

Szkolenie pracowników administracyjnych i zarządzających szpitali
w zakresie efektywnego zarządzania aparaturą medyczną,
gwarantującego wysoką jakość usług oraz efektywność ekonomiczną placówki medycznej.

Materiały szkoleniowe.

Autor:

Olga Petelczyc

Warszawa 2017

Spis treści

1. Wstęp	3
2. Kontrola zarządcza a nadużycia.....	4
Regulacje dotyczące audytu wewnętrznego istotne z perspektywy audytowanych oraz ich prawa i obowiązki.....	10
Prawa i obowiązki audytowanych oraz dobre praktyki dotyczące współpracy z audytem wewnętrznym.	12
3. Współpraca z zewnętrznymi organami audytu i kontroli.....	18
Instytucje mogące prowadzić kontrole/audyty	19
Lista najważniejszych aktów prawnych dotyczących prowadzenia kontroli i audytu	19
Schemat kontroli i praktyczne wskazówki dotyczące współpracy z kontrolerami/audytorami	20
4. Przykłady nieprawidłowości i nadużyć stwierdzanych przez służby audytu i kontroli oraz wskazanie najczęstszych symptomów oszustw.....	24
Przykłady nieprawidłowości.....	24
Sygnały mogące świadczyć o wystąpieniu nieprawidłowości i oszustw	27
5. Wykorzystanie wyników audytów i kontroli przy planowaniu i realizacji zadań mające na celu wzmocnienie mechanizmów kontrolnych w tym ograniczających nadużycia	30
Ryzyka zidentyfikowane przez KE w obszarze zamówień publicznych wraz z rekomendowanymi mechanizmami kontrolnym.....	30
6. Irlandzki przykład reagowania na nadużycia finansowe.....	51
7. Definicje.....	57

1. WSTĘP

Niniejsze opracowanie zostało napisane z perspektywy i dla potrzeb jednostki audytowanej/kontrolowanej. Stanowi ono zbiór praktycznych wskazówek, w jaki sposób współpracować z audytem wewnętrznym oraz instytucjami kontrolnymi oraz co zrobić, aby wykorzystywać wyniki prac audytu i kontroli do podnoszenia efektywności i jakości usług świadczonych przez szpitale, ze szczególnym uwzględnieniem przeciwdziałania korupcji. Materiał został opracowany na potrzeby szkolenia, współfinansowanego w ramach projektu nr POWR.05.02.00-00-0015/16.

Współpraca z audytem wewnętrznym oraz z zewnętrznymi służbami audytu i kontroli stanowi istotny element funkcjonowania każdej organizacji. Dobra współpraca z audytem wewnętrznym powinna mieć wpływ na szybsze podnoszenie efektywności i skuteczności funkcjonowania jednostki oraz ograniczyć koszty uczenia się na błędach. Opinia z oceny badanego obszaru wydana przez zewnętrzne służby audytu i kontroli wielokrotnie ma wpływ na to, czy dana jednostka nie straci otrzymanych wcześniej dotacji, lub czy zostaną przyznane jej nowe. Czasami również ma wpływ na to, czy dane zadania będą mogły być dalej wykonywane przez organizację.

Istotnym aspektem pracy z audytem wewnętrznym i organami audytu i kontroli zewnętrznego jest ograniczanie zjawiska korupcji i tworzenie takich mechanizmów wewnątrz organizacji, które pomogą w sprawny sposób nie tylko wykryć niepożądaną sytuację, ale przed wszystkim doskonalić mechanizmy kontrolne tak, aby eliminować w skuteczny sposób zjawiska korupcyjne.

Badanie przeprowadzone we Francji przez Firmę Grant Thornton na próbie 3000 pracowników ze 120 francuskich i międzynarodowych firm, przeprowadzone pomiędzy czerwcem i lipcem 2015 r. pokazuje, że audyt wewnętrzny jest wciąż jednym z najskuteczniejszych narzędzi do wykrywania nadużyć. Na pytanie: w jaki sposób wykrywają Państwo nadużycia? respondenci odpowiedzieli w następujący sposób:

- symptomy nadużyć/wskaźniki ~ 78%

- **audyt wewnętrzny ~ 75%**
- planowe testy i kontrole ~43%
- sygnaliści ~ 35%
- analizy danych ~ 30%

Wykrywanie i skuteczna eliminacja zjawisk korupcyjnych wymaga dobrej współpracy z klientami audytu i właściwego środowiska wewnętrznego tj. takiego, gdzie obowiązuje zasada: „zero tolerancji dla nadużyć”.

Szkolenie z obszaru współpracy z audytem wewnętrznym oraz zewnętrznym ma na celu wyposażenie pracowników służby zdrowia w wiedzę i umiejętności, które pozwolą im efektywnie współpracować ze służbami audytu i kontroli. Długoterminowym efektem tej współpracy powinien być wzrost efektywności i skuteczności służby zdrowia ze szczególnym uwzględnieniem eliminowania zjawisk korupcji.

2. KONTROLA ZARZĄDCZA A NADUŻYCIA

Zgodnie z zapisami artykułu 68 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (ufp), kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

2. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- 2) skuteczności i efektywności działania;
- 3) wiarygodności sprawozdań;
- 4) ochrony zasobów;
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji;

7) zarządzania ryzykiem.

Powyższe zasady dotyczą wszystkich jednostek sektora finansów publicznych. Standardy kontroli zarządczej zostały określone komunikatem nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 roku i oparte o model kontroli wewnętrznej COSO, który również jest powszechnie stosowany w sektorze prywatnym. Standardy te zostały podzielone na pięć obszarów/kryteriów:

- Środowisko wewnętrzne
- Cele i zarządzanie ryzykiem
- Mechanizmy kontrolne
- Informacja i komunikacja
- Monitorowanie

Stanowią one obligatoryjny zbiór kryteriów, które każda jednostka finansów publicznych powinna spełniać. Audytorzy wewnętrzni oraz kontrolerzy zewnętrzni wykorzystują te standardy do oceny funkcjonowania poszczególnych obszarów weryfikowanych w ramach prowadzonych działań. Tym samym wdrożenie tych standardów i zarządzanie organizacją zgodnie z nimi daje prawo do wnioskowania, że wyniki audytów wewnętrznych i zewnętrznych kontroli zakończą się pozytywną opinią. Trzeba pamiętać, że standardy nie stanowią zbioru zamkniętego i na potrzeby każdej kontroli kryteria oceny mogą zostać doprecyzowane. W zależności od obszaru i aktów prawnych, które w nim obowiązują kryteria oceny mogą się istotnie różnić. Kryteria oceny będą też różniły się w zależności od branży, w jakiej audyt czy kontrola będą prowadzone. W przypadku służby zdrowia będą one dostosowane do specyfiki działań i celów, jakie stoją przed pracownikami m.in. szpitali. W przypadku projektów współfinansowanych z środków UE dodatkowo istotnym źródłem kryteriów do ocen, czy kontrola zarządcza działa prawidłowo, będzie zbiór regulacji, strategii i wytycznych przekazanych do stosowania państwom członkowskim.

Wszystkie organizacje pragną mieć skuteczny system antykorupcyjny, w związku z tym na potrzeby zapobiegania i wykrywania nadużyć został opracowany model COSO dedykowany temu zagadnieniu. Model ten został opisany w podręczniku „Managing the business risk of fraud: A Practical Guide”. Publikacja została opracowana wspólnie przez trzy międzynarodowe organizacje: IIA Global, ACFE i AICPA. W każdym z pięciu obszarów zostały wskazane mechanizmy kontrolne, które mogą skutecznie minimalizować ryzyko nadużyć w organizacji.

COSO	Działania związane z zarządzaniem ryzykiem nadużyć
Środowisko wewnętrzne	<ul style="list-style-type: none"> • Właściwy sygnał z góry i od kierownictwa średniego szczebla oraz kultura organizacyjna przeciwdziałająca nadużyciom. • Dokumentowanie strategii przeciwdziałania nadużyciom, kodeksu etyki oraz ich ogłoszenie i promocja. • Program szkoleniowy. • Rozwój polityk i procedur służących prowadzeniu dochodzeń mających na celu wykrywanie potencjalnych nadużyć. • Prowadzenie postępowań mających na celu wyjaśnienie podejrzeń/oskarżeń w zakresie występowania nadużyć. • Promocja kontroli mających charakter wykrywający, przeciwdziałający i odstraszający. • Wdrożenie i utrzymywanie systemu whistleblowing¹ albo gorącej linii.
Zarządzanie ryzykiem nadużyć (cele i zarządzanie ryzykiem)	<ul style="list-style-type: none"> • Ustanowienie procesu zarządzania ryzykiem nadużyć, który uwzględnia czynniki wpływające na wystąpienie ryzyka nadużyć oraz schematy nadużyć. • Zaangażowanie odpowiedniego personelu w proces zarządzania ryzykiem nadużyć. • Prowadzenie analizy ryzyka, jako podstawowego elementu kontroli zarządczej.
Działania kontrolne przeciwdziałające/wykrywające nadużycia (Mechanizmy Kontrolne)	<ul style="list-style-type: none"> • Zdefiniowanie i udokumentowanie mechanizmów kontroli ograniczających zidentyfikowane ryzyka nadużyć. • Modyfikowanie istniejących mechanizmów kontroli przeciwdziałających i wykrywających oraz, jeśli istnieje taka potrzeba, zaprojektowanie i zaimplementowanie nowych

¹ Tłumaczenie z ang. – sygnalizującego/alarmującego o nieprawidłowościach/nadużyciach

		kontroli oraz wdrożenie odpowiednich technologii.
Informacja i komunikacja		<ul style="list-style-type: none"> • Szkolenia podnoszące wiedzę i świadomość pracowników w zakresie ryzyka dotyczącego nadużyć finansowych. • Promocja wysokiej istotności programu zarządzania ryzykiem nadużyć, mogących wystąpić wewnątrz oraz na zewnątrz organizacji.
Monitoring		<ul style="list-style-type: none"> • Prowadzenie okresowej oceny kontroli, które przeciwdziałają nadużyciom. • Prowadzenie przez audyt wewnętrzny, bądź inny niezależny organ, oceny programu zarządzania ryzykiem nadużyć. • Wdrożenie technologii wspierających ciągłe monitorowanie prowadzonych działań i wykrywanie zagrożeń.

Opracowanie własne na podstawie: „Managing the business risk of fraud: A Practical Guide” publikacja opracowana wspólnie przez: IIA Global, ACFE, AICPA.

Podręcznik, o którym mowa powyżej może również stanowić zbiór dobrych praktyk w zakresie przeciwdziałania i wykrywania nadużyć. Warto zapoznać się z zasadami opisanymi w tym podręczniku, gdyż stanowią one uniwersalną mapę drogową, czy też kryterium efektywności do określenia i oceny funkcjonowania systemu antykorupcyjnego w organizacji.

Zgodnie z tym podręcznikiem tylko poprzez staranne i ciągłe wysiłki organizacja może chronić się przed znaczącymi nadużyciami. Kluczowe zasady zarządzania ryzykiem nadużyć w organizacji to:

Zasada 1: Istotnym elementem kontroli zarządczej powinien być program zarządzania ryzykiem nadużyć, w tym spisane zasady (polityki) zawierające oczekiwania zarządu i kadry kierowniczej w zakresie zarządzania ryzykiem nadużyć.

Zasada 2: Narażenie na ryzyko oszustw powinno być okresowo oceniane przez organizację w celu określenia konkretnych schematów nadużyć oraz jednostkowych przypadków, które organizacja musi ograniczać.

Zasada 3: Ustalenie mechanizmów przeciwdziałających wystąpieniu ryzyka w celu uniknięcia potencjalnych kluczowych zdarzeń ryzyka oszustwa, w celu zminimalizowania ewentualnego oddziaływania na organizację.

Zasada 4: Ustalenie technik wykrywania nadużyć w sytuacji, gdy nie zadziała system przeciwdziałania nadużyciom, bądź zmaterializuje się ryzyko tolerowane.

Zasada 5: Proces raportowania powinien zostać umiejscowiony tak, aby informować o wpływie potencjalnego oszustwa na organizację i umożliwić odpowiednie skoordynowanie prowadzenia postępowania kontrolnego i działań naprawczych tak, aby mieć pewność, że są one adekwatne i na czas.

Elementy programu zarządzania ryzykiem nadużyć:

- Role i obowiązki.
- Zaangażowanie – sygnał z góry.
- Świadomość oszustwa – szkolenia.
- Proces afirmacji.
- Obowiązek informowania o zaistnieniu konfliktu interesów.
- Ocena ryzyka nadużyć.
- Procedury zgłaszania i ochrony sygnalistów.
- Proces postępowania kontrolnego.
- Działania naprawcze.
- Zapewnienie jakości.
- Ciągły monitoring.

Aby skutecznie przeciwdziałać nadużyciom oraz skutecznie współpracować ze służbami audytu i kontroli warto znać mechanizmy czy też schematy, które powodują, że korupcja może występować.

Zgodnie z Rządowym Programem Przeciwdziałania Korupcji na lata 2014-2019 do podstawowych mechanizmów korupcjogennych zaliczyć można²:

- nieprawidłowości w procesie stanowienia prawa:
 - a. naruszanie obowiązujących procedur legislacyjnych, a w szczególności pomijanie niezbędnego trybu opiniowania lub uzgodnień międzyresortowych;

² Sprawozdania z działalności Najwyższej Izby Kontroli z 2009, 2010 i 2011 roku.

- b. dokonywanie zmian w projektach już uzgodnionych;
 - c. wydawanie aktów wykonawczych ze znacznym opóźnieniem; pozostawianie luk i niejednoznaczności, co sprzyja dowolnej interpretacji przepisów;
 - d. niespójne nowelizowanie ustaw;
 - e. wytwarzanie coraz większej liczby aktów prawnych;
- dowolność postępowania: sprzyja jej głównie brak przejrzystych kryteriów sposobu lub trybu załatwiania sprawy, wskutek czego urzędnicy mają możliwość wydawania decyzji pomimo negatywnej opinii organów opiniujących, nie według ustalonych reguł, ale według własnego uznania. Dowolność wynika z nieprzejrzystości i nieprecyzyjności przepisów prawa, a także zbyt częstych jego zmian;
 - konflikt interesów: jest to szczególnie niebezpieczny mechanizm w funkcjonowaniu instytucji publicznych. O konflikcie tym mówimy wówczas, gdy urzędnik podejmujący rozstrzygnięcie w określonej sferze spraw publicznych lub uczestniczący w przygotowaniu tego rozstrzygnięcia ma lub może mieć osobisty interes w sposobie załatwienia sprawy. Do konfliktu dochodzi nie tylko wtedy, gdy urzędnik w danej sprawie działa w osobistym interesie, ale także gdy istnieje choćby tylko teoretyczna możliwość, że interes ten przeważa nad troską o interes publiczny;
 - brak jawności postępowania: możliwości korzystania z niektórych przywilejów lub dostęp do dóbr nie są w należyty sposób komunikowane podmiotom potencjalnie nimi zainteresowanym. Dane te są udostępniane jedynie wybranym podmiotom, które mają własne metody dotarcia do informacji;
 - słabość systemu kontroli i nadzoru: wyraża się w niewystarczającej skuteczności działań nadzorczych właściwych organów, organizacyjnej i kadrowej szczupłości jednostek kontroli wewnętrznej oraz głównie doraźnych działaniach. Wskutek tego jedynie niewielka część decyzji podejmowanych przez urzędników poddawana jest bieżącej kontroli, co powoduje, że utrudnione jest ujawnianie decyzji

wadliwych, niekorzystnych dla interesu publicznego;

- kumulowanie uprawnień: nadmierne skupianie uprawnień decyzyjnych i odchodzenie od zasady rozdzielania czynności dotyczących jednej sprawy między różnych urzędników;
- lekceważenie dokumentacji i sprawozdawczości: przyjmowanie niepełnej dokumentacji, bez wszystkich wymaganych procedur dowodów lub załączników, odstępowanie od wypełnienia wymaganych obowiązków sprawozdawczych, a także podejmowanie decyzji bez ich uzasadniania, wskutek czego utrudnione jest kontrolowanie procedur decyzyjnych.

Oprócz wymienionych wyżej głównych mechanizmów korupcjogennych wskazuje się też często na inne mechanizmy, takie jak:

- brak odpowiedzialności osobistej za podejmowane rozstrzygnięcia,
- nadmierne korzystanie z usług zewnętrznych i pośrednictwa.

Opisane powyżej mechanizmy, które powodują, że zjawiska korupcyjne mogą się zdarzyć, powinny być skutecznie i szybko eliminowane z systemów kontroli zarządczej, jakie obowiązują we wszystkich instytucjach sektora finansów publicznych oraz na styku pomiędzy służbą zdrowia a sektorem prywatnym. Sprawna współpraca z audytem wewnętrznym może istotnie przyspieszyć usuwanie tego typu mechanizmów z organizacji. Zapisy projektu ustawy o jawności życia publicznego sprzyjają poufnemu zgłaszaniu nadużyć do służb. Tym samym w interesie wszystkich pracowników szpitali jest dążenie do posiadania jak najskuteczniejszego systemu przeciwdziałania korupcji i identyfikacji ewentualnych luk w tym systemie. We współpracy z audytem wewnętrznym doskonalenie tego systemu będzie dużo łatwiejsze. Podstawowe informacje z obszaru audytu wewnętrznego:

REGULACJE DOTYCZĄCE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO ISTOTNE Z PERSPEKTYWY AUDYTOWANYCH ORAZ ICH PRAWA I OBOWIĄZKI

Obowiązek prowadzenia audytu w jednostka sektora finansów publicznych został zdefiniowany w Ustawie o finansach publicznych. Wprowadzenie audytu wewnętrznego było jednym z wymogów Komisji Europejskiej w ramach przystąpienia Polski do Unii Europejskiej.

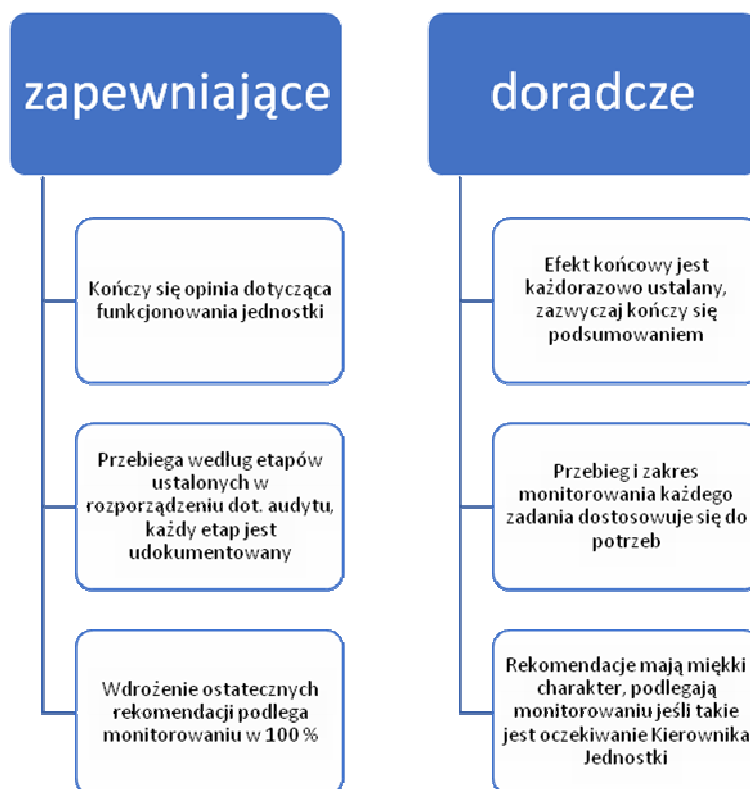
Dokumentami, które w sposób szczegółowy opisują funkcjonowanie audytu wewnętrznego w organizacji są:

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu,
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych - Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego IIA Global.

Zgodnie z definicją zawartą w słowniku definicji Standardów IIA Global Audyt wewnętrzny to:

Departament, wydział, zespół konsultantów lub innych ekspertów świadczący usługi zapewniające i doradcze, działający niezależnie i obiektywnie w celu przysporzenia wartości i usprawnienia działalności operacyjnej organizacji. Audyt wewnętrzny systematycznie, w uporządkowany sposób ocenia procesy: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli i przyczynia się do poprawy ich działania, tym samym pomagając organizacji osiągnąć cele.

Poniższa grafik prezentuje w uproszczeniu najważniejsze różnice pomiędzy zadaniami zapewniającymi i doradczymi istotne z perspektywy odbiorcy. Ważne jest, aby pamiętać, że audyt nie odpowiada za zarządzanie szpitalem ani żadną inną jednostką organizacyjną. Brak zaangażowania w zarządzanie, a co za tym idzie poczucia odpowiedzialności za poszczególne obszary działania szpitala, daje audytorowi możliwość wykonywania swoich obowiązków w sposób obiektywny, bez obciążeń.



PRAWA I OBOWIĄZKI AUDYTOWANYCH ORAZ DOBRE PRAKTYKI DOTYCZĄCE WSPÓŁPRACY Z AUDYTEM WEWNĘTRZNYM.

Roczny plan audytu

Audyt wewnętrzny prowadzony jest w oparciu o roczny plan audytu. Plan ten powinien zostać upubliczniony. Dobrą praktyką jest, aby audytorzy wewnętrzni zaprezentowali roczny plan audytu na dany rok na początku roku, na spotkaniu z kierownikami poszczególnych komórek organizacyjnych.

Audytor wewnętrzny na potrzeby przygotowania planu audytu dokonuje analizy ryzyka we wszystkich obszarach funkcjonowania jednostki. W tym celu może on zgłaszać się do kierowników poszczególnych komórek organizacyjnych o przekazanie informacji o najistotniejszych ryzykach z perspektywy celów i zadań, jakie dana jednostka ma do wykonania w kolejnym roku. Istotne z perspektywy przygotowania planu są również wyniki kontroli i audytów prowadzone

w jednostce przez zewnętrzne służby kontroli i audytu. Dodatkowo audytor uwzględnia oczekiwania Kierownika Jednostki oraz Komitetu Audytu, który nadzoruje audytorów. Dla audytorów ze szpitali podległych pod Ministra Zdrowia Komitet Audytu funkcjonuje w

Ministerstwie Zdrowia. Dla szpitali podległych pod MSWiA, właściwym jest Komitet Audytu MSWiA. Dla szpitali zarządzanych przez samorządy nie są utworzone Komitety Audytu, gdyż regulacje dotyczące Komitetów Audytu dotyczą tylko administracji rządowej. Z perspektywy audytowanych istotne jest, aby wiedzieć, że:

- audytor wewnętrzny może prosić o informacje do planu audytu;
- w każdej chwili pracownicy szpitala mogą poprosić audytora o przekazanie rocznego planu audytu;
- poza zadaniami zgodnymi z rocznym planem audytu audytor może prowadzić zadania pozaplanowe np. na wniosek Kierownika jednostki bądź np. Ministerstwa Zdrowia, jeśli zostanie wydane takie zalecenie w ramach kontroli prowadzonej przez MZ;
- zadania doradcze również znajdują się w rocznym planie, jednak audytor ma możliwość prowadzenia takich zadań z własnej inicjatywy, nawet jeśli nie zostały one uwzględnione w rocznym planie audytu.

Audyt wewnętrzny prowadzony jest na podstawie imiennego upoważnienia, a audytorzy wewnętrzni, aby pełnić tę funkcję muszą posiadać odpowiednie kwalifikacje, określone ustawą o finansach publicznych. W przypadku zidentyfikowania konieczności zatrudnienia eksperta zewnętrznego, audytor powinien taką informację zawrzeć w rocznym planie audytu.

Roczny plan audytu zatwierdzany jest do 31 grudnia każdego roku.

W ciągu roku plan audytu może ulec zmianom. O zmianach rocznego planu audytu powinni zostać poinformowani wszyscy klienci audytu, których zmiany dotyczą.

- **Przegląd wstępny z analizą ryzyka**

Audytor informuje o rozpoczęciu audytu (zazwyczaj e-mailowo) klientów audytu i rozpoczyna etap zwany przeglądem wstępnym. Na tym etapie bardzo ważna jest współpraca z audytorem, gdyż od tego jak dobrze zapozna się on z badanym obszarem zależy, jak sprawnie zostanie przeprowadzony audyt i czy audytor skupi się na istotnych ryzykach występujących w badanym obszarze.

Audytor powinien uzyskać dostęp do wszystkich regulacji wewnętrznych oraz baz danych. Na tym etapie może poprosić też o niewielkie próby dokumentów, które pozwolą mu zobaczyć jak pewne zadania wykonywane są w praktyce. Rozmowy z pracownikami o problemach

w badanym obszarze są bardzo istotne. Są one jednym z istotniejszych źródeł informacji o ryzykach/problemach jakie występują w danym obszarze.

Ważne, aby pamiętać, że celem audytu jest badanie procesów a nie osób, a co za tym idzie jest to szansa na poprawienie skuteczności i efektywności prowadzonych działań. Jeśli w systemie kontroli zarządczej są luki, które mogą doprowadzić w przyszłości do nieprawidłowości, a następnie zostaną one wykryte przez kontrole zewnętrzne, konsekwencje dla szpitala będą dużo poważniejsze i dotkliwsze dla jego pracowników.

Etap przeglądu wstępnego jest dobrym momentem do zgłoszenia wszelkich oczekiwań co do audytu oraz poinformowania np. o dostępności kluczowych pracowników (co może być istotnym elementem z perspektywy planowania czasu trwania audytu). Od samego początku pracy komunikacja

i podejście określone jako „zero niespodzianek” po obu stronach jest bardzo ważne do budowania zaufania i sprawnej współpracy.

- **Program zadania**

Po przeanalizowaniu wszystkich informacji audytor wewnętrzny przygotowuje projekt programu audytu, w którym uwzględnia wszelkie istotne ryzyka, kryteria według których będzie oceniał, czy ryzyka są w odpowiedni sposób minimalizowane, a jeśli nie to czy jest to świadoma decyzja Kierownika jednostki.

Elementy programu zadania audytowego:

- 1) temat zadania;
- 2) cel zadania;
- 3) zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania;
- 4) istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętej zadaniem;
- 5) sposób zrealizowania zadania, w szczególności opis doboru próby do badania oraz technik badania;
- 6) uzgodnione kryteria oceny;
- 7) datę rozpoczęcia i zakończenia zadania.

Na tym etapie audytor wewnętrzny może zorganizować naradę otwierającą, na której przedstawi:

- cele audytu;
- zakres podmiotowy i przedmiotowy;
- czas trwania audytu;
- osoby, które będą audyt prowadzić;
- jeśli wcześniej nie były zgłaszane oczekiwania co do audytu, jest to dobry moment, aby je zgłosić.

Z perspektywy klienta audytu ważne jest, aby pamiętać, że audytor powinien ustalić z nim kryteria audytu (stan pożądany, do którego będzie porównywana rzeczywistość).

Narada otwierająca jest też odpowiednim momentem, aby ustalić wszelkie techniczne kwestie, jak np. dostępność dokumentów, ewentualne nadanie audytorom uprawnień do systemów informatycznych, dodatkowe warunki, jakie trzeba spełnić, aby mieć dostęp do danych wrażliwych i czy na pewno jest taka konieczność, czasochłonność przygotowywania dokumentów/zestawień na potrzeby audytu. Ustalenie tego typu kwestii na początku pozwoli sprawnie przeprowadzić zadanie audytowe.

Jeśli w trakcie trwania audytu zaistnieje konieczność zmiany programu audytu, audytor dokonuje takich zmian i przekazuje je klientowi audytu. Dobrą praktyką jest również przekazanie uzasadnienia zmiany, jednak nie jest to wymagane żadnymi regulacjami zewnętrznymi.

Plan audytu jest zatwierdzany przez audytora po uzgodnieniu kryteriów i uwzględnieniu w nim oczekiwań audytowanych.

• **Realizacja zadania**

Na tym etapie audytor wewnętrzny jest zobowiązany do pełnej realizacji programu audytu. Program powinien zostać zrealizowany w sposób efektywny, a audytor powinien prowadzić działania w sposób obiektywny. W celu realizacji programu audytu audytor może prosić o wszelkie dokumenty związane z przedmiotem audytu oraz prowadzić wywiady z pracownikami, analizować dane z baz danych, prowadzić oględziny. Jednym słowem realizować wszelkie działania mające na celu obiektywne ustalenie faktów. Zgodnie z zapisami u:

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.

Istotne jest, aby w przypadku braku możliwości dostarczenia audytorowi informacji w wyznaczonym terminie lub zakresie ustalić sposób postępowania z audytorem. Zdarzają się sytuacje, że dokumenty są przechowywane w archiwum, bądź posiadane bazy danych nie dają możliwości wygenerowania raportów w takim kształcie, w jakim audytor prosi. Możliwe i często praktykowane jest nadanie audytorowi uprawnień do systemów informatycznych funkcjonujących w jednostce z opcją tylko do odczytu. Umożliwi to audytorowi samodzielne generowanie z bazy raportów na potrzeby audytu bez dodatkowego angażowania pracowników merytorycznych audytowanej komórki organizacyjnej. Dodatkową zaletą takiego rozwiązania jest skrócenie czasu trwania audytu.

W przypadku Funduszy Europejskich zewnętrzne organy audytu i kontroli coraz częściej mają dostęp do krajowych baz danych (KSI, SL1420).

- **Wstępne wyniki**

Po zakończeniu czynności audytowych wynikających z programu audytu, audytor przygotowuje wstępne sprawozdanie.

Opis stanu faktycznego zawiera opis ustaleń oraz przyczyn i skutków ich zaistnienia.

Dobrą praktyką jest wskazanie od razu istotności ustalenia oraz zaleceń. Jednak to, czy zalecenia na tym etapie będą wskazywane zależy od praktyki przyjętej w jednostce.

W części jednostek zalecenia wypracowywane są wspólnie z audytowanym. To audytowany najlepiej zna obszar zagadnień, który był badany i to on posiada największą wiedzę na temat tego co powinno być zrobione, choć nie zawsze tą wiedzą chce się dzielić. Unikanie zmian i brak dążenia do poprawy skuteczności i efektywności jest działaniem bardzo krótkowzrocznym i może w dłuższej perspektywie doprowadzić do nieodwracalnych szkód/strat w badanej komórce organizacyjnej

lub wręcz mieć wpływ na funkcjonowanie całego szpitala.

Drugi sposób to proponowanie zaleceń przez audytora, i wówczas klient audytu może zgłosić do nich ewentualne zastrzeżenia.

W celu zaprezentowania wyników audytu audytor może zorganizować naradę zamykającą, na której zostaną zaprezentowane wstępne ustalenia i wyjaśnione wszelkie wątpliwości.

W przypadku niezgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego, audytowany może zgłosić pisemne zastrzeżenia, w terminie określonym przez audytora wewnętrznego, nie krótszym niż 7 dni kalendarzowych od dnia poinformowania audytowanego o wstępnych wynikach.

- **Sprawozdanie ostateczne**

Po zakończeniu wszelkich procedur, o których mowa powyżej, audytor wewnętrzny przygotowuje sprawozdanie ostateczne i przekazuje je audytowanym oraz Kierownikowi jednostki. Sprawozdanie powinno być jasne, zwięzłe, przejrzyste oraz kompletne. Dobrą praktyką jest przygotowanie dla Kierownika jednostki maksymalnie jednostronicowego podsumowania najważniejszych ustaleń i przekazanie go razem ze sprawozdaniem.

Sprawozdanie ostateczne składa się z następujących elementów:

1. temat i cel zadania;
2. zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania;
3. data rozpoczęcia zadania;
4. ustalenia i ocena według kryteriów przyjętych w programie;
5. zalecenia;
6. odniesienie się audytora wewnętrznego do zastrzeżeń,
o ile zostały zgłoszone do wstępnych wyników;
7. ogólna ocena adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętej zadaniem;
8. data sporządzenia sprawozdania;
9. imię i nazwisko audytora wewnętrznego realizującego zadanie oraz jego podpis.

Audytowany na podstawie ostatecznego sprawozdania zobowiązany jest do przygotowania planu realizacji zaleceń.

W przypadku odmowy realizacji zaleceń audytowany przedstawia, w terminie 7 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, pisemne stanowisko Kierownikowi jednostki audytorowi wewnętrznemu.

W tej sytuacji ostateczna decyzja co do tego, czy zalecenia będą realizowane należy do Kierownika jednostki. Jeśli Kierownik jednostki podejmie decyzję o nieprzyjęciu zaleceń do realizacji, zalecenia takie wskazywane są w rocznym sprawozdaniu z realizacji planu audytu jako zalecenia nieprzyjęte do realizacji.

Audytór wewnętrzny, w ramach rocznego sprawozdania z realizacji planu audytu, informuje Komitet Audytu o nie przyjęciu zaleceń do realizacji.

- **Plan realizacji zaleceń**

Audytowany, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, ustala sposób i termin realizacji zaleceń oraz wyznacza osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń, powiadamiając o tym na piśmie Kierownika komórki audytu wewnętrznego i Kierownika jednostki. Jeśli Kierownik jednostki podejmie decyzję, że zalecenie/zalecenia nie będą realizowane informuje o tym audytora wewnętrznego oraz audytowanych.

- **Monitorowanie zaleceń i czynności sprawdzające**

Audytór wewnętrzny ma obowiązek zweryfikować, czy zalecenia zostały wdrożone w odniesieniu do wszystkich zaleceń wydanych w ramach zadań zapewniających.

Weryfikacja wdrożenia zaleceń jest niezwykle istotnym procesem, gdyż to dobrze (kompleksowo i na czas) wdrożone zalecenia generują pozytywną zmianę w organizacji.

Z przeprowadzonych czynności sprawdzających audytór wewnętrzny przygotowuje sprawozdanie. W przypadku, gdy w ramach zadania audytowego została wydana duża liczba zaleceń, bądź gdy mają one istotny wpływ na przemodelowanie badanego obszaru, audytór wewnętrzny może zaplanować kolejne zadanie audytowe w danym obszarze i w ramach tego zadania zbadać stopień wdrożenia zaleceń.

W przypadku, gdy zalecenia nie zostały zrealizowane ustalany jest dalszy sposób postępowania i wyznaczany ewentualnie kolejny termin. Jeśli zmieniły się istotnie okoliczności (np. zmiana przepisów prawa) audytór może odstąpić od zalecenia.

Status wdrożenia zaleceń jest raportowany do Komitetu Audytu w ramach rocznych sprawozdań z realizacji rocznego planu audytu bądź okresowo, jeśli jest takie oczekiwanie Komitetu Audytu.

3. WSPÓŁPRACA Z ZEWNĘTRZNYMI ORGANAMI AUDYTU I KONTROLI

INSTYTUCJE MOGĄCE PROWADZIĆ KONTROLE/AUDYTY

System nadzoru i kontroli w Polsce jest rozbudowany, dodatkowo fakt, że Polska jest jednym z największych Beneficjentów funduszy europejskich powoduje, że liczba instytucji, które mogą kontrolować służbę zdrowia jest bardzo duża.

Najważniejsze instytucje krajowe to:

- Ministerstwo Zdrowia
- Narodowy Fundusz Zdrowia
- Najwyższa Izba kontroli
- Centralne Biuro Antykorupcyjne
- Krajowa Administracja Skarbowa
- Rzecznik Praw Pacjenta

Najważniejsze instytucje europejskie to:

- Komisja Europejska
- Europejski Trybunał Obrachunkowy
- Urząd ds. zwalczania nadużyć na szkodę budżetu Unii Europejskiej

Dodatkową kwestią, o której należy pamiętać jest fakt, że powyższe instytucje nie uzgadniają między sobą swoich planów kontroli. W konsekwencji szpital może być kilkakrotnie kontrolowany w tym samym obszarze, czasami nawet kontrole mogą przebiegać równolegle.

LISTA NAJWAŻNIEJSZYCH AKTÓW PRAWNYCH DOTYCZĄCYCH PROWADZENIA KONTROLI I AUDYTU

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092)

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej, obowiązująca od 1 stycznia 2012 r., jest pierwszym po 1989 r. aktem prawnym kompleksowo regulującym zasady i tryb prowadzenia kontroli przez organy administracji rządowej.

Standardy kontroli w administracji rządowej z dnia 31 sierpnia 2017 r.

Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. 1995 Nr 13 poz. 59 z późn. zm.)

Ustawa o NIK z 23 grudnia 1994 r. określa organizację i tryb działania Izby. Reguluje proces postępowania kontrolnego, ustala obowiązki pracowników oraz przysługujące im prawa. Wskazuje organy, które mogą zlecić Izbie przeprowadzenie kontroli lub wystąpić z tego rodzaju wnioskiem.

Ustawa z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz. U. 2016 poz. 1310 z późn. zm.)

Ustawa o CBA określa organizację i tryb działania Biura. Reguluje proces postępowania kontrolnego, ustala obowiązki pracowników oraz przysługujące im prawa.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. 2016 poz. 1947)

Ustawa o KAS określa organizację i tryb działania administracji celno-skarbowej. Reguluje proces postępowania kontrolnego, ustala obowiązki pracowników oraz przysługujące im prawa. KAS pełni rolę Instytucji Audytowej, a tym samym ma w zakresie swoich kompetencji audyt wszelkich środków z UE. Dodatkowo KAS prowadzi audyt wydatkowania środków budżetowych.

Wytyczne Ministra Infrastruktury i Rozwoju w zakresie kontroli realizacji programów operacyjnych na lata 2014-2020

Wytyczne zawierają procedury kontroli programów operacyjnych. W sytuacji, kiedy instytucja w ramach umowy o dofinansowanie jest zobowiązana do poddania się kontroli ww. wytyczne regulują tryb prowadzenia kontroli.

SCHEMAT KONTROLI I PRAKTYCZNE WSKAZÓWKI DOTYCZĄCE WSPÓŁPRACY Z KONTROLERAMI/AUDYTORAMI

Praktycznie wszystkie audyty i kontrole, które prowadzone są w danej jednostce wykonywane są według analogicznego schematu. W celu ograniczenia uciążliwości tego procesu warto wskazać w instytucji jedną komórkę organizacyjną, która zajmie się koordynowaniem wszelkich kontroli zewnętrznych w danej instytucji i zadba o sprawny przebieg kontroli, czyli:

- właściwy i terminowy przepływ informacji;
- skoordynuje odpowiedzi na pytania, które dotyczą kilku komórek organizacyjnych w tym samym czasie;
- skoordynuje przygotowanie odpowiedzi na wstępne wyniki kontroli;

- będzie prowadzić bazę zaleceń/wniosek pokontrolnych i monitorować ich wdrożenie.

Zważywszy, że często powtarzają się osoby prowadzące kontrole w poszczególnych obszarach, dedykowanie w ramach organizacji jednej/dwóch osób do obsługi kontroli będzie miało wpływ na budowanie relacji między tymi osobami, co z kolei może mieć wpływ na sprawną współpracę.

Zawiadomienie o kontroli

Sposób informowania i termin są zależne od specyfiki danej instytucji kontrolnej oraz przedmiotu kontroli. Możemy otrzymać zawiadomienie pisemne o kontroli lub zostać poinformowani telefonicznie. Dobrą praktyką jest poinformowanie o kontroli na minimum 5 dni przed jej rozpoczęciem. Jednak większość instytucji informuje o kontroli telefonicznie i ustala bądź informuje, kiedy dana kontrola się rozpocznie.

W przypadku uzyskania informacji o planowanej kontroli, jeszcze przed fizycznym przyjściem kontrolerów do jednostki, należy podjąć próbę ustalenia zakresu kontroli. Pozwoli to zweryfikować czy dokumenty, które będą podlegać badaniu są dostępne w instytucji, czy może są w archiwum,

a w przypadku projektów realizowanych w partnerstwie u partnerów projektu. Niestety czasami termin kontroli zbiega się z planami urlopowymi pracowników.

Prowadzenie czynności kontrolnych

W przeciwieństwie do audytorów wewnętrznych kontrolerzy zewnętrzni nie ustalają z jednostką kontrolowaną zakresu badania oraz kryteriów oceny. W przypadku kontroli prowadzonej w oparciu o ustawę o kontroli w administracji, kryteria oceny wskazane są w wytycznych dotyczących kontroli.

Kontrola powinna się rozpocząć od okazania upoważnienia oraz wylegitymowania się osób prowadzących kontrolę. Żadne dokumenty nie powinny być przekazywane osobom, które nie zostały upoważnione do prowadzenia kontroli.

Mogą też zdarzać się sytuacje, że osoby podszywające się pod kontrolerów np. telefonicznie mogą prosić o przekazanie danych pacjentów. Żadne dane ani informacje nie powinny być udostępniane, jeśli nie ma pewności co do tego, że dana osoba jest upoważniona do prowadzenia kontroli.

Szczególnie w przypadku danych wrażliwych weryfikujemy, czy kontrolerzy mają upoważnienia do przetwarzania danych osobowych, mogą to być upoważnienia zagwarantowane w ustawie jak to jest np. w przypadku ustawy o kontroli w administracji; wtedy wystarczające jest upoważnienie do prowadzenia kontroli na podstawie tej ustawy.

W przypadku czynności kontrolnych na miejscu w jednostce oraz poza nią istotną rolę odgrywa osoba koordynująca kontrolę, która na początku organizuje zaplecze administracyjno-techniczne dla kontrolerów.

Istotne jest, aby w trakcie kontroli zwrócić uwagę na następujące kwestie:

- udzielanie wyjaśnień tylko w zakresie kontroli;
- jeśli czegoś nie pamiętamy, sprawdzamy w dokumentach jak faktycznie było;
- jeśli pytanie jest z zakresu odpowiedzialności innej osoby, wskazujemy osobę odpowiedzialną;
- pamiętamy, że zawsze odpowiadamy w imieniu jednostki;
- dokładnie czytamy zanim podpiszemy zeznania/stanowisko;
- mówimy prawdę opierając się na faktach, nie wprowadzamy kontroli w błąd;
- jeśli pytanie dotyczy dwóch lub więcej komórek organizacyjnych udzielamy jednej spójnej odpowiedzi jako instytucja.

Kontrolerzy mają dostęp do wszystkich dokumentów związanych z badanym obszarem. Mogą prosić o kopie, odpisy, zestawienia z baz danych.

Należy zwrócić szczególną uwagę na oryginały dokumentów przekazywane do weryfikacji, najlepiej przekazywać i odbierać dokumenty protokołem.

Dobłą praktyką jest również udostępnienie kontrolerom dostępu do urządzeń drukująco-kopiujących, aby byli bardziej samodzielni i nie angażowali czasu pracowników merytorycznych do czynności technicznych.

Wstępne wyniki kontroli

Kontrolowanemu zawsze przysługuje prawo do zgłoszenia zastrzeżeń do wyników kontroli. W zależności od instytucji dokument zawierający wstępne wyniki kontroli może mieć różną nazwę np. Informacja pokontrolna/wystąpienie pokontrolne/podsumowanie kontroli, itp. Dokumenty te będą też różnić się swoim zakresem i strukturą. Z perspektywy kontrolowanych ważne jest, aby na tym etapie dokonać wszelkich sprostowań, dostarczyć ewentualne dodatkowe informacje

lub dokumenty, które mają wpływ na ostateczną ocenę badanego obszaru, a co za tym idzie konsekwencji dla badanej jednostki.

W piśmie przewodnim do wyników kontroli bądź w samej treści tej informacji zawsze znajduje się pouczenie o przysługujących środkach odwoławczych, ważne jest, aby odpowiedzieć instytucji kontrolującej w terminie wskazanym w pouczeniu, gdyż w przeciwnym razie nasze stanowisko nie zostanie uwzględnione.

Ostateczne wyniki kontroli

Co do zasady, po wyczerpaniu całej ścieżki odwoławczej, od ostatecznych wyników kontroli nie ma odwołania i należy wdrożyć zalecenia, jakie są w nich zawarte.

Dobłą praktyką jest przygotowanie planu realizacji zaleceń tak jak to ma miejsce w przypadku audytu wewnętrznego. Przygotowanie takiego planu z wyznaczeniem osób odpowiedzialnych oraz terminem realizacji zwiększy prawdopodobieństwo, że zalecenia zostaną wdrożone w terminie i unikniemy ewentualnych negatywnych konsekwencji niepełnego bądź nieterminowego wdrożenia zaleceń

w przypadku rekontroli, lub gdy zostaniemy poproszeni o dodatkowe informacje.

Monitorowanie zaleceń

Tak jak w przypadku audytu wewnętrznego tak i w tym przypadku weryfikacja wdrożenia zaleceń jest niezwykle istotnym procesem, gdyż to dobrze (kompleksowo i na czas) wdrożone zalecenia generują pozytywną zmianę w organizacji.

Z przeprowadzonych czynności sprawdzających osoba wyznaczona do ich przeprowadzenia (może to być audytor wewnętrzny) przygotowuje sprawozdanie. Sprawozdanie może być również przesłane (z własnej inicjatywy, bądź gdy zostaniemy o to poproszeni) do instytucji, która przeprowadziła kontrolę jako potwierdzenie, że zalecenia zostały zrealizowane.

W przypadku, gdy zalecenia nie zostały zrealizowane w uzasadnionych przypadkach należy zwrócić się do instytucji, która przeprowadziła kontrolę, o przedłużenie terminu na realizację zaleceń lub ustalenie indywidualnie dalszego sposobu postępowania i wyznaczenie ewentualnie kolejnego terminu. Jeśli zmieniły się istotnie okoliczności (np. zmiana przepisów prawa) Kierownik jednostki kontrolowanej występuje do Kierownika jednostki kontrolującej, bądź do innej decyzyjnej

osoby,
o odstąpienie od wydanych zaleceń.

4. PRZYKŁADY NIEPRAWIDŁOWOŚCI I NADUŻYĆ STWIERDZANYCH PRZEZ SŁUŻBY AUDYTU I KONTROLI ORAZ WSKAZANIE NAJCZĘSTSZYCH SYMPTOMÓW OSZUSTW

PRZYKŁADY NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Poniżej zostały zaprezentowane przykłady nieprawidłowości stwierdzonych przez zewnętrzne instytucje kontrolne. Aby uniknąć tego typu ustaleń w przyszłości, szpitale powinny zaprojektować mechanizmy kontrolne eliminujące tego typu nieprawidłowości, a tym samym uczyć się na błędach innych.

1. W 11 skontrolowanych szpitalach decyzje o zleceniu wykonywania świadczeń zdrowotnych podmiotowi zewnętrznemu tylko sporadycznie (w dziewięciu na 53 badane przypadki) poprzedzano udokumentowaną analizą opłacalności i efektów takiego rozwiązania. Żaden ze szpitali nie rozważał zagrożeń, jakie niosła za sobą utrata bezpośredniej kontroli nad częścią działalności placówki leczniczej oraz metod ich eliminacji.
2. W sześciu szpitalach kontrola NIK wykazała udzielenie łącznie 20 zamówień na udzielanie świadczeń zdrowotnych (na łączną kwotę 6.072,0 tys. zł) bez przeprowadzenia konkursu ofert, wymaganego przepisami ustawy o działalności leczniczej i zapewniającego konkurencyjność wyboru wykonawcy. W istotny sposób przyczyniło się do tego zaniedbywanie przez służby administracyjne szpitali obowiązku szacowania wartości tych zamówień. Wartość przedmiotu zamówienia w każdym z ww. przypadków zobowiązywała do wszczęcia procedury konkursowej.
3. Liczne przypadki nierzetelnego opisu przedmiotu zamówienia i warunków konkursu, przyjmowania ofert niekompletnych, zawierania umów na warunkach gorszych dla szpitali od oferowanych, a także zmiany warunków określonych w ofertach w trakcie toczącego się postępowania konkursowego świadczyły o braku przejrzystości i niedochowaniu zasady uczciwej konkurencji, a często też o wspieraniu interesów wykonawców kosztem

interesu szpitala. Swobodnie zmieniono – na niekorzyść szpitala – postanowienia 13% badanych umów zawartych w wyniku przeprowadzenia konkursów, co naruszało określone w art. 44 ust. 3 pkt 1 lit. a ufp zasady dokonywania wydatków.

4. W siedmiu skontrolowanych szpitalach świadczenia zdrowotne udzielane były przez personel medyczny udostępniany szpitalowi przez inny podmiot leczniczy, przy czym w trzech szpitalach zadania (o wartości 26.792,4 tys. zł) wykonywane przez personel usługodawców wykraczały poza dopuszczalny rodzaj wykonywanych świadczeń i zakres działalności wykonawcy, co było niezgodne z art. 26 ust. 2 udl, jak również ograniczało możliwość nadzoru ze strony wojewodów i Ministra Zdrowia nad prawidłowością udzielania świadczeń.
5. Sześć skontrolowanych szpitali, wykorzystując niejasności w przepisach prawa i niejednorodność działań NFZ, nie zgłosiło tych podmiotów jako podwykonawców, co w istotny sposób ograniczało nadzór sprawowany przez NFZ nad prawidłową realizacją kontraktów.
6. Stwierdzono także przypadki, gdy lekarze pracowali w tym samym szpitalu naprzemiennie na podstawie umowy ze szpitalem i usługodawcą. Częściej dochodziło wówczas do ograniczania czasu przeznaczonego na odpoczynek dobowy lub tygodniowy, jak również rodziło wątpliwości co do podległości służbowej lekarza udzielającego świadczeń.
7. Nadzór 11 skontrolowanych szpitali nad realizacją świadczeń zdrowotnych przez zewnętrznych usługodawców był dalece niewystarczający. Jego skuteczności nie sprzyjały już same postanowienia zawieranych umów, które nie określały kluczowych elementów zapewniających prawidłową ich realizację, w tym wymaganych art. 27 udl.
8. Umowy w szczególności nie zawierały postanowień o minimalnej liczbie osób udzielających świadczeń (48% badanych konkursów) oraz o prawie przeprowadzania kontroli u podwykonawców (8%). Nie przewidywały też kar umownych za nieprawidłowe udzielanie świadczeń (24%).

9. Większość umów zawartych z podmiotami leczniczymi nie zobowiązywała ich do utrzymywania wskazanego w toku konkursu potencjału w zakresie sprzętu i personelu.
10. Żaden z kontrolowanych szpitali nie wykorzystał określonego w umowie uprawnienia do kontroli usługodawców. Jeden szpital nakładał na wykonawcę obowiązek wniesienia zabezpieczenia należytego wykonania umowy, co NIK uznała za dobrą praktykę.
11. Rozliczanie udzielania świadczeń zdrowotnych przez personel medyczny zatrudniony na podstawie umów cywilnoprawnych w dwóch różnych miejscach w tym samym czasie (w trzech szpitalach).
12. Naruszanie przez podwykonawców umownych warunków udzielania świadczeń poprzez likwidację laboratorium, w którym miały być wykonywane badania (w jednym szpitalu).
13. Powierzenie przez podwykonawców zadań osobom bez odpowiednich kwalifikacji (w jednym szpitalu).
14. Niewypełnianie lub nieprawidłowe wypełnienie dokumentacji medycznej przez podwykonawców i personel medyczny zatrudniony na podstawie umów cywilnoprawnych (w pięciu szpitalach).
15. Stosownie do art. 26 ust. 3 udl udzielenie zamówienia świadczeń zdrowotnych winno nastąpić w trybie konkursu ofert, przy czym stosownie do ust. 4a zasady tej nie stosuje się do zamówień, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro liczonej według średniego kursu złotego w stosunku do euro, ustalonego w przepisach wydanych na podstawie art. 35 ust. 3 Pzp.
16. Określono warunki udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego w sposób, który mógł w sposób niekorzystny dla szpitala ograniczyć krąg potencjalnych wykonawców. Ponadto nie dołożono należytej staranności w szacowaniu wartości i zamówienia w postępowaniach przetargowych, w latach 2010 – 2015, nie weryfikując ustalonej wartości przy pomocy obiektywnego kryterium, jakim jest rozeznanie rynku usług prawniczych.

SYGNAŁY MOGĄCE ŚWIADCZYĆ O WYSTĄPIENIU NIEPRAWIDŁOWOŚCI I OSZUSTW

Symptomy mogące świadczyć o nadużyciach w szczególności korupcji są tym elementem, na który kontrolerzy oraz audytorzy powinni być wyczuleni. Mogą one, ale NIE muszą świadczyć o wystąpieniu w najlepszym razie nieprawidłowości a w skrajnych przypadkach o nadużyciu. Poniższy zestaw symptomów został przygotowany na podstawie następujących publikacji: Podręcznik do egzaminu CIA część 2, Rola audytorów z państw członkowskich w zakresie zapobiegania nadużyciom finansowym i ich wykrywania w odniesieniu do europejskich funduszy strukturalnych i inwestycyjnych Doświadczenia i praktyki w państwach członkowskich, OLAF Poradnik antykorupcyjny dla Urzędników, CBA.

Symptomy na poziomie organizacji/systemu kontroli zarządczej

- Duża rotacja personelu.
- Niskie morale pracowników.
- Dokumentacja korekt nie jest dostępna „od ręki”.
- Wzrost liczby skarg klientów/skarg i wniosków.
- Duża liczba istotnych korekt poaudytowych/pokontrolnych.
- Nierealne oczekiwania co do wyników działalności,
- Pogłoski o konflikcie interesów.
- Słaby przepływ informacji.
- Niejasny podział obowiązków i rozdział funkcji.
- Brak jasnego sygnału z góry.
- Pochopne decyzje, od których nie ma odwrotu.
- Brak rozliczalności, jasności celów.
- Wyjątki, odbiegające od średnich wyników.
- Gwałtowny wzrost wydajności na danym obszarze lub w odniesieniu do określonego pracownika lub grupy pracowników.

- Programy zachęt/nagród/premii dla pracowników wykonawcy.
- Zachęty/kary w formie płatności (w tym bonów) dla uczestników szkoleń/projektów.
- Słabe mechanizmy kontroli finansowej, w tym gotówki w kasie, bonów, premii i kosztów podróży.
- Duża ilość skarg ze strony uczestników.
- Dowody wskazujące na nieuczciwe praktyki.
- Dowody wskazujące na brak dostatecznej kontroli przed zatrudnieniem pracowników wykonawcy (potencjalne ryzyko związane z zatrudnieniem osób personelu mających już wyroki za nadużycia finansowe).
- Gwałtowny wzrost wydajności na danym obszarze geograficznym lub w odniesieniu do danego pracownika lub pracowników wykonawcy.
- Problemy związane z daną kulturą organizacyjną, szczególnie w przypadku, gdy wydaje się, że jest to kultura podejmowania wysokiego ryzyka i wyznaczania trudnych celów, i w której kierownictwo akceptuje nieuczciwe praktyki.
- Trudności z uzyskaniem informacji, z przyczyn takich jak brak dostępności informacji, dostępność w innym miejscu, u księgowego, brak dostępności z powodu przypadkowego zniszczenia lub zagubienia.
- Niska jakość dokumentacji uczestników wskazująca na brak zgodności z przepisami.
- Błędy ortograficzne, nieprawidłowe daty lub daty urodzenia.
- Krajowe numery ubezpieczenia społecznego, inne numery referencyjne i numery telefonów w nieprawidłowym formacie.
- Upřednio podpisane niezupełnione dokumenty.
- Ogólny charakter sprawozdań dla uczestników.
- Podobne podpisy lub pismo odręczne.
- Podobne pieczęcie pracodawców.
- Stwierdzone niespójności lub niezgodności, które racjonalizuje się jako normę lub przyjęte obojętnie obowiązujące praktyki, postrzegane pozytywnie przez kierownictwo.

Symptomy na poziomie osobowym:

- Rywalizacja o lepsze stanowisko i warunki pracy umożliwiające większy dostęp do klientów.
- Częsta praca po godzinach (nieuzasadniona), niewykorzystywanie urlopu, praca w innych godzinach niż podstawowe.
- Skłonność do maskowania niewydajności za pomocą korzystnie brzmiących danych liczbowych.
- Ostra krytyka pod adresem innych w celu oddalenia od siebie zarzutów.
- Nieinformowanie przełożonych o podejmowanych decyzjach, wchodzenie w ich kompetencje.
- Udzielanie nedorzeczných wyjaśnień.
- Tłumaczenie wyższej stopy życiowej otrzymanym spadkiem, drogie gadżety, torebki.

Symptomy na poziomie osobowym:

- Problemy finansowe zatrudnionych, życie ponad stan, życie na kredyt.
- Częste pożyczanie drobnych kwot od kolegów, pojawianie się windykatorów.
- Antagonizmy personalne pomiędzy pracownikami i poziom życia niektórych osób znacznie odbiegający od pozostałych.
- Stwierdzone błędy i nieprawidłowości w składanych oświadczeniach majątkowych.
- Bliskie osobiste w tym rodzinne relacje pomiędzy pracownikami (ryzyko zмовы/tuszowania nadużyć).
- Skłonności zatrudnionych do hazardu, nadużywanie alkoholu, zażywanie narkotyków.

Symptomy na poziomie osobowym:

- Ciągła irytacja w odpowiedzi na zasadne pytania.
- Odmowa oddania do dyspozycji dokumentacji w trakcie dnia.
- Rezygnacja z urlopów oraz unikanie awansów z obawy przed wykryciem.
- Niezwykle wysokie saldo bankowe lub kupowanie papierów wartościowych w dużej ilości.
- Dłuższa choroba własna lub członka rodziny, zazwyczaj bez planu spłaty zadłużenia.
- Przechwalanie się wyczynami i/lub posiadanie przy sobie niezwykle dużych kwot pieniędzy.
- Ponowne sporządzanie dokumentacji pod pozorem staranniejszej prezentacji.

5. WYKORZYSTANIE WYNIKÓW AUDYTÓW I KONTROLI PRZY PLANOWANIU I REALIZACJI ZADAŃ MAJĄCE NA CELU WZMOCNIENIE MECHANIZMÓW KONTROLNYCH W TYM OGRANICZAJĄCYCH NADUŻYCIA

RYZYKA ZIDENTYFIKOWANE PRZEZ KE W OBSZARZE ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH WRAZ Z REKOMENDOWANYMI MECHANIZMAMI KONTROLNYM

W perspektywie finansowej 2014-2020 Komisja Europejska przykłada szczególną wagę do minimalizowania ryzyka nadużyć w projektach współfinansowanych z środków europejskich. W 2011 r. Komisja Europejska wydała **Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Komitetu Regionów i Trybunału Obrachunkowego dotyczący strategii komisji w zakresie zwalczania nadużyć Finansowych** Kom (2011) 376. Komisja zdefiniowała w Komunikacie część podstawowych zasad istotnych z perspektyw przeciwdziałania nadużyciom:

- **Etyka.** *Komisja i inne organy odpowiedzialne za zarządzanie środkami UE muszą przestrzegać **najwyższych norm etycznego postępowania i uczciwości**. Ich personel musi postępować zgodnie z tymi normami i musi być odpowiednio przeszkolony zarówno pod kątem nadużyć finansowych jak i potrzeby ich zwalczania.*
- **Zwiększona przejrzystość.** *Jest to ważne narzędzie zwalczania nadużyć finansowych. Odpowiednie informacje na temat wykorzystania funduszy unijnych powinny, w miarę możliwości, być dostępne w formacie, który może być poddawany audytowi, porównywany i analizowany na potrzeby zwalczania nadużyć finansowych, zgodnie z odpowiednimi przepisami dotyczącymi ochrony danych osobowych.*
- **Zapobieganie nadużyciom finansowym.** *Projekt programów wydatkowania jest pierwszym etapem skutecznego zapobiegania nadużyciom finansowym. W związku z tym analiza potencjalnego narażenia na nadużycia finansowe będzie w stosownych przypadkach uwzględniona w ramach studiów wykonalności i oceny wpływu. Na etapie realizacji programów, opłacalne i oparte na ryzyku monitorowanie i mechanizmy kontrolne powinny wpłynąć na właściwe zmniejszenia ryzyka wystąpienia nadużyć.*

- **Zdolność skutecznego prowadzenia dochodzeń.** Odpowiednie narzędzia i zachęty są ważne dla skutecznego wykrywania nadużyć i prowadzenia dochodzeń w ich sprawie. Kiedy istnieje podejrzenie nadużycia, organy zajmujące się zwalczaniem nadużyć finansowych powinny mieć dyskretny dostęp do niezbędnych informacji, we współpracy z instytucjami i organizacjami, których dotyczy ścieżka audytu i zgodnie z obowiązującymi przepisami. Zainteresowane instytucje i organy potrzebują adekwatnych i aktualnych informacji od organu dochodzeniowego w celu podjęcia środków zapobiegawczych, aby zapobiec kontynuacji wszelkich nieprawidłowości i nadużyć finansowych mających wpływ na budżet UE. Osoby zgłaszające przypadki naruszenia, świadkowie i informatorzy, potrzebują łatwych, bezpiecznych i szybkich procedur zgłaszania nadużyć.
- **Sankcje.** Sprawiedliwość musi zostać osiągnięta w zgodzie z odpowiednią procedurą i w rozsądnym czasie. Procedury muszą przewidywać odpowiednie normy proceduralne przy pomocy mechanizmów, które umożliwiają płynne i niezależne działanie. Oprócz odpowiednich sankcji, osoby skazane i administracyjnie ukarane muszą być faktycznie pozbawione wpływów ze swoich naruszeń, a zdefraudowane środki muszą zostać odzyskane.
- **Dobra współpraca między podmiotami wewnętrznymi i zewnętrznymi.** Warunkiem wstępnym dla skutecznego zwalczania nadużyć finansowych jest w szczególności dobra współpraca między UE i organami krajowymi oraz między służbami wszystkich zainteresowanych instytucji. Komisja bierze pod uwagę istotną rolę jej partnerów realizujących, zwłaszcza
w ramach zarządzania dzielonego.

Komisja w swojej strategii przywiązuje dużą wagę do funkcjonowania w krajach członkowskich instytucji sygnalisty, czyli osoby, która będzie miała możliwość w sposób poufny z otrzymaniem gwarancji, że jej dane nie zostaną ujawnione i nie będą w stosunku do niej wyciągane przez pracodawcę negatywne konsekwencje, zgłosić podejrzenia korupcji. W obecnie opracowywanym projekcie Ustawy o jawności życia publicznego pojawiły się zapisy dotyczące sygnalisty, jednak odnoszą się one tylko do osób, które zgłoszą podejrzenie do organów ścigania. Regulacja przynajmniej na etapie pierwszego projektu nie odnosi się do sygnalistów działających wewnątrz organizacji.

Dokumentem wykonawczym do strategii zwalczania nadużyć finansowych są wytyczne dotyczące zarządzania ryzykiem nadużyć finansowych. Wytyczne w sposób bardzo szczegółowy

przedstawiają metodykę prowadzenia analizy ryzyka. Kładą nacisk na stworzenie kompleksowego systemu zarządzania ryzykiem, który będzie aktywnym elementem systemu kontroli zarządczej. Komisja również wskazuje podstawowe (nie jest to katalog zamknięty) ryzyka, jakie należy uwzględnić

w analizie ryzyka, szczególny nacisk kładąc na ryzyka z obszaru udzielania zamówień oraz finansowania kosztów osobowych. Poniżej wyciąg z wytycznych KE zawiera istotne ryzyka wraz z rekomendowanymi przez KE mechanizmami kontrolnymi.

2. WDROŻENIE I WERYFIKACJA OPERACJI	
Kontrole całościowe	
<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie beneficjentów do posiadania strategii w odniesieniu do konfliktu interesów, obejmującej coroczne deklaracje i rejestr • Prowadzenie dla beneficjentów szkoleń na temat wykrywania nieuczciwych zachowań • Korzystanie z narzędzi eksploracji danych, takich jak ARACHNE • Można wprowadzić mechanizm informowania o podejrzeniu nieuczciwych zachowań • Skuteczne kontrole zarządcze • Przestrzeganie krajowych wymogów dotyczących niezależnego audytu kosztów projektu przez beneficjentów 	
Szczególne ryzyko nadużyć finansowych	Opis kontroli
Dzielenie zamówień	<p>Wytyczne dla beneficjentów</p> <ul style="list-style-type: none"> • Skuteczne poinformowanie beneficjentów o ich prawach i obowiązkach, zwłaszcza o krajowych regułach kwalifikowalności ustanowionych dla danego programu, obowiązujących wspólnotowych regułach kwalifikowalności, szczególnych warunkach dotyczących produktów lub usług, które mają być dostarczone lub świadczone w ramach danego działania, o planie finansowym, terminie wykonania, wymogach dotyczących oddzielnej księgowości lub odpowiednich kodów księgowych, informacjach, które należy przechowywać i przekazywać. • Istnienie zrozumiałych i jednoznacznych krajowych reguł
Nieuzasadnione udzielanie zamówień jednemu wykonawcy w celu uniknięcia postępowania przetargowego	
Brak postępowania przetargowego dla uprzywilejowanych dostawców	
Rozszerzenie realizowanych zamówień w celu uniknięcia ponownego postępowania przetargowego	

Nadużycia w specyfikacjach faworyzujące niektórych oferentów	<p>kwalifikowalności ustanowionych dla programu</p> <ul style="list-style-type: none"> Istnienie strategii mającej zapewnić beneficjentom dostęp do niezbędnych informacji oraz otrzymanie odpowiedniego zakresu wytycznych
Ujawnienie danych dotyczących przetargu	

	<p>Kontrole zarządcze</p> <ul style="list-style-type: none"> Istnienie pisemnych procedur i kompleksowych list kontrolnych na potrzeby kontroli zarządczych. Przeprowadzanie kontroli zarządczych przed poświadczeniem. Weryfikacja administracyjna 	<p>funkcjonowania tej kontroli przez IZ.</p> <ul style="list-style-type: none"> Ustanowienie przez IZ wymogu zapewnienia wysokiego poziomu przejrzystości przy udzielaniu zamówień, np. w formie publikacji wszystkich informacji o zamówieniu, które nie są objęte tajemnicą i mogą zostać podane do wiadomości publicznej. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ. Przegląd przez IZ próby zwycięskich ofert pod kątem przesłanek wskazujących na uprzednią znajomość informacji dotyczących przetargu.
Nieujawniony konflikt interesów	<p>wszystkich wniosków o refundację, w tym przegląd roszczeń i dokumentów potwierdzających.</p>	<p>Strategia w odniesieniu do konfliktu interesów, obejmująca coroczne deklaracje i rejestr.</p>
Łapówki i inne korzyści materialne	<ul style="list-style-type: none"> Przeprowadzanie kontroli na miejscu gdy projekt jest już mocno zaawansowany. Przechowywanie dowodów potwierdzających zrealizowane prace oraz otrzymanych wyników i podejmowanie działań następnych. Dobór próby na podstawie odpowiedniej oceny ryzyka. 	<ul style="list-style-type: none"> Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do stosowania ścisłych kontroli procedur przetargowych, np. egzekwowanie terminów składania ofert. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ. Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do przeglądu wszystkich udzielonych zamówień z zastosowaniem mechanizmu pomocniczego pod kątem takich przesłanek jak zwycięskie oferty bardzo zbliżone do kolejnej oferty z najniższą ceną, zwycięskie oferty złożone po terminie lub dowody potwierdzające prywatną komunikację między zwycięskim oferentem a pracownikami odpowiedzialnymi za udzielenie zamówienia. Przegląd próby beneficjentów pod kątem

	<ul style="list-style-type: none"> Istnienie procedur mających zapewnić otrzymanie wszystkich niezbędnych informacji przez organ certyfikujący. <p>Ścieżki audytu</p> <ul style="list-style-type: none"> IZ musi prowadzić zapisy księgowe ze szczegółowymi informacjami na temat faktycznie poniesionych przez beneficjenta 	<p>funkcjonowania tej kontroli przez IZ.</p> <ul style="list-style-type: none"> Przegląd przez IZ próby zwycięskich ofert pod kątem takich przesłanek jak zwycięskie oferty bardzo zbliżone do kolejnej oferty z najniższą ceną, zwycięskie oferty złożone po terminie lub dowody potwierdzające prywatną komunikację między zwycięskim oferentem a pracownikami odpowiedzialnymi za udzielenie zamówienia, jak również przesłanek nieuczciwych zachowań.
Zmowa przetargowa	<p>wydatków w ramach każdego współfinansowanego działania.</p> <ul style="list-style-type: none"> Na właściwym szczeblu zarządzania należy przechowywać specyfikacje techniczne i plan finansowy operacji, sprawozdania z postępów i sprawozdania monitorujące, dokumenty dotyczące wniosku, oceny, wyboru, zatwierdzenia dotacji oraz procedur przetargowych i 	<ul style="list-style-type: none"> Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do stosowania kontroli ukierunkowanych na wykrywanie uporczywie powtarzających się wysokich lub niestandardowych danych dotyczących przetargu (wskazujących na znajomość rynku przez osoby dokonujące oceny ofert) oraz na nietypowe powiązania między stronami trzecimi (np. rotacja zamówień). Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ. Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do „wzorcowego zestawiania” porównywarek cen dla standardowych towarów i usług. Przegląd

	udzielenia zamówienia, jak również sprawozdania z kontroli współfinansowanych produktów i usług.	
--	--	--

		<p>próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.</p>
Manipulacje ofertami	<ul style="list-style-type: none"> • IZ powinna sprawdzić, czy beneficjenci stosują system oddzielnej księgowości lub oddzielny kod księgowy dla wszystkich transakcji. • Powinny funkcjonować procedury zapewniające przechowywanie wszystkich dokumentów wymaganych do przeprowadzenia odpowiedniej ścieżki audytu. 	<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do stosowania procedury przetargowej obejmującej przejrzysty proces otwarcia ofert oraz odpowiedni system zabezpieczenia ofert nieotwartych. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.
Nieuczciwe informowanie o cenach	<p>Systemy księgowości, monitorowania i sprawozdawczości finansowej</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie przez IZ beneficjentów do stosowania kontroli w celu potwierdzenia cen podawanych przez strony trzecie w innych niezależnych źródłach. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ. • Zobowiązanie przez IZ beneficjentów do stosowania standardowych kosztów jednostkowych dla dostaw zamawianych regularnie.
Fikcyjni usługodawcy	<p>Skutecznie funkcjonujący system komputerowy, który może dostarczać wiarygodnych i istotnych informacji.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie przez IZ beneficjentów do sprawdzania faktów historycznych dotyczących wszystkich stron trzecich. Kontrole takie mogą obejmować ogólne sprawdzenie witryny internetowej, lokalizacji przedsiębiorstw i danych do kontaktu itd. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.

Jeden wykonawca - podwójne wnioski o zwrot kosztów		<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do przeglądania sprawozdań z działalności i wyników zamówień pod kątem dowodów potwierdzających koszty (np. nazwiska pracowników) oraz do zapewnienia sobie umownego prawa zażądania dodatkowych dowodów na potwierdzenie (np. systemów rejestrowania czasu pracy). Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.
Zamiana materiałów		<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do kontrolowania zakupionych produktów/usług w stosunku do specyfikacji zamówienia przez odpowiednich ekspertów. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ. • Przegląd przez IZ próby sprawozdań z działalności i określonych zakupionych produktów/usług w stosunku do specyfikacji zamówienia.
Nieistniejące produkty lub realizacja działania niezgodnie z umową o udzielenie dotacji		<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do żądania protokołów odbioru robót lub innych świadectw weryfikacji, wystawionych przez niezależną stronę trzecią po zakończeniu realizacji zamówienia. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.

		<ul style="list-style-type: none"> • Przegląd przez IZ próby protokołów odbioru robót lub innych świadectw weryfikacji.
--	--	--

<p>Sfałszowane, zawyżone lub powielone faktury</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do kontrolowania przedstawionych faktur pod kątem ich powielania (tj. kilka faktur na tę samą kwotę, numery faktur itd.) lub fałszowania. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ. • Zobowiązanie beneficjentów przez IZ do porównywania końcowej ceny produktów/usług z budżetem i ogólnie przyjętymi cenami w podobnych zamówieniach. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ. • Przegląd przez IZ próby końcowych produktów projektu pod kątem kosztów, w poszukiwaniu dowodów potwierdzających niewykonanie prac lub poniesienie koniecznych kosztów.

2. WDROŻENIE I WERYFIKACJA OPERACJI	
Kontrole całościowe	
<ul style="list-style-type: none"> • Można wprowadzić mechanizm informowania o podejrzeniu nieuczciwych zachowań • Korzystanie z narzędzi eksploracji danych, takich jak ARACHNE • Skuteczne kontrole zarządcze • Przestrzeganie krajowych wymogów dotyczących niezależnego audytu kosztów projektu przez beneficjentów 	
Szczególne ryzyko nadużyć finansowych	Opis kontroli
Koszty nieodpowiednio wykwalifikowanej siły roboczej	<p>Wytyczne dla beneficjentów</p> <ul style="list-style-type: none"> • Skuteczne poinformowanie beneficjentów o ich prawach i obowiązkach, zwłaszcza o krajowych regułach kwalifikowalności ustanowionych dla danego programu, obowiązujących wspólnotowych regułach kwalifikowalności, szczególnych warunkach dotyczących produktów lub usług, które mają być dostarczone lub świadczone w ramach danego działania, o planie finansowym, terminie wykonania, wymogach dotyczących oddzielnej księgowości lub odpowiednich kodów księgowych, informacjach, które należy przechowywać i przekazywać. • Istnienie zrozumiałych i jednoznacznych krajowych reguł kwalifikowalności ustanowionych dla programu. • Istnienie strategii mającej zapewnić beneficjentom dostęp do niezbędnych informacji oraz otrzymanie odpowiedniego zakresu wytycznych. <p>Kontrole zarządcze</p>
Nieprawdziwe koszty pracy	

	<ul style="list-style-type: none"> Istnienie pisemnych procedur i kompleksowych list kontrolnych na beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.
--	--

	<p>potrzeby kontroli zarządczych.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Przeprowadzanie kontroli zarządczych przed poświadczeniem. • Weryfikacja administracyjna wszystkich wniosków o refundację, w tym przegląd roszczeń i dokumentów potwierdzających. • Przeprowadzanie kontroli na miejscu gdy projekt jest już mocno zaawansowany. 	<ul style="list-style-type: none"> • Zobowiązanie beneficjentów do przeglądu końcowego sprawozdania z działalności i sprawozdania finansowego pod kątem rozbieżności między działaniami planowanymi a faktycznie zrealizowanymi. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.
Nieuzasadnione wynagrodzenie za godziny nadliczbowe wykazane jako koszty rzeczywiste	<ul style="list-style-type: none"> • Przechowywanie dowodów potwierdzających zrealizowane prace oraz otrzymanych wyników i podejmowanie działań następnych. • Dobór próby na podstawie odpowiedniej oceny ryzyka. • Istnienie procedur mających zapewnić otrzymanie wszystkich niezbędnych informacji przez instytucję certyfikującą. <p>Ścieżki audytu</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Przegląd końcowego sprawozdania z działalności i sprawozdania finansowego oraz dokumentów potwierdzających pod kątem godzin nadliczbowych (nadmierna liczba godzin pracy osób realizujących projekt, mniej pracowników realizujących projekt niż planowano, ale wszystkie działania zrealizowane). • Zobowiązanie beneficjentów do przeglądania faktur od dostawców i ich porównania z dokumentami potwierdzającymi pod kątem wykazywanych godzin nadliczbowych (nadmierna liczba godzin pracy osób realizujących projekt, mniej pracowników realizujących projekt niż planowano). Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.

Nieprawidłowe stawki godzinowe	<ul style="list-style-type: none"> • IZ musi prowadzić zapisy księgowe ze szczegółowymi informacjami na temat faktycznie poniesionych przez beneficjenta wydatków w ramach każdego współfinansowanego działania. • Na właściwym szczeblu zarządzania należy przechowywać specyfikacje techniczne i plan finansowy działania, sprawozdania z postępów i sprawozdania monitorujące, dokumenty dotyczące wniosku, oceny, wyboru, zatwierdzenia dotacji oraz procedur przetargowych i udzielenia zamówienia, jak również sprawozdania z kontroli współfinansowanych produktów i usług. • IZ powinna sprawdzić, czy beneficjenci stosują system oddzielnej księgowości lub oddzielny kod księgowy dla wszystkich transakcji 	<ul style="list-style-type: none"> • Przegląd końcowych sprawozdań finansowych pod kątem dowodów potwierdzających faktycznie poniesione koszty z tytułu wynagrodzeń (np. umowy, dane na listach płac) oraz czasu poświęconego na realizację projektu (np. systemy rejestrowania czasu pracy, listy obecności). • W odniesieniu do kosztów pracy stron trzecich IZ wymaga od beneficjentów przeglądania faktur pod kątem kosztów pracy i porównywania ich z dowodami potwierdzającymi faktycznie poniesione koszty z tytułu wynagrodzeń (np. umowy, dane na listach płac) oraz czas poświęcony realizacji projektu (np. systemy rejestrowania czasu pracy, listy obecności). Wszystkie dowody analizuje się z zachowaniem odpowiedniego sceptycyzmu. IZ dokonuje przeglądu funkcjonowania tej kontroli na próbie beneficjentów.
Nieprawidłowo rozłożone koszty pracy na poszczególne projekty		<ul style="list-style-type: none"> • Przegląd dowodów przedstawionych przez beneficjentów w celu niezależnej weryfikacji podziału kosztów personelu na działania w ramach projektu, np. list obecności, systemów rejestrowania czasu pracy, danych z ksiąg rachunkowych.
Nieprawidłowy opis działań zrealizowanych		<ul style="list-style-type: none"> • Przegląd dowodów przedstawionych przez beneficjentów w celu zweryfikowania działań

przez pracowników		zrealizowanych w ramach projektu, np. list obecności, systemów rejestrowania czasu pracy.
-------------------	--	---

	<ul style="list-style-type: none"> • Powinny funkcjonować procedury zapewniające przechowywanie wszystkich dokumentów wymaganych do przeprowadzenia odpowiedniej ścieżki audytu. <p>Systemy księgowości, monitorowania i sprawozdawczości finansowej</p> <p>Skutecznie funkcjonujący system komputerowy, który może dostarczać wiarygodnych i istotnych informacji</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Przegląd końcowego sprawozdania z działalności i sprawozdania finansowego pod kątem rozbieżności między działaniami planowanymi a faktycznie zrealizowanymi. • Zobowiązanie beneficjentów do przeglądu dowodów dostarczonych przez strony trzecie w celu niezależnego potwierdzenia realizacji działań, np. list obecności, rejestrów czasu pracy. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ. • Zobowiązanie beneficjentów do przeglądu końcowego sprawozdania z działalności i sprawozdania finansowego pod kątem rozbieżności między działaniami planowanymi a faktycznie zrealizowanymi. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.
Nieistniejący pracownicy ujęci w podanych kosztach personelu		<ul style="list-style-type: none"> • Przegląd dowodów przedstawionych przez beneficjentów w celu niezależnej weryfikacji istnienia pracowników, np. umów, informacji dotyczących ubezpieczenia społecznego. • Zobowiązanie beneficjentów do przeglądania

		dowodów przedstawionych przez strony trzecie w celu niezależnej weryfikacji istnienia pracowników, np. umów, informacji dotyczących ubezpieczenia społecznego. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.
Koszty personelu uwzględniające czynności wykonane poza okresem realizacji		<ul style="list-style-type: none"> Przegląd dowodów przedstawionych przez beneficjentów w celu niezależnego zweryfikowania, czy koszty zostały poniesione w terminach ustalonych dla danego projektu, np. oryginałów faktur, wyciągów bankowych. Zobowiązanie beneficjentów do przeglądania dowodów przedstawionych przez strony trzecie, pozwalających na niezależną weryfikację, czy koszty zostały poniesione w terminach ustalonych dla danego projektu, np. oryginałów faktur, wyciągów bankowych. Przegląd próby beneficjentów pod kątem funkcjonowania tej kontroli przez IZ.

Źródło: Wytoczne Komisji Europejskiej „Ocena ryzyka nadużyć finansowych oraz skuteczne i proporcjonalne środki zwalczania nadużyć finansowych”.

Jednym z istotnych elementów w trakcie procesu oceny ryzyka jest wykorzystanie zewnętrznych jak i wewnętrznych wyników kontroli. Poniższe przykłady nieprawidłowości zostały zaczerpnięte z Wystąpień pokontrolnych NIK, które dotyczyły kontroli funkcjonowania szpitali w latach 2015-2017. Na potrzeby niniejszego opracowania do opisanych nieprawidłowości zostały zdefiniowane ryzyka, które należy minimalizować aby w przyszłości podobne nieprawidłowości nie miały miejsca, oraz zostały zaproponowane mechanizmy kontrolne, które mogą mieć wpływ na ograniczenie tych ryzyk. Należy jednocześnie zauważyć, że z uwagi na specyfikę poszczególnych jednostek mechanizmy te mogą być w różny sposób formułowane oraz zawarte w różnych (procedury, zarządzenia, decyzje) regulacjach wewnętrznych. W przypadku każdej innej stwierdzonej w trakcie kontroli nieprawidłowości należy zastosować analogiczny schemat działania, czyli zdefiniować ryzyka a następnie określić mechanizm kontrolny i wdrożyć go w ramach istniejących regulacji poprzez ich modyfikacje a w razie konieczności wprowadzić nowe regulacje.

Przykład 1.
<p>Opis nieprawidłowości:</p> <p>Udzielenie zamówień na udzielanie świadczeń zdrowotnych bez przeprowadzenia konkursu ofert, wymaganego przepisami ustawy o działalności leczniczej i zapewniającego konkurencyjność wyboru wykonawcy. W istotny sposób przyczyniło się do tego zaniedbywanie przez służby administracyjne szpitali obowiązku szacowania wartości tych zamówień. Wartość przedmiotu zamówienia w każdym z ww. przypadków zobowiązywała do wszczęcia procedury konkursowej.</p>
<p>Ryzyko, którym trzeba zarządzać, aby nieprawidłowość się nie pojawiła:</p> <p>Brak szacowania wartości zamówienia</p> <p>Udzielenie zamówienia niezgodnie z ustawą</p>
<p>Propozycja mechanizmu kontrolnego minimalizującego nieprawidłowość:</p> <p>Wszystkie zamówienia planowane na dany rok bez względu na kwotę są zawarte w rocznym planie zamówień.</p>

Informacja o szacowanej wartości zamówienia każdorazowo zawarta jest we wniosku o wszczęcie zamówienia a osoba odpowiedzialna za koordynację zamówień potwierdza właściwość zastosowanego trybu przed wszczęciem postępowania.

Zasada dwóch par oczu przy przygotowywaniu dokumentacji dot. zamówienia.

Przykład 2.

Opis nieprawidłowości:

Liczne przypadki nierzetelnego opisu przedmiotu zamówienia i warunków konkursu, przyjmowania ofert niekompletnych, zawierania umów na warunkach gorszych dla szpitali od oferowanych, a także zmiany warunków określonych w ofertach w trakcie toczącego się postępowania konkursowego świadczyły o braku przejrzystości i niedochowaniu zasady uczciwej konkurencji, a często też o wspieraniu interesów wykonawców kosztem interesu szpitala.

Ryzyko, którym trzeba zarządzać, aby nieprawidłowość się nie pojawiła:

- Brak zachowania przejrzystości w udzielaniu zamówień
- Brak zachowania zasady uczciwej konkurencji
- Zaistnienie czynu korupcyjnego

Mechanizm kontrolny minimalizujący nieprawidłowość:

- Zasady uczciwej konkurencji opisane w regulaminie zamówień również tych poniżej 30 tys. euro;
- Określenie naruszenia wewnętrznego regulaminu w zakresie zamówień jako rażącego naruszenia obowiązków pracowniczych;
- W przypadku potwierdzonej zmiany w zamówieniu na niekorzyść szpitala, każdorazowo składanie wniosków do rzecznika dyscypliny finansów publicznych o ukaranie osób odpowiedzialnych;
- Okresowe przeglądy skuteczności procedur dotyczących przeciwdziałaniu korupcji.

Przykład 3.

Opis nieprawidłowości:

Żaden z kontrolowanych szpitali nie wykorzystał określonego w umowie uprawnienia do kontroli usługodawców. Jeden szpital nakładał na wykonawcę obowiązek wniesienia zabezpieczenia należytego wykonania umowy, co NIK uznała za dobrą praktykę.

Ryzyko, którym trzeba zarządzać, aby nieprawidłowość się nie pojawiła:

- Brak należytego wywiązywania się wykonawców z umowy
- Niska jakość usług świadczona przez wykonawcę

Mechanizm kontrolny minimalizujący nieprawidłowość:

- Okresowe kontrole na miejscu
- Sprawozdania potwierdzające wypełnienie obowiązku
- Każdorazowe ustanowienie zabezpieczenia należytego wykonania umowy

6. IRLANDZKI PRZYKŁAD REAGOWANIA NA NADUŻYCIA FINANSOWE³

1. Wprowadzenie i definicja nadużycia finansowego

1.1 Niniejszy plan reagowania na nadużycia finansowe został opracowany w formie przewodnika po procedurach dla personelu Urzędu Kontroli EFRR w celu zapewnienia podejmowania terminowych i skutecznych działań w przypadku stwierdzenia nadużycia lub podejrzenia nadużycia przy wykonywaniu statutowych funkcji określonych w art. 62 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

1.2 Jako jednostka w ramach Departamentu Wydatków Publicznych i Reform, Urząd Kontroli EFRR jest zobowiązany prowadzić politykę zerowej tolerancji wobec nadużyć finansowych.

1.3 Artykuł K.3 Traktatu o Unii Europejskiej dotyczący ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich definiuje „nadużycia finansowe” w odniesieniu do wydatków jako polegające na jakimkolwiek umyślnym działaniu lub zaniechaniu dotyczącym:

- „wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, które ma na celu sprzeniewierzenie lub bezprawne zatrzymanie środków z budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu,

³ Przykład planu reagowania na nadużycia finansowe opisany został w Podręczniku. Rola audytorów z państw członkowskich w zakresie zapobiegania nadużyciom finansowym i ich wykrywania w odniesieniu do europejskich funduszy strukturalnych i inwestycyjnych. Doświadczenia i praktyki w państwach członkowskich, stanowi on załącznik numer 3 do tego podręcznika.

- nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, w tym samym celu,
- niewłaściwego wykorzystania takich środków do celów innych niż te, na które zostały pierwotnie przyznane”.

2. Międzynarodowe standardy rewizji finansowej

2.1 Art. 127 ust. 3 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013 stanowi, że instytucja audytowa dba o to, aby czynności audytowe uwzględniały uznane w skali międzynarodowej standardy audytu. W MSRF 240 dotyczącym odpowiedzialności biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotyczącej nadużyć finansowych stwierdza się w pkt 4, że główna odpowiedzialność za zapobieganie nadużyciom finansowym i ich wykrywanie spoczywa na kierownictwie i na osobach sprawujących nadzór nad danym podmiotem.

2.2 Pkt 8 tego samego MSRF stanowi, że biegły rewident powinien zawsze zachować zawodowy sceptycyzm w odniesieniu do nadużyć finansowych przez cały czas trwania prac kontrolnych.

3. Wstępna sprawozdawczość i ocena nadużyć finansowych

3.1 Jeżeli audytorzy środków EFRR w trakcie swoich czynności audytowych odkryją coś, co ich zdaniem stanowi potencjalne nadużycie finansowe, powinni zgłosić to niezwłocznie swojemu kierownikowi liniowemu (zwykle kierownikowi audytu), który z kolei powinien niezwłocznie powiadomić o tym dyrektora Urzędu Kontroli EFRR.

3.2 Kierownik audytu/dyrektor Urzędu Kontroli EFRR powinien niezwłocznie zgłosić odnośne nadużycie finansowe lub podejrzenie nadużycia finansowego kierownikowi działu audytu wewnętrznego lub dyrektorowi generalnemu (lub osobie o podobnej randze) badanego podmiotu.

3.3 Kierownicy liniowi nie powinni podejmować wstępnych postępowań wyjaśniających, dopóki nie zgłoszono żadnych podejrzeń do działu audytu wewnętrznego/dyrektora generalnego badanego podmiotu ani nie zasięgnięto ich porady. Konieczne jest, aby postępowania wyjaśniające nie przesądzały o przyszłych dochodzeniach ani nie naruszały materiału dowodowego.

3.4 W zależności od badanego podmiotu i obowiązującego w nim planu reagowania na nadużycia finansowe, kierownik audytu wewnętrznego lub dyrektor generalny powinien doradzić w sprawie wewnętrznych lub zewnętrznych wstępnych procedur prowadzących do stwierdzenia stanu faktycznego w celu ustalenia, czy istnieje uzasadnione podejrzenie, że popełniono nadużycie finansowe. Takie badanie stanu faktycznego powinno być prowadzone w sposób dyskretny i możliwe najszybciej po stwierdzeniu podejrzenia.

3.5 W przypadku ustalenia w trakcie wstępnego postępowania wyjaśniającego, że nie próbowano popełnić ani nie popełniono nadużycia, lecz kontrole wewnętrzne były niedostateczne, zdarzenie to należy uwzględnić jako ustalenie w sprawozdaniu z audytu systemów lub sprawozdaniu z audytu operacji. Należy również zalecić, by kierownictwo dokonało przeglądu swoich systemów kontroli w celu upewnienia się, że są one odpowiednie i skuteczne.

4. Etap formalnej sprawozdawczości

4.1 W przypadku, gdy wstępne postępowanie wyjaśniające potwierdzi podejrzenie, że próbowano popełnić lub popełniono nadużycie, należy poinformować kierownictwo badanego podmiotu, że cała pierwotna dokumentacja (w tym dokumentacja elektroniczna) powinna zostać zabezpieczona w bezpiecznym miejscu do celów dalszego dochodzenia. Ma to zapobiec utracie dowodów, które mogą być istotne dla uzasadnienia późniejszego postępowania dyscyplinarnego lub prokuratorskiego.

4.2 Kierownik audytu powinien również sporządzić krótką notatkę na temat dowodów z czynności Urzędu Kontroli EFRR, w wyniku których stwierdzono nadużycia. Notatkę tę należy niezwłocznie przekazać kierownikowi audytu wewnętrznego/dyrektorowi generalnemu badanego podmiotu oraz instytucji zarządzającej programem. Informacje zawarte w tej notatce, powinny obejmować:

- krótki opis okoliczności popełnienia domniemanych nadużyć;
- sposoby wykrycia tych nadużyć;
- przybliżoną wartość nadużyć;
- nazwiska osób podejrzanych o popełnienie nadużyć.

4.3 W przypadku, gdy nadużycia popełniono na zewnątrz, kierownik audytu EFRR powinien powiadomić kierownictwo badanego podmiotu o konieczności poinformowania innych departamentów/instytucji rządowych, które są tym zainteresowane lub których sprawa dotyczy.

4.4 Pracownicy Urzędu Kontroli EFRR nie powinni podejmować żadnych dalszych działań w odniesieniu do dochodzenia w sprawie nadużyć finansowych ani postępowań sądowych, ponieważ główna odpowiedzialność za wykrywanie nadużyć spoczywa na jednostkach odpowiedzialnych za nadzór nad podmiotem i na jego kierownictwie.

4.5 Jeżeli jest to możliwe oraz w celu zapewnienia postępów w dotrzymaniu ustawowych terminów składania sprawozdań Komisji Europejskiej, należy kontynuować audyty operacji lub systemów. Jednakże wszelkie osoby pracujące dla badanego podmiotu, podejrzane o udział w nadużyciu finansowym nie powinny więcej udzielać żadnego wsparcia pracownikom Urzędu Kontroli EFRR, w związku z czym należy zwrócić się do kierownictwa badanego podmiotu o wyznaczenie alternatywnego urzędnika lub urzędników.

5. Wyniki dochodzenia wewnętrznego

5.1 Podczas własnego dochodzenia wewnętrznego prowadzonego przez badany podmiot Urząd Kontroli EFRR powinien utrzymywać kontakt z kierownikiem audytu wewnętrznego/dyrektorem generalnym oraz zadbać, by informowali oni niezwłocznie Urząd Kontroli EFRR o wynikach tego dochodzenia wewnętrznego.

5.2 Jeżeli zostanie udowodnione, że doszło do nadużyć, w projekcie sprawozdania z audytu systemów lub operacji należy zamieścić krótki opis tego zdarzenia, w tym szacunkową wycenę nadużyć mających wpływ na kwoty łącznych kwalifikowalnych lub łącznych wydatków publicznych zadeklarowanych wraz z częścią współfinansowaną z EFRR. W ramach procedury kontradyktoryjności w odniesieniu do sprawozdawczości kierownictwo badanego podmiotu należy wezwać do przedstawienia uwag na temat stwierdzonych nadużyć finansowych.

5.3 Jeżeli uwagi w ramach procedury kontradyktoryjności potwierdzą, że popełniono nadużycie finansowe, takie ustalenie robocze należy sformalizować w końcowej wersji sprawozdania z audytu operacji lub systemów oraz zamieścić wycenę

nadużycia z uwzględnieniem kwoty współfinansowanej. Sprawozdanie końcowe z audytu systemów lub operacji powinno również zawierać zalecenie, że instytucja zarządzająca programem musi wypełnić sprawozdanie na temat nieprawidłowości przeznaczone dla OLAF-u.

5.4 W przypadku, gdy dochodzenie wewnętrzne potwierdzi, że nie próbowano popełnić ani nie popełniono nadużycia, lecz kontrole wewnętrzne były niedostateczne, zdarzenie to należy uwzględnić jako ustalenie w sprawozdaniu z audytu systemów lub operacji. Należy również zalecić, by kierownictwo dokonało przeglądu swoich systemów kontroli w celu upewnienia się, że są one odpowiednie i skuteczne.

6.Kontakty z irlandzką krajową służbą policji (An Garda Síochána)

6.1 Przed rozpoczęciem dochodzenia wewnętrznego Urząd Kontroli EFRR powinien zalecić kierownictwu badanego podmiotu, by poinformowało An Garda Síochána o wszelkich przypadkach podejrzewanych nadużyć finansowych. Ma to na celu ułatwienie szybkiego i efektywnego prowadzenia dochodzeń w przypadku podejrzenia nadużyć finansowych.

7. Inne sprawozdania

7.1 Po otrzymaniu potwierdzenia popełnienia nadużycia finansowego, jeżeli zaangażowany podmiot jest podmiotem publicznym (podmiotem otrzymującym 50% finansowania

od państwa), Urząd Kontroli EFRR powinien zalecić temu podmiotowi zgłoszenie nadużycia Urzędowi Kontrolera i Audytora Generalnego (najwyższemu organowi kontroli w Irlandii).

7.2 Jeżeli badany podmiot otrzymał finansowanie objęte nadużyciem finansowym z jednego z programów operacyjnych narodowych strategicznych ram odniesienia i na następnym etapie procedury istnieje instytucja pośrednicząca, należy zalecić poinformowanie o nadużyciu również tej instytucji pośredniczącej.

7.3 Jeżeli badany podmiot ma komitet ds. audytu, należy zalecić mu poinformowanie tego komitetu o okolicznościach dotyczących nadużycia finansowego i dążyć do uzyskania opinii/zgody tego komitetu dotyczącej podjęcia ewentualnych działań następczych lub postępowania dyscyplinarnego.

8. Odzyskiwanie strat

8.1 Po ilościowym określeniu nadużyć (dotyczących wydatków zadeklarowanych Komisji Europejskiej) i zamieszczeniu informacji na ten temat w sprawozdaniu końcowym z audytu operacji i systemów, kopię tego sprawozdania należy przekazać instytucji certyfikującej danego programu, gdzie zdarzenie dotyczące nadużycia zostanie ujęte w załączniku XI do sprawozdania o odzyskanych i wycofanych środkach sporządzanego na dzień 31 marca każdego roku.

8.2 Instytucja certyfikująca danego programu będzie odpowiedzialna za odzyskanie od badanego podmiotu lub z programu łącznej kwalifikowalnej i łącznej publicznej kwoty nadużyć finansowych zgłoszonych jako nieprawidłowości.

8.3 Wszelkie dalsze straty wynikające z nadużyć finansowych, które nie dotyczą kontrolowanych operacji współfinansowanych, nie powinny być przedmiotem działań następczych Urzędu Kontroli EFRR. Kwestia ta pozostaje do rozpatrzenia przez kierownictwo badanego podmiotu.

9. Działania następcze

9.1 W następstwie dochodzenia wewnętrznego dotyczącego nadużyć finansowych należy zalecić instytucji zarządzającej, aby dokonała przeglądu systemów funkcjonujących w badanym podmiocie w odniesieniu do potencjalnego ryzyka systemowego. W ramach tego przeglądu należy przeanalizować bieżące mechanizmy przeciwdziałania ryzyku nadużyć finansowych, aby stwierdzić, czy konieczne jest podjęcie działań w celu wzmocnienia kontroli i w konsekwencji ograniczenia ryzyka wystąpienia innego nadużycia w przyszłości. Należy poinformować Urząd Kontroli EFRR o wszelkich skutkach systemowych.

9.2 Jeżeli istnieje potencjalna możliwość wystąpienia systemowych nadużyć finansowych i nieprawidłowości, Urząd Kontroli EFRR powinien zastosować procedury uzgodnione z instytucją zarządzającą w celu podjęcia działań następczych w odniesieniu do błędów systemowych.

10. Rozpatrywanie zapytań od mediów i innych podmiotów

10.1 Pracownikom Urzędu Kontroli EFRR nie wolno omawiać z mediami lub innymi podmiotami żadnych aspektów dochodzenia w sprawie nadużyć finansowych, ponieważ może to poważnie utrudnić ewentualne późniejsze postępowania dyscyplinarne i karne.

10.2 Wszelkie zapytania ze strony mediów na temat podejrzewanych lub faktycznych przypadków nadużyć finansowych należy kierować do kierownika audytu wewnętrznego lub dyrektora generalnego badanego podmiotu.

10.3 Pracownikom Urzędu Kontroli EFRR nie wolno informować osób oficjalnie nieuczestniczących w dochodzeniu o jakichkolwiek szczegółach związanych z danym nadużyciem finansowym.

7. DEFINICJE

Poniżej prezentujemy Państwu zbiór definicji:

Audyt wewnętrzny

Departament, wydział, zespół konsultantów lub innych ekspertów świadczący usługi zapewniające i doradcze, działający niezależnie i obiektywnie w celu przysporzenia wartości i usprawnienia działalności operacyjnej organizacji. Audyt wewnętrzny systematycznie, w uporządkowany sposób ocenia procesy: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli i przyczynia się do poprawy ich działania, tym samym pomagając organizacji osiągnąć cele.

Cele zadania audytowego

Ogólne określenie przez audytorów wewnętrznych, co zamierzają osiągnąć, wykonując dane zadanie.

Celowość

Celowość obejmuje zapewnienie zgodności z celami określonymi dla kontrolowanej jednostki lub działalności, stosowanie metod i środków odpowiednich dla osiągnięcia celów oraz osiągnięcie tych celów (skuteczność).

Gospodarność

Gospodarność obejmuje oszczędne i wydajne gospodarowanie środkami, zgodnie z zasadą uzyskiwania najlepszych efektów przy możliwie najmniejszych nakładach.

Karta

Karta audytu wewnętrznego to oficjalny dokument określający cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego. Karta ustala pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacji; upoważnia do dostępu do danych, personelu i majątku rzeczowego w zakresie wymaganym do wykonywania zadań audytowych; określa zakres działania audytu wewnętrznego.

Kodeks etyki

Kodeks etyki Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA) jest zbiorem zasad ogólnych dotyczących zawodu i praktyki audytu wewnętrznego oraz zasad postępowania określających zachowania oczekiwane od audytorów wewnętrznych. Kodeks etyki ma zastosowanie zarówno do osób, jak i organizacji świadczących usługi audytu wewnętrznego. Celem Kodeksu etyki jest promowanie zasad etycznych wykonywania zawodu audytora wewnętrznego na całym świecie.

Konflikt interesów

Każdego typu relacja, która nie jest lub wydaje się nie być w najlepszym interesie organizacji. Konflikt interesów poddaje w wątpliwość zdolność audytora do wykonywania zadań i obowiązków w obiektywny sposób.

Korupcja wg KE

Korupcji polega na nadużywaniu stanowiska (publicznego) dla prywatnego zysku. Płatności

związane z korupcją ułatwiają popełnianie wielu innych rodzajów nadużyć finansowych, takich jak: wystawianie fałszywych faktur, fikcyjne wydatki lub niezgodność ze specyfikacją zamówienia. Najpowszechniejszą formą korupcji są płatności lub inne korzyści; odbiorca (korupcja bierna) przyjmuje łapówkę od dawcy (korupcja czynna) w zamian za przysługę.

Korupcja wg. CBA

Czyn polegający na obiecywaniu, proponowaniu lub wręczaniu (...) jakichkolwiek nienależnych korzyści osobie pełniącej funkcje publiczne dla niej samej lub jakiejkolwiek innej osoby, w zamian za działanie lub zaniechanie działania w wykonywaniu jej funkcji.

Legalność

Legalność obejmuje zgodność działania z przepisami prawa powszechnie obowiązującego, przepisami prawa wewnętrznego, umowami oraz decyzjami i innymi rozstrzygnięciami w sprawach indywidualnych, a także prawidłowość stanowienia przepisów wewnętrznych obowiązujących daną jednostkę.

Nadużycie wg traktatu Lizbońskiego

Wykorzystanie lub przedstawienie fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów, które ma na celu sprzeniewierzenie lub bezprawne zatrzymanie środków z budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, w tym samym celu, niewłaściwego wykorzystania takich środków do celów innych niż te, na które zostały pierwotnie przyznane.

Nieprawidłowość wg. Standardów kontroli w administracji rządowej

Za nieprawidłowość należy uznać działanie lub zaniechanie, które z punktu widzenia kryteriów kontroli jest nielegalne, niegospodarne, niecelowe lub nierzetelne, a w przypadku kontroli wykonania zadań – nieskuteczne, niewydajne lub nieoszczędne.

Nieprawidłowość wg. regulacji KE

Jakiegolwiek naruszenie przepisów prawa wspólnotowego wynikające z działania lub zaniechania ze strony podmiotu gospodarczego, które spowodowało lub mogło spowodować szkodę w ogólnym budżecie Wspólnot lub w budżetach, które są zarządzane przez Wspólnoty, albo poprzez zmniejszenie lub utratę przychodów, które pochodzą ze środków własnych pobieranych bezpośrednio w imieniu Wspólnot, albo też w związku z nieuzasadnionym wydatkiem.

Niezależność

Brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny.

Obiektywizm

Bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z pełną wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrznymi nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób.

Oszustwo

Każdy bezprawny czyn charakteryzujący się celowym wprowadzeniem w błąd, zatajeniem prawdy lub nadużyciem zaufania. Czyny te nie są dokonane pod wpływem przemocy ani groźby użycia siły. Oszustwa są popełniane przez osoby i organizacje w celu zdobycia pieniędzy, majątku lub świadczeń, w celu uniknięcia płatności lub utraty świadczeń, a także w celu uzyskania korzyści osobistych lub biznesowych.

Podstawowe zasady praktyki zawodowej audytu wewnętrznego

Podstawowe zasady praktyki zawodowej audytu wewnętrznego stanowią podstawę *Międzynarodowych ramowych zasad praktyki zawodowej* i wspierają skuteczność audytu wewnętrznego.

Rzetelność

Rzetelność obejmuje wypełnianie obowiązków z należytą starannością, sumiennie i terminowo, wykonywanie zobowiązań zgodnie z ich treścią, dokumentowanie działań zgodnie

z rzeczywistością, we właściwej formie i wymaganych terminach, zgodnie z wewnętrznymi regułami funkcjonowania jednostki.

Uchybienie

Za uchybienie należy uznać odstępstwo od stanu pożądanego o charakterze wyłącznie formalnym, nie powodujące następstw dla kontrolowanej działalności, zarówno w aspekcie finansowym, jak i wykonania zadań.

Usługi doradcze

Doradztwo i pokrewne usługi na rzecz klienta. Charakter i zakres tych usług są uzgodnione z klientem. Celem usług doradczych jest przysporzenie wartości i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje obowiązków kierownictwa. Przykładami takich usług są: konsultacja, doradztwo, facylitacja oraz szkolenie.

Usługi zapewniające

Obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Przykładem takich usług są audyty finansowe, działalności, zgodności, bezpieczeństwa systemów oraz przeglądy typu due diligence.

Usługodawca zewnętrzny

Osoba lub firma spoza organizacji, która posiada szczególną wiedzę, umiejętności i doświadczenie w określonej dziedzinie.

Zarządzanie ryzykiem

Proces identyfikacji, oceny, zarządzania i kontroli potencjalnych zdarzeń lub sytuacji,

dostarczający racjonalnego zapewnienia, że cele organizacji zostaną zrealizowane.

Zgodność

Przestrzeganie zasad, planów, procedur, przepisów prawa, regulacji, umów lub innych wymogów.

Zasady należytego zarządzania finansowego (rozporządzenie KE nr 966/2012)

Zasada ta składa się z trzech szczegółowych zasad tj. zasady oszczędności, wydajności (efektywności), skuteczności.

Zgodnie z **zasadą oszczędności** zasoby wykorzystywane przez instytucję w celu wykonywania jej działalności powinny być udostępniane w odpowiednim czasie, we właściwej ilości i jakości oraz po najlepszej cenie.

Zasada wydajności wiąże się z jak najkorzystniejszą relacją pomiędzy wykorzystanymi zasobami a osiągniętymi wynikami.

Zasada skuteczności wiąże się z osiągnięciem określonych celów oraz zamierzonych rezultatów.