oraz warunków wpływających na zapewnienie niezależności w praktyce. Badaniem objęto 58 jednostek administracji rządowej<sup>5</sup>. Odpowiedzi udzieliły 52 jednostki, co stanowi zwrot wypełnionych ankiet na poziomie 90%.

### 4.2 Karta audytu

Karta audytu jest dokumentem, w którym opisane są m.in. cel, uprawnienia i odpowiedzialność oraz usytuowanie audytu wewnętrznego w strukturze jednostki.

Wykres 1. Aspekty niezależności audytu wewnętrznego uregulowane w karcie audytu



Źródło: Opracowanie własne.

Zdecydowana większość badanych (przeszło 80% – wykres 1) wskazała, że karta audytu reguluje takie kwestie jak podległość organizacyjna i merytoryczna oraz niezależność funkcjonalna audytu wewnętrznego w jednostce.

<sup>5</sup> Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, 16 ministerstw, 25 urzędów centralnych oraz wszystkie urzędy wojewódzkie.

Badanie ankietowe wykazało, że w ponad 30% badanych jednostek karta audytu nie regulowała sposobu postępowania w przypadku wystąpienia prób ograniczenia niezależności i obiektywizmu audytorów wewnętrznych (wykres 1).

Tylko jedna z badanych jednostek zgłosiła wystąpienie przypadku zagrażającego niezależności lub obiektywizmowi audytora, który polegał na ograniczeniu „dostępu audytora do danych, personelu lub informacji”. Pomimo, że w karcie audytu tej jednostki opisano sposób postępowania w takich sytuacjach, przypadek ten nie został zgłoszony kierownikowi jednostki.

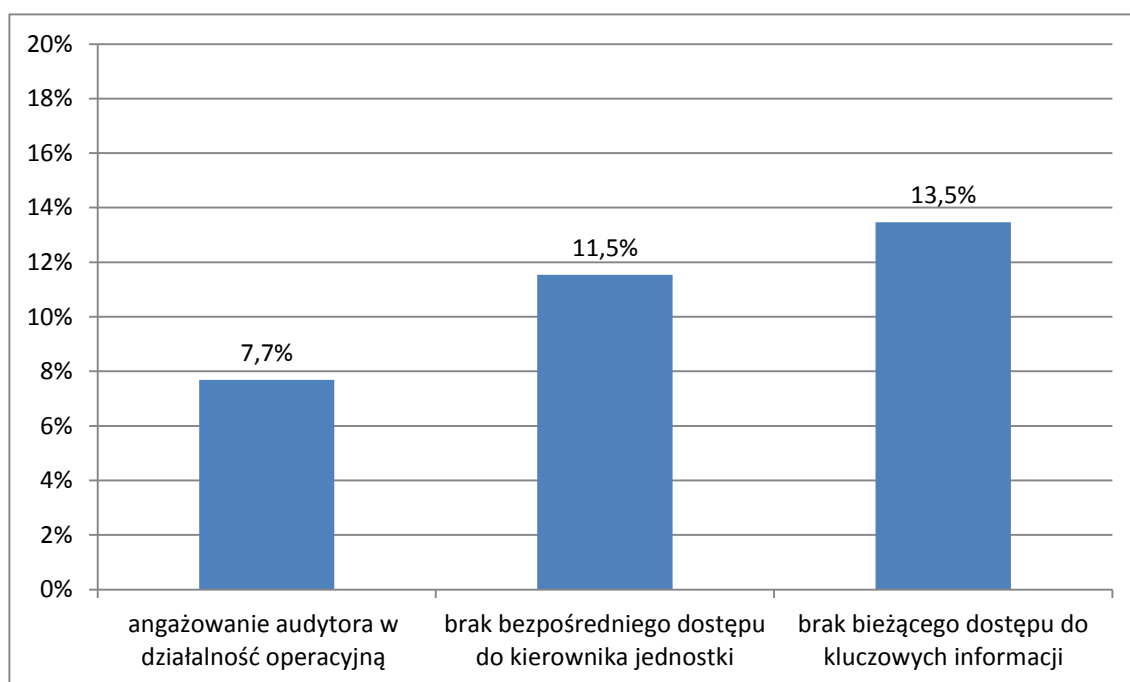
### 4.3 Czynniki wpływające na niezależność audytora

W badaniu ankietowym uwzględniono następujące czynniki wpływające na niezależność audytorów wewnętrznych:

- angażowanie audytora w działalność operacyjną jednostki,
- brak bezpośredniego dostępu osoby kierującej komórką audytu wewnętrznego do kierownika jednostki,
- brak bieżącego dostępu do kluczowych informacji.

Wystąpienie pierwszego z czynników ogranicza zakres działalności audytora, gdyż nie może on oceniać obszaru działalności jednostki, za który był wcześniej odpowiedzialny. Wystąpienie kolejnych dwóch czynników może skutkować niewłaściwą oceną przez audytora obszarów działalności jednostki poddawanych audytowi. Rozkład występowania ww. czynników ilustruje wykres 2.

Wykres 2. Czynniki ograniczające niezależność audytora



Źródło: Opracowanie własne.

#### **4.3.1 Angażowanie audytora w działalność operacyjną jednostki**

Ankietowani z 48 jednostek uznali, że audytorzy nie byli angażowani w zadania związane z działalnością operacyjną jednostki. W przypadku czterech jednostek (7,7%), w ocenie ankietowanych miały miejsce sytuacje zaangażowania audytorów w działalność operacyjną. Do takich działań zaliczono: doradztwo w zespołach merytorycznych, doradztwo w zakresie zarządzania ryzykiem, 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.

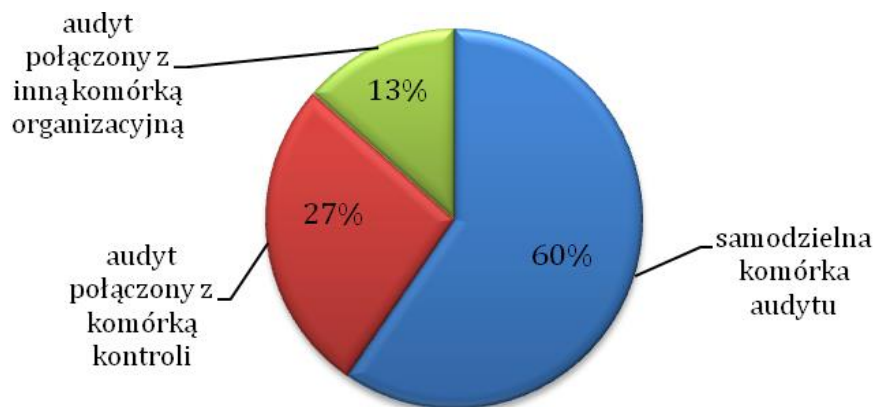
Zdaniem Ministerstwa Finansów wymienione działania nie muszą oznaczać naruszenia niezależności audytora wewnętrznego. Niektóre z nich są często spotykaną działalnością audytu wewnętrznego w formie czynności doradczych, polegających np. na szkoleniu lub doradztwie w zakresie zarządzania ryzykiem, a udział audytora w naradach i spotkaniach kierownictwa urzędu jest wręcz zalecany. Kluczowe znaczenie ma natomiast rola i zakres odpowiedzialności przypisywane audytorowi wewnętrznemu w danym obszarze. Jeśli audytorowi zostałyby przypisane odpowiedzialność za zaprojektowanie szczegółowych rozwiązań oraz realizację zadań (lub udział w nich), np. w obszarze antymobbingu lub antykorupcji, to takie działanie stanowiłoby naruszenie niezależności audytora wewnętrznego i mogłoby prowadzić w przyszłości do konfliktu interesów oraz ograniczenia obiektywizmu audytora. W konsekwencji spowodowałoby to wyłączenie tego obszaru z zakresu audytu lub negatywnie wpłynęłoby na wiarygodność efektów audytu, w przypadku przeprowadzenia w tym obszarze badania audytowego.

#### **4.3.2 Brak bezpośredniego dostępu osoby kierującej komórką audytu wewnętrznego do kierownika jednostki**

W ankietach sygnalizowano również brak bezpośredniego dostępu do kierownika jednostki (11,5%). W opinii ankietowanych przyczyny takiej sytuacji należy upatrywać w usytuowaniu komórki audytu wewnętrznego w strukturze jednostki oraz jej podporządkowaniu.

Usytuowanie komórki audytu i jej odrębność organizacyjna to kolejny aspekt niezależności audytu wewnętrznego, który został przedstawiony na wykresie 3.

Wykres 3. Usytuowanie audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej jednostki



Źródło: Opracowanie własne

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

Ze względu na fakt, że audyt wewnętrzny ocenia wszystkie obszary działalności jednostki, nie powinien być łączony z innymi komórkami wewnętrznymi zaangażowanymi w działalność operacyjną jednostki. Przyjęcie takiego rozwiązania może spowodować powstanie konfliktu interesów i wpływać na naruszenie obiektywizmu audytora. Jeśli taka sytuacja wystąpi, niezbędne będzie wprowadzenie odpowiednich mechanizmów ograniczających ryzyko powstania konfliktu interesów oraz zapewnienie przez kierującego komórką audytu wewnętrznego niezależnego wykonywania zadań (np. zatrudnienie eksperta zewnętrznego dla zbadania danego obszaru).

#### 4.3.3 Brak bieżącego dostępu do kluczowych informacji

Ograniczenie dostępu do kluczowych informacji na temat funkcjonowania jednostki było najczęstszym zjawiskiem zgłaszanym przez ankietowanych (13,5%). Jako przejaw tego typu ograniczenia ankietowani wskazywali przede wszystkim brak udziału audytora w posiedzeniach kierownictwa jednostki. Podkreślano również brak skutecznego przepływu informacji lub bezpośredniego dostępu do systemów informatycznych.

Należy pamiętać, że udział audytora wewnętrznego w posiedzeniu kierownictwa nie stanowi jedynej drogi dostępu do kluczowych informacji o jednostce. Do takich źródeł zaliczają się również narady dyrektorów komórek organizacyjnych lub notatki z ww. posiedzeń i porad a także informacje uzyskiwane bezpośrednio z komórek organizacyjnych. Zatem audytorzy, znając organizację powinni określić, jakie informacje

są kluczowe, i zapewnić sobie dostęp do nich wykorzystując w tym celu różne kanały komunikacyjne.

#### **4.4 Podsumowanie badania**

W zdecydowanej większości przypadków (50 z 52) ankietowani zadeklarowali, że rozwiązania organizacyjne dotyczące usytuowania audytu wewnętrznego zapewniają niezależność audytorom wewnętrznym. Jednocześnie wyniki badania pokazują, że w 60% jednostek audyt wewnętrzny jest samodzielną komórką organizacyjną, co jest rozwiązaniem optymalnym, sprzyjającym zapewnieniu niezależności organizacyjnej audytu oraz zapewnieniu bezpośredniej podległości audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki.

Zidentyfikowano także występowanie następujących zjawisk mogących mieć negatywny wpływ na niezależność audytu wewnętrznego w badanych jednostkach:

- brak w karcie audytu zapisów dotyczących trybu postępowania w przypadku prób naruszenia niezależności i obiektywizmu audytora,
- ograniczenie dostępu do danych, personelu lub informacji,
- niezgłoszenie próby naruszenia niezależności audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki,
- włączanie audytorów wewnętrznych do działań operacyjnych.

Występowanie tych zjawisk wskazuje na potrzebę podjęcia, na poziomie jednostek organizacyjnych, działań służących zapewnieniu spełnienia wymogów określonych w przepisach i standardach audytu wewnętrznego w zakresie niezależności audytu wewnętrznego.

Ponadto warto zwrócić uwagę na zgłoszoną w badaniu propozycję składania przez audytora wewnętrznego (zarządzającego komórką audytu wewnętrznego) właściwemu komitetowi audytu oświadczenia o spełnianiu standardu dotyczącego niezależności audytu wewnętrznego.

## **5 Oczekiwania Ministerstwa Finansów w zakresie roli audytu wewnętrznego oraz warunków jego funkcjonowania w kontekście przeciwdziałania korupcji**

Ministerstwo Finansów uważa, że dla wypełnienia roli audytu wewnętrznego w przeciwdziałaniu korupcji niezbędne jest stworzenie audytorom warunków, w których będą mogli realizować swoje działania w sposób obiektywny, niezależny i wolny od konfliktu interesów. W tym celu niezbędne jest podjęcie określonych kroków zarówno przez kierownika jednostki, jak również kierującego audytem wewnętrznym a także samego audytora. Minimalne wymogi w tym zakresie określono poniżej.

**Kierownik jednostki** zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym:

- ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce,
- organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego,
- bezpośrednią podległość zarządzającego audytem wewnętrznym kierownikowi jednostki,
- wstęp do pomieszczeń jednostki oraz dostęp do osób, dokumentów, informacji i danych a także zasoby niezbędne do realizacji zadań,
- zakres zadań niegenerujący konfliktu interesów.

Zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostce zostały określone w regulacjach wewnętrznych wprowadzonych przez kierownika jednostki.

**Kierownik komórki audytu wewnętrznego** realizując zadania w zakresie zarządzania audytem wewnętrznym jest zobowiązany do:

- uwzględnienia w Karcie audytu (zatwierdzanej następnie przez kierownika jednostki) m.in. sposobu postępowania w przypadku wystąpienia prób ograniczenia niezależności i obiektywizmu audytorów wewnętrznych,
- informowania kierownika jednostki o sytuacjach zagrożenia niezależności audytu oraz potencjalnym lub faktycznym konflikcie interesów,
- określenia procedury dotyczącej sposobu postępowania w przypadku zidentyfikowania sygnałów świadczących o możliwości zaistnienia korupcji,
- wspierania kierownika jednostki w zapewnieniu skutecznego systemu przeciwdziałania korupcji poprzez: ocenę przyjętych rozwiązań systemowych (w tym m.in. systemu raportowania o incydentach, szkoleń z zakresu etyki i przeciwdziałania korupcji), uwzględnianie kwestii korupcji w realizowanych zadaniach zapewniających, i w ramach czynności doradczych,
- uwzględniania w analizie ryzyka przeprowadzanej na potrzeby sporządzenia planu audytu sygnałów i ryzyk związanych z potencjalnym wystąpieniem zjawisk korupcyjnych oraz sposobu radzenia sobie organizacji z tego typu sytuacjami, jeśli miały one miejsce w przeszłości,
- zapewnienia przeszkolenia dostarczającego odpowiedniej wiedzy i umiejętności, pozwalających audytorom wewnętrznym na rozpoznanie znamion oszustwa i podjęcie odpowiednich działań w sytuacji ich wykrycia,
- informowania kierownika jednostki o wynikach oceny skuteczności i efektywności procedur przeciwdziałania korupcji.



**Audytor wewnętrzny** realizując swoje zadania powinien:

- posiadać wiedzę z zakresu identyfikacji i oceny ryzyka korupcji i sposobów zarządzania ryzykiem korupcyjnym, umiejętności rozpoznawania sygnałów ostrzegawczych (tzw. „czerwone flagi”),
- identyfikować różnice pomiędzy błędami a działaniami korupcyjnymi,
- oceniać mechanizmy kontrolne w celu dostarczenia kierownikowi jednostki zapewnienia o prawidłowym funkcjonowaniu systemu kontroli zarządczej, również pod kątem zabezpieczenia organizacji przed korupcją,
- ocenić, w przypadku gdy miały miejsce incydenty korupcyjne, czy organizacja wykorzystwała te doświadczenia do usunięcia nieprawidłowości i zapobieżenia ich wystąpieniu w przyszłości,
- znać procedury wewnętrzne określające ścieżkę postępowania w przypadku wykrycia sygnałów świadczących o możliwości zaistnienia korupcji,
- powiadomić przełożonego, właściwe służby wewnętrzne, kierownika jednostki, lub właściwe organy ścigania o przypadku korupcji, po jego uprzednim rozpoznaniu (adekwatnie do sytuacji), oraz, w miarę potrzeby, zabezpieczyć dowody do czasu przybycia odpowiednich służb,
- podjąć, w porozumieniu z kierownikiem komórki audytu wewnętrznego, decyzję o rozszerzonych badaniach audytowych lub skorzystać z dodatkowych dostępnych narzędzi (np. baz danych), które pomogą mu upewnić się co do trafności przypuszczeń lub potwierdzą podejrzenia o wystąpieniu przypadku korupcji. O tego typu działaniach należy w odpowiednim czasie poinformować kierownictwo jednostki oraz komitet audytu (w przypadku jednostek w dziale administracji rządowej),
- sygnalizować kierującemu komórką audytu przypadki mogące prowadzić do konfliktu interesów lub naruszenia niezależności audytu wewnętrznego.

## **6 Kierunki dalszych działań Ministerstwa Finansów**

Ministerstwo Finansów, jako odpowiedzialne za koordynację audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, w ramach realizacji zadania 9 *Programu* realizuje działania w obszarach:

- zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego,
- wymiany doświadczeń audytorów wewnętrznych w zakresie przeciwdziałania korupcji.

## **6.1 Zapewnienie niezależności audytu wewnętrznego**

### **6.1.1 Przepisy prawa**

Analiza przepisów i standardów audytu wewnętrznego wskazuje na dostateczne uregulowanie niezależności i obiektywizmu audytorów wewnętrznych. Prawidłowa realizacja tych przepisów oraz standardów gwarantuje niezależność audytu wewnętrznego. W związku z tym nie ma obecnie uzasadnienia dla dokonywania zmian podstaw prawnych funkcjonowania audytu wewnętrznego w zakresie niezależności audytu wewnętrznego.

### **6.1.2 Zapewnienie niezależności w praktyce**

W ogólnej ocenie ankietowanych niezależność audytu wewnętrznego w badanych jednostkach jest zapewniona w wystarczającym stopniu.

Analiza przesłanych informacji wskazuje, że potencjalne zagrożenia wynikają przede wszystkim z niewłaściwego usytuowania komórki audytu oraz braku w przepisach wewnętrznych jednostek adekwatnych zapisów dotyczących zapewnienia niezależności i obiektywizmu audytu wewnętrznego.

Podstawowym wnioskiem wynikającym z badania jest zalecenie wprowadzenia do regulacji wewnętrznych (karty audytu) odpowiednich zapisów dotyczących zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego, zgodnych z wymogami określonymi w przepisach prawa i standardach, w tym określenie trybu postępowania w przypadku prób naruszenia niezależności i obiektywizmu audytora.

### **6.1.3 Współpraca z komitetami audytu w działach administracji rządowej**

Istotną rolę w zapewnieniu niezależności audytu wewnętrznego w jednostkach w działach administracji rządowej powinny odgrywać komitety audytu. Celem komitetów audytu jest m.in. doradztwo świadczone na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia skutecznego audytu wewnętrznego.

Zagadnienie zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego w kontekście przeciwdziałania korupcji zostanie włączone do programu spotkania komitetów audytu.

## **6.2 Wymiana doświadczeń audytorów wewnętrznych w zakresie przeciwdziałania korupcji<sup>6</sup>**

Ministerstwo Finansów realizuje zadanie w zakresie wymiany doświadczeń audytorów wewnętrznych w zakresie przeciwdziałania korupcji w dwóch formach, tj. poprzez:

---

<sup>6</sup> Działanie 9.2. „Zorganizowanie systemu wymiany doświadczeń audytorów wewnętrznych w zakresie przeciwdziałania korupcji”.

- organizowanie spotkań dla audytorów wewnętrznych,
- publikacje, m.in. na stronach internetowych Ministerstwa Finansów.

### **6.2.1 Spotkania audytorów wewnętrznych**

W latach 2014 – 2015 w ramach cyklicznych spotkań audytorów wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych odbyły się następujące spotkania poświęcone tematyce przeciwdziałania korupcji, podczas których omówiono:

- w dniu 23 września 2014 r. – podstawowe założenia „Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2014 – 2019”,
- w dniu 26 marca 2015 r. – „System zapobiegania korupcji na przykładzie Zintegrowanego Systemu Zarządzania w Ministerstwie Gospodarki”,
- w dniu 17 grudnia 2015 r. – „Rolę audytorów wewnętrznych w wykrywaniu nadużyć”.

W spotkaniach wzięło udział łącznie 186 osób zarówno z jednostek administracji rządowej, jak i samorządowej.

Ministerstwo Finansów planuje zorganizowanie kolejnych spotkań poświęconych tematyce przeciwdziałania korupcji.

### **6.2.2 Publikacje**

Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów wydaje *Biuletyn Kontroli Zarządczej w Jednostkach Samorządu Terytorialnego*. W *Biuletynie*, dostępnym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów<sup>7</sup>, zostały opublikowane następujące artykuły związane z problematyką korupcji:

- Nr 1 (14)/2015 „Korupcja może być tam gdzie się jej nie spodziewasz - jak jej przeciwdziałać?”,
- Nr 3 (16)/2015 „Projekty UE – Szanse dla rozwoju JST oraz ryzyka w ich realizacji”.

Problematyka przeciwdziałania korupcji będzie uwzględniana w publikacjach Ministerstwa Finansów.

---

<sup>7</sup> <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audit-wewnetrzny/kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym/biuletyn-kontrola-zarzadcza-w-jst>