

# **Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu**

## **Komentarze i wyjaśnienia**

ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

tel.: +48 22 694 42 42  
fax: +48 22 694 47 41

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

Departament Polityki Wydatkowej

Warszawa, listopad 2015

**Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Komentarze i wyjaśnienia.**

Dokument „**Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Komentarze i wyjaśnienia**” został opracowany przez pracowników Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

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

- 1) poinformowania o źródle, czasie wytworzenia i pozyskania tych informacji, poprzez podanie pełnej nazwy Ministerstwa Finansów lub nazwy skróconej – MF;
- 2) niemodyfikowania pozyskanych treści informacji;
- 3) zamieszczenia pozyskanych treści informacji w formie cytatu wraz z przypisem informującym o źródle pochodzenia (Ministerstwo Finansów, MF) lub z innym, odpowiednim dla formy wykorzystania oznaczeniem – w przypadku przetwarzania pozyskanych treści.

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te treści.

## Wprowadzenie

Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów przedstawia komentarze i wyjaśnienia odnoszące się do przepisów *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu*. Materiał został przygotowany w taki sposób, aby mogli z niego skorzystać audytorzy wewnętrzeni prowadzący audyt wewnętrzny w każdej z jednostek sektora finansów publicznych, niezależnie od jej specyfiki i różnorodności realizowanych zadań.

---

### Skróty używane w dokumencie:

<b>KAW</b>	komórka audytu wewnętrznego,
<b>ustawa</b>	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 855, z późn. zm.),
<b>rozporządzenie</b>	rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. z 2015 r. poz. 1480),
<b>standardy</b>	Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ogłoszone Komunikatem Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15).

---

## Rozdział 1

### Przepisy ogólne

§ 1. Rozporządzenie określa szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego.

2. Użyte w rozporządzeniu określenia oznaczają:

1) **jednostka – jednostkę sektora finansów publicznych, w której jest prowadzony audyt wewnętrzny na podstawie art. 274 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, zwanej dalej „ustawą”;**

*Każda jednostka sektora finansów publicznych, w której audyt wewnętrzny prowadzony jest zarówno przez zatrudnionego audytora wewnętrznego, jak i usługodawcę.*

2) **audytowany:**

a) **komórkę organizacyjną w jednostce,**

*Pod pojęciem audytowanego jako komórki organizacyjnej w jednostce należy rozumieć komórkę lub jednostkę wewnętrzną powołaną do realizacji zadań tej jednostki. Będzie to więc każda komórka organizacyjna wyodrębniona w strukturze organizacyjnej jednostki, zgodnie z jej statutem/regulaminem organizacyjnym: departament, biuro, wydział, zespół, samodzielne*

*stanowisko do określonych spraw lub inna wyodrębniona funkcjonalnie komórka organizacyjna. Tak zdefiniowana komórka organizacyjna może być albo właścicielem procesu albo odpowiadać za jego część.*

**b) jednostkę sektora finansów publicznych, w której dokonywane są czynności, o których mowa w art. 287 ust. 2-4 ustawy,**

*Jednostka w dziale, jednostka podległa lub nadzorowana, jednostka organizacyjna stanowiąca aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, w których dokonywane są czynności konieczne dla realizacji audytu wewnętrznego przez audytora wewnętrznego zatrudnionego odpowiednio w ministerstwie, jednostce nadrzędnej lub nadzorującej oraz urzędzie wojewódzkim.*

**c) komórkę organizacyjną w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego,**

*Każda komórka organizacyjna wyodrębniona w strukturze organizacyjnej urzędu jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie ze statutem, regulaminem organizacyjnym – np. wydział, referat.*

**d) jednostkę organizacyjną jednostki samorządu terytorialnego,**

*Należąca do sektora finansów publicznych jednostka organizacyjna jednostki samorządu terytorialnego utworzona w celu wykonywania zadań. Zakresem działania audytora wewnętrznego jednostki samorządu terytorialnego nie będą objęte jednostki, które nie mieszczą się w katalogu jednostek sektora finansów publicznych (art. 9 ustawy), np. spółki prawa handlowego.*

**e) komórkę organizacyjną w jednostce obsługującej fundusz celowy, w którym prowadzony jest audyt wewnętrzny;**

*Komórka organizacyjna, która odpowiada za gospodarowanie środkami funduszu celowego, wyodrębniona w jednostce sektora finansów publicznych obsługującej fundusz celowy, w którym jest prowadzony audyt wewnętrzny.*

**3) zadanie audytowe – zadanie zapewniające lub czynności doradcze;**

*Definicja zadania audytowego użyta w rozporządzeniu odnosi się zarówno do zadań zapewniających, jak i czynności doradczych. Definicja ta wynika z definicji audytu wewnętrznego, określonej w art. 272 ustawy.*

**4) zadanie zapewniające – działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej;**

*Definicja zadania zapewniającego wynika z definicji audytu wewnętrznego, zawartej w art. 272 ustawy.*

**5) zalecenia – propozycje działań służących wyeliminowaniu słabości kontroli zarządczej lub usprawniających funkcjonowanie jednostki;**

*Audytor wewnętrzny realizuje zadanie zapewniające zgodnie z celami określonymi w programie zadania zapewniającego, co powoduje, że zalecenia muszą być związane z tymi celami i wynikać z ustaleń dokonanych w trakcie realizacji zadania.*

**6) monitorowanie realizacji zaleceń – czynności podejmowane przez audytora wewnętrznego w celu ustalenia stanu realizacji zaleceń;**

*W rozporządzeniu szczególną uwagę poświęcono monitorowaniu oraz czynnościom sprawdzającym. Są to działania odrębne. Monitorowanie polega na sprawdzeniu, jaki jest stan realizacji zaleceń przez audytowanego, natomiast ocena skuteczności działań wdrożonych na podstawie zaleceń (na ile zalecenia zamknęły określone ryzyka lub usprawniły działalność audytowanego) dokonywana jest w trakcie czynności sprawdzających. Monitorowanie jest bieżącym działaniem, podejmowanym w celu sprawdzenia, czy i w jakim stopniu wdrażane są zalecenia przyjęte przez audytowanego do realizacji. W rozporządzeniu nie wskazano formy monitorowania. Wybór najbardziej odpowiedniej formy monitorowania pozostawiono audytorowi wewnętrznemu, który dokonując takiego wyboru powinien uwzględniać potrzeby informacyjne kierownika jednostki, a w przypadku ministerstw i jednostek w działach – również komitetu audytu dla tego działu.*

**7) czynności sprawdzające – czynności podejmowane przez audytora wewnętrznego służące dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego;**

*Czynności sprawdzające są działaniami obowiązkowymi. Polegają na ocenie przez audytora wewnętrznego sposobu realizacji zaleceń:*

- czy jest on zgodny z propozycją ustaloną przez audytowanego i przedstawioną audytorowi wewnętrznemu i kierownikowi jednostki po otrzymaniu sprawozdania?,*
- czy w wyniku zrealizowania zaleceń zmniejszyło się (lub zostało ograniczone) ryzyko w działalności audytowanego?,*
- czy wdrożone zalecenia wpłynęły na usprawnienie działalności audytowanego?*

*W trakcie czynności sprawdzających audytor wewnętrzny dokonuje oceny skuteczności zrealizowanych zaleceń poprzez sprawdzenie, czy ich wdrożenie przyniosło oczekiwane efekty i przyczyniło się do poprawy realizacji zadań w badanym obszarze.*

**8) mechanizmy kontrolne – w szczególności działania, procedury, instrukcje i zasady służące zapewnieniu realizacji celów, ograniczeniu wystąpienia ryzyka nieosiągnięcia celów lub zmniejszeniu jego negatywnych skutków.**

*Mechanizmy kontrolne to rozwiązania służące realizacji zadań i osiągnięciu celów, zaprojektowane zgodnie z określonymi standardami działania w postaci procedur czy instrukcji. Do mechanizmów kontrolnych należy zaliczyć również wytyczne, ale także działania podejmowane w związku z realizacją zadań, w tym sposób zorganizowania działalności (środowisko wewnętrzne). Podstawowym celem mechanizmów kontrolnych jest ograniczenie prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka zagrażającego realizacji zadań lub zmniejszenie skutków jego wystąpienia.*

**§ 3. 1. Przepisy rozporządzenia dotyczące audytora wewnętrznego stosuje się odpowiednio do osoby zatrudnionej przez usługodawcę, o którym mowa w art. 279 ust. 1 pkt 3 ustawy, do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.**

*W rozporządzeniu jednoznacznie wskazano, że w przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie art. 275 pkt 2 ustawy, tj. przez usługodawcę, przepisy dotyczące audytora wewnętrznego stosuje się do osoby posiadającej kwalifikacje do prowadzenia audytu wewnętrznego, określone w art. 286 ustawy, zatrudnionej przez spółkę lub inną osobę prawną do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.*

**2. Przepisy rozporządzenia dotyczące kierownika komórki audytu wewnętrznego stosuje się odpowiednio do usługodawcy, o którym mowa w art. 279 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy, lub osoby zatrudnionej przez usługodawcę, o którym mowa w art. 279 ust. 1 pkt 3 ustawy, do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.**

*Regulacja ma na celu wskazanie, że przepisy dotyczące kierownika KAW stosuje się do osoby zatrudnionej przez usługodawcę (będącego osobą prawną), posiadającej kwalifikacje do prowadzenia audytu wewnętrznego (art. 279 ust. 3 ustawy) oraz wykluczenie sytuacji, w której kierownikiem KAW mógłby być nie audytor wewnętrzny prowadzący audyt, lecz np. właściciel spółki. Natomiast w przypadku usługodawcy określonego w art. 279 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy (będącego osobą fizyczną) kierownikiem KAW jest ten usługodawca.*

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

*Przyjęte w rozporządzeniu rozwiązanie zakłada możliwość podpisywania upoważnień okresowych, które mogą obejmować cały rok kalendarzowy lub okres kończący się w określonym momencie roku (np. zgodnie z planowanym terminem zakończenia realizacji zadania audytowego).*

*Jest to rozwiązanie korzystne z punktu widzenia efektywności i sprawności prowadzenia audytu wewnętrznego. Zapis ten umożliwi także odrębne podpisanie upoważnienia do każdego zadania audytowego.*

*Obowiązek okazania legitymacji służbowej lub dowodu tożsamości uwzględnia sytuację np. audytorów wewnętrznych realizujących zadania audytowe w jednostkach organizacyjnych samorządu terytorialnego, a także usługodawców.*

## **2. Upoważnienie, o którym mowa w ust. 1, zawiera:**

- 1) imię i nazwisko audytora wewnętrznego;**
- 2) nazwę audytowanego lub nazwę jednostki;**
- 3) termin ważności;**
- 4) podpis kierownika jednostki.**

*W przypadku wieloosobowych komórek audytu wewnętrznego jest możliwe wskazanie w upoważnieniu, w ramach dyspozycji pkt 1, wszystkich audytorów wewnętrznych zatrudnionych w KAW, bez konieczności sporządzania odrębnych upoważnień dla każdego audytora wewnętrznego.*

*Możliwe jest także przygotowanie upoważnienia obejmującego rok kalendarzowy (okres objęty planem audytu), które będzie obejmowało wszystkich audytowanych ujętych w planie audytu lub przygotowanie upoważnień do poszczególnych zadań audytowych.*

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

*Konieczność dokumentowania istotnych czynności i zdarzeń przez audytora wewnętrznego wynika z charakteru jego pracy. Audytor wewnętrzny dokonuje systematycznej oceny kontroli zarządczej (art. 272 ustawy). W ramach tej oceny identyfikuje i ocenia ryzyka związane z realizacją zadań w danym obszarze działalności, dokonuje oceny mechanizmów kontrolnych, a także wydaje zalecenia. Dokumentacja wytworzona przez audytora wewnętrznego stanowi potwierdzenie poprawności przeprowadzonego badania audytowego oraz uzasadnienie dla wydanych zaleceń.*

## **2. Audytor wewnętrzny prowadzi:**

- 1) dokumentację dotyczącą zadania audytowego;**

*Dokumentacja dotycząca zadania audytowego obejmuje dokumenty:*

- wytworzone w ramach przeglądu, tj. związane z przeprowadzoną analizą ryzyka, dotyczące uzgodnienia kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych,
- program zadania zapewniającego,
- dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego i zgromadzone w trakcie realizacji zadania audytowego – np. kwestionariusze, ankiety, zestawienia,
- wyniki zadań audytowych i czynności sprawdzających, tj. sprawozdanie z zadania zapewniającego,
- wynik czynności doradczych; notatka informacyjna z czynności sprawdzających.

**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.**

*Podział dokumentacji prowadzonej przez audytora wewnętrznego na dokumentację dotyczącą zadania zapewniającego i pozostałą dokumentację audytu wewnętrznego ma służyć, niebudzącej wątpliwości interpretacyjnych, klasyfikacji prowadzonej dokumentacji. Podstawową jednostkę klasyfikacyjną w rozumieniu przepisów archiwalnych i kancelaryjnych stanowi sprawa – w tym przypadku będzie to konkretne zadanie audytowe.*

### **3. Dokumentacja dotycząca zadania audytowego obejmuje w szczególności:**

#### **1) program zadania zapewniającego;**

*Minimalne wymagania dotyczące zawartości programu zostały określone w § 16 ust. 1 rozporządzenia. Możliwe jest również uzupełnienie programu zadania o inne istotne elementy, które audytor wewnętrzny lub kierownik KAW uzna za wskazane dla prawidłowej realizacji zadania.*

#### **2) sprawozdanie z zadania zapewniającego;**

*Minimalne wymagania dotyczące zawartości sprawozdania z zadania zapewniającego zostały określone w § 18 ust. 1 rozporządzenia. Możliwe jest również uzupełnienie sprawozdania o inne istotne informacje, jeśli audytor wewnętrzny lub KAW uzna, że ich zamieszczenie będzie miało wpływ na zrozumienie wyników audytu.*

#### **3) wynik czynności doradczych;**

*Wynik czynności doradczych będzie zależał od charakteru tych czynności i może przyjąć formę, np. notatki, raportu, podsumowania, streszczenia etc., które mogą zawierać rekomendacje, wnioski.*

#### **4) notatkę informacyjną z czynności sprawdzających;**



*W notatce informacyjnej powinna zostać zawarta ocena skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego (potwierdzenie, albo niepotwierdzenie, że wdrożone zalecenia przyczyniły się do poprawy funkcjonowania audytowanego).*

**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.**

*Zaproponowany podział koresponduje z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego<sup>1</sup>, zgodnie z którym część dokumentów wytwarzanych przez audytora nie zawiera informacji publicznej w rozumieniu art. 61 Konstytucji RP. Są to różnego rodzaju dokumenty o charakterze roboczym: zapiski czy notatki sporządzane na etapie zbierania informacji i przygotowania końcowego stanowiska, które stanowią jedynie etap na drodze do wytworzenia informacji publicznej, jednak informacji tej jeszcze nie stanowią. Należy jednocześnie pamiętać, że o tym, które z dokumentów wytwarzanych przez audytora wewnętrznego stanowią informację publiczną, powinny rozstrzygać w pierwszej kolejności organy zobowiązane do udostępnienia informacji publicznej, a w przypadku sporu – sądy administracyjne. Ogólne zasady dostępu do informacji publicznej zostały określone w ustawie z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej<sup>2</sup>.*

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

*Przepis ten ma na celu zabezpieczenie dokumentacji dotyczącej zadania audytowego i pozostałej dokumentacji audytu wewnętrznego w przypadku audytu prowadzonego w jednostce przez usługodawcę, tzn. osobę w niej niezatrudnioną.*

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

*Możliwość udziału eksperta w realizacji zadań audytowych, tj. zarówno zadań zapewniających, jak i czynności doradczych, w tym także realizowanych w formie audytu wewnętrznego zleconego, ma na celu podkreślenie, że w przypadku, gdy audytor wewnętrzny nie posiada wystarczającej wiedzy, aby zrealizować zadanie, lub w celu jego realizacji jest niezbędna wiedza specjalistyczna, może skorzystać z pomocy eksperta. Dotyczy to zarówno ekspertów/specjalistów zatrudnionych*

<sup>1</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt K 14/13 (Dz. U. poz. 532).

<sup>2</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 782, z późn. zm.

w jednostce, jak i ekspertów zewnętrznych. W każdym przypadku udział eksperta powinien być uzgodniony z kierownikiem jednostki. W przypadku eksperta zatrudnionego w jednostce należy pamiętać, że osoba taka nie może być odpowiedzialna ani też zaangażowana w realizację zadań w obszarze objętym audytem. Zaangażowanie eksperta zewnętrznego powinno odbywać się na zasadach obowiązujących w jednostce w zakresie zatrudniania i wynagradzania zewnętrznych usługodawców.

## **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.**

*Audytor wewnętrzny przeprowadzając analizę ryzyka powinien zapoznać się z ryzykami związanymi z realizacją zadań w jednostce. W jednostkach, w których wdrożone zostało zarządzanie ryzykiem, audytor wewnętrzny powinien w pierwszej kolejności zapoznać się z rejestrem ryzyk, a także z informacjami o przypadkach zmaterializowania się ryzyka w działalności jednostki. Następnie powinien dokonać oceny poszczególnych ryzyk, uwzględniając sposób analizy i oceny ryzyka stosowany w jednostce. W jej ramach powinien określić prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka oraz skutki jego wystąpienia (oddziaływanie). Dokonując oceny ryzyka audytor wewnętrzny powinien sprawdzić, jaki poziom ryzyka jest akceptowany przez kierownika komórki organizacyjnej. Istotna jest także wiedza dotycząca sposobu zarządzania poszczególnymi ryzykami przez ich właścicieli (wdrożone mechanizmy kontrolne). W wyniku oceny audytor wewnętrzny może sporządzić mapę ryzyka, która obrazuje obszary działalności z uwzględnieniem prawdopodobieństwa wystąpienia w nich ryzyk i ich wpływu na działanie jednostki. Może również sporządzić zestawienie porządkujące poszczególne obszary działalności jednostki według istotności zidentyfikowanych w nich ryzyk. Zarówno mapa ryzyka jak i zestawienie obszarów działalności powinny umożliwić audytorowi wewnętrznemu podjęcie decyzji o wyborze obszarów, w których będą prowadzone zadania zapewniające.*

**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.**

*Zgodnie z art. 272 ust. 1 ustawy celem audytu wewnętrznego jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.*

*Kontrola zarządcza opisana w art. 68 ust. 1 ustawy stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Tak zaprojektowana kontrola zarządcza to zarządzanie skoncentrowane na realizacji zadań i osiągnięciu celów przez jednostki sektora finansów publicznych. Dla zapewnienia adekwatnego, skutecznego i efektywnego zarządzania w jednostkach ustanawia się zbiór zasad, procesów i struktur kształtujących sposób funkcjonowania jednostki (governance), które stanowią przedmiot oceny audytu wewnętrznego.*

*Dlatego w celu realizacji ustawowych zadań audytu wewnętrznego oraz w celu dostarczenia kierownikowi jednostki aktualnej i odpowiedniej informacji na temat jednostki, podczas przeprowadzania analizy ryzyka należy uwzględnić cele i zadania jednostki. Dotyczy to przede wszystkim celów wynikających z dokumentów planistycznych, takich jak plan działalności, plany pracy. Należy dokonać analizy i oceny ryzyka związanego z realizacją celów i zadań jednostki. Ponadto w analizie ryzyka należy uwzględnić wyniki przeprowadzonych w jednostce 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.**

*W ramach prowadzonej analizy ryzyka audytor wewnętrzny analizuje ryzyka w zidentyfikowanych obszarach działalności jednostki. Każde ryzyko powinno być ocenione według jednolitej skali oceny przyjętej w jednostce, co ma na celu wyeliminowanie stosowania różnych skali dla oceny tych samych ryzyk (ale nie wyklucza odmiennej oceny ryzyk przez audytora wewnętrznego i właściciela ryzyka). W wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka audytor wewnętrzny powinien sporządzić listę wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uporządkowaną według kryterium oceny ryzyka. Ocena ryzyka dla poszczególnych obszarów działalności ustalana jest na podstawie ocen częściowych ryzyk w obszarze, np. średnia ze wszystkich ocenionych ryzyk lub średnia z uwzględnieniem wag. Uszeregowanie tych obszarów powinno odzwierciedlać kolejność od najwyższego do najniższego ryzyka, a tym samym wskazywać na częstość prowadzenia audytu wewnętrznego w poszczególnych obszarach (im wyższe ryzyko, tym częściej prowadzony audyt wewnętrzny). Pożądane jest, aby ocena to pokazywała wieloletnią perspektywę działalności audytu wewnętrznego (projekcję audytu w kolejnych latach). Analiza ryzyka przeprowadzona w odniesieniu do procesów nie ogranicza ani nie*

uniemożliwia prezentowania wyników analizy ryzyka, ponieważ każdy proces dotyczy jakiegoś obszaru działalności jednostki. W przypadku gdy w jednostce zostały opisane procesy, oceny obszaru można dokonać na podstawie oceny ryzyka dla procesu (lub jego części odbywających się w różnych komórkach).

**§ 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.**

*Obszary działalności, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające, powinny zostać ustalone w oparciu o wynik analizy ryzyka oraz priorytety określone przez kierownika jednostki, a w przypadku ministerstw i jednostek w dziale – również priorytety komitetu audytu. W celu zapewnienia zasobów niezbędnych do realizacji planu audytu kierownik KAW powinien dokonać analizy zasobów osobowych, uwzględniającej liczbę dostępnych osobodni (liczba zatrudnionych w KAW x liczba dni roboczych w roku) pomniejszoną o urlopy, czas przeznaczony na szkolenie i rozwój zawodowy, czynności organizacyjne i rezerwę czasową. Następnie należy określić czas – wyrażony w osobodniach – na realizację czynności bezpośrednio związanych z realizacją audytu, tj. zadań zapewniających, czynności doradczych, monitorowanie realizacji zaleceń, realizację czynności sprawdzających oraz zadań kontynuowanych z roku poprzedniego.*

**§ 9. 1. Plan audytu zawiera w szczególności:**

*W rozporządzeniu zostały wskazane minimalne wymagania w zakresie zawartości planu audytu. Mogą się w nim znaleźć również inne, dodatkowe informacje, o ile audytor wewnętrzny, kierownik KAW, kierownik jednostki lub komitet audytu uznają je za wymagające wyszczególnienia. Plan audytu na rok następny powinien być przygotowany, zgodnie z art. 283 ust. 3 ustawy, na koniec roku poprzedzającego rok, którego dotyczy. W uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny może być przeprowadzony poza planem audytu (art. 283 ust. 2 ustawy).*

- 1) obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w danym roku;**

*Obszary działalności, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające, powinny zostać wybrane na podstawie wyników przeprowadzonej analizy ryzyka oraz priorytetów kierownika jednostki i komitetu audytu (w przypadku ministerstw i jednostek w dziale).*

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.

*Audytór wewnętrzny lub kierownik KAW planując roczne działania audytu powinien określić czas, wyrażony w osobodniach, na realizację czynności bezpośrednio związanych z realizacją audytu, tj. zadań zapewniających, czynności doradczych, monitorowanie realizacji zaleceń, realizację czynności sprawdzających oraz zadań kontynuowanych z roku poprzedniego. W tym celu niezbędne jest dokonanie analizy zasobów osobowych z uwzględnieniem, m.in., czasu planowanego na urlopy wypoczynkowe, szkolenia, czynności organizacyjne, oraz pozostawienie rezerwy czasowej (np. na przeprowadzenie audytu wewnętrznego zleconego) w odniesieniu do wszystkich pracowników KAW.*

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

*Poprzez podpisanie kierownik jednostki zatwierdza plan audytu.*

**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.**

*Kopia planu audytu powinna być przekazana do komórki audytu wewnętrznego w ministerstwie, które zapewnia obsługę komitetu audytu właściwego dla danego działu administracji rządowej.*

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

*Plan audytu wewnętrznego powinien być dostępny w jednostce. Pozwala to audytowanym zaplanować własne działania i przygotować się do zadania audytowego. Audytowany, mając dostęp do informacji we właściwym czasie, może zapewnić odpowiedni dostęp do osób, dokumentów i innych zasobów na potrzeby zadania audytowego. Dobrą praktyką jest udostępnienie planu na stronach intranetowych jednostki.*

**§ 10. Zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki.**

*Każda zmiana w planie audytu, np. dotycząca zakresu zadań audytowych, wymiaru czasu przeznaczanego na realizację poszczególnych zadań, powinna być uzgodniona pisemnie pomiędzy kierownikiem KAW a kierownikiem jednostki. Ma to na celu przede wszystkim wskazanie uzasadnienia (wyjaśnienia) dokonanej zmiany. Zmiana w planie audytu nie wymaga opracowania kolejnego planu audytu. Roczny plan audytu w jednostce opracowany do końca grudnia roku poprzedzającego rok objęty planem jest jedynym dokumentem planistycznym dotyczącym audytu, funkcjonującym w jednostce. W związku z tym nie należy sporządzać innych dokumentów nazywanych np. „planem po zmianach” lub „korektą planu”. Plan jest jeden.*

**§ 11. W przypadku braku planu audytu na dany rok kierownik komórki audytu wewnętrznego niezwłocznie sporządza plan audytu na ten rok kalendarzowy albo, w uzasadnionych przypadkach, uzgadnia z kierownikiem jednostki zadania audytowe do przeprowadzenia do końca roku kalendarzowego.**

*Zgodnie z art. 283 ust. 1 ustawy audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu. W rozporządzeniu określono sposób postępowania w przypadku jego braku. Przede wszystkim niezbędne jest jego niezwłoczne sporządzenie. Przeprowadzanie zadań audytowych bez posiadania takiego planu jest możliwe, ale muszą zostać spełnione dwa warunki: (1) musi istnieć uzasadniona przyczyna braku planu oraz (2) realizowane zadania muszą być uzgodnione z kierownikiem jednostki. Rozwiązanie takie jest możliwe np. w sytuacji, kiedy prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostce rozpocznie się w trakcie roku (w skrajnym przypadku pod koniec roku) i sporządzanie planu nie miałoby racjonalnego uzasadnienia. Takie rozwiązanie ma na celu koncentrowanie się audytora wewnętrznego na zadaniach audytowych.*

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

*Do końca stycznia każdego roku kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien sporządzić sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. Sprawozdanie to obejmuje sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni, o którym w art. 283 ust. 5 ustawy, a także inne informacje o funkcjonowaniu audytu wewnętrznego, np. dotyczące samooceny, oceny zewnętrznej.*

**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;**

*Informacja powinna stanowić podsumowanie realizacji zadań audytowych wymienionych w planie audytu. Wskazane i opisane powinny być również zmiany w planie, w tym zadania audytowe zrealizowane poza planem audytu, o których mowa w art. 283 ust. 2 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.**

*Informacja powinna wskazywać działania związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w jednostce w roku poprzednim, które nie wynikają z planu audytu wewnętrznego, np. działania dotyczące przeprowadzenia samooceny lub/i oceny zewnętrznej.*

**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.**

*Kopia sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego powinna być przekazana do komórki audytu wewnętrznego w ministerstwie, które zapewnia obsługę komitetu audytu właściwego dla danego działu administracji rządowej.*

### **Rozdział 3**

#### **Planowanie i realizacja zadania audytowego oraz informowanie o jego wynikach**

**§ 13. Kierownik komórki audytu wewnętrznego informuje audytowanego o planowanej realizacji zadania.**

*Rozporządzenie nie narzuca sposobu i formy informowania audytowanego o planowanej realizacji zadania. Ważne jest, aby audytowany wiedział, co będzie przedmiotem zadania, kiedy planowane jest jego przeprowadzenie oraz jakie dokumenty powinien przygotować.*

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

*Przegląd wstępny stanowi etap planowania niezbędny dla prawidłowego przeprowadzenia zadania audytowego. W ramach przeglądu wstępnego audytor wewnętrzny zapoznaje się z celami i obszarem działalności jednostki, w którym zostanie przeprowadzone zadanie, dokonuje identyfikacji i oceny ryzyka uwzględniającej istniejące mechanizmy kontrolne oraz uzgadnia z audytowanym kryteria oceny mechanizmów kontrolnych. Data rozpoczęcia przeglądu wstępnego jest datą rozpoczęcia zadania zapewniającego.*

**1) zapoznaniu się z celami i obszarem działalności jednostki, w którym zostanie zrealizowane zadanie;**

*Audytor wewnętrzny dokonuje przeglądu dokumentów, danych i informacji dotyczących audytowanego obszaru w celu jak najlepszego zrozumienia badanej działalności, zapoznaje się z celami wyznaczonymi dla obszaru audytowanego w ramach badanej działalności oraz identyfikuje istniejące mechanizmy kontrolne służące osiągnięciu celów i ograniczające ryzyka związane z badaną działalnością.*

**2) dokonaniu identyfikacji i oceny ryzyka, po uwzględnieniu istniejących mechanizmów kontrolnych;**

*Audytor wewnętrzny identyfikuje ryzyka w obszarze działalności, a następnie dokonuje oceny tych ryzyk, z uwzględnieniem prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz skutków jakie mogą one wywołać. Dokonując oceny ryzyka audytor wewnętrzny powinien sprawdzić czy zostały zaprojektowane mechanizmy kontrolne. Brak mechanizmów kontrolnych może stanowić czynnik wpływający na prawdopodobieństwo wystąpienia niepożądanego zdarzenia zagrażającego realizacji celów i zadań.*

**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.**

*Uzgodnienie kryteriów ma na celu ustalenie kryteriów najbardziej odpowiednich ze względu na cel i zakres zadania oraz niedopuszczenie do zastosowania błędnych kryteriów, co może wynikać np. z braku pełnej wiedzy audytora wewnętrznego na temat badanego obszaru działalności. Uzgodnienie będzie miało przede wszystkim miejsce w odniesieniu do kryteriów innych niż zgodność z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa i przepisami wewnętrznymi, np. wskaźników/mierników efektywności stosowanych do oceny funkcjonowania danego obszaru. Rozporządzenie nie przyznaje audytowanemu inicjatywy w zakresie określenia kryteriów, tym samym nie może on narzucić kryteriów przyjętych do badania i wpływać na obiektywizm audytora wewnętrznego. W pierwszej kolejności powinno nastąpić uzgodnienie kryteriów z audytowanym, a dopiero potem – jeśli nie jest możliwe takie uzgodnienie – niezbędne będzie zaangażowanie kierownika jednostki w celu uzyskania opisanego uzgodnienia.*

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



*Uzgodnienie kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych może nastąpić w trakcie narady otwierającej. Może nastąpić także w inny sposób, np. pisemnie, bez konieczności organizowania narady otwierającej.*

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

**1) wynik przeglądu wstępnego;**

*Wynik przeglądu wstępnego stanowi podstawę do przygotowania programu zadania zapewniającego. Po zapoznaniu się z celami i obszarem działalności, w którym będzie realizowane zadanie zapewniające, oraz po przeprowadzeniu analizy ryzyka dla tego obszaru działalności i uzgodnieniu kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych audytor wewnętrzny opracowuje program zadania zapewniającego.*

**2) uwagi kierownika jednostki i audytowanego;**

*Uwzględnienie uwag audytowanego ma na celu lepsze zrozumienie obszaru, w którym będzie realizowane zadanie, a z drugiej strony ograniczenie ewentualnych błędów wynikających z posiadania niekompletnych informacji. Szczególne znaczenie mają informacje uzyskane od audytowanego podczas uzgadniania kryteriów oceny. Zgodnie z art. 272 ustawy celem audytu wewnętrznego jest ocena kontroli zarządczej. Istotnym elementem systemu kontroli zarządczej jest sposób zarządzania ryzykiem. Dlatego audytor wewnętrzny powinien skoncentrować swoje działania na obszarach, w których zostały zidentyfikowane najwyższe ryzyka zagrażające osiągnięciu celów i realizacji zadań, a w ramach audytowanych obszarów – na mechanizmach kontrolnych służących realizacji celów i zabezpieczających przez wystąpieniem niepożądanych zdarzeń lub zjawisk. Ma to na celu zapobieganie ich wystąpieniu lub ograniczenie ich skutków, tak aby jednostka osiągała założone cele. Uwagi kierownika jednostki i audytowanego mogą mieć wpływ na sformułowanie programu zadania.*

**3) zasoby niezbędne do przeprowadzenia zadania, w tym ewentualną potrzebę uzyskania pomocy eksperta;**

*Audytor wewnętrzny odpowiedzialny za realizację zadania musi ustalić czas (liczbę osobodni) potrzebny do zrealizowania wszystkich zaplanowanych czynności, dokonać oceny, czy posiada wystarczającą wiedzę do realizacji zadania, czy też konieczne będzie pozyskanie eksperta. Jeśli tak, powinien ustalić, czy w jednostce, wśród pracowników, znajdują się tacy eksperci. Jeśli konieczne będzie pozyskanie eksperta zewnętrznego audytor wewnętrzny powinien przeprowadzić analizę kosztów związanych z jego udziałem oraz wstępnie wyjaśnić z kierownikiem*

*jednostki lub z innymi właściwymi osobami w jednostce możliwości zaangażowania takiego eksperta (dostępny budżet, procedury związane z angażowaniem ekspertów, ich długość i przebieg).*

#### **4) przewidywany czas trwania zadania.**

*Zaleca się określenie harmonogramu czynności, które będą wykonane w trakcie zadania. Harmonogram pozwala zweryfikować, czy zostały zaplanowane wszystkie czynności do wykonania, a następnie kontrolować ich wykonanie. Ustalenie przewidywanego czasu realizacji zadania poprawia także współpracę audytora wewnętrznego z audytowanym, podnosząc efektywność wykonywania zadań audytu wewnętrznego.*

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

#### **1) temat zadania;**

*Temat zadania zapewniającego określany jest po przeprowadzeniu przeglądu wstępnego i powinien stanowić odpowiedź na zidentyfikowane i oszacowane ryzyka oraz słabości mechanizmów kontrolnych.*

#### **2) cel zadania;**

*Cel zadania, podobnie jak jego zakres, jest najważniejszym elementem programu. Cel zadania jest punktem wyjścia do wyznaczenia zakresu podmiotowego i przedmiotowego zadania, a następnie zaplanowania sposobu przeprowadzenia zadania tak, aby cel zadania został osiągnięty.*

#### **3) zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania;**

*Zakres przedmiotowy zadania może obejmować obszar działalności lub jego część, lub też obejmować kilka obszarów działalności. Podobnie, zakres podmiotowy może obejmować jedną lub kilka komórek organizacyjnych w jednostce. W przypadku jednostek, w których stosowane jest podejście procesowe w zarządzaniu jednostką, zakres zadania może obejmować proces. W tym przypadku zakres podmiotowy będzie obejmował właściciela procesu oraz komórki organizacyjne, w których realizowany jest badany proces.*

#### **4) istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem;**

*Istotne (najwyżej oszacowane) ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem są identyfikowane na podstawie dokonanej analizy i oceny ryzyka. Na nich audytor wewnętrzny powinien koncentrować swoje działania.*

**5) sposób zrealizowania zadania, w szczególności opis doboru próby do badania oraz technik badania;**

*Audytor wewnętrzny planując realizację zadania zapewniającego powinien określić sposób przeprowadzania zadania, np. wskazując, że będzie to badanie dokumentów, obserwacja, eksperyment, testy etc. Powinien także określić, czy badanie będzie przeprowadzone na całej populacji, czy i na jakiej próbie. Konieczność opisanie sposobu próbkowania potwierdzają doświadczenia pracowników Ministerstwa Finansów z przeprowadzanych ocen audytu wewnętrznego. Na podstawie analizy licznych programów zadań zapewniających stwierdzono, że audytorzy wewnętrzni nie formułowali w programach zadań sposobu doboru próby do badania. Szczegółowość opisanie sposobu przeprowadzania badania jest każdorazowo uzależniona od zakresu zadania. To pozwala także na weryfikację przez kierownika KAW poprawności przeprowadzenia zadania.*

**6) uzgodnione kryteria oceny, o których mowa w § 14 ust. 1 pkt 3;**

*Kryteria oceny mechanizmów kontrolnych powinny być uzgodnione z audytowanym, który posiada wiedzę, często unikalną, wynikającą zarówno z przepisów regulujących obszar działalności, z ich stosowania, jak również na temat wskaźników stosowanych do oceny skuteczności i efektywności działalności w badanym obszarze.*

**7) datę rozpoczęcia i zakończenia zadania.**

*Datą rozpoczęcia zadania zapewniającego jest data rozpoczęcia przeglądu wstępnego, natomiast datą zakończenia zadania jest ostatnia czynność podejmowana przez audytora wewnętrznego w związku z realizacją zadania zapewniającego, np. przekazanie sprawozdania z zadania zapewniającego audytowanemu i kierownikowi jednostki.*

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

*Zmiana w programie zadania zapewniającego powinna być uzasadniona. Może np. wynikać z pozyskania dodatkowych istotnych informacji już po rozpoczęciu zadania lub konieczności rozszerzenia zakresu zadania, np. w związku ze zidentyfikowaniem nowych ryzyk.*

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

Zatwierdzenie zamian w programie zadania zapewniającego przez kierującego KAW jest istotne szczególnie w przypadku wieloosobowych KAW, gdzie kierujący KAW odpowiada za zapewnienie odpowiednich zasobów i nadzór nad realizacją zadania.

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

Audytor wewnętrzny dokonuje ustaleń i formułuje zalecenia na podstawie analizy zebranych dowodów i przeprowadzonych testów. Zgodnie z interpretacją zawartą w Poradniku do standardów (Standard 2410 – Kryteria informowania), audytor wewnętrzny powinien „uzyskać porozumienie z audytowanym co do wyników zadania i planów działań niezbędnych do usprawnienia działalności”. Porozumienie ma na celu potwierdzenie, że przy formułowaniu zaleceń zostały uwzględnione wszystkie informacje mające wpływ na realizację zadań w badanym obszarze działalności. W celu sformułowania zaleceń audytor wewnętrzny powinien przeprowadzić analizę przyczyn ustaleń (problemu) i wynikających z nich skutków, tj. ich wpływu na realizację zadań w obszarze działalności. Uzyskanie porozumienia audytora wewnętrznego z audytowanym w zakresie propozycji zaleceń ma na celu zapewnienie, że zalecenia są odpowiednie do zidentyfikowanych problemów i możliwe do realizacji. Uzgodnienie to powinno mieć formę pisemną.

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

Jeśli audytor wewnętrzny uzna, że uzgodnienie wstępnych wyników audytu wewnętrznego wymaga przeprowadzenia narady zamykającej, może ją przeprowadzić. Uzgodnienie wstępnych wyników audytu wewnętrznego może nastąpić również w inny sposób, np. poprzez wymianę pism lub drogą elektroniczną.

**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.**

W sytuacji, w której audytor wewnętrzny i audytowany nie uzyskają porozumienia co do wyników audytu, audytowany może zgłosić zastrzeżenia. Powinny być one zgłoszone w terminie 7 dni od poinformowania audytowanego o wstępnych wynikach. Zastrzeżenia zgłasza się w formie pisemnej.

**§ 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:**

*Wyniki audytu wewnętrznego powinny być przedstawione w dokumencie zatytułowanym sprawozdanie z zadania zapewniającego.*

**1) temat i cel zadania;**

*Zawarty w sprawozdaniu temat i cel zadania to temat i cel zadania określony w programie zadania zapewniającego. Zarówno w programie zadania jak i w sprawozdaniu powinny być one tożsame.*

**2) zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania;**

*Zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania powinien odzwierciedlać zakres określony w programie zadania zapewniającego.*

**3) datę rozpoczęcia zadania;**

*Datę rozpoczęcia zadania stanowi data rozpoczęcia przeglądu wstępnego.*

**4) ustalenia i ocenę według kryteriów przyjętych w programie, o którym mowa w § 16 ust. 1;**

*Ustalenia to stwierdzenie stanu istniejącego (odpowiedź na pytanie „jak jest?”). Ustalenia mogą potwierdzać poprawność działań podejmowanych w badanym obszarze działalności (ich skuteczność i efektywność), skuteczność mechanizmów kontrolnych, ich adekwatność i efektywność. Wówczas nie jest wymagane formułowanie zaleceń. Jeżeli ustalenia (ocena kontroli zarządczej w badanym obszarze) wskazują na niewystarczającą skuteczność albo nieskuteczność wdrożonych mechanizmów kontrolnych (cele nie są osiągnięte lub są osiągnięte częściowo, terminy nie są dotrzymywane, występują błędy lub nieprawidłowości, etc.), wymagane jest sformułowanie zaleceń poprawiających funkcjonowanie jednostki w badanym obszarze. Takie ustalenia wymagają analizy pozwalającej wskazać przyczynę wystąpienia nieprawidłowości („dlaczego tak jest?”) oraz określić działania naprawcze lub usprawnienia w badanym obszarze działalności. Pożądane jest również wskazanie, jakie mogą być skutki niepodjęcia przez audytowanego sformułowanych zaleceń (ryzyko niepodjęcia działań usprawniających lub naprawczych).*

**5) zalecenia;**

*Zalecenia powinny stanowić odpowiedź audytora wewnętrznego na stwierdzone słabości lub nieprawidłowości oraz wskazywać, co należy zrobić.*

**6) odniesienie się audytora wewnętrznego do zastrzeżeń, o których mowa w § 17 ust. 3;**

*Jeśli audytowany zgłaszał zastrzeżenia do wstępnych wyników audytu wewnętrznego, audytor wewnętrzny powinien ten fakt odnotować w sprawozdaniu oraz przedstawić swoje stanowisko do tych zastrzeżeń, tj. jak zostały one rozpatrzone, z podaniem przyczyn ich uwzględnienia albo odrzucenia.*

**7) ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem;**

*Może to być ocena trzystopniowa, taka sama jak stosowana w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej<sup>3</sup>, tj.: wskazująca, że w audytowanym obszarze funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza<sup>4</sup>:*

- wystarczającym stopniu lub*
- w ograniczonym stopniu lub*
- nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.*

*Zastosowanie wspólnych kryteriów i poziomów oceny kontroli zarządczej zarówno w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej, jak i audycie wewnętrznym, stanowiącym jedno ze źródeł zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, będzie znacznym ułatwieniem dla kierownika jednostki (spójność opinii, tożsamość sposobu oceny).*

*Sposób prezentowania opinii powinien być dostosowany do oczekiwań kierownika jednostki.*

**8) datę sporządzenia sprawozdania;**

*Data przekazania sprawozdania kierownikowi jednostki i audytowanemu jest jednocześnie datą zakończenia zadania audytowego.*

**9) imię i nazwisko audytora wewnętrznego przeprowadzającego zadanie oraz jego podpis.**

*Podpis audytora wewnętrznego wskazuje na osobę przeprowadzającą zadanie. Imię i nazwisko audytora wewnętrznego służy jego identyfikacji.*

**2. W przypadku zadania zapewniającego realizowanego przez kilku audytorów wewnętrznych sprawozdanie mogą podpisać wszyscy audytorzy wewnętrzni realizujący zadanie albo audytor**

<sup>3</sup> Wzór oświadczenia o stanie kontroli zarządczej został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. Nr 238, poz. 1581).

<sup>4</sup> Możliwe jest również, w zależności od ustaleń audytora wewnętrznego, ograniczenie się do jednej lub kilku cech kontroli zarządczej w badanym obszarze.

**wewnętrzny odpowiedzialny za realizację tego zadania, wyznaczony przez kierownika komórki audytu spośród audytorów wewnętrznych realizujących zadanie.**

*Rozporządzenie nie wyklucza podpisywania sprawozdania z zadania zapewniającego przez wszystkich audytorów wewnętrznych przeprowadzających zadanie audytowe. Natomiast możliwość podpisania ww. sprawozdania przez audytora wewnętrznego odpowiedzialnego za przeprowadzenie zadania, wyznaczonego przez kierownika KAW spośród audytorów wewnętrznych przeprowadzających zadanie, jest, w szczególności, dedykowana jednostkom posiadającym rozbudowaną strukturę organizacyjną (np. ZUS lub NFZ). Zapis ma służyć usprawnieniu pracy audytu wewnętrznego.*

### **3. Sprawozdanie powinno być jasne, zwięzłe, przejrzyste, obiektywne oraz kompletne.**

*Sprawozdanie powinno być użyteczne dla jego odbiorcy – audytowanego i kierownika jednostki. Dlatego w sprawozdaniu powinny być zawarte najważniejsze informacje, bez zbędnych wywodów i powtórzeń (zwięzłe), informacje powinny być zrozumiałe (przejrzyste), oraz nie powinny zawierać specyficznych sformułowań np. zawodowych (jasne). Informacje muszą wynikać ze zgromadzonych dowodów i odnosić się do faktów. Sprawozdanie musi zawierać wszystkie istotne informacje stanowiące podstawę dla sformułowanych zaleceń.*

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

*Odbiorcami sprawozdania z zadania audytowego są kierownik jednostki oraz audytowany lub audytowani w przypadku, gdy zadanie obejmuje kilka komórek organizacyjnych jednostki. W przypadku podejścia procesowego odbiorcą sprawozdania z zadania zapewniającego powinien być właściciel procesu. W tym przypadku oraz gdy zadanie obejmuje kilku audytowanych, audytor wewnętrzny może przekazać część sprawozdania osobom odpowiedzialnym za działalność w zakresie, która ich dotyczy. Sprawozdanie z zadania zapewniającego stanowi dla audytowanego podstawę realizacji zaleceń.*

#### **2. Audytowany, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, ustala sposób i termin oraz wyznacza osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń, powiadamiając o tym na piśmie kierownika komórki audytu wewnętrznego i kierownika jednostki.**

*Wyznaczenie audytowanemu 14 dni kalendarzowych na ustalenie sposobu i terminu realizacji zaleceń oraz wskazanie osób odpowiedzialnych za realizację tych zaleceń pozwala na zapoznanie się ze sprawozdaniem, analizę zawartych w nim informacji i ustalenie sposobu, w jaki zostaną zrealizowane zalecenia. Terminy dotyczące trybu komunikowania wyników mają na celu dostarczenie istotnych*

*informacji w odpowiednim czasie, tak by możliwe było podjęcie działań usprawniających lub naprawczych.*

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

*Sytuacja odmowy realizacji zaleceń może mieć miejsce, gdy audytor wewnętrzny i audytowany nie uzyskali porozumienia co do wstępnych wyników audytu, audytowany zgłosił do nich zastrzeżenia i nie zgadza się co do sposobu rozpatrzenia zastrzeżeń. Odmowa może nastąpić także w przypadku uzgodnienia wstępnych wyników audytu, gdy audytowany po otrzymaniu sprawozdania uzna, że nie zgadza się z treścią sprawozdania. Jeśli audytowany odmówi realizacji zaleceń, musi przedstawić swoje stanowisko kierownikowi jednostki i audytorowi wewnętrznemu. Stanowisko to powinno zostać zaprezentowane w terminie 7 dni od dnia otrzymania sprawozdania i musi być sformułowane na piśmie.*

**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.**

*W sytuacji odmowy realizacji zaleceń przez audytowanego ostateczną decyzję co do ich realizacji podejmuje kierownik jednostki. Podejmując decyzję o realizacji zaleceń kierownik jednostki powinien również wyznaczyć osobę odpowiedzialną za realizację zaleceń. W przypadku gdy kierownik jednostki uzna, że zalecenia nie będą realizowane, audytor wewnętrzny nie będzie przeprowadzał również czynności sprawdzających.*

## **§ 20. Audytor wewnętrzny monitoruje realizację zaleceń.**

*Monitorowanie to bieżące działania mające na celu ustalenie stanu realizacji zaleceń. Audytor wewnętrzny może monitorować etap wdrożenia zaleceń przed terminem wyznaczonym na ich realizację w celu sprawdzenia, czy podejmowane są działania zmierzające do ich terminowego wdrożenia. To, kiedy audytor wewnętrzny rozpocznie monitorowanie, będzie zależeć od charakteru ustaleń i rodzaju zaleceń, a przede wszystkim – od profesjonalnego osądu audytora wewnętrznego.*

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

*Czynności sprawdzające to podejmowane przez audytora wewnętrznego czynności służące dokonaniu oceny sposobu wdrożenia zaleceń i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanych. Czynności sprawdzające są obligatoryjne i mają na celu przede wszystkim ocenę, czy wdrożone*



*zalecenia przyniosły zakładany efekt, np. w postaci zmniejszenia ryzyka, usprawnienia działalności w obszarze poddanym audytowi, podniesienia efektywności działań w tym obszarze itd. Informacja z czynności sprawdzających będzie istotnym elementem analizy ryzyka przeprowadzanej na potrzeby opracowania planu audytu w kolejnych okresach. Ponadto obowiązkowy charakter czynności sprawdzających, które stanowią rodzaj ewaluacji działań audytu wewnętrznego, powinien przyczynić się do podniesienia jego efektywności.*

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

*Notatka informacyjna powinna zawierać ocenę, czy wdrożone zalecenia przyniosły zakładany efekt.*

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

*Czynności doradcze mogą być realizowane z inicjatywy audytora wewnętrznego, np. na podstawie wyników analizy ryzyka do planu audytu wewnętrznego, lub w wyniku przeglądu wstępnego, jako uzupełnienie zadania zapewniającego, lub w przypadku pojawienia się istotnych ryzyk.*

*Czynności doradcze mogą być także realizowane na wniosek kierownika jednostki i mogą polegać na udziale w pracach wewnętrznych komisji, zespołów, świadczeniu doradztwa, opiniowaniu etc.*

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

*Cel i zakres czynności doradczych powinien być zawsze uzgodniony z kierownikiem jednostki, niezależnie od charakteru tych czynności.*

**§ 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.**

*Audytor wewnętrzny nie może wykonywać czynności doradczych, których realizacja prowadziłyby do naruszenia zasad niezależności lub obiektywizmu. Dlatego dobrą praktyką jest określenie przez audytora wewnętrznego, w porozumieniu z kierownikiem jednostki, warunków wykonywania tych czynności.*

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

*W wyniku czynności doradczych audytor wewnętrzny może przedstawić propozycje usprawnień. Może także przedstawić stanowisko, komentarz, wnioski etc. Zawsze muszą one wynikać z przeprowadzonych badań. Wynik czynności doradczych zależy od rodzaju i charakteru tych czynności oraz oczekiwań kierownika jednostki.*

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

*Sposób raportowania oraz zasoby potrzebne do realizacji czynności powinny być odpowiednie do rodzaju i charakteru tych czynności. Ze względu na różnorodność czynności doradczych w rozporządzeniu nie precyzowano tych zagadnień. Nie oznacza to jednak, że sposób raportowania nie może być uzgodniony z kierownikiem jednostki. Dodatkowo należy zauważyć, że w przypadku czynności doradczych realizowanych na wniosek kierownika jednostki dobrą praktyką będzie uzgodnienie z nim sposobu i zakresu raportowania.*

**§ 25. Przepisy § 19 i § 21-23 dotyczące kierownika jednostki stosuje się odpowiednio do dyrektora generalnego w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu.**

#### **Rozdział 4**

#### **Audyty wewnętrzne zlecone i ocena prowadzenia audytu wewnętrznego**

**§ 26. 1. Audytor wewnętrzny przeprowadza audyt wewnętrzny zlecony zgodnie z założeniami przekazanymi przez Ministra Finansów.**

*W założeniach przygotowywanych przez Ministra Finansów może zostać wskazany zakres podmiotowy i przedmiotowy audytu zleconego, sposób doboru próby, techniki badania, wzór sprawozdania lub innych dokumentów sprawozdawczych oraz sposób organizacji zadania.*

**2. Audyt wewnętrzny zlecony przeprowadza się jako zadanie audytowe, z uwzględnieniem złożań, o których mowa w ust. 1.**

*Audyty wewnętrzne zlecone jest przeprowadzany jako zadanie zapewniające lub czynność doradcza, w zależności od tego, jak zostanie to określone w założeniach przekazanych przez Ministra Finansów.*

**§ 27. Kierownik jednostki, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny zlecony, przekazuje Ministrowi Finansów wyniki audytu wewnętrznego zleconego lub inne informacje istotne ze względu na realizację celu audytu wewnętrznego zleconego, w terminie określonym w założeniach, o których mowa w § 26 ust. 1.**

*Wynik audytu wewnętrznego zleconego przekazywany jest Ministrowi Finansów przez kierownika jednostki.*

**§ 28. 1. Kierownik jednostki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny zlecony, współpracuje z wyznaczonymi pracownikami Ministerstwa Finansów.**

*W trakcie audytu wewnętrznego zleconego oraz po przekazaniu jego wyników pracownicy Ministerstwa Finansów mogą zwracać się do kierownika jednostki o przekazanie dodatkowych informacji i wyjaśnień związanych z realizacją zadania.*

**2. Współpraca, o której mowa w ust. 1, polega w szczególności na:**

**1) przekazywaniu dokumentów, kopii, odpisów oraz wyciągów z dokumentów i innych materiałów związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego zleconego;**

*Udostępnienie dokumentów nie może naruszać przepisów o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych.*

**2) udzielaniu informacji i wyjaśnień.**

*Kierownik jednostki może upoważnić wybranego pracownika do kontaktów z Ministerstwem Finansów w zakresie, o którym mowa w powyższym przepisie. Udzielanie informacji i wyjaśnień może się odbywać w dowolnej formie (np. elektronicznej).*

**§ 29. Przepisy § 26-28 stosuje się odpowiednio do audytu wewnętrznego zleconego przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.**

*Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej może zlecić przeprowadzenie audytu wewnętrznego w zakresie środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA).*

**§ 30. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale do przeprowadzania audytu wewnętrznego zleconego stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 3.**

*Niezależnie od założeń dotyczących audytu wewnętrznego zleconego, przekazanych przez Ministra Finansów, audytor wewnętrzny powinien stosować się do przepisów dotyczących planowania i realizacji zadania audytowego oraz informowania o jego wynikach.*

**§ 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.

*Ocena audytu wewnętrznego może być przeprowadzona zarówno w siedzibie jednostki, jak i w siedzibie Ministerstwa Finansów, na podstawie przekazanych dokumentów.*

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. 3, 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.

*Przepisy ust. 2-5 zapewniają kontrydiktoryjność postępowania w przypadku zgłoszenia przez kierownika jednostki wyjaśnień lub zastrzeżeń do wyniku oceny.*

## **Rozdział 5**

### **Przepisy przejściowe i końcowe**

§ 32. Do zadań audytowych oraz czynności sprawdzających, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie rozporządzenia, stosuje się przepisy dotychczasowe.

*Zachowują moc upoważnienia wydane do zadań audytowych oraz czynności sprawdzających, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie rozporządzenia.*

§ 33. W 2015 r. do sporządzenia planu audytu na rok 2016 nie stosuje się przepisów rozdziału 2 rozporządzenia wymienionego w § 34.

*Plan audytu na rok 2016 należy sporządzić zgodnie z przepisami niniejszego rozporządzenia.*

**§ 34. Traci moc rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108).**

**§ 35. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., z wyjątkiem § 7 - 11, które wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.**

*Z dniem 13 października 2015 r. weszły w życie przepisy dotyczące przygotowania planu audytu na rok następny, pozostałe przepisy wchodzi w życie od dnia 1 stycznia 2016 r.*