

Zestawienie
przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego
oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu¹
ze standardami audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych²
oraz Poradnikami do Międzynarodowych Standardów Audytu Wewnętrznego³

Wprowadzenie

Niniejsze zestawienie, opracowane przez Departament Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów, stanowi materiał informacyjny i pomocniczy dla audytorów wewnętrznych w zakresie stosowania standardów w odniesieniu do poszczególnych przepisów rozporządzenia. Standardy, jako uzupełnienie przepisów ustawy i rozporządzenia w zakresie audytu wewnętrznego, zawierają, zgodnie z art. 273 ust. 2 ustawy o finansach publicznych⁴, wskazówki, którymi powinien kierować się audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny w jednostce.

Zestawienie zostało przygotowane w układzie paragrafów rozporządzenia. Każdemu z paragrafów zostały przyporządkowane odpowiadające mu wybrane standardy (w lewej kolumnie). W celu szerszego wyjaśnienia standardów, w prawej kolumnie tabeli, ujęto wybrane interpretacje powiązane ze standardami oraz wskazówki dotyczące stosowania standardów, opisane w Poradnikach.

W związku z tym, że standardy nie odnoszą się do zagadnień uregulowanych w paragrafach: 1 - 4, 10, 11, 13, 25-30 oraz 32-35 rozporządzenia, przepisy te nie zostały uwzględnione w opracowaniu.

Rozdział 1: Przepisy ogólne

§ 5. 1. Audytor wewnętrzny dokumentuje czynności i zdarzenia mające znaczenie dla prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.

2. Audytor wewnętrzny prowadzi:

- 1) dokumentację dotyczącą zadania audytowego;

¹ Dz. U. poz. 1480, dalej jako: rozporządzenie.

² Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 24 czerwca 2013 r. poz.15), dalej jako: standardy.

³ Practice Advisories opublikowane przez Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, dalej jako: Poradniki.

⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.).

2) pozostałą dokumentację audytu wewnętrznego, w szczególności upoważnienie, dokumentację roboczą związaną z przygotowaniem planu audytu, plan audytu, sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego, wyniki oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

3. Dokumentacja dotycząca zadania audytowego obejmuje w szczególności:

- 1) program zadania zapewniającego;
- 2) sprawozdanie z zadania zapewniającego;
- 3) wynik czynności doradczych;
- 4) notatkę informacyjną z czynności sprawdzających;
- 5) dokumenty robocze:
 - a) związane z przygotowaniem i realizacją zadania zapewniającego,
 - b) związane z wykonywaniem czynności doradczych,
 - c) dotyczące monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania czynności sprawdzających.

4. Dokumentacja dotycząca zadania audytowego i pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego stanowią własność jednostki.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
<p>2310 – Zbieranie informacji</p> <p><i>Audytorzy wewnętrzni muszą zebrać informacje, które dotyczą zadania, są wystarczające, wiarygodne i przydatne do osiągnięcia jego celów.</i></p> <p>2330 – Dokumentowanie informacji</p> <p><i>Audytorzy wewnętrzni muszą dokumentować informacje dotyczące zadania, stanowiące podstawę wniosków i wyników.</i></p> <p>2330.A1 – Zarządzający audytem wewnętrznym musi kontrolować</p>	<p>Interpretacja powiązana ze Standardem – 2310 Zbieranie informacji</p> <p>Informacja wystarczająca jest rzeczowa, odpowiednia i przekonująca, tak że rozważna, dobrze poinformowana osoba doszłaby dna jej podstawie do tych samych wniosków co audytor. Informacja wiarygodna to najlepsza informacja możliwa do uzyskania przy pomocy odpowiednich technik audytu. Informacja dotyczy zadania, jeśli stanowi podstawę ustaleń i zaleceń oraz jest zgodna z celami zadania. Informacja przydatna pomaga organizacji osiągnąć cele.</p> <p>P 2330-1 Dokumentowanie informacji</p> <p>1. Audytorzy wewnętrzni przygotowują dokumentację roboczą. Dokumentacja</p>

dostęp do dokumentacji zadania. Przed udostępnieniem takiej dokumentacji osobom z zewnątrz zarządzający audytem, w zależności od sytuacji, musi uzyskać zgodę kierownictwa wyższego szczebla i/lub opinię prawną.

2330.A2 – Zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować wymagania dotyczące archiwizacji dokumentacji zadań, niezależnie od nośnika, na którym jest ona zapisana. Wymagania te muszą być zgodne z wytycznymi organizacji oraz innymi obowiązującymi przepisami i wymogami.

2330.C1 – Zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować zasady archiwizacji i sprawowania pieczy nad dokumentacją zadań doradczych oraz zasady jej udostępnienia, w tym także osobom spoza organizacji. Zasady te muszą być zgodne z wytycznymi organizacji oraz innymi obowiązującymi przepisami i wymogami.

robocza zawiera zebrane informacje i przeprowadzone analizy, stanowi podstawę wniosków i wyników zadania. Kierownictwo audytu wewnętrznego przegląda przygotowaną dokumentację roboczą.

Dokumentacja robocza zadania:

- jest pomocna przy planowaniu, wykonywaniu i przeglądaniu zadań.
- stanowi podstawowe uzasadnienie wyników zadania.
- dokumentuje zrealizowanie celów zadania.
- stanowi dowód dokładności i kompletności wykonanej pracy.
- stanowi podstawę oceny programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego.
- ułatwia przeglądy przez osoby trzecie.

2. Organizacja, wygląd i zawartość dokumentacji roboczej zależą od charakteru i celu zadania oraz potrzeb organizacji. Dokumentacja robocza obejmuje wszystkie aspekty zadania: od planowania do informowania o wynikach. Audyt wewnętrzny ustala nośniki, na których sporządza i przechowuje dokumentację roboczą.

3. Zarządzający audytem wewnętrznym ustala zasady dotyczące dokumentacji roboczej dla różnych typów wykonywanych zadań. Ujednolicona dokumentacja robocza zadania, np. kwestionariusze czy programy zadań, może poprawić wydajność i ułatwić delegowanie pracy. Dokumentacja robocza może być określona jako stała lub „do przeniesienia”, czyli zawierająca informacje o ciągłym znaczeniu.

P 2330.A1-1 Kontrola nad dokumentacją zadań

1. Dokumentacja robocza audytu wewnętrznego obejmuje sprawozdania, dokumentację pomocniczą, notatki z przeglądu i korespondencję, bez względu na nośnik zapisu. Dokumentacja zadania (robocza) jest własnością organizacji. Audyt wewnętrzny kontroluje dokumentację roboczą i udostępnia ją jedynie upoważnionym osobom.

2. Audytorzy wewnętrzni mogą przedstawić kierownictwu i radzie kwestię

dostępu stron trzecich do dokumentacji zadania. Zasady regulujące dostęp do dokumentacji zadania, postępowanie z wnioskiem o dostęp i procedury, których należy przestrzegać, jeśli zadanie daje podstawy do dochodzenia muszą być przejrane przez radę.

3. Zasady audytu wewnętrznego wyjaśniają kto w organizacji odpowiada za kontrolę i bezpieczeństwo dokumentacji audytu, komu z lub spoza organizacji można udostępnić dokumentację zadań oraz w jaki sposób należy postępować z wnioskami o takie udostępnienie. Wymienione zasady będą różne w zależności od charakteru organizacji, zasad obowiązujących w branży i przywilejów dostępu gwarantowanych przez prawo.

4. Kierownictwo i inni członkowie organizacji mogą poprosić o dostęp do całości lub części dokumentacji roboczej. Może to być konieczne do uzasadnienia lub wyjaśnienia ustaleń i zaleceń z audytu lub do innych celów związanych z prowadzoną działalnością. Wnioski o dostęp zatwierdza zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW).

5. ZAW zatwierdza udostępnienie audytorom zewnętrznym dokumentacji roboczej.

6. Istnieją okoliczności, w których osoby spoza organizacji (inne niż audytorzy zewnętrzni) proszą o udostępnienie dokumentacji roboczej i sprawozdań. Przed udostępnieniem tej dokumentacji ZAW uzyskuje zgodę odpowiednio kierownictwa wyższego szczebla i/lub radcy prawnego.

7. Teoretycznie, dokumentacja audytu wewnętrznego, która nie podlega szczególnej ochronie może być udostępniona w postępowaniu prawnym. Wymogi prawne różnią się znacząco w różnych porządkach prawnych. Jeśli otrzymano konkretną prośbę o dokumentację zadania do celów postępowania prawnego, ZAW współpracuje blisko z radcą prawnym przy podejmowaniu decyzji o tym, co ujawnić.

P 2330.A1-2 Udostępnianie dokumentacji zadań

1. Dokumentacja zadań audytu wewnętrznego obejmuje sprawozdania,

dokumentację pomocniczą, notatki z przeglądu i korespondencję, bez względu na nośnik zapisu. Dokumentacja zadań powstaje na ogół przy założeniu, że jej zawartość jest poufna i może stanowić zbiór faktów i opinii. Dla osób nieznaną organizację lub procesu audytu wewnętrznego, przedmiotowe fakty i opinie mogą być niezrozumiałe. Osoby z zewnątrz mogą starać się o uzyskanie dostępu do dokumentacji zadań w różnych postępowaniach, np. karnym i cywilnym, kontroli podatkowej, przeglądach przez organy regulacyjne, przeglądach zamówień publicznych i przeglądach prowadzonych przez organizacje zawodowe. Większość dokumentacji organizacji, która nie jest chroniona tajemnicą adwokacką, może być udostępniona w postępowaniu karnym. Kwestia dostępu w postępowaniu innym niż karne nie jest oczywista i może wyglądać różnie w zależności od jurysdykcji, jakiej podlega organizacja.

2. Jasno określone praktyki audytu wewnętrznego mogą wzmocnić kontrolę nad dostępem do dokumentacji zadań.

3. Audyt wewnętrzny może uregulować kwestię dostępu do dokumentacji audytu i kontroli nad nią, bez względu na nośnik zapisu.

4. Zasady audytu wewnętrznego powinny opisywać, z czego składa się dokumentacja zadań, precyzować zawartość i format dokumentacji oraz sposób postępowania z notatkami z przeglądu po udzieleniu na nie odpowiedzi. Zasady powinny też określać, przez jaki czas dokumentacja audytu ma być przechowywana. Precyzując okres przechowywania dokumentacji zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) powinien wziąć pod uwagę potrzeby organizacji i obowiązujące wymogi prawne.

5. Zasady audytu wewnętrznego mogą określać, kto w organizacji odpowiada za kontrolę i bezpieczeństwo dokumentacji audytu, komu można udostępnić dokumentację zadań oraz w jaki sposób należy postępować z wnioskami o takie udostępnienie. Zasady te zależą od praktyk w branży lub porządku prawnego, któremu podlega organizacja. ZAW powinien być świadom zmieniających się praktyk w branży i precedensów prawnych. Opracowując zasady powinien też rozważyć, kto może chcieć uzyskać dostęp do dokumentacji audytu wewnętrznego.

6. Zasady udostępniania dokumentacji zadań mogą obejmować również procedury:

- rozwiązywania problemów związanych z dostępem;
- szkolenia personelu audytu wewnętrznego w zakresie ryzyk i innych kwestii związanych z dostępem do wyników ich pracy;
- określenia, kto może chcieć uzyskać dostęp do wyników pracy audytu w przyszłości.

7. ZAW może też uświadomić kierownictwu wyższego szczebla i radzie, jakie ryzyka wiążą się z dostępem do dokumentacji zadań. Rada może przejrzeć zasady dotyczące osób, którym można udostępniać dokumentację zadania oraz sposobów postępowania z wnioskami. Konkretnie zasady będą różne, w zależności od charakteru organizacji i przywilejów dostępu gwarantowanych przez prawo.

8. Przekazując dokumentację zadań ZAW zazwyczaj:

- dostarcza tylko konkretne dokumenty, zgodnie z zasadami lub prośbą radcy prawnego. Zwykle nie są to dokumenty objęte tajemnicą adwokacką. Dokumenty zawierające przemyślenia lub strategie prawników pozostają zazwyczaj poufne i nie podlegają obowiązkowemu ujawnieniu.
- udostępnia dokumenty w takiej formie, żeby nie dało się ich zmienić (np. zdjęcie/obraz, a nie format edytowalny). Dokumenty papierowe przekazywane są w formie kopii, ZAW zatrzymuje oryginały.
- oznacza każdy dokument jako poufny, z adnotacją, że dalsza dystrybucja bez pozwolenia jest zabroniona.

§ 6. W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny, realizując zadanie audytowe, może korzystać z pomocy ekspertów.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
1200 – Biegłość i należyta staranność zawodowa	P1200-1 Biegłość i należyta staranność zawodowa

Zadania muszą być wykonywane z biegłością i należytą starannością zawodową.

1210 – Biegłość

Audytorzy wewnętrzni muszą posiadać wiedzę, umiejętności i inne kompetencje potrzebne do wykonywania ich indywidualnych obowiązków. Audyt wewnętrzny jako zespół musi posiadać lub zdobyć wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do wykonywania jego obowiązków.

1210.A1 – *Jeżeli audytorom wewnętrznym brakuje wiedzy, umiejętności lub innych kompetencji niezbędnych do wykonania całości lub części zadania, zarządzający audytem wewnętrznym musi pozyskać odpowiednią pomoc i wsparcie merytoryczne.*

1210.A2 – *Audytorzy wewnętrzni muszą mieć wystarczającą wiedzę pozwalającą na oszacowanie ryzyka oszustwa oraz ocenę sposobu zarządzania tym ryzykiem w organizacji, ale nie oczekuje się od nich posiadania wiedzy specjalistycznej wymaganej od osób, których podstawowym obowiązkiem jest wykrywanie i prowadzenie dochodzeń w sprawie oszustw.*

1210.A3 – *Audytorzy wewnętrzni muszą posiadać wiedzę o podstawowych ryzykach i mechanizmach kontrolnych związanych z wykorzystaniem informatyki oraz znać dostępne wspomagane komputerowo techniki audytu. Jednakże nie od wszystkich audytorów wewnętrznych oczekuje się wiedzy specjalistycznej, takiej jak od audytorów, których podstawowym obowiązkiem jest audyt informatyczny.*

1210.C1 – *Jeżeli audytorom wewnętrznym brakuje wiedzy, umiejętności lub innych kompetencji niezbędnych do wykonania całości lub części zadania doradczego, zarządzający audytem wewnętrznym musi odmówić realizacji takiego zadania lub pozyskać*

1. Wykazywanie się biegłością i należytą starannością zawodową jest obowiązkiem zarządzającego audytem wewnętrznym (ZAW) i każdego audytora wewnętrznego. ZAW zapewnia, że osoby wyznaczone do każdego zadania posiadają – jako zespół – wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do odpowiedniego wykonania zadania.

2. Należyta staranność zawodowa obejmuje przestrzeganie Kodeksu etyki IIA, kodeksu postępowania organizacji, jak również kodeksu postępowania innych instytucji, których dyplomy zawodowe audytor posiada. Kodeks etyki IIA wykracza poza Definicję audytu wewnętrznego i uwzględnia dwa istotne elementy:

- zasady ogólne, które odnoszą się do zawodu audytora i praktyki audytu wewnętrznego: prawość, obiektywizm, poufność i kompetencje.
- zasady postępowania, które opisują normy zachowań, jakich oczekuje się od audytorów wewnętrznych. Zasady te stanowią pomoc przy stosowaniu zasad ogólnych w praktyce i mają być wytycznymi dla audytorów wewnętrznych, jak postępować etycznie.

Interpretacja powiązana ze *Standardem* – 1210 Biegłość

Wiedza, umiejętności i inne kompetencje to ogólne określenie odnoszące się do zawodowej biegłości wymaganej od audytorów wewnętrznych, aby mogli skutecznie wykonywać swoje obowiązki. Zachęca się audytorów wewnętrznych do potwierdzenia biegłości poprzez zdobywanie odpowiednich dyplomów zawodowych i innych potwierdzeń kwalifikacji, takich jak tytuł Dyplomowanego Audytora Wewnętrznego (CIA) i inne tytuły oferowane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych oraz inne odpowiednie organizacje zawodowe.

P 1210-1 Biegłość

1. Wiedza, umiejętności i kompetencje, o których mowa w standardzie obejmują:

- biegłość w stosowaniu standardów, procedur i technik audytu

odpowiednią pomoc i wsparcie merytoryczne.

wewnętrznego w trakcie wykonywania zadań. Biegłość oznacza umiejętność zastosowania posiadanej wiedzy w sytuacjach, jakie mogą wystąpić oraz odpowiedniego radzenia sobie z nimi bez nadmiernych badań i korzystania z pomocy technicznej.

- biegłość w zakresie zasad i technik rachunkowości, jeśli audytorzy wewnętrzni mają często do czynienia z dokumentacją i sprawozdawczością finansową.
- wiedzę pozwalającą zidentyfikować znamiona oszustwa.
- wiedzę o podstawowych ryzykach i mechanizmach kontrolnych związanych z wykorzystaniem informatyki, a także dostępnych wspomaganych komputerowo technikach audytu.
- rozumienie zasad zarządzania, co pozwoli na rozpoznanie i ocenę istotności i znaczenia odchyleń od dobrej praktyki biznesowej. Rozumienie oznacza umiejętność stosowania szerokiej wiedzy w sytuacjach, jakie mogą wystąpić, umiejętność rozpoznawania istotnych odchyleń oraz przeprowadzenia badania niezbędnego do uzyskania racjonalnych rozwiązań.
- ogólną orientację w podstawowych zagadnieniach z takich tematów, jak rachunkowość, ekonomia, prawo handlowe, podatki, finanse, metody ilościowe, technologie informatyczne, zarządzanie ryzykiem i oszustwa. Ogólna orientacja oznacza umiejętność rozpoznawania istniejących lub potencjalnych problemów oraz określenia, jakie dodatkowe badania należy przeprowadzić lub jaką pomoc uzyskać.
- umiejętności postępowania z ludźmi, rozumienia relacji międzyludzkich i utrzymywania zadowalających stosunków z audytowanymi.
- umiejętności ustnego i pisemnego komunikowania się, co pozwoli na jasne i skuteczne przekazywanie informacji dotyczących celów audytu, ocen, wniosków i zaleceń.

2. Zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) ustala odpowiednie kryteria wykształcenia i doświadczenia audytorów, potrzebne na poszczególnych stanowiskach w audycie wewnętrznym. ZAW bierze przy tym pod uwagę zakres prac i poziom odpowiedzialności. Uzyskuje także racjonalne zapewnienie co do kwalifikacji i biegłości każdego potencjalnego audytora.

3. Audyt wewnętrzny jako zespół musi posiadać wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do wykonywania zawodu audytora w organizacji. Dokonywanie corocznej analizy wiedzy, umiejętności i innych kompetencji audytu wewnętrznego pomaga zidentyfikować obszary, które wymagają ciągłego rozwoju zawodowego, rekrutacji lub wsparcia zasobami.

4. Ciągły rozwój zawodowy jest nieodzowny dla zapewnienia, że pracownicy audytu wewnętrznego zachowują biegłość.

5. ZAW może pozyskać pomoc ekspertów spoza audytu wewnętrznego w celu wsparcia lub uzupełnienia obszarów, w których audyt wewnętrzny nie jest wystarczająco biegły.

P 1210.A1-1 Pozyskiwanie zewnętrznych usługodawców w celu wsparcia lub uzupełnienia działań audytu wewnętrznego

1. Nie każdy pracownik audytu wewnętrznego musi posiadać kwalifikacje ze wszystkich dziedzin. Audyt wewnętrzny może korzystać z usługodawców zewnętrznych lub specjalistów wewnętrznych, którzy są wykwalifikowani w takich dziedzinach, jak rachunkowość, audyt, ekonomia, finanse, statystyka, technologia informatyczna, inżynieria, podatki, prawo, ochrona środowiska oraz inne – w zakresie, jaki jest niezbędny do wypełnienia obowiązków audytu wewnętrznego.

2. Usługodawca zewnętrzny to osoba lub firma, niezależna od organizacji, która posiada szczególną wiedzę, umiejętności i doświadczenie w określonej dziedzinie. Usługodawcami zewnętrznymi są aktuariusze, księgowi, rzeczoznawcy, specjaliści językowi, kulturowi, z zakresu ochrony środowiska, śledczy, prawnicy, inżynierowie, geolodzy, specjaliści z zakresu bezpieczeństwa, statystycy, informatycy, zewnętrzni audytorzy organizacji i inne organizacje audytorskie. Usługodawca zewnętrzny może być zatrudniony przez radę, kierownictwo wyższego szczebla lub zarządzającego audytem wewnętrznym (ZAW).

3. Usługodawca zewnętrzny może zostać wykorzystany w audycie

wewnętrzny między innymi w związku z:

- osiągnięciem celów określonych w harmonogramie zadań.
- badaniem działalności, gdzie potrzebne są specjalistyczne umiejętności i wiedza, np. z zakresu technologii informatycznej, statystyki, podatków lub tłumaczeń językowych.
- wyceną aktywów, takich jak np. grunty i budynki, dzieła sztuki, kamienie szlachetne, inwestycje i skomplikowane instrumenty finansowe.
- określeniem wielkości lub stanu pewnych aktywów, jak np. zasobów mineralnych lub rezerw ropy naftowej.
- pomiarem wykonanej pracy oraz pracy pozostałej do wykonania przy kontraktach w trakcie realizacji.
- śledztwem w sprawie oszustw i naruszenia zasad bezpieczeństwa.
- ustaleniem wartości przy użyciu specjalistycznych metod, np. aktuarialną wyceną zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych.
- interpretacją wymagań prawnych, technicznych i regulacyjnych.
- Oceną programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego zgodnie ze Standardami.
- fuzjami i przejęciami.
- doradztwem w zakresie zarządzania ryzykiem i innych spraw.

4. Jeżeli ZAW zamierza skorzystać z zewnętrznego usługodawcy i polegać na wynikach jego pracy, to musi rozważyć kompetencje, niezależność i obiektywizm tego usługodawcy pod kątem konkretnego zadania do wykonania. Ocenę kompetencji, niezależności i obiektywizmu należy przeprowadzić także wtedy, gdy usługodawca zewnętrzny został dokonany przez inne osoby, a z oceny ZAW wynika, że nie powinien korzystać z prac wybranego usługodawcy zewnętrznego ani na nich polegać należy o tym poinformować odpowiednio kierownictwo wyższego stopnia.

5. Biorąc pod uwagę następujące czynniki ZAW ustala, czy usługodawca zewnętrzny posiada wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do wykonania zadania:

- certyfikaty zawodowe, licencje lub inne formy uznania kompetencji usługodawcy zewnętrznego w odpowiedniej dziedzinie.

- członkostwo usługodawcy zewnętrznego w odpowiedniej organizacji zawodowej i przestrzeganie kodeksu etyki tej organizacji.
- reputacja usługodawcy zewnętrznego. Może to obejmować kontakt z innymi osobami, którym znana jest praca tego usługodawcy.
- doświadczenie usługodawcy zewnętrznego w zakresie pracy, której zlecenie się rozważa.
- poziom wykształcenia i wyszkolenia usługodawcy zewnętrznego w dziedzinach związanych z konkretnym zadaniem.
- wiedza i doświadczenie usługodawcy zewnętrznego w branży, w której działa organizacja.

6. ZAW musi ocenić relacje między usługodawcą zewnętrznym a organizacją i audytem wewnętrznym, aby upewnić się, że niezależność i obiektywizm zostaną zachowane w trakcie audytu. Dokonując tej oceny ZAW sprawdza, że nie istnieją żadne powiązania finansowe, organizacyjne ani osobiste uniemożliwiające usługodawcy zewnętrznemu sformułowanie bezstronnych, wolnych od uprzedzeń sądów i opinii w trakcie wykonywania zadania i informowania o jego wynikach.

7. ZAW ocenia niezależność i obiektywizm usługodawcy zewnętrznego biorąc pod uwagę następujące czynniki:

- interesy finansowe, jakie zewnętrzny usługodawca może mieć w stosunku do organizacji.
- powiązania o charakterze osobistym lub zawodowym, jakie mogą istnieć między usługodawcą zewnętrznym a radą, kierownictwem wyższego szczebla lub innymi osobami w organizacji.
- wcześniejsze relacje, jakie usługodawca zewnętrzny mógł mieć z organizacją lub audytowaną działalnością.
- zakres innych ewentualnych usług świadczonych jednocześnie przez usługodawcę zewnętrznego na rzecz organizacji.
- wynagrodzenie lub inne korzyści, jakie usługodawca zewnętrzny może otrzymać.

8. Jeżeli usługodawca zewnętrzny jest również audytorem wewnętrznym organizacji, a charakter zadania stanowi rozszerzone usługi audytu, wówczas

ZAW musi upewnić się, czy wykonywana praca nie narusza niezależności audytora zewnętrznego. Termin „rozszerzone usługi audytu” odnosi się do usług wykraczających poza te wymagane przez standardy audytu ogólnie przyjęte przez audytorów zewnętrznych. Jeżeli audytorzy zewnętrzni organizacji działają jak pracownicy, członkowie kierownictwa lub kierownictwa wyższego szczebla organizacji, lub jeżeli istnieje domniemanie pełnienia przez nich takiej roli, to ich niezależność jest naruszona. Audytorzy zewnętrzni mogą świadczyć dodatkowo na rzecz organizacji inne usługi, np. podatkowe i doradcze. W takich przypadkach niezależność musi być oceniana w odniesieniu do pełnego zakresu usług świadczonych na rzecz organizacji.

9. Aby ustalić, że zakres prac jest odpowiedni z punktu widzenia celów audytu wewnętrznego, ZAW uzyskuje wystarczające informacje dotyczące zakresu pracy usługodawcy zewnętrznego. Wskazane byłoby udokumentowanie powyższych kwestii oraz innych ustaleń w umowie. ZAW omawia z usługodawcą zewnętrznym następujące zagadnienia:

- cele i zakres pracy, w tym formę wyników prac (produkty) i ramy czasowe.
- szczególne zagadnienia, których uwzględnienia oczekuje się w informacji z zadania.
- dostęp do odpowiedniej dokumentacji, personelu i majątku rzeczowego.
- informacje dotyczące przyjętych założeń i procedur, jakie mają być stosowane.
- własność dokumentacji roboczej i sprawowanie nad nią pieczy, jeżeli istnieje taka potrzeba.
- poufność i ograniczenia w ujawnianiu informacji uzyskanych w trakcie zadania.
- tam, gdzie ma to zastosowanie: przestrzeganie Standardów IIA i standardów pracy audytu wewnętrznego.

10. Dokonując przeglądu prac usługodawcy zewnętrznego ZAW ocenia adekwatność wykonanej pracy. Obejmuje to sprawdzenie, czy zgromadzone informacje są wystarczające do racjonalnego uzasadnienia wniosków z zadania oraz jak rozstrzygnięto wyjątki lub inne nietypowe kwestie.

11. Przekazując informacje z zadania, przy realizacji którego korzystano

z usługodawcy zewnętrznego ZAW może, o ile jest to właściwe, powołać się na jego usługi. Usługodawca zewnętrzny musi zostać o tym poinformowany, a jeżeli wymagają tego okoliczności powinno się uzyskać zgodę usługodawcy zewnętrznego przed powołaniem się w informacji z zadania na jego usługi.

Rozdział 2: Sposób sporządzania i elementy planu audytu oraz sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego

§ 7. 1. Kierownik komórki audytu wewnętrznego, opracowując plan audytu, o którym mowa w art. 283 ust. 1 ustawy, przeprowadza analizę ryzyka uwzględniającą sposób zarządzania ryzykiem w jednostce.

2. Przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego bierze pod uwagę w szczególności:

- 1) cele i zadania jednostki;
- 2) ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki;
- 3) wyniki audytów i kontroli.

3. Wynik analizy ryzyka, o której mowa w ust. 1, stanowi lista wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uwzględniająca ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
<p>2010 – Planowanie</p> <p><i>Zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować plan oparty na analizie ryzyka, określający priorytety działań audytu wewnętrznego zgodne z celami organizacji.</i></p> <p>2010.A1 – Plan zadań audytu wewnętrznego musi opierać się na udokumentowanej ocenie ryzyka, przeprowadzanej co najmniej raz w roku. W procesie planowania musi być uwzględniony wkład wyższego kierownictwa i rady.</p> <p>2010.A2 – Przed sformułowaniem przez audyt wewnętrzny opinii</p>	<p>Interpretacja powiązana ze Standardem – 2010 Planowanie</p> <p>Zarządzający audytem wewnętrznym jest odpowiedzialny za stworzenie planu opartego na analizie ryzyka. Korzysta przy tym z istniejącego systemu zarządzania ryzykiem w organizacji, w tym informacji o poziomach apetytu na ryzyko, ustalonych przez kierownictwo dla różnych działań lub części organizacji. Jeśli taki system nie istnieje, zarządzający audytem wewnętrznym dokonuje oceny ryzyka po rozważeniu informacji otrzymanych od kierownictwa wyższego szczebla i rady. Zarządzający audytem wewnętrznym musi w razie potrzeby przejrzeć i dostosować plan do zmian zachodzących w organizacji, ryzykach, operacjach, programach, systemach i kontrolach.</p>

i innych wniosków, zarządzający audytem wewnętrznym musi poznać i rozważyć oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla, rady i innych interesariuszy.

2010.C1 – *Rozważając przyjęcie proponowanych zadań doradczych, zarządzający audytem wewnętrznym powinien wziąć pod uwagę, w jakim stopniu możliwe będzie usprawnienie zarządzania ryzykiem, przysporzenie wartości oraz usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Przyjęte zadania muszą być uwzględnione w planie zadań.*

2050 – Koordynowanie

Zarządzający audytem wewnętrznym musi stworzyć i zapewnić działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazanych kierownictwu.

P 2010 – 1 Powiązanie planu audytu z ryzykiem i zagrożeniami

1. Przed opracowaniem planu audytu wielu zarządzających audytem wewnętrznym (ZAW) woli najpierw opracować lub zaktualizować przestrzeń audytu. Przestrzeń audytu to lista wszystkich możliwych zadań audytowych, jakie mogą być wykonane. ZAW może uzyskać informacje potrzebne do określenia tej przestrzeni od kierownictwa wyższego szczebla i rady.

2. Przestrzeń audytu może obejmować elementy ze strategicznego planu organizacji. Włączenie tych elementów sprawi, że przestrzeń audytu będzie uwzględniała i odzwierciedlała ogólne cele biznesowe. Plany strategiczne wskazują zazwyczaj, jaka jest postawa organizacji wobec ryzyka i jak trudne do osiągnięcia są jej cele. Na przestrzeń audytu będą zwykle miały wpływ wyniki procesu zarządzania ryzykiem. Plan strategiczny uwzględnia środowisko, w jakim działa organizacja. Te same czynniki środowiskowe będą wpływały na przestrzeń audytu i ocenę względnego ryzyka.

3. ZAW przygotowuje plan audytu na podstawie przestrzeni audytu, informacji od kierownictwa wyższego szczebla i rady oraz oceny ryzyka i zagrożeń, na jakie narażona jest organizacja. Kluczowym celem audytu jest zwykle dostarczenie kierownictwu wyższego szczebla i radzie zapewnienia i informacji, które pomogą im zrealizować cele organizacji. Kluczowe cele obejmują również ocenę skuteczności działań kierownictwa w zakresie zarządzania ryzykiem.

4. Przestrzeń audytu i powiązany z nią plan audytu są aktualizowane, żeby odzwierciedlić zmiany w kierunkach zarządzania, celach, akcentach i zainteresowaniach. Zaleca się ocenę przestrzeni audytu co najmniej raz w roku, aby uwzględniała najbardziej aktualne strategie i kierunki działania organizacji. W niektórych sytuacjach plany audytu mogą wymagać częstszych aktualizacji (np. co kwartał) w odpowiedzi na zmiany w biznesie, działalności operacyjnej, programach, systemach i mechanizmach kontrolnych organizacji.

5. Harmonogramy pracy opierają się m.in. na ocenie ryzyka i zagrożeń. Ustalenie priorytetów jest niezbędne do podjęcia decyzji o wykorzystaniu

zasobów. Istnieje wiele modeli ryzyka, które mogą zostać wykorzystane przez ZAW. Większość z nich posługuje się czynnikami ryzyka, takimi jak: wpływ, prawdopodobieństwo, istotność, płynność aktywów, kompetencje kierownictwa, jakość i przywiązanie do mechanizmów kontroli wewnętrznej, stopień zmienności lub stabilności, termin i wyniki ostatecznego zadania audytowego, złożoność oraz relacje z pracownikami i organami państwowymi.

P 2010-2 Wykorzystanie procesu zarządzania ryzykiem do planowania prac audytu wewnętrznego

1. Zarządzanie ryzykiem jest kluczowym elementem zapewnienia dobrego ładu organizacyjnego, obejmującego wszystkie działania organizacji. Wiele organizacji decyduje się przyjąć spójne, całościowe podejście do zarządzania ryzykiem, które – w najlepszym przypadku – powinno być całkowicie zintegrowane z zarządzaniem organizacją. Stosuje się je na wszystkich poziomach organizacji – na poziomie przedsiębiorstwa, funkcji, czy jednostki organizacyjnej. Do przeprowadzenia oceny i udokumentowania jej wyników kierownictwo stosuje zwykle zasady ramowe zarządzania ryzykiem.

2. Skuteczny proces zarządzania ryzykiem może pomóc w określeniu kluczowych mechanizmów kontrolnych powiązanych z istotnymi ryzykami nieodłącznymi. Powszechnie używa się pojęcia „zarządzanie ryzykiem korporacyjnym” (z ang. *ERM*). Komitet Organizacji Sponsorujących (COSO) Komisję Treadway’a definiuje ERM jako „proces realizowany przez radę, kierownictwo i innych pracowników, uwzględniony w strategii i obecny w całym przedsiębiorstwie, którego celem jest identyfikacja potencjalnych zdarzeń mogących wywrzeć wpływ na przedsiębiorstwo, utrzymywanie ryzyka w ustalonych granicach oraz rozsądne zapewnienie realizacji celów przedsiębiorstwa”. Jedną z powszechnych metod stosowanych przez kierownictwo do utrzymania ryzyka w ustalonych granicach jest wdrożenie mechanizmów kontrolnych. Audytorzy wewnętrzni badają kluczowe mechanizmy kontrolne i dostarczają zapewnienia odnośnie zarządzania istotnymi ryzykami.

3. *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego IIA*

(*Standardy*) definiują kontrolę jako: „każde działanie podejmowane przez kierownictwo, radę i inne osoby w celu zarządzania ryzykiem i zwiększenia prawdopodobieństwa osiągnięcia ustalonych celów. Kierownictwo planuje i organizuje działania wystarczające do uzyskania racjonalnego zapewnienia, że ogólne i szczegółowe cele organizacji zostaną zrealizowane. Kierownictwo kieruje też wykonaniem tych działań”.

4. Dwa podstawowe pojęcia związane z ryzykiem to: ryzyko nieodłączne i ryzyko rezydualne (znane też jako bieżące). Audytorzy finansowi/zewnętrzni od dawna stosują pojęcie ryzyka nieodłącznego, przez które rozumie się podatność informacji lub danych na istotne zniekształcenie przy założeniu, że nie istnieją odpowiednie mechanizmy kontrolne ograniczające ryzyko. *Standardy* definiują ryzyko rezydualne jako „ryzyko, jakie pozostaje po przeprowadzeniu przez kierownictwo działań zmierzających do zmniejszenia wpływu (skutków) i prawdopodobieństwa wystąpienia niepomyślnych zdarzeń, w tym działań kontrolnych podjętych w odpowiedzi na ryzyko”. Ryzyko bieżące jest często definiowane jako ryzyko zarządzane w ramach istniejących mechanizmów lub systemów kontroli.

5. Kluczowe kontrole można zdefiniować jako mechanizmy lub grupy mechanizmów kontrolnych, które pomagają ograniczać do akceptowalnego poziomu ryzyko, które w innym przypadku byłoby nie do przyjęcia. Pod pojęciem „mechanizmy kontrolne” najczęściej rozumie się procesy organizacyjne, których celem jest reagowanie na ryzyko. W skutecznym procesie zarządzania ryzykiem (odpowiednio udokumentowanym) kluczowe kontrole można bez trudu zidentyfikować analizując różnicę między ryzykiem nieodłącznym i rezydualnym we wszystkich systemach, na których polega się przy obniżaniu ratingu znaczących ryzyk. Jeżeli nie dokonano oceny ryzyka nieodłącznego, audytor wewnętrzny szacuje rating dla danego ryzyka. Identyfikując kluczowe mechanizmy kontrolne (przy założeniu, że zdaniem audytora wewnętrznego proces zarządzania ryzykiem jest dojrzały i wiarygodny) audytor zwraca uwagę na:

- konkretne czynniki ryzyka w obszarach, gdzie ryzyko nieodłączne zostało znacząco ograniczone (szczególnie, gdy było ocenione jako bardzo

wysokie). W ten sposób wyodrębnia się mechanizmy kontrolne istotne dla organizacji.

- mechanizmy kontrolne, które ograniczają dużą liczbę ryzyk.

6. Planowanie prac audytu wewnętrznego wymaga korzystania z procesu zarządzania ryzykiem w organizacji, jeżeli taki proces istnieje. Planując zadanie audytor wewnętrzny uwzględnia ryzyka istotne dla danej działalności oraz środki stosowane przez kierownictwo w celu obniżenia ryzyka do akceptowalnego poziomu. Opracowując plan prac audytu wewnętrznego i określając priorytety niezbędne do alokacji zasobów audytor wewnętrzny dokonuje oceny ryzyka. Ocena ta jest wykorzystywana do analizowania jednostek objętych audytem i wyboru obszarów o największym ryzyku, które znajdują się w planie prac audytu wewnętrznego.

7. Audytorzy wewnętrzni mogą nie posiadać kwalifikacji do oceny każdej kategorii ryzyka i procesu ERM w organizacji (np. audyty BHP, środowiskowe, czy dotyczące złożonych instrumentów finansowych). W takiej sytuacji zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) odpowiada za zaangażowanie usługodawcy zewnętrznego lub audytorów wewnętrznych posiadających specjalistyczną wiedzę.

8. Na świecie istnieją różne procesy i systemy zarządzania ryzykiem. Różny jest też stopień dojrzałości poszczególnych organizacji w odniesieniu do zarządzania ryzykiem. W organizacjach posiadających scentralizowane zarządzanie ryzykiem funkcja ta koordynuje z kierownictwem bieżące przeglądy mechanizmów kontroli wewnętrznej i aktualizuje te mechanizmy zgodnie ze zmieniającym się apetytem na ryzyko. Procesy zarządzania ryzykiem stosowane w różnych częściach świata mogą mieć różną logikę, strukturę i nazewnictwo. Audytorzy wewnętrzni dokonują oceny procesu zarządzania ryzykiem w organizacji i ustalają, które elementy mogą być wykorzystane przy tworzeniu planu audytu, a które przy planowaniu konkretnych zadań audytowych.

9. Czynniki, które audytor wewnętrzny uwzględnia przy tworzeniu planu audytu obejmują:

- ryzyka nieodłączne – Czy zostały zidentyfikowane i ocenione?

- ryzyka rezydualne – Czy zostały zidentyfikowane i ocenione?
- mechanizmy kontrolne ograniczające ryzyko, plany na wypadek awarii i działania monitorujące – Czy są powiązane z konkretnymi zdarzeniami i/lub ryzykami?
- rejestry ryzyka – Czy są prowadzone systematycznie, czy są kompletne i dokładne?
- dokumentację – Czy ryzyka i działania zostały udokumentowane?

Audytor wewnętrzny koordynuje działania z innymi wykonawcami usług zapewniających i bierze pod uwagę możliwość polegania na ich pracy. Patrz też poradnik 2050-2 „Mapy obszarów objętych zapewnieniem”.

10. Karta audytu zwykle wymaga, aby audyt wewnętrzny koncentrował się na obszarach wysokiego ryzyka, zarówno nieodłącznego, jak i rezydualnego. Audyt wewnętrzny musi zidentyfikować obszary o wysokim ryzyku nieodłącznym, wysokim ryzyku rezydualnym, a także kluczowe systemy kontroli, na których organizacja w największym stopniu polega. Jeżeli audyt wewnętrzny znajdzie obszary, w których ryzyko rezydualne jest nieakceptowalne, musi poinformować kierownictwo, aby mogło odpowiednio zareagować. Proces planowania strategicznego pozwala audytorom zidentyfikować różne rodzaje działań, które należy ująć w planie audytu, w tym:

- przeglądy mechanizmów kontrolnych/ działania zapewniające – audytorzy wewnętrzni sprawdzają adekwatność i sprawność systemów kontroli oraz dostarczają zapewnienia, że mechanizmy kontrolne działają, a ryzyka są skutecznie zarządzane.
- zapytania – jeśli poziom niepewności kierownictwa organizacji odnośnie mechanizmów kontrolnych w danej działalności lub obszarze ryzyka jest nie do przyjęcia, audytorzy wewnętrzni przeprowadzają odpowiednie procedury w celu lepszego zrozumienia ryzyka rezydualnego.
- czynności doradcze – audytorzy wewnętrzni doradzają kierownictwu organizacji, jak opracować systemy kontroli, żeby ograniczyć nieakceptowalne bieżące ryzyka.

Audytorzy wewnętrzni starają się także zidentyfikować niepotrzebne, zbędne,

nadmierne lub zbyt skomplikowane mechanizmy kontrolne, które co prawda ograniczają ryzyko, ale nie są wydajne. W takich przypadkach koszt kontroli może przewyższać uzyskaną korzyść; można poprawić wydajność zmieniając samą konstrukcję mechanizmów kontrolnych.

11. Aby zapewnić, że odpowiednie ryzyka zostaną zidentyfikowane, należy stosować systematyczne i jasno udokumentowane podejście. Dokumentacja może mieć różne formy: od arkuszy kalkulacyjnych w małych jednostkach po gotowe oprogramowanie w bardziej złożonych organizacjach. Najważniejsze, aby zasady zarządzania ryzykiem zostały w całości udokumentowane.

12. Dokumentacja zarządzania ryzykiem w organizacji może obejmować różne poziomy poniżej poziomu strategicznego. Wiele organizacji opracowało takie rejestry ryzyka; dokumentują one: znaczące ryzyka w danym obszarze, ocenę ryzyka nieodłącznego i rezydualnego, kluczowe mechanizmy kontrolne i czynniki ograniczające ryzyko. W następnej kolejności można podjąć działania porządkujące, których celem będzie powiązanie „kategorii” z „aspektami” ryzyka opisanymi w rejestrze oraz – o ile się da – z elementami już uwzględnionymi w przestrzeni audytu udokumentowanej przez audyt wewnętrzny.

13. Niektóre organizacje mogą zidentyfikować kilka obszarów o wysokim (lub wyższym) ryzyku nieodłącznym. Mimo że ryzyka te mogą wymagać uwagi audytu wewnętrznego, nie zawsze istnieje możliwość zbadania ich wszystkich. Jeżeli w rejestrze ryzyka ocena ryzyka nieodłącznego jest co najmniej wysoka, ryzyko rezydualne pozostaje w znacznym stopniu bez zmian, a kierownictwo ani audyt wewnętrzny nie planują żadnych działań, ZAW oddzielnie informuje radę o tych obszarach, podając szczegóły analizy ryzyka i przyczyny braku lub nieskuteczności mechanizmów kontroli wewnętrznej.

14. Plan audytu wewnętrznego musi uwzględniać okresowe badanie jednostek organizacyjnych lub oddziałów o mniejszym poziomie ryzyka, żeby upewnić się, że nie uległo ono zmianie. Audyt wewnętrzny ustala również metodę uszeregowania według ważności tych ryzyk, które dotychczas nie były objęte audytem.

15. Plan audytu wewnętrznego koncentruje się zwykle na:

- nieakceptowalnym bieżącym ryzyku, gdy wymagane jest podjęcie działań przez kierownictwo. Będą to obszary, gdzie kluczowe mechanizmy kontrolne i czynniki ograniczające ryzyko są minimalne i dlatego kierownictwo wyższego szczebla wymaga ich niezwłocznego zbadania.
- systemach kontroli, na których organizacja najbardziej polega.
- obszarach, gdzie jest bardzo duża różnica między ryzykiem nieodłącznym a ryzykiem rezydualnym.
- obszarach, gdzie ryzyko nieodłączne jest bardzo wysokie.

16. Planując konkretne zadanie audytor wewnętrzny identyfikuje i ocenia ryzyka dotyczące badanego obszaru.

P 2050-3 Poleganie na pracy innych wykonawców usług zapewniających

1. Zapewniając radę o działaniu procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli audytorzy wewnętrzni mogą polegać na pracy innych wewnętrznych i zewnętrznych wykonawców usług zapewniających. Mogą też korzystać z ich prac. Wewnętrzni wykonawcy usług zapewniających obejmują takie funkcje, jak zgodność, bezpieczeństwo informacji, jakość, BHP oraz monitoring prowadzony przez kierownictwo. Zewnętrzni wykonawcy usług zapewniających to na przykład audytorzy zewnętrzni, partnerzy w ramach joint venture, podmioty dokonujące specjalistycznych przeglądów, inne firmy audytorskie, w tym te przedstawiające raporty zgodnie z Międzynarodowym standardem nt. zadań zapewniających 3402 „Raporty z usług zapewniających dotyczących mechanizmów kontrolnych w organizacjach usługowych”.

2. Decyzja, czy polegać na pracy innych wykonawców usług zapewniających może być podjęta z różnych powodów, na przykład: chęci zajęcia się obszarami, które znajdują się poza zakresem kompetencji audytu, możliwości transferu wiedzy od innych usługodawców lub też poszerzeniem (w wydajny sposób) analizy ryzyka o kwestie spoza planu audytu.

3. Karta audytu i/lub umowa powinna gwarantować audytowi wewnętrznemu dostęp do prac innych wewnętrznych i zewnętrznych wykonawców usług

zapewniających.

4. Jeśli audytorzy wewnętrzni zlecają pracę wykonawcy usług zapewniających, muszą udokumentować swoje oczekiwania w umowie. Umowa musi regulować co najmniej: charakter i własność raportów i innych produktów zadania, metody/techniki, charakter procedur i potrzebnych danych/informacji, raporty z postępu prac/ nadzór zapewniający, że wykonywane prace są odpowiednie, wymagania co do sprawozdawczości.

5. Jeśli kierownictwo organizacji zleca prace i kieruje pracami osób trzecich świadczących usługi zapewniające, audytorzy wewnętrzni powinni się upewnić, że instrukcje są właściwe, że zostały zrozumiane i wykonane.

6. Audytorzy wewnętrzni powinni rozważyć kwestie niezależności i obiektywizmu innych wykonawców usług zapewniających, zanim zdecydują się polegać na ich pracy. Jeśli wykonawcy ci zostali wynajęci przez kierownictwo, a nie audyt wewnętrzny, i/lub kierownictwo kieruje ich pracami, audytorzy wewnętrzni powinni ocenić wpływ takich okoliczności na niezależność i obiektywizm tych usługodawców.

7. Audytorzy wewnętrzni powinni ocenić kompetencje i kwalifikacje wykonawców usług zapewniających. Ocena będzie obejmowała na przykład sprawdzenie, czy wykonawca posiada odpowiednie kwalifikacje i doświadczenie zawodowe, jest aktualnie zarejestrowany w stowarzyszeniu/ izbie zawodowej, jego kompetencje i rzetelność cieszą się uznaniem w branży.

8. Audytorzy wewnętrzni powinni przyjrzeć się praktykom innych wykonawców usług zapewniających, aby mieć racjonalne przekonanie, że ich ustalenia są oparte na wystarczających, wiarygodnych, dotyczących zadania i przydatnych informacjach, zgodnie z wymaganiami standardu 2310 „Zbieranie informacji”. Standard 2310 musi być przestrzegany przez zarządzającego audytem wewnętrznym bez względu na to, na ile korzysta on z prac innych wykonawców usług zapewniających.

9. Audytorzy wewnętrzni powinni upewnić się, że praca innych wykonawców usług zapewniających jest odpowiednio zaplanowana, nadzorowana,

udokumentowana i przejrzana. Audytorzy powinni sprawdzić, czy zgromadzone dowody są odpowiednie i wystarczające do tego, aby z nich skorzystać i móc na nich polegać. Po dokonaniu oceny pracy innych wykonawców usług zapewniających może się okazać, że konieczne są dodatkowe testy, aby uzyskać odpowiednie i wystarczające dowody audytu. Audytorzy wewnętrzni powinni być przekonani, w oparciu o znajomość biznesu, środowiska, metod i informacji wykorzystanych przez usługodawcę, że jego ustalenia są rozsądne.

10. To, na ile można polegać na innych wykonawcach usług zapewniających będzie zależało od wspomnianych wcześniej czynników: niezależności, obiektywizmu, kompetencji, stosowanych praktyk, adekwatności wykonanej pracy i wystarczalności dowodów audytu, stanowiących podstawę zapewnienia. Im większe ryzyko lub znaczenie działalności badanej przez zewnętrznych usługodawców, tym więcej informacji na temat wymienionych czynników powinien zgromadzić audytor wewnętrzny. Może też być zmuszony do uzyskania dodatkowych dowodów, uzupełniających pracę innych wykonawców usług zapewniających. Aby zwiększyć wiarygodność wyników uzyskanych przez innych wykonawców usług zapewniających, audyt wewnętrzny może je powtórnie przetestować.

11. Audytorzy wewnętrzni powinni włączyć wyniki uzyskane przez innych wykonawców usług zapewniających do ogólnego sprawozdania, które przekazują radzie i innym kluczowym interesariuszom. Znaczące kwestie podniesione przez innych usługodawców mogą być albo szczegółowo opisane, albo tylko podsumowane w sprawozdaniach audytu wewnętrznego. Audytorzy powinni też w nich wyraźnie zaznaczyć, że polegają na informacjach dostarczonych przez innych wykonawców usług zapewniających.

12. Wykonując czynności sprawdzające audytorzy wewnętrzni oceniają adekwatność, skuteczność i terminowość działań podjętych przez kierownictwo w odpowiedzi na przekazane ustalenia i zalecenia, w tym te przedstawione przez innych wykonawców usług zapewniających. Przeglądając działania kierownictwa podjęte w odpowiedzi na zalecenia innych wykonawców usług zapewniających audytorzy wewnętrzni powinni

sprawdzić, czy kierownictwo wdrożyło te zalecenia, czy też wzięło na siebie ryzyko niepodejmowania działań.

13. Istotne ustalenia innych wykonawców usług zapewniających powinny być uwzględnione w zapewnieniach i informacjach przekazywanych organizacji przez audyt wewnętrzny. Wyniki prac innych usługodawców mogą wpływać na ocenę ryzyka dokonywaną przez audyt wewnętrzny – ustalenia mogą mieć znaczenie dla oceny ryzyka i zakresu niezbędnych prac audytowych w odniesieniu do danego ryzyka.

14. Oceniając skuteczność i przyczyniając się do poprawy działania procesów zarządzania ryzykiem (standard 2120 „Zarządzanie ryzykiem”) audyt wewnętrzny może przejrzeć procesy wewnętrznych wykonawców usług zapewniających, takich jak funkcje zgodności, bezpieczeństwa informacji, jakości, BHP oraz monitoring prowadzony przez kierownictwo. Obszary ryzyka powinny być objęte audytem wewnętrznym, ale gdy istnieją inne funkcje zapewniające audyt może przejrzeć działanie ich procesów, zamiast powtarzać szczegółową, konkretną pracę wykonaną przez te funkcje.

15. Ocena istotnych ryzyk, dokonana przez innych wykonawców usług zapewniających, powinna być przekazana odpowiednim obszarom organizacji i uwzględniona w modelu zarządzania ryzykiem organizacji oraz na mapie obszarów objętych zapewnieniem.

§ 8. Kierownik komórki audytu wewnętrznego wyznacza obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym, biorąc pod uwagę:

- 1) wynik analizy ryzyka;
- 2) priorytety kierownika jednostki i komitetu audytu;
- 3) dostępne zasoby osobowe.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/ Interpretacja powiązana ze Standardem
<p>2000 – Zarządzanie audytem wewnętrznym</p> <p><i>Zarządzający audytem wewnętrznym musi skutecznie zarządzać audytem wewnętrznym, tak aby zapewnić przysporzenie organizacji wartości dodanej.</i></p> <p>2030 – Zarządzanie zasobami</p> <p><i>Zarządzający audytem wewnętrznym musi zapewnić zasoby odpowiednie i wystarczające do realizacji zatwierdzonego planu, jak również zadbać o ich efektywne wykorzystanie.</i></p> <p>Standard 2010 – Planowanie został opisany wśród standardów odnoszących się do § 7 rozporządzenia.</p>	<p>Interpretacja powiązana ze Standardem 2000 – Zarządzanie audytem wewnętrznym</p> <p>Zarządzanie audytem wewnętrznym jest skuteczne, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> wyniki pracy audytu wewnętrznego wskazują na osiągnięcie celów i wypełnienie obowiązków określonych w karcie audytu wewnętrznego; działalność audytu wewnętrznego jest zgodna z Definicją audytu wewnętrznego i ze Standardami; pracownicy audytu wewnętrznego przestrzegają Kodeksu etyki i Standardów. <p>Audyty wewnętrzne przysparza wartości organizacji (i jej interesariuszom), kiedy dostarcza obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach oraz przyczynia się do skuteczności i wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli.</p> <p>Interpretacja powiązana ze Standardem 2030 – Zarządzanie zasobami</p> <p>„Odpowiednie” odnosi się do wiedzy, umiejętności i innych kompetencji niezbędnych do realizacji planu. „Wystarczające” odnosi się do ilości zasobów niezbędnych do wykonania planu. „Efektywnie wykorzystane” oznacza, że zasoby są używane w sposób optymalizujący realizację zatwierdzonego planu.</p> <p>P 2030-1 Zarządzanie zasobami</p> <p>1. Na zarządzającym audytem wewnętrznym (ZAW) spoczywa główna odpowiedzialność za posiadanie wystarczających zasobów i zarządzanie nimi w sposób, który zapewnia wypełnienie obowiązków audytu wewnętrznego opisanych w karcie audytu. Obejmuje to skuteczne informowanie kierownictwa wyższego szczebla i rady o potrzebach w zakresie zasobów oraz o ich rzeczywistym stanie. Zasoby audytu wewnętrznego mogą obejmować pracowników, zewnętrznych usługodawców, wsparcie finansowe</p>

i wspomagane komputerowo techniki audytu. Za zapewnienie adekwatności zasobów audytu wewnętrznego ostatecznie odpowiadają kierownictwo wyższego szczebla i rada organizacji; ZAW powinien ich wspierać w wypełnianiu tego obowiązku.

2. Umiejętności, możliwości i wiedza techniczna pracowników audytu wewnętrznego mają być odpowiednie do zaplanowanych działań. ZAW przeprowadza okresową ocenę (spis), jakie konkretne umiejętności są potrzebne do wykonywania działań audytu wewnętrznego. Ocena umiejętności opiera się na różnych potrzebach zidentyfikowanych w trakcie oceny ryzyka i w planie audytu. Obejmuje wiedzę fachową, umiejętności językowe, zmysł biznesowy, kompetencje w zakresie wykrywania oszustw i zapobiegania im, biegłość w rachunkowości i audycie.

3. Zasoby audytu wewnętrznego muszą być wystarczające do wykonania działań audytu, opisanych w karcie audytu, w takim zakresie, szczegółowości i czasie, jakich oczekują kierownictwo wyższego szczebla i rada. Planując zasoby uwzględnia się przestrzeń audytu, odpowiednie poziomy ryzyka, plan audytu, oczekiwany stopień objęcia organizacji audytem oraz nieprzewidziane działania.

4. ZAW zapewnia także, że zasoby są efektywnie wykorzystane. Obejmuje to przydzielanie do konkretnych zadań audytorów posiadających odpowiednie kompetencje i kwalifikacje. Oznacza również takie podejście do zasobów i strukturę organizacyjną, które są odpowiednie do struktury biznesu, profilu ryzyka i terytorialnego rozproszenia organizacji.

5. W ramach ogólnego zarządzania zasobami ZAW planuje awanse, oceny pracowników, programy rozwoju i inne działania. Określa także potrzebne zasoby, bez względu na to, czy dane umiejętności są dostępne w audycie wewnętrznym, czy nie. Rozważa też możliwość skorzystania z usługodawców zewnętrznych, pracowników innych departamentów organizacji lub specjalistów-konsultantów.

6. Z uwagi na kluczowy charakter zasobów ZAW na bieżąco prowadzi dialog i informuje kierownictwo wyższego szczebla i radę o adekwatności zasobów

audytu wewnętrznego, a okresowo przedstawia im krótką informację o statusie i adekwatności zasobów. ZAW opracowuje odpowiednie mierniki oraz ogólne i szczegółowe cele do monitorowania ogólnej adekwatności zasobów. Może to obejmować porównanie zasobów z planem audytu, wpływ przejściowych braków i wakatów, kształcenie i szkolenia oraz zmiany potrzeb w zakresie konkretnych umiejętności, wynikające ze zmian w biznesie, działalności operacyjnej, programach, systemach i mechanizmach kontrolnych organizacji.

Wskazówki dotyczące stosowania Standardu 2010: P2010-1 - Powiązanie planu audytu z ryzykiem i zagrożeniami oraz P2010-2: Wykorzystanie procesu zarządzania ryzykiem do planowania prac audytu wewnętrznego zostały opisane w wyjaśnieniach odnoszących się do § 7 rozporządzenia.

§ 9. 1. Plan audytu zawiera w szczególności:

- 1) obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w danym roku;
- 2) informację na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach, w szczególności na temat czasu planowanego na:
 - a) realizację poszczególnych zadań zapewniających,
 - b) realizację czynności doradczych,
 - c) monitorowanie realizacji zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających,
 - d) kontynuowanie zadań audytowych z roku poprzedniego.

2. Plan audytu podpisuje kierownik komórki audytu wewnętrznego oraz kierownik jednostki.

3. Kierownik komórki audytu wewnętrznego jednostki w dziale administracji rządowej przesyła kopię planu audytu do dnia 15 stycznia każdego roku do komórki audytu wewnętrznego utworzonej w ministerstwie właściwym dla tego działu.

4. Plan audytu powinien być udostępniony w jednostce w sposób i w formie uzgodnionych z kierownikiem jednostki.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
<p>2020 – Informowanie i zatwierdzanie</p> <p><i>Zarządzający audytem wewnętrznym musi informować kierownictwo wyższego szczebla i radę o planach audytu wewnętrznego, zasobach niezbędnych do ich realizacji oraz o pojawiających się znaczących zmianach w tym zakresie. Kierownictwo wyższego szczebla i rada przeglądają i zatwierdzają te plany, zasoby i zmiany. Zarządzający audytem wewnętrznym musi także informować o skutkach ograniczeń w zasobach.</i></p> <p>Standard 2010 – Planowanie został opisany wśród standardów odnoszących się do § 7 rozporządzenia.</p>	<p>P 2020-1 Informowanie i zatwierdzanie</p> <p>1. Zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) corocznie przedkłada kierownictwu wyższego szczebla i radzie streszczenie planu audytu, harmonogram prac, plan kadrowy i budżet finansowy. Kierownictwo wyższego szczebla i rada przeglądają i zatwierdzają te dokumenty. Streszczenie planu audytu zawiera informacje o zakresie prac audytu wewnętrznego i wszelkich ograniczeniach nałożonych na ten zakres. ZAW informuje również o wszystkich pojawiających się znaczących zmianach – one też wymagają zatwierdzenia.</p> <p>2. Zatwierdzony harmonogram zadań, plan kadrowy i budżet finansowy, łącznie z wszystkimi pojawiającymi się znaczącymi zmianami, mają zawierać wystarczające informacje, aby umożliwić kierownictwu wyższego szczebla i radzie ocenę, czy cele i plany audytu wewnętrznego wspierają cele i plany organizacji i rady oraz są spójne z kartą audytu wewnętrznego.</p> <p>Wskazówki dotyczące stosowania Standardu 2010: P2010-1 – Powiązanie planu audytu z ryzykiem i zagrożeniami oraz P2010-2: Wykorzystanie procesu zarządzania ryzykiem do planowania prac audytu wewnętrznego zostały opisane w wyjaśnieniach odnoszących się do § 7 rozporządzenia.</p>

§ 12. 1. Kierownik komórki audytu wewnętrznego do końca stycznia następnego roku składa kierownikowi jednostki sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego, zawierające w szczególności:

- 1) informacje o zadaniach audytowych, w tym zleconych, o których mowa w art. 292 ust. 1 pkt 1 i art. 293 ust. 1 ustawy, monitorowaniu realizacji zaleceń oraz czynnościach sprawdzających, wraz z odniesieniem do planu audytu, o którym mowa w art. 283 ust. 1 ustawy;

2) inne istotne informacje związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w jednostce w roku poprzednim, w tym dotyczące przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

2. Kierownik komórki audytu wewnętrznego jednostki w dziale administracji rządowej w terminie do dnia 15 lutego każdego roku przesyła kopię sprawozdania, o którym mowa w ust. 1, do komórki audytu wewnętrznego utworzonej w ministerstwie właściwym dla tego działu.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
<p>1111 – Bezpośrednia współpraca z radą</p> <p><i>Zarządzający audytem wewnętrznym musi komunikować się i współpracować bezpośrednio z radą.</i></p> <p>2060 – Składanie sprawozdań kierownictwu wyższego szczebla i radzie</p> <p><i>Zarządzający audytem wewnętrznym musi składać kierownictwu wyższego szczebla i radzie okresowe sprawozdania na temat celu działania audytu wewnętrznego, uprawnień, odpowiedzialności oraz stopnia wykonania planu. Sprawozdania muszą również obejmować zagadnienia dotyczące systemu kontroli, ładu organizacyjnego, znaczącego ryzyka, na jakie narażona jest organizacja (w tym ryzyka oszustwa) oraz inne, których omówienia wymaga lub oczekuje kierownictwo wyższego szczebla i rada.</i></p>	<p>P 1111-1 Współpraca z radą</p> <p>1. Bezpośrednia komunikacja ma miejsce, gdy zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) regularnie jest obecny i uczestniczy w posiedzeniach rady dotyczących obowiązków nadzorowania przez radę audytu, sprawozdawczości finansowej, ładu organizacyjnego i kontroli. Obecność i udział ZAW w tych spotkaniach stwarza mu możliwość uzyskania informacji o strategicznych działaniach biznesowych i operacyjnych oraz pozwala przedyskutować na wczesnym etapie problemy dotyczące ogólnego ryzyka, systemów, procedur i kontroli. Obecność na spotkaniach pozwala także na wymianę informacji na temat planów i działań audytu wewnętrznego oraz innych kwestii będących przedmiotem wspólnego zainteresowania.</p> <p>2. Komunikacja i współpraca mają również miejsce, gdy ZAW spotyka się osobiście z radą co najmniej raz w roku.</p> <p>Interpretacja powiązana ze Standardem 2060 – Składanie sprawozdań kierownictwu wyższego szczebla i radzie</p> <p>Częstotliwość składania i zawartość sprawozdań są ustalane w drodze dyskusji z kierownictwem wyższego szczebla i radą; zależy od istotności przekazywanych informacji oraz pilności związanych z nimi działań, które ma podjąć kierownictwo wyższego szczebla lub rada.</p> <p>P 2060-1 Składanie sprawozdań kierownictwu wyższego szczebla i radzie</p> <p>1. Celem składania sprawozdań jest dostarczenie zapewnienia kierownictwu</p>

wyższego szczebla i radzie na temat procesów ładu organizacyjnego (standard 2110), zarządzania ryzykiem (standard 2120) i kontroli (standard 2130). W standardzie 1111 stwierdza się, że „zarządzający audytem wewnętrznym musi komunikować się i współpracować bezpośrednio z radą”.

2. Zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) powinien uzgodnić z radą częstotliwość składania i charakter sprawozdań na temat karty audytu (np. celu, uprawnień i odpowiedzialności) oraz wyników działania. Raportowanie wyników działania powinno odnosić się do ostatniego zatwierdzonego planu. Sprawozdanie powinno informować kierownictwo wyższego szczebla i radę o znaczących odchyleniach od zatwierdzonego planu audytu, planów kadrowych i budżetów finansowych, przyczynach tych odchyłeń i podjętych lub potrzebnych działaniach. W standardzie 1320 stwierdza się, że „zarządzający audytem wewnętrznym musi przekazać kierownictwu wyższego szczebla i radzie wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości”.

3. Znaczące ryzyka i kwestie dotyczące kontroli obejmują te zagadnienia, które w ocenie ZAW mogą negatywnie wpływać na organizację i jej zdolność do osiągnięcia celów strategicznych, sprawozdawczości, operacyjnych i zgodności. Mogą narażać organizację na nieakceptowalne ryzyko (wewnętrzne i zewnętrzne), wynikające ze słabości kontroli, oszustw, nieprawidłowości, nielegalnych czynów, błędów, niewydajności, niegospodarności, nieskuteczności, konfliktów interesów i problemów finansowych.

4. Kierownictwo wyższego szczebla i rada podejmują decyzje odnośnie odpowiednich działań, jakie będą podjęte w odpowiedzi na znaczące ustalenia. Mogą podjąć ryzyko nekorygowania istniejącego stanu ze względu na koszty lub inne czynniki. Kierownictwo wyższego szczebla powinno poinformować radę o decyzjach dotyczących wszystkich znaczących kwestii zgłoszonych przez audyt wewnętrzny.

5. Jeśli ZAW jest przekonany, że kierownictwo wyższego szczebla zaakceptowało ryzyko, które jest nie do przyjęcia dla organizacji, musi przedyskutować to z kierownictwem wyższego szczebla, jak opisano w Standardzie 2600. ZAW powinien dowiedzieć się, na jakiej podstawie

kierownictwo podjęło decyzję, ustalić przyczyny różnicy zdań i określić, czy kierownictwo jest uprawnione do akceptacji danego ryzyka. Różnice zdań mogą dotyczyć oceny prawdopodobieństwa i potencjalnego wpływu ryzyka, a także zrozumienia apetytu na ryzyko, kosztów i poziomu kontroli. Najlepiej, jeśli różnice te ZAW wyjaśni z kierownictwem wyższego szczebla.

6. Jeśli ZAW i kierownictwo wyższego szczebla nie dojdą do porozumienia, wówczas zgodnie ze Standardem 2600 ZAW informuje radę. Jeśli to możliwe, ZAW powinien wspólnie z kierownictwem zaprezentować radzie różnicę zdań. Jeśli sprawa dotyczy sprawozdawczości finansowej, ZAW powinien zastanowić się nad jej przedyskutowaniem w odpowiednim czasie z audytorem zewnętrznym.

Rozdział 3: Planowanie i realizacja zadania audytowego oraz informowanie o jego wynikach

§ 14. 1. Rozpoczynając realizację zadania zapewniającego, audytor wewnętrzny przeprowadza przegląd wstępny, polegający w szczególności na:

- 1) zapoznaniu się z celami i obszarem działalności jednostki, w którym zostanie zrealizowane zadanie;
- 2) dokonaniu identyfikacji i oceny ryzyka, po uwzględnieniu istniejących mechanizmów kontrolnych;
- 3) uzgodnieniu z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem; w przypadku braku uzgodnienia kryteriów z audytowanym, audytor wewnętrzny uzgadnia je z kierownikiem jednostki.

2. W celu uzgodnienia kryteriów, o których mowa w ust. 1 pkt 3, audytor wewnętrzny może przeprowadzić naradę otwierającą.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki
<p>2200 – Planowanie zadania</p> <p><i>Audytorzy wewnętrzni muszą opracować i udokumentować plan (program) każdego zadania, obejmujący cele i zakres zadania, czas potrzebny do jego realizacji oraz niezbędne zasoby.</i></p>	<p>P 2200-1 Planowanie zadania</p> <p>1. Audytor wewnętrzny planuje i wykonuje zadanie, a jego praca jest przeglądana i zatwierdzana przez przełożonych. Przed rozpoczęciem zadania audytor wewnętrzny przygotowuje program zadania, który:</p>

2201 – Aspekty planowania

Planując zadanie audytorzy wewnętrzni muszą rozważyć:

- *cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności;*
- *istotne ryzyka dotyczące danej działalności, jej celów, zasobów i operacji, jak również środki, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka jest utrzymywany na akceptowalnym poziomie;*
- *adekwatność i skuteczność procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności w porównaniu z odpowiednimi koncepcjami ramowymi lub modelami;*
- *możliwości wprowadzenia istotnych usprawnień procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności.*

2201.A1 – *Jeżeli planowane jest zadanie dla jednostek spoza organizacji, audytorzy wewnętrzni muszą pisemnie uzgodnić z nimi cele, zakres, podział obowiązków oraz inne oczekiwania, łącznie z ograniczeniami dotyczącymi rozpowszechniania wyników i dostępu do dokumentacji zadania.*

2201.C1 – *Audytorzy wewnętrzni muszą uzgodnić ze zlecającymi zadań doradczych cele, zakres, podział obowiązków oraz inne oczekiwania. W przypadku znaczących zadań takie uzgodnienia muszą być udokumentowane.*

- określa cele zadania.
- identyfikuje wymagania techniczne, cele, ryzyka, procesy i transakcje, które mają być zbadane.
- określa charakter i zakres wymaganych testów.
- dokumentuje procedury dotyczące gromadzenia, analizowania, oceniania i dokumentowania informacji w trakcie realizacji zadania.
- jest odpowiednio modyfikowany w trakcie zadania; zmiany są zatwierdzane przez zarządzającego audytem wewnętrznym (ZAW) lub osobę przez niego wyznaczoną.

2. ZAW powinien wymagać stopnia sformalizowania i dokumentacji (np. wyników spotkań dotyczących planowania, procedur oceny ryzyka, określonej szczegółowości programu zadania itp.), które są odpowiednie dla organizacji. Do rozważenia są następujące czynniki:

- czy na wykonanej pracy i/lub wynikach zadania będą polegały inne osoby (np. audytorzy zewnętrzni, organy regulacyjne lub kierownictwo).
- czy praca dotyczy zagadnień, które mogą być przedmiotem potencjalnej lub bieżącej sprawy sądowej.
- poziom doświadczenia pracowników audytu wewnętrznego i wymagany poziom bezpośredniego nadzoru.
- czy w projekt są zaangażowani własni audytorzy, goście, czy zewnętrzni usługodawcy.
- złożoność i zakres projektu.
- wielkość audytu wewnętrznego.
- wartość dokumentacji (np. czy będzie używana w kolejnych latach).

3. Audytor wewnętrzny określa inne warunki realizacji zadania, takie jak okres objęty badaniem i planowane terminy zakończenia. Audytor wewnętrzny zastanawia się również nad formatem ostatecznej informacji o wynikach zadania. Planowanie w tej fazie ułatwia proces komunikacji pod koniec zadania.

4. Audytor wewnętrzny informuje wszystkich członków kierownictwa, którzy powinni wiedzieć o zadaniu; przeprowadza spotkania z kierownictwem

odpowiedzialnym za badaną działalność; sporządza notatkę z podsumowaniem dyskusji i wniosków z tych spotkań i przekazuje ją wszystkim zainteresowanym; kopię notatki zachowuje w dokumentacji roboczej. Tematy omawiane na spotkaniach mogą obejmować:

- planowane cele zadania i zakres pracy.
- zasoby i terminy prac audytowych.
- kluczowe czynniki wpływające na sytuację gospodarczą i działalność operacyjną w badanych obszarach, w tym ostatnie zmiany w środowisku wewnętrznym i zewnętrznym.
- problemy zgłoszone przez kierownictwo i żądania kierownictwa.

5. ZAW określa, w jaki sposób, kiedy i komu będą przekazane informacje o wynikach zadania. Audytor wewnętrzny dokumentuje to ustalenie i przekazuje je kierownictwu – w zakresie, jaki uzna za stosowny – w fazie planowania zadania. Audytor wewnętrzny informuje kierownictwo o późniejszych zmianach wpływających na termin wydania sprawozdania lub samo sprawozdanie o wynikach zadania.

§ 15. Po przeprowadzeniu przeglądu, o którym mowa w § 14, audytor wewnętrzny przygotowuje program zadania zapewniającego, uwzględniając w szczególności:

- 1) wynik przeglądu wstępnego;
- 2) uwagi kierownika jednostki i audytowanego;
- 3) zasoby niezbędne do przeprowadzenia zadania, w tym ewentualną potrzebę uzyskania pomocy eksperta;
- 4) przewidywany czas trwania zadania.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki
<p>2210 – Cele zadania</p> <p><i>Cele muszą zostać ustalone dla każdego zadania.</i></p>	<p>P 2210-1 Cele zadania</p> <p>1. Audytorzy wewnętrzni ustalają takie cele zadania, które odpowiadają na</p>

2210.A1 – Audytorzy wewnętrzni muszą przeprowadzić wstępną ocenę ryzyka związanych z badaną działalnością. Wyniki tej oceny muszą być odzwierciedlone w celach zadania.

2210.A2 – Ustalając cele zadania audytorzy wewnętrzni muszą rozważyć prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw, niezgodności i innych zagrożeń.

2210.A3 -- Do oceny ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych niezbędne są odpowiednie kryteria. Audytorzy wewnętrzni muszą ustalić, w jakim stopniu przyjęte przez kierownictwo i/lub radę kryteria oceny realizacji celów i zadań są właściwe (odpowiednie). Jeżeli kryteria są właściwe, audytorzy wewnętrzni muszą wykorzystywać je w swoich ocenach. Jeżeli kryteria są nieodpowiednie, audytorzy wewnętrzni muszą wspólnie z kierownictwem i/lub radą wypracować właściwe kryteria oceny.

2210.C1 -- Cele zadań doradczych muszą odnosić się do procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli w zakresie uzgodnionym ze zlecniodawcą.

2210.C2 – Cele zadań doradczych muszą być zgodne z wartościami, strategiami i celami organizacji.

2220 – Zakres zadania

Ustalony zakres zadania musi być wystarczający do realizacji celów zadania.

2220.A1 – Zakres zadania musi uwzględniać związane z celami zadania systemy, dokumentację, personel i majątek rzeczowy, łącznie z tymi, które znajdują się pod kontrolą osób trzecich.

2220.A2 – Jeżeli w trakcie realizacji zadania zapewniającego pojawią się istotne możliwości świadczenia usług doradczych, należy zawrzeć odrębne pisemne porozumienie ustalające cele, zakres, podział

ryzyka związane z badaną działalnością. W zadaniach planowych cele bierze się z celów wstępnie zidentyfikowanych w procesie analizy ryzyka, który był podstawą planu audytu. W zadaniach nieplanowych cele ustala się przed rozpoczęciem zadania. Powinny odpowiadać na konkretny problem, który doprowadził do tego zadania.

2. Ocena ryzyka w fazie planowania zadania służy do doprecyzowania początkowych celów i zidentyfikowania innych znaczących obszarów zainteresowania.

3. Po zidentyfikowaniu ryzyka audytor określa procedury do wykonania i ich zakres (charakter, czas i rozciągłość). Procedury audytu przeprowadzone w odpowiednim zakresie pozwalają wyciągnąć wnioski odnoszące się do celów zadania.

P 2210.A.1-1 Ocena ryzyka przy planowaniu zadania

1. Audytorzy wewnętrzni biorą pod uwagę dokonaną przez kierownictwo ocenę ryzyka związanego z badaną działalnością. Uwzględniają także:

- wiarygodność oceny ryzyka dokonanej przez kierownictwo.
- proces monitorowania, raportowania i rozwiązywania przez kierownictwo problemów dotyczących ryzyka i kontroli.
- raportowanie przez kierownictwo zdarzeń, które przekroczyły granice apetytu organizacji na ryzyko i odpowiedź kierownictwa na te raporty.
- ryzyka w powiązanych obszarach, które mają znaczenie dla badanej działalności.

2. Audytorzy wewnętrzni uzyskują lub aktualizują podstawowe informacje dotyczące badanej działalności i określają ich wpływ na cele i zakres zadania.

3. Jeśli jest to potrzebne, audytorzy wewnętrzni przeprowadzają wstępny przegląd w celu zapoznania się z badaną działalnością, ryzykami i mechanizmami kontrolnymi. Wstępny przegląd służy do wyodrębnienia obszarów, na których powinien skupić się audyt i zachęca audytowanego do

obowiązków oraz inne oczekiwania, a wyniki zadania doradczego należy przedstawić zgodnie ze standardami dla zadań doradczych.

2220.C1 – *Wykonując zadania doradcze audytorzy wewnętrzni muszą zapewnić, że zakres zadania jest wystarczający, by objąć nim uzgodnione wcześniej cele. Jeśli w trakcie wykonywania zadania audytorzy wewnętrzni mieliby jakieś zastrzeżenia do zakresu, to muszą omówić je ze zleceniodawcą, który zdecyduje, czy zadanie będzie kontynuowane.*

2220.C2 – *W trakcie wykonywania zadań doradczych audytorzy wewnętrzni muszą odnieść się do mechanizmów kontrolnych wchodzących w zakres danego zadania (powiązanych z jego celami). Muszą też zwracać uwagę na istotne kwestie związane z systemem kontroli wewnętrznej.*

2230 – Przydział zasobów

Audytorzy wewnętrzni muszą określić zasoby, które będą odpowiednie i wystarczające do osiągnięcia celów zadania. Określenie to opiera się na ocenie charakteru i złożoności każdego zadania, ograniczeniach czasowych oraz dostępnych zasobach.

wyrażenia komentarzy i sugestii.

4. Audytorzy wewnętrzni podsumowują wyniki przeglądów oceny ryzyka dokonanej przez kierownictwo, podstawowych informacji i innych wykonanych prac. Podsumowanie zawiera:

- znaczące kwestie, które wymagają badania i powody, dla których należy je zgłębić.
- cele i procedury zadania.
- metodologię jaka ma być wykorzystana, w tym wspomagane komputerowo techniki audytu i techniki badania prób.
- potencjalne kluczowe punkty kontrolne, słabości systemu kontroli i/lub nadmierne kontrole.
- ewentualne powody zaniechania kontynuacji zadania lub znacznej modyfikacji celów

P 2230 -1 Przydział zasobów

1. Określając, czy zasoby są odpowiednie i wystarczające audytorzy wewnętrzni biorą pod uwagę następujące czynniki:

- liczbę i doświadczenie pracowników audytu wewnętrznego,
- wiedzę, umiejętności i inne kompetencje pracowników audytu wewnętrznego – przy wyborze konkretnych pracowników do zadania,
- dostępność zewnętrznych zasobów, gdy wymagana jest dodatkowa wiedza i kompetencje,
- potrzeby szkoleniowe audytorów wewnętrznych, jako że każde zadanie jest formą realizacji potrzeb rozwoju zawodowego audytu wewnętrznego.

§ 16. 1. W programie zadania zapewniającego audytor wewnętrzny określa w szczególności:

- 1) temat zadania;
- 2) cel zadania;
- 3) zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania;

- 4) istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem;
- 5) sposób zrealizowania zadania, w szczególności opis doboru próby do badania oraz technik badania;
- 6) uzgodnione kryteria oceny, o których mowa w § 14 ust. 1 pkt 3;
- 7) datę rozpoczęcia i zakończenia zadania.

2. W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny może w trakcie realizacji zadania zapewniającego dokonać zmian w jego programie. Zmiany programu powinny być udokumentowane.

3. Program zadania zapewniającego oraz jego zmiany zatwierdza kierownik komórki audytu wewnętrznego.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki
<p>2240 – Program zadania</p> <p><i>Audytorzy wewnętrzni muszą opracować i udokumentować program zadania pozwalający na osiągnięcie celów zadania.</i></p> <p>2240.A1 – Programy zadań muszą zawierać procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania informacji w toku realizacji zadania. Program musi zostać zatwierdzony przed jego zastosowaniem (rozpoczęciem prac), a wszelkie zmiany muszą być niezwłocznie akceptowane.</p> <p>2240.C1 – Programy zadań doradczych mogą mieć różną formę i treść, zależnie od charakteru zadania.</p> <p>Standard 2220 – Zakres zadania oraz Standard 2100 – Cele zadania zostały opisane wśród standardów odnoszących się do § 15 rozporządzenia.</p>	<p>P 2240-1 Program zadania</p> <p>1. Audytorzy wewnętrzni opracowują programy zadań i uzyskują udokumentowane zatwierdzenie tych programów przed rozpoczęciem zadania. Program zadania obejmuje metodologię, jaka ma być zastosowana, na przykład wykorzystanie technologii informatycznej i techniki badań częściowych.</p> <p>2. Proces zbierania, analizowania, oceny i dokumentowania informacji ma być nadzorowany w celu dostarczenia racjonalnego zapewnienia, że cele zadania są realizowane, a audytor pozostaje obiektywny.</p> <p>Wskazówki dotyczące Standardu 2010: P2010-1 – Cele zadania oraz P2230-1: Przydział zasobów zostały opisane w wyjaśnieniach odnoszących się do § 15 rozporządzenia.</p>

§ 17. 1. Audytor wewnętrzny po przeprowadzeniu czynności audytowych uzgadnia pisemnie z audytowanym wstępne wyniki audytu wewnętrznego, w tym w szczególności ustalenia i propozycje zaleceń.

2. W celu uzgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego, o których mowa w ust. 1, audytor wewnętrzny może przeprowadzić naradę zamykającą.

3. W przypadku niezgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego, o których mowa w ust. 1, audytowany może zgłosić pisemne zastrzeżenia, w terminie określonym przez audytora wewnętrznego, nie krótszym niż 7 dni kalendarzowych od dnia poinformowania audytowanego o wstępnych wynikach.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
<p>2300 – Wykonywanie zadania</p> <p><i>Audytorzy wewnętrzni muszą zbierać, analizować, oceniać i dokumentować informacje wystarczające do osiągnięcia celów zadania.</i></p> <p>2400 – Informowanie o wynikach</p> <p><i>Audytorzy wewnętrzni muszą informować o wynikach zadań.</i></p> <p>2410 – Kryteria informowania</p> <p><i>Informacja musi obejmować cele i zakres zadania oraz odpowiednie wnioski, zalecenia i plany działań.</i></p> <p>2410.A1 – Tam gdzie to uzasadnione, ostateczna informacja o wynikach zadania musi zawierać opinię i/lub wnioski audytora wewnętrznego. Opinia lub wnioski muszą uwzględniać oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla, rady i innych interesariuszy i muszą być poparte wystarczającymi, rzetelnymi, przydatnymi i dotyczącymi zadania informacjami.</p> <p>2410.A2 – Zachęca się audytorów wewnętrzných do przekazywania informacji o dobrej pracy audytowanego.</p> <p>2410.A3 – Kiedy wyniki zadania są udostępniane osobom spoza organizacji, osoby te muszą być poinformowane o ograniczeniu</p>	<p>Interpretacja powiązana ze Standardem 2410 – Kryteria informowania</p> <p>Opinie w zadaniach mogą przybierać formę ocen, wniosków lub innych opisów wyników. Zadania, w których wyrażenie opinii jest uzasadnione, mogą dotyczyć mechanizmów kontrolnych w konkretnym procesie lub jednostce organizacyjnej, lub odpowiadających na konkretne ryzyko. Do sformułowania opinii konieczne jest rozważenie wyników zadania i ich znaczenia.</p> <p>P 2410-1 Kryteria informowania</p> <ol style="list-style-type: none">1. Chociaż format i treść ostatecznej informacji o wynikach zadania różnią się w zależności od organizacji lub rodzaju zadania, informacja ma zawierać jako minimum cel, zakres i wyniki zadania.2. Ostateczna informacja o wynikach zadania może zawierać informacje wstępne i podsumowania (streszczenia). Informacje wstępne mogą określać, które komórki organizacyjne i działania podlegały badaniu, a także dostarczać informacji objaśniających. Mogą również przedstawiać status ustaleń, wniosków i zaleceń z poprzednich sprawozdań, a także wskazywać, czy sprawozdanie dotyczy zadania planowego, czy powstało w odpowiedzi na czyjeś żądanie. Streszczenie w wyważony sposób prezentuje treść informacji o wynikach zadania.3. Określenie celów opisuje cele zadania i może informować czytelnika, dlaczego zadanie zostało wykonane i co miało osiągnąć.

rozpowszechniania i wykorzystania wyników.

2410.C1 – *Informacja o postępach i wynikach zadań doradczych będzie miała różną formę i treść, zależnie od charakteru zadania i potrzeb.*

4. Określenie zakresu wskazuje badaną działalność i może zawierać informacje pomocnicze, takie jak okres podlegający badaniu i działania powiązane nieobjęte audytem (co określi granice zadania). Można również opisać charakter i zakres wykonanych prac.

5. Wyniki obejmują ustalenia, wnioski, opinie, zalecenia i plany działań.

6. Ustalenia są stwierdzeniami faktów. Audytor wewnętrzny przekazuje te ustalenia, które są niezbędne do uzasadnienia jego wniosków i zaleceń lub zapobieżenia nieporozumieniom w tym zakresie. Audytor wewnętrzny może przekazywać mniej znaczące ustalenia i zalecenia w sposób nieformalny.

7. Ustalenia i zalecenia z zadania powstają w wyniku porównania kryterium (stanu pożądanego) ze stanem faktycznym (rzeczywistym). Bez względu na to czy różnica występuje, czy nie, audytor wewnętrzny uzyskuje podstawę do sporządzenia sprawozdania. Gdy rzeczywistość jest zgodna ze stanem pożądanym, właściwe jest wyrażenie uznania dla dobrej pracy audytowanego. Ustalenia i zalecenia opierają się na następujących atrybutach:

- kryteria: standardy, miary lub oczekiwania wykorzystywane do dokonania oceny i/lub weryfikacji (stan pożądanym).
- stan faktyczny: dowody dokumentujące stan faktyczny uzyskane przez audytora wewnętrznego w toku badania (stan rzeczywisty).
- przyczyny: źródło różnicy między stanem pożądanym a rzeczywistym.
- skutki: ryzyko lub zagrożenie, na jakie narażona jest organizacja i/lub inni z powodu niezgodności stanu faktycznego z pożądanym (wpływ różnicy). Określając stopień ryzyka lub zagrożenia audytorzy wewnętrzni rozważają wpływ, jaki ich ustalenia i zalecenia mogą mieć na działalność operacyjną organizacji i jej sprawozdania finansowe.
- ustalenia i zalecenia mogą obejmować osiągnięcia badanej jednostki, powiązane kwestie i informacje pomocnicze.

8. Wnioski i opinie wyrażają ocenę audytora wewnętrznego odnośnie wpływu ustaleń i zaleceń na badaną działalność. Ocena ta jest zazwyczaj ujmowana w perspektywie ogólnych następstw. Jasno określa, że dana część

sprawozdania przedstawia wnioski z zadania. Wnioski mogą dotyczyć całego zakresu badania lub konkretnych aspektów. Mogą między innymi stwierdzać, czy cele operacyjne lub cele programów są zgodne z celami organizacji, czy organizacja osiąga cele i czy badana działalność funkcjonuje zgodnie z zamierzeniami. Opinia może zawierać całościową ocenę systemu kontroli lub ograniczać się do konkretnych mechanizmów kontrolnych lub aspektów zadania.

9. Audytor wewnętrzny może przekazywać zalecenia odnośnie usprawnień, potwierdzać dobre wyniki działania i proponować czynności korygujące. Zalecenia opierają się na ustaleniach i wnioskach audytora wewnętrznego. Wzywają do poprawy istniejącego stanu rzeczy lub usprawnienia działalności i mogą, jako wskazówki dla kierownictwa, zawierać sugestie co do sposobu korygowania lub poprawy efektywności w celu uzyskania pożądanych wyników. Zalecenia mogą być ogólne lub szczegółowe. Na przykład w niektórych okolicznościach audytor wewnętrzny może zalecić ogólne postępowanie i podać szczegółowe propozycje wdrożenia. W innym przypadku audytor wewnętrzny może zasugerować dalsze dochodzenie lub badanie.

10. Audytor wewnętrzny może przekazywać informacje na temat osiągnięć badanej jednostki – usprawnień wprowadzonych od czasu poprzedniego zadania lub stworzenia dobrego systemu kontroli wewnętrznej. Takie informacje mogą być niezbędne w celu rzetelnego przedstawienia istniejącego stanu rzeczy oraz wyważenia i nadania perspektywy ostatecznej informacji o wynikach zadania.

11. Audytor wewnętrzny może przedstawić poglądy audytowanego na temat wniosków, opinii lub zaleceń z zadania.

12. W ramach dyskusji z audytowanym audytor wewnętrzny uzyskuje porozumienie co do wyników zadania i planu działań niezbędnych do usprawnienia działalności. Jeżeli audytor wewnętrzny i audytowany nie zgadzają się co do wyników audytu, sprawozdanie zawiera oba stanowiska i przyczyny rozbieżności. Pisemne uwagi audytowanego mogą być załączone do sprawozdania z zadania, ujęte w treści sprawozdania lub w liście

przewodnim.

13. Istnieją informacje, które nie są przeznaczone dla wszystkich odbiorców sprawozdania, ponieważ mają charakter poufny, są zastrzeżone albo dotyczą nieprawidłowości lub czynów niezgodnych z prawem. Takie informacje są ujawniane w odrębnym sprawozdaniu. Jeżeli przedmiot sprawozdania dotyczy kierownictwa wyższego szczebla, to jego odbiorcą jest rada.

14. Sprawozdania etapowe występują w formie pisemnej lub ustnej i mogą być przekazywane w sposób formalny lub nieformalny. Sprawozdania etapowe służą do przekazywania informacji wymagających natychmiastowej uwagi, informowania o zmianie zakresu badania lub do bieżącego informowania kierownictwa o postępach, gdy zadania trwają przez długi czas. Wykorzystanie sprawozdań etapowych nie umniejsza ani nie eliminuje potrzeby sporządzenia ostatecznego sprawozdania.

15. Po zakończeniu zadania przedstawia się podpisane sprawozdanie. Dla kierownictwa nadrzędnego wobec badanej jednostki właściwe jest przygotowanie sprawozdań podsumowujących podkreślających najważniejsze wyniki audytu. Takie sprawozdania mogą być wydane oddzielnie lub łącznie ze sprawozdaniem końcowym. Wyrażenie „podpisane” oznacza, że sprawozdanie lub list przewodni zawiera odręczny lub elektroniczny podpis upoważnionego audytora wewnętrznego. Zarządzający audytem wewnętrznym wyznacza audytora wewnętrznego upoważnionego do podpisania sprawozdania. Jeżeli sprawozdania z zadania rozsyłane są elektronicznie, wówczas podpisana wersja sprawozdania jest przechowywana w archiwum audytu wewnętrznego.

§ 18. 1. Audytor wewnętrzny, po uzgodnieniu wstępnych wyników audytu wewnętrznego lub po wniesieniu zastrzeżeń, o których mowa w § 17 ust. 3, sporządza sprawozdanie z zadania zapewniającego zawierające w szczególności:

- 1) temat i cel zadania;
- 2) zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania;
- 3) datę rozpoczęcia zadania;

- 4) ustalenia i ocenę według kryteriów przyjętych w programie, o którym mowa w § 16 ust. 1;
- 5) zalecenia;
- 6) odniesienie się audytora wewnętrznego do zastrzeżeń, o których mowa w § 17 ust. 3;
- 7) ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem;
- 8) datę sporządzenia sprawozdania;
- 9) imię i nazwisko audytora wewnętrznego realizującego zadanie oraz jego podpis.

2. W przypadku zadania zapewniającego realizowanego przez kilku audytorów wewnętrznych sprawozdanie mogą podpisać wszyscy audytorzy wewnętrzni realizujący zadanie albo audytor wewnętrzny odpowiedzialny za realizację tego zadania, wyznaczony przez kierownika komórki audytu spośród audytorów wewnętrznych realizujących zadanie.

3. Sprawozdanie powinno być jasne, zwarte, przejrzyste, obiektywne oraz kompletne.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
<p>2120 – Zarządzanie ryzykiem</p> <p><i>Audyt wewnętrzny musi oceniać skuteczność i przyczyniać się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem.</i></p> <p>2120.A1 – <i>Audyt wewnętrzny musi oceniać, w jakim stopniu ład organizacyjny, działalność operacyjna i systemy informatyczne organizacji są narażone na ryzyko związane z:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • osiągnięciem celów strategicznych organizacji, • wiarygodnością i rzetelnością informacji finansowych i operacyjnych; • skutecznością i wydajnością działalności operacyjnej i programów, • ochroną aktywów; • zgodnością z prawem, przepisami, zasadami, procedurami i 	<p>Interpretacja powiązana ze Standardem 2120 – Zarządzanie ryzykiem</p> <p>Audytor wewnętrzny uważa procesy zarządzania ryzykiem za skuteczne, jeśli z jego oceny wynika, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cele organizacji wspierają misję organizacji i są z nią zgodne; • istotne ryzyka zostały zidentyfikowane i ocenione; • wybrano odpowiedni sposób reakcji na ryzyko, zgodny z apetytem organizacji na dane ryzyko; • istotne informacje o ryzyku są zbierane i na czas przekazywane wewnątrz organizacji, umożliwiając pracownikom, kierownictwu i radzie wykonywanie obowiązków. <p>Audyt wewnętrzny może w trakcie różnych zadań zbierać informacje potrzebne do wyrażenia powyższej oceny. Wyniki tych zadań, zebrane razem, dają obraz procesów zarządzania ryzykiem w organizacji i ich skuteczności.</p>

umowami.

2120.A2 – Audyt wewnętrzny musi oceniać możliwość wystąpienia oszustwa i sposób zarządzania ryzykiem oszustwa w organizacji.

2120.C1 – W trakcie wykonywania zadań doradczych audytorzy wewnętrzni muszą odnieść się do ryzyk powiązanych z celami zadania. Muszą być także wyczuleni na możliwość istnienia innych znaczących ryzyk.

2120.C2 – Audytorzy wewnętrzni muszą wykorzystywać wiedzę o ryzykach uzyskaną w trakcie wykonywania zadań doradczych do oceny procesów zarządzania ryzykiem w organizacji.

2120.C3 – Pomagając kierownictwu w tworzeniu lub usprawnianiu procesów zarządzania ryzykiem, audytorzy wewnętrzni muszą powstrzymać się od przejmowania jakichkolwiek obowiązków kierownictwa i faktycznego zarządzania ryzykami.

2130 – Kontrola

Audyt wewnętrzny musi wspierać organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę ich skuteczności i wydajności oraz promowanie ciągłego usprawniania.

2130.A1 – Audyt wewnętrzny musi oceniać, czy mechanizmy kontrolne odpowiednio i skutecznie reagują na ryzyka dotyczące ładu organizacyjnego, działalności operacyjnej i systemów informatycznych w zakresie:

- osiągnięcia celów strategicznych organizacji,
- wiarygodności i rzetelności informacji finansowych i operacyjnych,
- skuteczności i wydajności działalności operacyjnej i programów,
- ochrony aktywów,
- zgodności z prawem, przepisami zasadami, procedurami i

Procesy zarządzania ryzykiem są monitorowane w ramach bieżącego zarządzania, odrębnych ocen lub na oba te sposoby.

P 2120-1 Ocenianie adekwatności procesów zarządzania ryzykiem

1. Zarządzanie ryzykiem jest kluczowym obowiązkiem kierownictwa wyższego szczebla i rady. Aby zrealizować ustalone cele biznesowe, kierownictwo zapewnia istnienie i funkcjonowanie dobrych procesów zarządzania ryzykiem. Rady pełnią rolę nadzorczą – ustalają, czy istnieją odpowiednie procesy zarządzania ryzykiem oraz czy są prawidłowe i skuteczne. Rady mogą wymagać od audytu wewnętrznego pomocy, która będzie polegała na badaniu, ocenianiu, składaniu sprawozdań i/lub zalecaniu usprawnień dotyczących adekwatności i skuteczności procesów zarządzania ryzykiem.

2. Kierownictwo i rada odpowiadają za procesy zarządzania ryzykiem i kontroli w organizacji. Audytorzy wewnętrzni, pełniąc rolę doradczą, mogą pomóc organizacji w identyfikowaniu, ocenianiu i wdrażaniu metodologii zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych odpowiadających na to ryzyko.

3. W sytuacji, gdy organizacja nie posiada formalnych procesów zarządzania ryzykiem zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) formalnie omawia z kierownictwem i radą ich obowiązki dotyczące rozumienia ryzyka w organizacji, zarządzania nim i monitorowania. Zaznacza też, że kierownictwo i rada mają być przekonane, że w organizacji działają procesy (mogą być nieformalne), które w odpowiednim stopniu uwidaczniają kluczowe ryzyka, sposób zarządzania nimi i ich monitorowania.

4. ZAW ma poznać oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla i rady wobec działań audytu wewnętrznego w procesie zarządzania ryzykiem w organizacji. Oczekiwania te są następnie zapisywane w kartach audytu wewnętrznego i rady. Obowiązki audytu wewnętrznego mają być skoordynowane ze wszystkimi grupami i osobami uczestniczącymi w procesie zarządzania ryzykiem w organizacji. Rola audytu wewnętrznego w tym procesie może się zmieniać w czasie i może obejmować:

umowami.

2130. C1 – Audytorzy wewnętrzni muszą wykorzystywać wiedzę o mechanizmach kontrolnych uzyskaną w trakcie wykonywania zadań doradczych do oceny procesów kontroli w organizacji.

2420 – Jakość informacji

Przekazywane informacje muszą być dokładne, obiektywne, jasne, zwarte, konstruktywne, kompletne oraz dostarczone na czas.

2450 – Ogólne opinie

Jeśli wydawana jest ogólna opinia, musi uwzględniać oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla, rady i innych interesariuszy, i musi być poparta wystarczającymi, rzetelnymi, przydatnymi i dotyczącymi zadania informacjami.

Standard 2400 – Informowanie o wynikach oraz Standard 2410 – Kryteria informowania zostały opisane wśród standardów odnoszących się do § 17 rozporządzenia.

- brak pełnienia jakiejkolwiek roli.
- badanie procesu zarządzania ryzykiem w ramach planu audytu wewnętrznego.
- czynne, ciągłe wspieranie i zaangażowanie w proces zarządzania ryzykiem, jak np. uczestnictwo w komitetach nadzorujących, działania monitorujące, czy raportowanie statusu.
- kierowanie procesem zarządzania ryzykiem i jego koordynowanie.

5. Określenie roli audytu wewnętrznego w procesie zarządzania ryzykiem należy ostatecznie do kierownictwa wyższego szczebla i rady. Ich poglądy na rolę audytu wewnętrznego będą prawdopodobnie determinowane takimi czynnikami, jak kultura organizacji, umiejętności pracowników audytu wewnętrznego oraz lokalne uwarunkowania i obyczaje panujące w danym kraju. Przejmowanie obowiązków kierownictwa w zakresie procesu zarządzania ryzykiem i potencjalne zagrożenie niezależności audytu wewnętrznego wymagają jednak szerokiej dyskusji i zatwierdzenia przez radę.

6. Techniki stosowane przez różne organizacje do zarządzania ryzykiem mogą być bardzo różne. W zależności od wielkości i złożoności działalności operacyjnej organizacji procesy zarządzania ryzykiem mogą być:

- formalne lub nieformalne.
- ilościowe lub subiektywne.
- wbudowane w jednostki organizacyjne lub scentralizowane na szczeblu korporacji.

7. Organizacja projektuje procesy odpowiadające jej kulturze, stylowi zarządzania i celom działalności. Na przykład korzystanie przez organizację z instrumentów pochodnych lub innych skomplikowanych produktów rynków kapitałowych może wymagać posłużenia się ilościowymi narzędziami zarządzania ryzykiem. Mniejsze organizacje mogą utworzyć nieformalny komitet ryzyka, prowadzący dyskusje na temat profilu ryzyka organizacji i inicjujący okresowe działania. Audytor wewnętrzny sprawdza, czy wybrana metodologia jest wystarczająco kompleksowa i odpowiednia w stosunku do charakteru działań organizacji.

8. Audytorzy wewnętrzni muszą uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody, aby określić, że kluczowe cele procesów zarządzania ryzykiem są realizowane. Na tej podstawie formułują opinię na temat adekwatności procesów zarządzania ryzykiem. Gromadząc powyższe dowody, audytorzy mogą wziąć pod uwagę następujące procedury audytu:

- badanie i przegląd aktualnych opracowań, trendów, informacji branżowych dotyczących działalności prowadzonej przez organizację oraz innych odpowiednich źródeł informacji w celu określenia ryzyka i zagrożeń, jakie mogą dotknąć organizację i związanych z tym procedur kontrolnych stosowanych do reagowania na ryzyko, monitorowania i ponownej oceny tych ryzyk.
przegląd zasad korporacyjnych, protokołów ze spotkań rady i komitetu audytu w celu ustalenia strategii organizacji, filozofii i metodologii zarządzania ryzykiem, apetytu na ryzyko oraz akceptowalnego poziomu ryzyka.
- przegląd poprzednich sprawozdań z oceny ryzyka wydanych przez kierownictwo, audytorów wewnętrznych i zewnętrznych oraz inne podmioty.
- przeprowadzenie rozmów z kierownictwem średniego i wyższego szczebla służące ustaleniu celów poszczególnych jednostek organizacyjnych, towarzyszącego im ryzyka oraz działań kierownictwa ograniczających ryzyko i monitorujących mechanizmy kontrolne.
- zebranie informacji w celu dokonania niezależnej oceny skuteczności działań ograniczających ryzyko, monitorowania oraz informowania o ryzykach i związanych z nimi działaniach kontrolnych.
- ocenę prawidłowości linii podległości z punktu widzenia monitorowania ryzyka.
- przegląd adekwatności i terminowości sprawozdań na temat wyników zarządzania ryzykiem.
- przegląd kompletności analizy ryzyka sporządzonej przez kierownictwo i działań odpowiadających na problemy ujawnione przez procesy zarządzania ryzykiem oraz proponowanie usprawnień.
- określenie skuteczności procesów samooceny kierownictwa poprzez

obserwację, bezpośrednio testowanie procedur kontrolnych i monitorujących, testowanie dokładności informacji wykorzystywanych w działaniach monitorujących oraz inne odpowiednie techniki.

- przegląd zagadnień dotyczących ryzyka, które mogą wskazywać na słabości w praktykach zarządzania ryzykiem oraz, o ile jest to właściwe, przedyskutowanie ich z kierownictwem wyższego szczebla i radą. Jeżeli audytor jest przekonany, że kierownictwo zaakceptowało poziom ryzyka, który nie jest zgodny ze strategią i zasadami zarządzania ryzykiem w organizacji lub jest nie do przyjęcia dla organizacji, odwołuje się do *standardu 2600* lub do innych wytycznych w celu uzyskania dalszych wskazówek.

P 2130-1 Ocenianie adekwatności procesów kontroli

1. Organizacja wprowadza i utrzymuje skuteczne procesy zarządzania ryzykiem i kontroli. Celem procesów kontroli jest wspieranie organizacji w zarządzaniu ryzykiem i realizacji ustalonych, zakomunikowanych celów. Oczekuje się, że procesy kontroli zapewnią między innymi, że:

- informacje finansowe i operacyjne są wiarygodne i spójne,
- działalność operacyjna jest wydajna i osiąga wyznaczone cele,
- aktywa są chronione,
- działania i decyzje organizacji są zgodne z prawem, regulacjami i umowami.

2. Rolą kierownictwa wyższego szczebla jest nadzorowanie tworzenia, administrowania i oceny procesów zarządzania ryzykiem i kontroli. Jednym z obowiązków kierowników liniowych jest ocena procesów kontroli w podległych im obszarach. Audytorzy wewnętrzni dostarczają w różnym stopniu zapewnienia o skuteczności procesów zarządzania ryzykiem i kontroli w wybranych działaniach i funkcjach organizacji.

3. Zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) formułuje ogólną opinię na temat adekwatności i skuteczności procesów kontroli. Opinia ta będzie oparta na wystarczających dowodach audytu uzyskanych w trakcie zadań audytowych oraz – o ile jest to właściwe – na pracy wykonanej przez innych wykonawców

usług zapewniających. ZAW przekazuje opinię kierownictwu wyższego szczebla i radzie.

4. ZAW przygotowuje propozycję planu audytu, który pozwoli uzyskać dowody wystarczające do oceny skuteczności procesów kontroli. Plan obejmuje zadania audytowe i/lub inne procedury gromadzenia wystarczających, odpowiednich dowodów audytu na temat wszystkich głównych jednostek operacyjnych i funkcji biznesowych, które mają być oceniane. W planie uwzględnia się również przegląd głównych procesów kontroli w całej organizacji. Plan powinien być elastyczny, by możliwe było dokonywanie korekt w ciągu roku wynikających ze zmian strategii kierownictwa, uwarunkowań zewnętrznych, głównych obszarów ryzyka lub zmian oczekiwań co do realizacji celów organizacji.

5. W planie audytu poświęca się szczególną uwagę obszarom działalności operacyjnej najbardziej dotkniętym przez ostatnie lub nieoczekiwane zmiany. Zmiany warunków mogą wynikać z czynników rynkowych lub inwestycyjnych, przejęć i likwidacji, restrukturyzacji i nowych przedsięwzięć.

6. Określając zakres proponowanego planu audytu ZAW bierze pod uwagę odpowiednie prace wykonane przez inne osoby, które dostarczają zapewnienia kierownictwu wyższego szczebla (np. pracowników ds. zgodności). Plan audytu przygotowany przez ZAW uwzględnia również prace wykonane przez audytora zewnętrznego oraz własne oceny kierownictwa dotyczące procesu zarządzania ryzykiem, mechanizmów kontrolnych i procesów poprawy jakości.

7. ZAW powinien ocenić zakres proponowanego planu audytu – czy jest on wystarczający do wyrażenia opinii na temat procesów zarządzania ryzykiem i kontroli w organizacji. ZAW powinien poinformować kierownictwo wyższego szczebla i radę, jeśli zakres jest niewystarczający, co uniemożliwiłoby wydanie opinii na temat wszystkich aspektów tych procesów.

8. Kluczowym wyzwaniem dla audytu wewnętrznego jest ocena skuteczności procesów kontroli w organizacji w oparciu o zsumowanie wielu indywidualnych ocen. Oceny te pochodzą głównie z zadań audytowych, przeglądów samooceny kierownictwa i prac innych wykonawców usług

zapewniających. W miarę realizacji kolejnych zadań audytorzy wewnętrzni na bieżąco przekazują ustalenia odpowiednim szczeblom kierownictwa, aby możliwe było podjęcie niezwłocznych działań w celu skorygowania lub złagodzenia konsekwencji wykrytych niezgodności lub słabości kontroli.

9. Oceniając ogólną skuteczność procesów kontroli w organizacji ZAW bierze pod uwagę, czy:

- wykryto znaczące niezgodności lub słabości,
- po ich wykryciu dokonano korekt i usprawnień,
- wykryte niezgodności lub słabości i ich potencjalne konsekwencje prowadzą do wniosku, że powszechnie występują zjawiska powodujące nieakceptowany poziom ryzyka.

10. Występowanie znaczących niezgodności lub słabości niekoniecznie prowadzi do oceny, że jest to zjawisko powszechne i stwarza nieakceptowane ryzyko. Rozstrzygając, czy skuteczność procesów kontroli jest zagrożona i występuje nieakceptowane ryzyko audytor wewnętrzny bierze pod uwagę charakter i zakres zagrożeń oraz poziom potencjalnych konsekwencji.

11. Sprawozdanie ZAW na temat procesów kontroli w organizacji jest zwykle prezentowane raz w roku kierownictwu wyższego szczebla i radzie. Sprawozdanie przedstawia kluczową rolę, jaką procesy kontroli odgrywają w realizacji celów organizacji. Opisuje także charakter i zakres prac wykonanych przez audyt wewnętrzny oraz charakter i zakres polegania przy formułowaniu opinii na pracy innych wykonawców usług zapewniających.

P 2130.A1-1 Wiarygodność i rzetelność informacji

1. Audytorzy wewnętrzni ustalają, czy kierownictwo wyższego szczebla i rada jasno rozumieją, że to kierownictwo jest odpowiedzialne za wiarygodność i rzetelność informacji. Ta odpowiedzialność dotyczy wszystkich kluczowych informacji w organizacji bez względu na sposób ich przechowywania. Wiarygodność i rzetelność obejmuje dokładność, kompletność i bezpieczeństwo.

2. Zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) ustala, czy audyt wewnętrzny

posiada kompetentne zasoby (lub ma do nich dostęp) pozwalające na ocenę wiarygodności i rzetelności informacji i związanego z tym ryzyka. Ocena ryzyka obejmuje ryzyko wewnętrzne i zewnętrzne oraz ryzyko związane z relacjami organizacji z podmiotami zewnętrznymi.

3. ZAW sprawdza, czy przypadki naruszenia wiarygodności i rzetelności informacji oraz okoliczności, które mogą stanowić zagrożenie dla organizacji będą niezwłocznie ujawnione kierownictwu wyższego szczebla, radzie i audytowi wewnętrznemu.

4. Audytorzy wewnętrzni oceniają skuteczność środków zapobiegawczych, wykrywających i łagodzących, jakie stosowano wobec ataków w przeszłości i jakie będą stosowane wobec przyszłych prób lub incydentów, których prawdopodobieństwo wystąpienia jest duże. Audytorzy wewnętrzni ustalają, czy rada została należycie poinformowana o zagrożeniach, incydentach, wykorzystanych słabościach i środkach naprawczych.

5. Audytorzy wewnętrzni okresowo oceniają praktyki dotyczące wiarygodności i rzetelności informacji w organizacji oraz zalecają, w miarę potrzeb, usprawnienia istniejących lub wdrażanie nowych kontroli i zabezpieczeń. Takie oceny mogą być przeprowadzane jako oddzielne zadania lub włączane w inne audyty wykonywane w ramach planu zadań. Charakter zadania będzie decydował, jaki sposób przekazania wyników kierownictwu wyższego szczebla i radzie będzie najwłaściwszy.

Interpretacja powiązana ze *Standardem 2420 – Jakość informacji*

Dokładne informacje są wolne od błędów i zniekształceń, wiernie odzwierciedlają fakty. Obiektywne informacje są rzetelne i bezstronne; wynikają z wyważonej i dokonanej bez uprzedzeń oceny wszystkich związanych z zadaniem faktów i okoliczności. Jasne informacje są logiczne i łatwe do zrozumienia; unikają niepotrzebnego języka technicznego (żargonu zawodowego) i zawierają wszystkie ważne informacje dotyczące zadania. Zwięzłe informacje dotyczą przedmiotu zadania, nie zawierają niepotrzebnych wywodów, nadmiernych szczegółów, powtórzeń i rozwlekłości. Konstrukttywne informacje są przydatne audytowanemu i organizacji, i w razie

potrzeby prowadzą do usprawnień. Kompletnym informacjom nie brakuje niczego, co jest niezbędne dla odbiorców; zawierają one wszelkie znaczące i dotyczące zadania elementy i ustalenia, będące podstawą wniosków i zaleceń. Informacje „na czas” są przygotowane i przekazane w odpowiednim terminie, w zależności od istotności zagadnienia, tak by umożliwić kierownictwu podjęcie odpowiednich działań korygujących.

P 2420-1 Jakość informacji

1. Gromadź, oceniaj i sporządzaj podsumowania danych i dowodów starannie i dokładnie.
2. Wyrażaj ustalenia, formułuj wnioski i zalecenia bez uprzedzeń, bezstronnie, bezinteresownie i nie ulegając wpływom innych osób.
3. Popraw jasność przekazu unikając niepotrzebnego języka technicznego (żargonu zawodowego) i dostarczając wszystkich znaczących, związanych z zadaniem informacji, przedstawionych odpowiednio do kontekstu.
4. Przygotuj informację o wynikach tak, aby przekazywane kwestie były znaczące (pełne treści), ale zwięzłe.
5. Skupiając się na celach organizacji przedstaw treść i ton prezentacji tak, by były przydatne, pozytywne i wywierały dobre wrażenie.
6. Upewnij się, że informacja o wynikach jest spójna ze stylem i kulturą organizacji.
7. Zaplanuj termin prezentacji wyników zadania bez zbędnej zwłoki.

Interpretacja powiązana ze *Standardem 2450 – Ogólne opinie*

Informacja będzie obejmowała:

- zakres, w tym okres którego opinia dotyczy;
- ograniczenia zakresu;
- wszystkie powiązane projekty, w tym te, w których polegano na

zapewnieniach udzielonych przez innych usługodawców;

- zasady ramowe ryzyka lub kontroli, lub inne kryteria użyte jako podstawa ogólnej opinii;
- ogólną opinię, ocenę lub wnioski.

Informacja musi zawierać powody wydania niekorzystnej ogólnej opinii.

Wskazówki dotyczące Standardu 2410: P2410-1 – Kryteria informowania zostały opisane w wyjaśnieniach odnoszących się do § 17 rozporządzenia.

§ 19. 1. Kierownik komórki audytu wewnętrznego przekazuje sprawozdanie audytowanemu i kierownikowi jednostki.

2. 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.

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

4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3, kierownik jednostki podejmuje decyzję dotyczącą realizacji zaleceń, informując o tym audytowanego i kierownika komórki audytu wewnętrznego.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
<p>2440 – Przekazywanie wyników</p> <p><i>Zarządzający audytem wewnętrznym musi przekazać wyniki właściwym osobom.</i></p> <p>2440.A1 – <i>Zarządzający audytem wewnętrznym jest odpowiedzialny za przekazanie ostatecznych wyników osobom, które mogą zapewnić poświęcenie im odpowiedniej uwagi.</i></p> <p>2440.A2 – <i>O ile wymogi prawne, statutowe lub regulaminowe nie stanowią inaczej, przed udostępnieniem wyników osobom spoza organizacji, zarządzający audytem wewnętrznym musi:</i></p>	<p>Interpretacja powiązana ze Standardem 2440 – Przekazywanie wyników</p> <p>Zarządzający audytem wewnętrznym jest odpowiedzialny za przejrzanie i zatwierdzenie ostatecznej informacji z zadania przed jej udostępnieniem oraz decyzję, komu i w jaki sposób będzie ona przekazana. Jeśli zarządzający audytem wewnętrznym deleguje te obowiązki, nadal ponosi ogólną odpowiedzialność.</p> <p>P 2440-1 Przekazywanie wyników</p> <p>1. Zanim zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) przekaze ostateczną informację o wynikach zadania audytorzy wewnętrzni omawiają wnioski i zalecenia z kierownictwem odpowiedniego szczebla. Omówienie takie</p>

- *ocenić potencjalne ryzyko dla organizacji;*
- *skonsultować się odpowiednio z kierownictwem wyższego szczebla i/lub radcą prawnym;*
- *kontrolować rozpowszechnianie wyników, ograniczając możliwości ich wykorzystania.*

2440.C1 - Zarządzający audytem wewnętrznym jest odpowiedzialny za przekazanie zleceniodawcom ostatecznych wyników zadania.

2440.C2 - W trakcie wykonywania zadań doradczych mogą pojawić się kwestie związane z ładem organizacyjnym, zarządzaniem ryzykiem i kontrolą. Zawsze, gdy kwestie te są istotne dla organizacji, muszą być przekazane kierownictwu wyższego szczebla i radzie.

Standard 2400 – Informowanie o wynikach został opisany wśród standardów odnoszących się do § 17 rozporządzenia.

zazwyczaj ma miejsce w trakcie zadania lub na spotkaniu po zakończeniu zadania (zamykającym).

2. Inna metoda polega na przeglądzie wstępnej wersji ustaleń, wniosków i zaleceń przez kierownictwo jednostki, której działalność jest oceniana. Takie dyskusje i przeglądy przyczyniają się do wyeliminowania nieporozumień i nieprawidłowej interpretacji faktów, dając badanej jednostce możliwość wyjaśnienia konkretnych spraw i wyrażenia poglądów na temat ustaleń, wniosków i zaleceń.

3. Szczebel uczestników dyskusji i przeglądów może być różny w zależności od organizacji i charakteru sprawozdania. Są to zazwyczaj osoby posiadające wiedzę na temat szczegółów badanej działalności oraz osoby, które są władne wdrożyć działania korygujące.

4. ZAW przekazuje ostateczną informację o wynikach zadania kierownictwu badanej jednostki oraz tym członkom organizacji, którzy mogą zapewnić poświęcenie wynikom odpowiedniej uwagi i są władni podjąć działania korygujące lub zapewnić, że takie działania zostaną podjęte. W zależności od sytuacji ZAW może przekazać sprawozdania podsumowujące osobom na wyższych poziomach w hierarchii. Jeśli karta audytu lub zasady organizacji tego wymagają, ZAW przekazuje wyniki również innym zainteresowanym stronom lub tym, których one dotyczą, na przykład audytorom zewnętrznym i radzie.

P 2440-2 Przekazywanie wrażliwych informacji w ramach linii podległości i poza nią

1. Audytorzy wewnętrzni często wchodzą w posiadanie szczególnie wrażliwych informacji, które są ważne dla organizacji i mogą potencjalnie wywołać znaczące skutki. Informacje te mogą dotyczyć zagrożeń, niebezpieczeństw, niepewności, oszustw, marnotrawstwa i niegospodarności, działalności niezgodnej z prawem, nadużycia władzy, zachowań zagrażających zdrowiu lub bezpieczeństwu, bądź innych nieprawidłowości. Takie sprawy mogą wywrzeć niekorzystny wpływ na reputację, wizerunek, konkurencyjność, powodzenie, żywotność, wartości rynkowe, inwestycje, wartości niematerialne

i prawne oraz zyski organizacji.

2. Jeśli audytor wewnętrzny uważa, że nowe informacje są istotne i wiarygodne, zazwyczaj przekazuje je w odpowiednim czasie kierownictwu wyższego szczebla i radzie, zgodnie ze Standardem 2060 i poradnikiem 2060-1. Takie przekazanie informacji następuje najczęściej w ramach normalnej linii podległości audytora wewnętrznego.

3. Jeśli zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW), po przeprowadzeniu powyższych dyskusji, dojdzie do wniosku, że kierownictwo wyższego szczebla naraża organizację na zbyt duże ryzyko i nie podejmuje odpowiednich działań, wówczas musi przedstawić informacje i różnice zdań radzie, zgodnie ze Standardem 2600.

4. Typowy scenariusz przekazywania informacji w ramach linii podległości może ulec przyspieszeniu w przypadku niektórych wrażliwych sytuacji z uwagi na przepisy prawa, regulacje lub powszechne praktyki. Na przykład w przypadku dowodów sfałszowanej sprawozdawczości finansowej organizacji, której papiery wartościowe są notowane na giełdzie, lokalne przepisy mogą wymagać, aby rada została niezwłocznie poinformowana o okolicznościach dotyczących możliwości istnienia błędnych sprawozdań finansowych, nawet jeśli kierownictwo wyższego szczebla i ZAW są zgodni co do działań, jakie należy podjąć. Przepisy i regulacje w niektórych państwach przewidują, że rada powinna być informowana o ujawnionych naruszeniach kodeksu karnego, prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi, przepisów dotyczących żywności i leków, prawa ochrony środowiska, a także o innych czynach niezgodnych z prawem, jak łapówki i inne nielegalne gratyfikacje pieniężne dla urzędników państwowych, dostawców lub klientów.

5. W pewnych sytuacjach audytor wewnętrzny może mieć dylemat, czy przekazać informacje osobom spoza normalnej linii podległości lub nawet spoza organizacji. Takie przekazanie informacji nazywa się powszechnie „demaskatorstwem”. Ujawnienie niekorzystnych informacji osobie w organizacji, ale poza normalną linią podległości audytora wewnętrznego uważa się za demaskatorstwo wewnętrzne. Ujawnienie niekorzystnych

informacji urzędowi państwowemu lub innym organom spoza organizacji to demaskatorstwo zewnętrzne.

6. Większość demaskatorów ujawnia poufne informacje wewnątrz organizacji, też poza normalną linią podległości, tylko wtedy, gdy ufają zasadom i mechanizmom organizacji dotyczącym dochodzenia w sprawie domniemania popełnienia czynu niezgodnego z prawem lub dopuszczenia się innego niewłaściwego występkę oraz podjęcia odpowiednich działań. Niektóre osoby posiadające poufne informacje mogą zdecydować się na wyniesienie ich poza organizację, jeśli obawiają się odwetu ze strony pracodawcy lub współpracowników; mają wątpliwości, czy sprawa zostanie należycie zbadana; sądzą, iż zostanie ona zatuszowana; bądź posiadają dowody nielegalnej lub nieprawidłowej działalności zagrażającej zdrowiu, bezpieczeństwu lub dobru osób w organizacji lub społeczeństwie.

7. W sytuacji, gdy audytor decyduje się na wewnętrzne demaskatorstwo, musi dokonać oceny alternatywnych sposobów informowania o ryzyku osoby lub grupy spoza normalnej linii podległości. Z uwagi na ryzyka i konsekwencje związane z takim podejściem, audytor wewnętrzny musi ostrożnie ocenić dowody i zasadność swoich wniosków, a także zbadać plusy i minusy każdego potencjalnego działania. Takie postępowanie może być właściwe, jeżeli spotka się z odpowiedzialnym odzewem ze strony kierownictwa wyższego szczebla lub rady.

8. Wiele państw posiada ustawodawstwo lub regulacje, które nakładają na funkcjonariuszy państwowych obowiązek informowania inspektora generalnego, innego funkcjonariusza państwowego lub rzecznika praw obywatelskich o znanych im niezgodnych z prawem lub nieetycznych działaniach. W niektórych krajach prawo dotyczące demaskatorstwa chroni obywateli, jeżeli ujawnią określone rodzaje nieprawidłowości. Obejmuje to m.in.:

- przestępstwa karne i łamanie innych przepisów prawa;
- czyny uznawane za pomyłki sądowe;
- czyny zagrażające zdrowiu, bezpieczeństwu lub dobru osób;
- czyny powodujące straty w środowisku naturalnym;

- działania mające na celu ukrycie lub zatuszowanie powyższych czynów.

Niektóre systemy prawne nie oferują żadnych wytycznych ani ochrony lub obejmują ochroną tylko urzędników publicznych (tj. państwowych).

9. Audytor wewnętrzny powinien mieć świadomość, jakie jest ustawodawstwo i przepisy w różnych krajach, w których organizacja prowadzi działalność. Radca prawny, który zna się na prawnych aspektach demaskatorstwa może pomóc audytorom wewnętrznym, jeśli zetkną się z takim zagadnieniem. Audytorzy powinni zawsze uzyskać poradę prawną, jeżeli nie mają pewności co do wymogów prawnych lub konsekwencji zaangażowania się w wewnętrzne lub zewnętrzne demaskatorstwo.

10. Wiele stowarzyszeń zawodowych nakłada na swoich członków obowiązek ujawniania nielegalnych lub nieetycznych czynów. Wyróżnikiem „zawodu” jest podjęcie szerokich obowiązków względem społeczeństwa i ochrona dobra ogółu. Poza badaniem wymogów prawnych, członkowie IIA oraz wszyscy dyplomowani audytorzy wewnętrzni muszą kierować się wymogami zawartymi w Kodeksie etyki IIA.

11. Audytor wewnętrzny ma zawodowy i etyczny obowiązek dokonania starannej oceny wszystkich materiałów dowodowych oraz zasadności swoich wniosków, a następnie podjęcia decyzji w sprawie dalszego postępowania w celu ochrony interesów organizacji, jej interesariuszy, społeczności zewnętrznej lub organizacji społecznych. Audytor musi również respektować obowiązek poufności nałożony przez Kodeks etyki IIA – szanować wartość i własność informacji oraz unikać ujawniania ich bez należytego upoważnienia, chyba że wynika to z prawnego lub zawodowego obowiązku. W trakcie dokonywania oceny, audytor może porozumieć się z radcą prawnym, a jeśli zajdzie potrzeba, również z innych specjalistami. Takie dyskusje mogą dać inne spojrzenie na dane okoliczności, mogą też pomóc w uzyskaniu opinii na temat potencjalnego wpływu i skutków możliwych działań. Sposób, w jaki audytor wewnętrzny dąży do rozwiązania takiej złożonej i delikatnej sytuacji może wywołać akcje odwetowe i prowadzić do obarczenia go odpowiedzialnością.

12. Audytor wewnętrzny ostatecznie podejmuje profesjonalną decyzję na

temat swoich obowiązków wobec pracodawcy. Decyzja o przekazaniu informacji poza normalną linię podległości musi opierać się na solidnie uzasadnionym przeświadczeniu, że istnieją materialne, wiarygodne dowody nieprawidłowości oraz że imperatyw prawny bądź wynikający z innych regulacji lub obowiązków zawodowy bądź etyczny nakazuje podjęcie dalszych działań.

§ 20. Audytor wewnętrzny monitoruje realizację zaleceń.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki
<p>2500 – Monitorowanie postępów</p> <p><i>Zarządzający audytem wewnętrznym musi stworzyć i zapewnić działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazanych kierownictwu.</i></p> <p>2500.A1 – Zarządzający audytem wewnętrznym musi ustanowić proces monitorowania realizacji zaleceń i upewnić się, że decyzje kierownictwa zostały skutecznie wdrożone lub też kierownictwo wyższego szczebla zaakceptowało ryzyko niepodejmowania działań.</p> <p>2500.C1 – Audyt wewnętrzny musi monitorować wyniki zadań doradczych w zakresie uzgodnionym ze zleceniodawcą.</p>	<p>P 2500-1 Monitorowanie postępów</p> <p>1. Aby skutecznie monitorować reakcję na wyniki, zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) opracowuje procedury obejmujące:</p> <ul style="list-style-type: none">• czas, w jakim wymagana jest odpowiedź kierownictwa na ustalenia i zalecenia.• ocenę odpowiedzi kierownictwa.• weryfikację odpowiedzi (o ile zachodzi potrzeba).• przeprowadzenie audytu sprawdzającego (o ile zachodzi potrzeba).• proces komunikowania się z odpowiednim szczeblem wyższego kierownictwa lub radą w sytuacji, gdy odpowiedzi/ działania, w tym przyjęte ryzyko, są niezadowolające. <p>2. Jeśli pewne zgłoszone ustalenia i zalecenia są tak istotne, że wymagają natychmiastowego działania ze strony kierownictwa lub rady audyt wewnętrzny monitoruje powzięte działania aż do momentu skorygowania problemów lub wdrożenia zaleceń.</p> <p>3. Audyt wewnętrzny może skutecznie monitorować postępy poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none">• skierowanie ustaleń i zaleceń z zadania do odpowiednich szczebli kierownictwa, odpowiedzialnych za podjęcie działań korygujących.• uzyskiwanie i ocenianie – w trakcie zadania lub w rozsądnym czasie po przekazaniu wyników – odpowiedzi kierownictwa na ustalenia i zalecenia

oraz proponowanych planów działań. Odpowiedzi są bardziej przydatne dla ZAW, kiedy zawierają informacje wystarczające do oceny adekwatności i terminowości działań korygujących.

- otrzymywanie okresowych uaktualnień od kierownictwa pozwalających na dokonanie oceny wysiłków kierownictwa na rzecz skorygowania problemów i/lub wdrożenia zaleceń.
- uzyskiwanie i ocenianie informacji od innych komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za czynności sprawdzające lub działania korygujące.
- informowanie kierownictwa wyższego szczebla i/lub rady o statusie odpowiedzi na ustalenia i zalecenia z zadań.

§ 21. 1. Audytor wewnętrzny po upływie terminów realizacji zaleceń przeprowadza czynności sprawdzające.

2. Wynik czynności sprawdzających audytor wewnętrzny przedstawia w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki
<p>Standard 2500 – Monitorowanie postępów został opisany wśród standardów odnoszących się do § 20 rozporządzenia.</p>	<p>P 2500.A1-1 Proces monitorowania realizacji zaleceń (czynności sprawdzające)</p> <p>1. Audytorzy wewnętrzni sprawdzają, czy kierownictwo podjęło działania lub wdrożyło zalecenia. Audytor wewnętrzny ustala, czy przynoszą one oczekiwane wyniki albo że kierownictwo wyższego szczebla lub rada zaakceptowali ryzyko niepodejmowania działań czy też niewdrożenia zaleceń.</p> <p>2. Czynności sprawdzające określa się jako proces, w trakcie którego audytorzy wewnętrzni oceniają adekwatność, skuteczność i terminowość działań podjętych przez kierownictwo w odpowiedzi na zgłoszone ustalenia i zalecenia, również te pochodzące od audytorów zewnętrznych i innych osób. Proces monitorowania obejmuje również ustalenie, czy kierownictwo wyższego szczebla i/lub rada zaakceptowali ryzyko niepodejmowania działań korygujących w odpowiedzi na ustalenia.</p> <p>3. Karta audytu wewnętrznego powinna definiować odpowiedzialność za</p>

czynności sprawdzające. Zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) określa charakter, czas i zakres czynności sprawdzających, biorąc pod uwagę następujące czynniki:

- znaczenie zgłoszonych ustaleń lub zaleceń.
- wysiłek i koszty potrzebne do skorygowania zgłoszonych problemów.
- skutki ewentualnego niepowodzenia działań korygujących.
- złożoność działań korygujących.
- potrzebny czas.

4. ZAW odpowiada za zaplanowanie czynności sprawdzających w ramach opracowywania harmonogramów pracy. Planowanie czynności sprawdzających jest oparte na ryzyku i zagrożeniach, jak również stopniu trudności i znaczeniu terminu wdrożenia działań korygujących.

5. Jeśli ZAW dojdzie do wniosku, że ustna lub pisemna odpowiedź kierownictwa wskazuje – biorąc pod uwagę względną istotność ustalenia lub zalecenia z zadania – że podjęte działania są wystarczające, wówczas czynności sprawdzające mogą zostać przeprowadzone jako część kolejnego zadania.

6. Audytorzy wewnętrzni upewniają się, że działania podjęte w odpowiedzi na ustalenia i zalecenia z zadania korygują problem. Czynności sprawdzające powinny być odpowiednio udokumentowane.

§ 22. 1. Audytor wewnętrzny może wykonywać czynności doradcze służące wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, na jego wniosek lub z własnej inicjatywy.

2. Cel i zakres czynności, o których mowa w ust. 1, audytor wewnętrzny uzgadnia z kierownikiem jednostki.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
<p>1000 –Cel, uprawnienia i odpowiedzialność</p> <p><i>Cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego muszą być zgodne z Definicją audytu wewnętrznego, Kodeksem etyki</i></p>	<p>Interpretacja powiązana ze Standardem 1000 – Cel, uprawnienia i odpowiedzialność</p> <p>Karta audytu wewnętrznego to oficjalny dokument określający cel,</p>

i Standardami oraz formalnie określone w karcie audytu wewnętrznego. Zarządzający audytem wewnętrznym musi okresowo przeglądać i w razie potrzeby aktualizować kartę audytu wewnętrznego. Musi też przedstawiać ją do zatwierdzenia kierownictwu wyższego szczebla i radzie.

1000.A1 – *Charakter usług zapewniających świadczonych organizacji musi być określony w karcie audytu wewnętrznego. W przypadku świadczenia usług zapewniających jednostkom spoza organizacji, charakter tych usług również musi być określony w karcie audytu wewnętrznego.*

1000.C1 -- *Charakter usług doradczych musi być określony w karcie audytu wewnętrznego.*

uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego. Karta audytu ustala pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacji, w tym charakter podległości funkcjonalnej między zarządzającym audytem wewnętrznym a radą, uprawnia do dostępu do danych, personelu i majątku rzeczowego w zakresie wymaganych do wykonywania zadań audytowych oraz określa zakres działania audytu wewnętrznego. Karta audytu wewnętrznego jest ostatecznie zatwierdzana przez radę.

P 1000-1 Karta audytu wewnętrznego

1. Posiadanie formalnej pisemnej karty audytu ma kluczowe znaczenie dla zarządzania audytem wewnętrznym. Karta audytu jest uznanym dokumentem, przeglądany i akceptowany przez kierownictwo, i zatwierdzany przez radę (zatwierdzenie jest udokumentowane w protokole z posiedzenia rady). Karta ułatwia dokonywanie okresowej oceny adekwatności: celu, uprawnień i odpowiedzialności audytu wewnętrznego, które to elementy razem wzięte określają rolę audytu wewnętrznego. W razie wątpliwości karta audytu stanowi formalną, pisemną umowę z kierownictwem i radą odnośnie działalności audytu wewnętrznego w organizacji.

2. Zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) jest odpowiedzialny za dokonanie okresowej oceny, czy cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego, zdefiniowane w karcie audytu, pozostają nadal aktualne i umożliwiają osiągnięcie wyznaczonych celów. ZAW odpowiada również za przekazanie wyników tej oceny kierownictwu wyższego szczebla i radzie.

§ 23. Audytor wewnętrzny powstrzymuje się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką, i informuje o tym kierownika jednostki.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki/Interpretacja powiązana ze Standardem
1100 – Niezależność i obiektywizm <i>Audytor wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni</i>	Interpretacja powiązana ze Standardem 1100 – Niezależność i obiektywizm

obiektywni.

1120 – Indywidualny obiektywizm

Audytorzy wewnętrzni muszą być bezstronni i wolni od uprzedzeń. Muszą również unikać konfliktów interesów.

1130 – Naruszenie niezależności i obiektywizmu

W przypadku rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności lub obiektywizmu, szczegóły tego naruszenia muszą zostać ujawnione odpowiednim osobom. Sposób ich ujawnienia zależy od charakteru naruszenia.

1130.A1 – *Audytorzy wewnętrzni muszą powstrzymać się od oceny działalności operacyjnej, za którą byli uprzednio odpowiedzialni. Ograniczenie obiektywizmu ma miejsce wtedy, gdy audytor wewnętrzny świadczy usługi zapewniające dotyczące działań, za które był odpowiedzialny w ciągu roku poprzedzającego badanie.*

1130.A2 – *Zadania zapewniające dotyczące obszarów, za które odpowiada zarządzający audytem wewnętrznym muszą być nadzorowane przez osobę spoza audytu wewnętrznego.*

1130.C1 – *Audytorzy wewnętrzni mogą świadczyć usługi doradcze także w zakresie działań operacyjnych, za które byli uprzednio odpowiedzialni.*

1130.C2 – *Jeżeli z związku z wykonaniem proponowanej usługi doradczej może nastąpić ograniczenie niezależności lub obiektywizmu audytorów wewnętrznych, informacja ta musi zostać ujawniona zleceniodawcy przed podjęciem się zadania.*

Niezależność to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny. W celu osiągnięcia poziomu niezależności niezbędnego do skutecznego wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego, zarządzający audytem wewnętrznym ma bezpośredni i nieograniczony dostęp do kierownictwa wyższego szczebla i rady. Można to osiągnąć przez system podwójnego raportowania. Problemy dotyczące niezależności muszą być rozpatrywane i rozwiązywane na szczeblu audytora, zadania, działalności audytu wewnętrznego i jego pozycji w strukturze organizacji. Obiektywizm to bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrzni nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób. Problemy dotyczące obiektywizmu muszą być rozpatrywane i rozwiązywane na szczeblu audytora, zadania, działalności audytu wewnętrznego i jego pozycji w strukturze organizacji.

Interpretacja powiązana ze Standardem 1120 – Indywidualny obiektywizm

Konflikt interesów to sytuacja, gdy audytor wewnętrzny, jako osoba obdarzona zaufaniem, ma sprzeczne interesy zawodowe lub osobiste. Takie sprzeczne interesy mogą utrudniać audytorowi wykonywanie obowiązków w bezstronny sposób. Konflikt interesów istnieje nawet wtedy, gdy nie dochodzi do żadnych nieetycznych lub niewłaściwych działań. Może tworzyć wrażenie niestosownego zachowania, podważając zaufanie do audytora wewnętrznego, działalności audytu wewnętrznego i całego zawodu. Konflikt interesów poddaje w wątpliwość zdolność audytora do wykonywania zadań i obowiązków w obiektywny sposób.

P1120-1 Indywidualny obiektywizm

1. Indywidualny obiektywizm oznacza, że audytorzy wewnętrzni wykonują zadania z wiarą w efekty swojej pracy i unikają znaczących ustępstw co do jakości. Audytorzy nie mogą być stawiani w sytuacji, która poddałaby w

wątpliwość ich zdolność do wydania obiektywnego zawodowego osądu.

2. Indywidualny obiektywizm oznacza, że zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) tak rozdziela zadania, aby zapobiec potencjalnym i rzeczywistym konfliktom interesów i stronniczości. Okresowo zbiera on informacje od pracowników audytu wewnętrznego na temat potencjalnego konfliktu interesów i stronniczości i w miarę potrzeby dokonuje rotacji przydzielonych zadań.

3. Przegląd wyników pracy audytu wewnętrznego przed przekazaniem ich dalej pomaga uzyskać racjonalne zapewnienie, że pracę wykonano w sposób obiektywny.

4. Zalecanie przez audytora wewnętrznego standardów kontroli dla systemów i przegląd procedur przed ich wdrożeniem nie wpływają negatywnie na obiektywizm audytora. Za naruszenie obiektywizmu uznaje się projektowanie systemu, jego wdrożenie, napisanie wstępnej wersji procedur i realizację operacji w ramach systemu.

5. Sporadyczne wykonywanie prac nieaudytowych przez audytora wewnętrznego, które jest w pełni ujawnione w procesie sprawozdawczym nie musi koniecznie oznaczać naruszenia niezależności. Sytuacja taka wymaga jednak dokładnego rozważenia przez kierownictwo i audytora wewnętrznego, aby uniknąć negatywnego wpływu na obiektywizm audytora.

Interpretacja powiązana ze Standardem 1130 – *Naruszenie niezależności lub obiektywizmu*

Naruszenia niezależności organizacyjnej lub indywidualnego obiektywizmu mogą wystąpić m.in. w postaci konfliktu interesów o charakterze osobistym, ograniczenia zakresu badania, ograniczenia w dostępie do danych, personelu i majątku, jak również ograniczenia zasobów, np. finansowania.

Określenie osób, którym należy ujawnić szczegóły naruszenia niezależności lub obiektywizmu zależy od charakteru naruszenia oraz od opisanych w karcie audytu oczekiwań wobec audytu wewnętrznego i obowiązków zarządzającego

audytem wewnętrznym względem kierownictwa wyższego szczebla i rady.

P1130-1: Naruszenie niezależności i obiektywizmu

1. Audytorzy wewnętrzni mają informować zarządzającego audytem wewnętrznym (ZAW) o wszelkich sytuacjach, które można racjonalnie ocenić jako rzeczywiście lub potencjalnie zagrażające niezależności lub obiektywizmowi. Audytorzy mają też informować o sytuacjach, które budzą ich wątpliwości w tym zakresie. Jeśli ZAW stwierdzi, że nastąpiło rzeczywiste lub potencjalne naruszenie, powinien przydzielić audytorów wewnętrznych do innych zadań.

2. Ograniczenie zakresu to ograniczenie nałożone na audyt wewnętrzny, które nie pozwala na realizację celów i planów audytu. Ograniczenie zakresu może dotyczyć między innymi:

- zakresu określonego w karcie audytu wewnętrznego.
- dostępu audytu wewnętrznego do danych, personelu i majątku mających znaczenie dla realizacji zadania.
- zatwierdzonego harmonogramu zadań.
- realizacji niezbędnych procedur zadania.
- zatwierdzonego planu kadrowego i budżetu finansowego.

3. O ograniczeniu zakresu wraz z jego potencjalnymi skutkami należy poinformować radę, najlepiej na piśmie. ZAW musi rozważyć, czy należy poinformować radę o ograniczeniach zakresu, o których rada została już wcześniej powiadomiona i je zaakceptowała. Może to być konieczne, zwłaszcza jeśli nastąpiły zmiany w organizacji, radzie, kierownictwie wyższego szczebla lub inne.

4. Audytorom wewnętrznym nie wolno przyjmować zapłaty, prezentów ani innych świadczeń od pracownika, kontrahenta, klienta, dostawcy lub partnera biznesowego, które mogłyby sprawiać wrażenie, że obiektywizm audytora został naruszony. Domniemanie naruszenia obiektywizmu może się odnosić do obecnych i przyszłych audytów wykonywanych przez tego audytora. Status zadania nie może być traktowany jako usprawiedliwienie przyjmowania

zapłaty, prezentów lub innych świadczeń. Przyjęcie powszechnie dostępnych (również dla pracowników) artykułów promocyjnych (np. długopisów, kalendarzy lub próbek) o niskiej wartości nie przeszkadza audytorowi w wydaniu profesjonalnego osądu. Audytorzy wewnętrzni mają niezwłocznie informować swoich przełożonych o oferowanych im istotnych zapłatach lub prezentach.

P 1130.A2 -1 Odpowiedzialność audytu wewnętrznego za inne (nieaudytowe) funkcje

1. Audytorom wewnętrznym nie wolno przyjmować odpowiedzialności za nieaudytowe funkcje i zadania, które podlegają okresowej ocenie audytu wewnętrznego. Jeśli przyjęli taką odpowiedzialność, wówczas nie działają jako audytorzy wewnętrzni.

2. Jeżeli audyt wewnętrzny, zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) lub konkretny audytor wewnętrzny odpowiada za działalność operacyjną, która może być przedmiotem audytu (lub kierownictwo rozpatruje możliwość przydzielenia takich obowiązków) może nastąpić naruszenie niezależności i obiektywizmu audytora wewnętrznego. Oceniając wpływ na niezależność i obiektywizm ZAW musi co najmniej uwzględnić następujące czynniki:

- wymagania Kodeksu etyki i *Standardów*;
- oczekiwania interesariuszy, do których mogą się zaliczać: akcjonariusze, zarząd i rada nadzorcza, komitet audytu, kierownictwo, organy ustawodawcze, podmioty publiczne, organy nadzoru i grupy interesu publicznego;
- uprawnienia i/lub ograniczenia zawarte w karcie audytu wewnętrznego;
- ujawnienia wymagane przez *Standardy*;
- objęcie audytem działań lub obowiązków, których podjął się audytor wewnętrzny;
- znaczenie funkcji operacyjnej dla organizacji (w kategoriach przychodów, wydatków, reputacji i wpływu);
- czas trwania zadania i zakres odpowiedzialności;
- adekwatność podziału obowiązków;
- historię zdarzeń lub inne dowody świadczące o tym, że obiektywizm

audytora wewnętrznego może być narażony na ryzyko.

3. Jeżeli karta audytu wewnętrznego zawiera specyficzne ograniczenia lub sformułowania dotyczące przydzielania funkcji nieaudytowych audytorowi wewnętrznemu, wówczas konieczne jest poinformowanie o tych ograniczeniach i omówienie ich z kierownictwem. Jeżeli kierownictwo nalega na przydzielenie takiej funkcji, należy poinformować radę i omówić z nią tę sprawę. Jeżeli karta audytu wewnętrznego nie wspomina o takiej sytuacji, należy rozważyć wskazówki zawarte w poniższych punktach. Wszystkie poniższe punkty podporządkowane są sformułowaniom karty audytu.

4. W sytuacji, gdy audyt wewnętrzny przyjmuje obowiązki operacyjne i działalność ta jest objęta planem audytu ZAW musi:

- zminimalizować naruszenie obiektywizmu zlecając audyty podległych mu obszarów stronie trzeciej lub audytorom zewnętrznym.
- potwierdzić, że osoby odpowiedzialne operacyjnie za podległe mu obszary nie biorą udziału w ich audycie.
- upewnić się, że audytorzy wewnętrzni przeprowadzający zadania zapewniające w podległych mu obszarach są nadzorowani przez kierownictwo wyższego szczebla i radę i przekazują im wyniki oceny.
- ujawnić odpowiedzialność operacyjną audytora wewnętrznego za daną funkcję, znaczenie tej funkcji dla organizacji (w kategoriach przychodów, wydatków lub innych stosownych informacji) oraz powiązania osób, które audytowały tę funkcję.

5. Obowiązki operacyjne audytora muszą być ujawnione w sprawozdaniu z audytu dotyczącym obszarów podlegających ZAW, a także w standardowej informacji, którą audytor wewnętrzny przekazuje radzie. Wyniki audytu wewnętrznego można także omówić z kierownictwem i/lub odpowiednimi interesariuszami. Ujawnienie naruszenia nie zmienia faktu, że zadania zapewniające dotyczące funkcji, za które odpowiada ZAW muszą być nadzorowane przez osobę spoza audytu wewnętrznego.

§ 24. 1. W wyniku czynności doradczych audytor wewnętrzny może przedstawić propozycje dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki.

2. Sposób wykonania i dokumentowania przebiegu oraz wyniku czynności doradczych powinien być odpowiedni do rodzaju i charakteru działań audytora wewnętrznego.

Standard audytu wewnętrznego	Poradniki
<i>Standard 2400 – Informowanie o wynikach oraz Standard 2410 – Kryteria informowania zostały opisane wśród standardów odnoszących się do § 17 rozporządzenia.</i>	<i>Wskazówki dotyczące Standardu 2410: P2410-1 – Kryteria informowania oraz Standardu 2420: P2420-1: Jakość informacji zostały opisane w wyjaśnieniach odnoszących się do § 17 rozporządzenia.</i>

Rozdział 4: Audyt wewnętrzny zlecony i ocena prowadzenia audytu wewnętrznego

§ 31. 1. W celu przeprowadzenia oceny, o której mowa w art. 292 ust. 1 pkt 2 ustawy, pracownicy Ministerstwa Finansów, o których mowa w art. 294 ust. 2 ustawy:

- 1) mają wgląd do dokumentów i innych materiałów związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego;
- 2) mogą wykonywać kopie, odpisy oraz wyciągi z dokumentów i innych materiałów związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego, w tym również w wersji elektronicznej;
- 3) mogą uzyskiwać od pracowników jednostki ustne i pisemne wyjaśnienia.

2. Kierownik jednostki, w której przeprowadzono ocenę, po otrzymaniu projektu wyniku oceny może złożyć, w terminie 7 dni kalendarzowych od dnia jego otrzymania, dodatkowe pisemne wyjaśnienia lub zastrzeżenia, dotyczące treści projektu wyniku oceny.

3. Po rozpatrzeniu wyjaśnień lub zastrzeżeń, pracownicy, o których mowa w ust. 1, sporządzają wynik oceny.

4. W przypadku nieuwzględnienia dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń, o których mowa w ust. 2, pracownicy, o których mowa w ust. 1, informują o tym na piśmie kierownika jednostki, wraz z uzasadnieniem.

5. W terminie 7 dni kalendarzowych od dnia otrzymania wyniku oceny kierownik jednostki może zgłosić Ministrowi Finansów swoje stanowisko na piśmie.

Standard audytu wewnętrznego

2050 – Koordynowanie

Zarządzający audytem wewnętrznym musi stworzyć i zapewnić działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazanych kierownictwu.

Poradniki

P 2050 –1 Koordynowanie

1. Rada jest odpowiedzialna za nadzorowanie pracy audytorów zewnętrznych, w tym koordynację z audytem wewnętrznym. Za koordynowanie prac audytu wewnętrznego i zewnętrznego odpowiada zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW). Żeby mógł to skutecznie robić, uzyskuje wsparcie rady.

2. Organizacje mogą wykorzystywać prace audytorów zewnętrznych do uzyskania zapewnienia odnośnie działań wchodzących w zakres audytu wewnętrznego. W takim przypadku ZAW podejmuje kroki niezbędne do poznania prac wykonanych przez audytorów zewnętrznych, w tym:

- charakteru, zakresu i czasu prac planowanych przez audytorów zewnętrznych, aby upewnić się, że prace te w połączeniu z pracami zaplanowanymi przez audytorów wewnętrznych spełniają wymagania standardu 2100.
- oceny ryzyka i istotności, dokonanej przez audytorów zewnętrznych.
- terminologii, technik i metod używanych przez audytorów zewnętrznych, co umożliwi ZAW (1) koordynację prac audytu wewnętrznego i zewnętrznego, (2) ocenę, czy można polegać na pracach audytorów zewnętrznych, (3) skuteczną komunikację z audytorami zewnętrznymi.
- dostępu do programów i dokumentacji roboczej audytorów zewnętrznych, żeby upewnić się, że można polegać na ich pracy dla celów audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzni są odpowiedzialni za zachowanie poufności tych programów i dokumentacji roboczej.

3. Audytor zewnętrzny może polegać na pracy audytu wewnętrznego

W takim przypadku ZAW musi dostarczyć informacji wystarczających audytorom zewnętrznym do zrozumienia terminologii, technik i metod używanych przez audytorów wewnętrznych i upewnienia się, że mogą polegać na wykonanych pracach. Audytorzy zewnętrzni uzyskują dostęp do

programów i dokumentacji roboczej audytorów wewnętrznych, co pozwoli im upewnić się, że mogą na nich polegać dla swoich celów.

4. Stosowanie podobnych technik, metod i terminologii sprzyja skutecznej koordynacji, ułatwia poleganie wzajemnie na swojej pracy i może poprawić wydajność audytorów wewnętrznych i zewnętrznych.

5. Zaplanowane działania audytorów wewnętrznych i zewnętrznych muszą być przedyskutowane, żeby zapewnić koordynację objęcia organizacji audytem i zminimalizować powielanie wysiłków. W trakcie audytu mają się odbyć spotkania wystarczające do zapewnienia koordynacji prac, wydajnej i terminowej realizacji działań audytowych oraz określenia, czy ustalenia i zalecenia wynikające z dotychczas wykonanych prac wymagają skorygowania zakresu zaplanowanych działań.

6. Ostateczne sprawozdania audytu wewnętrznego, odpowiedzi kierownictwa na te sprawozdania i późniejsze przeglądy monitorujące mają być udostępnione audytorom zewnętrznym, co ułatwi im określenie i dostosowanie zakresu i terminów prac. Audytorom wewnętrznym potrzebny jest dostęp do prezentacji i listów do zarządu, przygotowanych przez audytorów zewnętrznych. ZAW musi rozumieć zagadnienia omawiane w prezentacjach i zawarte w listach do zarządu. Zagadnienia te muszą być wykorzystane do planowania obszarów, na które należy zwrócić szczególną uwagę w trakcie przyszłych prac audytu wewnętrznego. Po przejrzaniu listów do zarządu i zainicjowaniu wszelkich potrzebnych działań korygujących przez odpowiednich członków kierownictwa wyższego szczebla i rady, ZAW upewnia się, że działania te zostały podjęte i są monitorowane.

7. ZAW odpowiada za regularne oceny koordynacji działań audytorów wewnętrznych i zewnętrznych. Takie oceny mogą dotyczyć ogólnej wydajności i skuteczności działań audytu wewnętrznego i zewnętrznego, w tym łącznych kosztów audytu. ZAW przekazuje wyniki tych ocen kierownictwu wyższego szczebla i radzie, razem z ewentualnymi uwagami dotyczącymi pracy audytorów zewnętrznych.

