

---

## **Stanowisko w sprawie powierzania funkcji audytu wewnętrznego zadań z zakresu ochrony sygnalistów.**

Stanowisko Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów (DWR)

W związku z licznymi pytaniami i zgłaszanymi w tym zakresie potrzebami, przedstawiamy stanowisko DWR w sprawie powierzania funkcji audytu wewnętrznego zadań, o których mowa w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 z 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii (dalej: dyrektywa) oraz projektowanych krajowych aktach prawnych.

### **Stanowisko DWR**

W ocenie DWR, osoby prowadzące audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych nie powinny być angażowane w operacyjną obsługę wewnętrznych kanałów zgłoszeń naruszeń prawa, prowadzenia rejestrów zgłoszeń oraz podejmowania działań następnych, o których mowa w dyrektywie oraz w projektowanych przepisach dotyczących ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa – tzw. sygnalistów.

Obowiązki w ww. zakresie nie wpisują się bowiem w zakres zadań określonych w definicji audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 272 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, (dalej: ustawa).

Powyższe oznacza, że w przypadku przejęcia odpowiedzialności w tym obszarze przez osoby prowadzące audyt wewnętrzny, osoby te nie działają jako audytorzy wewnętrzni, o których mowa w ustawie.

Włączenie audytora wewnętrznego w działalność operacyjną jednostki prowadzić może także do naruszenia *Standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych*, określonych i ogłoszonych przez Ministra Rozwoju i Finansów Komunikatem z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (dalej: Standardy).

### **Uzasadnienie stanowiska**

Zgodnie z art. 272 ust. 1 ustawy audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ust. 2 przywołanego przepisu wskazuje, że ocena kontroli zarządczej powinna dotyczyć w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Przypisywanie komórce audytu wewnętrznego realizacji innych zadań wykraczających poza zadania wynikające z ustawy generuje ryzyka związane z potencjalną możliwością naruszenia niezależności, obiektywizmu i efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego.

Powyższe prowadzić może do naruszenia normy określonej w art. 282 ust. 1 ustawy, która

zobowiązuje kierownika jednostki (a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego - dyrektora generalnego) do zapewnienia warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego.

Z treści Standardu 1130 – *Naruszenie niezależności lub obiektywizmu* wynika, że audytorzy wewnętrzni nie powinni przyjmować odpowiedzialności za nieaudytowe funkcje i zadania, które podlegają okresowej ocenie audytu wewnętrznego. Jeśli przyjęli taką odpowiedzialność, wówczas nie działają jako audytorzy wewnętrzni.

Dlatego też - w ocenie DWR, bezpośrednie uczestnictwo audytora wewnętrznego w procesie obsługi indywidualnych przypadków spraw zgłaszanych przez sygnalistów prowadzić może do przejęcia kolektywnej bądź indywidualnej odpowiedzialności za działalność jednostki w tym obszarze. Ponadto warto pamiętać, że funkcjonowanie mechanizmów kontroli zarządczej odnoszących się do zgłaszania naruszeń przepisów stanowić może przedmiot niezależnej i obiektywnej oceny ze strony audytu wewnętrznego.

Zgodnie ze standardem 1112 – *Role zarządzającego audytem wewnętrznym wykraczające poza audyt wewnętrzny*, w przypadku gdy kierownik komórki audytu wewnętrznego (w tym także audytor wewnętrzny zatrudniony na samodzielnym stanowisku pracy) pełni rolę i/lub wykonuje obowiązki wykraczające poza audyt wewnętrzny bądź oczekuje się tego od niego, wówczas w celu ograniczenia naruszeń niezależności i obiektywizmu muszą zostać wprowadzone odpowiednie zabezpieczenia. Zabezpieczenia te powinny być formalnie wprowadzone na poziomie *Karty audytu wewnętrznego* i powinny podlegać okresowej ocenie w zakresie wpływu realizacji dodatkowych zadań na niezależność i obiektywizm prowadzenia audytu wewnętrznego.

Osobną kwestią jest to, że po przypisaniu dodatkowych zadań zasoby audytu wewnętrznego będą wykorzystywane do realizacji zadań wykraczających poza zadania wynikające z przepisów ustawy. Tym samym realizacja dodatkowych zadań zawsze będzie wiązała się z ograniczeniem dostępnych zasobów osobowych na potrzeby prowadzenia audytu wewnętrznego i trudno będzie wprowadzić zabezpieczenia odnoszące się do zapewnienia optymalnych warunków w zakresie efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.

Biorąc powyższe pod uwagę, w ocenie DWR, przypisywanie komórce audytu wewnętrznego innych zadań, które wykraczają poza prowadzenie audytu wewnętrznego, nie powinno mieć charakteru stałego. Za każdym razem powinno być również przedmiotem pogłębionej i udokumentowanej analizy wpływu tej decyzji na podstawowe atrybuty funkcji audytu wewnętrznego tj. niezależność, obiektywizm i efektywność jego prowadzenia, o których mowa w art. 282 ust. 1 ustawy.

Dodatkowo warto podkreślić, że komórki audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych powinny realizować przede wszystkim zadania i obowiązki wynikające z ustawy, tj. dokonywać niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej oraz realizować czynności doradcze na rzecz ministra (w zakresie działu administracji rządowej) lub kierownika jednostki.

Dlatego też, zadania audytu wewnętrznego, w obszarze objętym dyrektywą oraz w projektowanych krajowych przepisach dotyczących ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa, powinny koncentrować się przede wszystkim na dostarczaniu zapewnienia o adekwatności, skuteczności i efektywności funkcjonowania mechanizmów kontroli zarządczej, w tym w jakim stopniu funkcjonowanie wewnętrznych kanałów zgłoszeń naruszeń prawa wpływa na osiąganie celów kontroli zarządczej. Ponadto zadania zapewniające powinny uwzględniać także monitorowanie i testowanie istniejących procedur sygnalizacyjnych, w szczególności pod kątem efektywności

podejmowanych działań następnych, zachowania poufności, przestrzegania zasad przetwarzania danych osobowych i zapewnienia ochrony przed działaniami odwetowymi.

Audytorzy wewnętrzni mogą wspierać funkcjonowanie wewnętrznych kanałów i procedur dokonywania zgłoszeń naruszeń prawa w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych, poprzez realizację czynności doradczych. Czynności doradcze nie powinny jednak przyjmować formy uczestnictwa w rozpatrywaniu indywidualnych spraw lub też nie powinny prowadzić do przyjmowania przez audyt wewnętrzny roli i odpowiedzialności, które wykraczają poza przepisy ustawy.

Przeprowadzanie zadań zapewniających i czynności doradczych to podstawowa działalność funkcji audytu wewnętrznego, która powinna wносить wartość dodaną w zakresie zarządzania jednostką (lub działem administracji rządowej) oraz powinna być realizowana w sposób skuteczny i efektywny.