

22PL22 - Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego

Raport informacyjny, służący wypracowaniu Planu działania: podniesienie jakości ram audytu wewnętrznego w Polsce

Raport ten ma na celu zaprezentowanie zaleceń, które ułatwią polskiemu Ministerstwu Finansów przygotowanie Planu działania dla rozwoju solidnych podstaw prowadzenia audytu wewnętrznego w Polsce. W raporcie wyszczególniono te informacje z raportu diagnostycznego, które są kluczowe dla opracowania planu. Bazują one na analizach i ustaleniach opisanych w raporcie diagnostycznym.

Niniejszy dokument został opracowany przy wsparciu finansowym Unii Europejskiej. Opinii wyrażonych w niniejszym dokumencie w żaden sposób nie można traktować jako oficjalnego stanowiska Unii Europejskiej.

Niniejszy dokument, jak również wszelkie dane w nim zawarte, pozostają bez uszczerbku dla statusu lub suwerenności jakiegokolwiek terytorium, wytyczenia granic międzynarodowych i innych oraz nazwy jakiegokolwiek terytorium, miasta lub obszaru.

Spis treści

1 Wstęp	3
2 Możliwości rozwoju	5
2.1. Funkcja audytu wewnętrznego według wskaźników uczciwości publicznej OECD	5
2.2. Kluczowe obszary wymagające poprawy – podejście skonsolidowane i strukturalne	9
3 Propozycje działań	12
Załącznik A. Mierniki stopnia realizacji celów	18

TABELE

Tabela 2.1 Kryteria PII istotne dla efektywności funkcji audytu wewnętrznego, niespełnione przez Polskę (2023)	6
Tabela 2.2 Słabości zidentyfikowane w raporcie diagnostycznym	9
Tabela 3.1 Kluczowe priorytety i cele usprawniające jakość ram publicznego audytu wewnętrznego w Polsce	12
Tabela 3.2 Plan działania na rzecz wzmocnienia ram audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce	13

1 Wstęp

1. Niniejszy raport informacyjny, sporządzony na potrzeby opracowania Planu działania, przedstawia propozycje określonych w czasie celów Ministerstwa Finansów Polski w kluczowych aspektach opracowania i realizacji Planu działania na rzecz doskonalenia funkcji audytu wewnętrznego w ramach projektu 22PL22 „Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego”¹.
2. Projekt został sfinansowany przez Unię Europejską w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego i wdrożony przez OECD we współpracy z Dyrekcją Generalną ds. Wspierania Reform Strukturalnych Komisji Europejskiej (DG REFORM).
3. Raport obejmuje identyfikację inicjatyw niezbędnych do opracowania i wdrożenia Planu działania oraz podniesienia jakości funkcji audytu wewnętrznego. Określa także możliwe do zastosowania środki, organy odpowiedzialne i harmonogram osiągnięcia celów.
4. Aby realizacja Planu działania była skuteczna, powinien on opierać się na kompleksowej ocenie wyzwań i możliwości stojących przed danym krajem. Dlatego też kluczowe wnioski i spostrzeżenia ujęte w raporcie diagnostycznym projektu zostały zaczerpnięte z różnych odpowiednich źródeł: wyników wywiadów i dyskusji z kluczowymi interesariuszami², badania dokumentacji (desk research)³, ankiety wśród audytorów wewnętrznych w Polsce⁴ oraz analizy Zasady 10 „Kontrola wewnętrzna i zarządzanie ryzykiem” wskaźników uczciwości publicznej OECD⁵.
5. Wiele zaleceń, jeśli zostaną wdrożone, będzie skutkowało złożonymi i istotnymi zmianami w obecnych praktykach i procedurach działania. Zalecenia pomogą kierownictwu wyższego szczebla w podjęciu decyzji w sprawie priorytetów dalszego rozwoju i doskonalenia systemu audytu wewnętrznego. Mogą również wymagać pewnych zmian w istniejących przepisach ustawowych i wykonawczych, zainwestowania w zasoby i poprawy zrozumienia wśród kadry zarządzającej omawianych w raporcie kwestii. Istotne znaczenie Planu działania oznacza, że konieczne jest również zapewnienie ścisłego monitorowania jego wdrażania przez właściwe polskie organy.
6. Następny rozdział raportu przedstawia możliwości rozwoju funkcji audytu wewnętrznego, skupiając się na skonsolidowanych i usystematyzowanych słabościach systemu publicznego audytu wewnętrznego w Polsce, zawartych w raporcie diagnostycznym. W ostatniej części przedstawiono skonsolidowane zalecenia mające

¹ [Rozpoczęcie projektu „Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego” - Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](https://www.gov.pl)

² [Spotkania w ramach projektu „Plan działań na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego”. - Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](https://www.gov.pl)

³ [Zaproszenie do współpracy w ramach projektu „Plan działań na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego” – Ministerstwo Finansów – Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](https://www.gov.pl)

⁴ [Ankieta dla audytorów wewnętrznych i usługodawców w ramach projektu „Plan działań na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego”. - Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](https://www.gov.pl)

⁵ [OECD – Wskaźniki uczciwości publicznej \(oecd-public-integrity-indicators.org\)](https://oecd-public-integrity-indicators.org)

ułatwić Ministrowi Finansów opracowanie Planu działania na rzecz rozwoju skutecznych ram audytu wewnętrznego w Polsce.

Działania i konsultacje zrealizowane w ramach projektu

7. Zgodnie z założeniami projektu OECD przeprowadziła wnikliwą dyskusję z polskim Ministerstwem Finansów na temat kształtu Planu działania i wyeksponowała te informacje zawarte w raporcie diagnostycznym, które są niezbędne do opracowania Planu. Następnie, OECD w porozumieniu z polskim Ministerstwem Finansów przygotowała projekt raportu określający możliwe priorytety, cele, działania i harmonogram. We wrześniu OECD zorganizowała wizytę w Polsce celem przedyskutowania, uzyskania informacji zwrotnej i porady oraz przedstawienia każdego aspektu przygotowanego projektu raportu. Raport zawierający zalecenia został przygotowany w celu ułatwienia Ministerstwu Finansów przygotowania Planu działania na potrzeby poprawy działalności audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Definiuje on cele, określając horyzont czasowy ich realizacji oraz priorytety dla Polski. Konsultacja z interesariuszami (ponad 150 uczestników) na temat niniejszego raportu odbyła się 17 października 2023 r. Miała ona na celu promocję świadomości, uzyskanie informacji zwrotnej oraz poparcia dla projektu. Polskie Ministerstwo Finansów opublikowało zaproszenie na to spotkanie na swojej stronie internetowej⁶. W trakcie spotkania interesariusze wyrazili pozytywną opinię, co było później widoczne również w mediach społecznościowych. Ponadto OECD wsparło inicjatywę Polski, aby nawiązać współpracę z siecią OECD jednostek harmonizujących audyt wewnętrzny poprzez ankietę oraz zorganizowanie roboczego spotkania w ramach „Wspólnoty praktyków” (Community of Practice) na temat funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Zdalne spotkanie, w którym wzięły udział Czechy, Finlandia, Francja i Słowacja, odbyło się 8 grudnia 2023 r.

⁶ [Zaproszenie do udziału w spotkaniu prezentującym zalecenia OECD służące opracowaniu Planu działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego - Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](https://www.gov.pl/web/gov/zaproszenie-do-udzialu-w-spotkaniu-prezentujacym-zalecenia-oecd-sluzace-opracowaniu-planu-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego)

2

Możliwości rozwoju

8. Wyzwania i obszary wymagające poprawy zidentyfikowane w raporcie diagnostycznym ułatwiły opracowanie zaleceń na potrzeby Planu działania i mają na celu wsparcie wdrożenia praktycznych działań skutkujących poprawą organizacji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce, biorąc pod uwagę istotną wartość audytu wewnętrznego dla funkcjonowania organizacji publicznych. Niniejszy raport odnosi się do zawartych w diagnozie ustaleń i zaleceń, które zostały skonsolidowane i uszczegółowione, aby pomóc w opracowaniu Planu działania przewidzianego w projekcie.

2.1. Funkcja audytu wewnętrznego według wskaźników uczciwości publicznej OECD

9. Uczciwość jest niezbędna do budowania silnych instytucji i daje obywatelom pewność, że rząd działa w ich interesie. Uczciwość to nie tylko kwestia moralna – oddziałuje ona także na zwiększenie produktywności gospodarek, efektywności sektorów publicznych oraz większe zintegrowanie społeczeństw i gospodarek. Rekomendacja OECD w sprawie uczciwości w służbie publicznej⁷ dostarcza decydom ideę strategii uczciwości w sektorze publicznym, przenosząc punkt ciężkości z polityk uczciwości ad hoc na podejście zależne od kontekstu, behawioralne i oparte na ryzyku, z naciskiem na kultywowanie kultury uczciwości w całym społeczeństwie.

10. We wskaźnikach uczciwości publicznej OECD (PII) zastosowano podejście mieszane, wykorzystując zarówno dane administracyjne, jak i duże zbiory danych (big data) dostarczane bezpośrednio przez rządy oraz ankiety w celu pomiaru kluczowych aspektów wdrażania Rekomendacji. Wartość dodana PII polega na zapewnieniu decydom i praktykom międzynarodowej perspektywy na temat stanu wybranych elementów systemu uczciwości oraz zaoferowaniu wiarygodnej alternatywy dla istniejących wskaźników. Celem nie jest utworzenie rankingu krajów, ale raczej identyfikacja różnych kroków, jakie można podjąć, aby wzmocnić podstawowe elementy systemu uczciwości. Pomyślnie wdrożenie wskaźników pomaga zwiększyć zdolność krajów do pomiaru odporności systemu uczciwości publicznej i zapewnia oparte na dowodach podejście do opracowywania i wdrażania lepszej polityki uczciwości dla lepszego życia.

11. Mechanizmy kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem są niezbędne do zagwarantowania uczciwości publicznej w sektorze publicznym. Za pomocą polityk i regulacji ustalane są kierunki działania i minimalne standardy, natomiast na szczeblu centralnej administracji rządowej potrzebne są funkcje koordynacyjne i monitorujące, aby zapewnić spójność i nadzór. Ostatecznie, wyniki zależą od praktyk stosowanych w organizacjach budżetowych. Wskaźniki skupiają się na tym, co najważniejsze dla systemu uczciwości publicznej i nie obejmują wszystkich obszarów istotnych dla ogólnej efektywności organizacji sektora publicznego lub ram kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem. W

⁷ [Rekomendacja OECD w sprawie uczciwości w służbie publicznej - OECD](#); dostępna na stronie internetowej OECD.

związku z powyższym w 2023 roku poddano analizie ramy audytu wewnętrznego w Polsce w ramach Zasady nr 10 „Kontrola wewnętrzna i zarządzanie ryzykiem”, a jej wyniki zostały kompleksowo opisane w raporcie diagnostycznym. Kryteria, których Polska nie spełnia, zestawiono w tabeli 2.1 poniżej, wskazując główne słabości.

Tabela 2.1 Kryteria PII istotne dla efektywności funkcji audytu wewnętrznego, niespełnione przez Polskę (2023)

Numer kryteriów PII OECD	Kryteria (24) pozostające do spełnienia przez Polskę
3.10.2.2 ⁸	Ramy regulacyjne określają zakres prac i wielkość komórek audytu wewnętrznego (AW) (minimum dwie osoby na komórkę).
3.10.2.4	Opublikowane są standardy bezpośrednio ukierunkowane na postępowanie etyczne audytorów wewnętrznych.
3.10.2.8	Ramy regulacyjne nakładają na komórkę audytu wewnętrznego (KAW) obowiązek opracowania podręcznika audytu wewnętrznego w oparciu o standardową metodologię zatwierdzoną przez Centralną Jednostkę/Funkcję Harmonizacji (CHF) lub inną centralną funkcję AW.
3.10.4.7	CHF co roku przez ostatnie 3 lata przeprowadzała ogólnorządowy przegląd funkcjonowania systemów kontroli zarządczej (KZ) i AW.
3.10.4.8	Funkcja centralna co roku przez ostatnie 3 lata przeprowadzała ogólnorządowy przegląd funkcjonowania systemu KZ.
3.10.4.9	Funkcja centralna co roku przez ostatnie 3 lata przeprowadzała ogólnorządowy przegląd funkcjonowania systemu AW.
3.10.4.10	CHF lub inna centralna funkcja AW, koordynuje system szkoleń i certyfikacji audytorów wewnętrznych.
3.10.5.1	Wszystkie instytucje rządowe, które są zobowiązane do wdrożenia KZ, raportowały do funkcji centralnej odpowiedzialnej za politykę w zakresie KZ o działaniach podjętych w ostatnim pełnym roku kalendarzowym.
3.10.5.3	Raporty roczne dotyczące KZ lub AW za ostatnie 3 lata są publicznie dostępne.
3.10.5.4	Raporty roczne dotyczące KZ lub AW były udostępniane Najwyższej Izbie Kontroli (NIK) przez ostatnie trzy lata, jeśli nie były dostępne publicznie.
3.10.5.5	Raporty roczne dotyczące KZ z ostatnich 3 lat zawierały zbiorcze statystyki dotyczące audytu oraz podsumowanie samooceny kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem.
3.10.5.6	Ostatni raport roczny na temat KZ lub AW zawierał dedykowaną sekcję lub dane dotyczące ryzyka i mechanizmów kontrolnych w zakresie uczciwości, przeciwdziałania korupcji lub oszustwom.
3.10.5.7	Ponad 50% organów publicznych objętych KZ przedstawiło raport z samooceny dotyczący dojrzałości swoich systemów KZ w ostatnim pełnym roku kalendarzowym
3.10.5.8	Organizacja międzynarodowa przeprowadziła przegląd systemu KZ lub AW w ciągu ostatnich 5 lat.
3.10.5.9	NIK przeprowadził przegląd systemu KZ lub AW w ciągu ostatnich 5 lat.
3.10.6.1	Komórki AW obsadzone są zgodnie z wymogami prawnymi.
3.10.6.2	Wszystkie komórki AW są obsadzone co najmniej 2 osobami.
3.10.6.4	Co najmniej 85% urzędników publicznych wykonujących zadania audytu wewnętrznego uzyskało krajowy lub międzynarodowy certyfikat AW.
3.10.6.6	Podręczniki procedur audytu są przyjęte przez kierowników jednostek we wszystkich jednostkach objętych próbą .
3.10.6.7	Sprawozdania komórki AW przekazywane są bezpośrednio organowi zarządzającemu instytucją (kierownikowi jednostki) dla wszystkich jednostek objętych próbą .
3.10.6.10	Plany audytu w co najmniej połowie jednostek objętych próbą uwzględniają cele związane z uczciwością, służące ograniczeniu oszustw i innych zagrożeń dla uczciwości publicznej.
3.10.7.5	Komórka organizacyjna bezpośrednio odpowiedzialna za zarządzanie ryzykiem uczciwości nie jest częścią funkcji AW i podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki we wszystkich jednostkach objętych próbą .
3.10.7.6	Komórka organizacyjna bezpośrednio odpowiedzialna za zarządzanie ryzykiem uczciwości nie jest częścią komórki ds. zgodności ani ds. prawnych we wszystkich jednostkach objętych próbą.
3.10.11	Stopień wdrożenia zaleceń audytu wewnętrznego.

⁸Na podstawie Rekomendacji OECD w sprawie uczciwości w służbie publicznej: 3 – Dziedzina „Odpowiedzialność”; 3.10 – Zasada „ Skuteczność mechanizmów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem w celu ochrony uczciwości publicznej”; 3.10.2 – „Wskaźnik „ Ramy regulacyjne dotyczące audytu wewnętrznego”.

Źródło: Wskaźniki uczciwości publicznej OECD, Zasada 10, [Skuteczność mechanizmów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem w celu ochrony uczciwości publicznej \(oecd-public-integrity-indicators.org\)](https://www.oecd.org/public-integrity-indicators/)

12. Za pomocą wskaźnika **Ramy regulacyjne audytu wewnętrznego** dokonany został przegląd regulacji ustanowionych dla funkcji audytu wewnętrznego. Powiązane kryteria opierają się na standardach zawodowych IIA IPPF 2017 i INTOSAI GOV 9140.

Główne słabości w odniesieniu do wskaźnika 3.10.2

Nie ma przepisów wymagających co najmniej dwóch osób w każdej komórce audytu wewnętrznego.

Standardy bezpośrednio dotyczące postępowania etycznego audytorów wewnętrznych nie są opublikowane.

CHF⁹ nie wydała żadnych wytycznych dotyczących opracowania podręcznika audytu wewnętrznego.

13. Za pomocą wskaźnika **Pokrycie przez funkcje centralne w zakresie wdrażania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego** dokonany został przegląd uprawnień i szczegółowych obowiązków centralnej funkcji harmonizacyjnej – organu rządowego odpowiedzialnego za koordynację i monitorowanie wdrażania działań kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Kryteria opierają się na standardach COSO 2013 IC-IF, IIA IPPF 2017, INTOSAI GOV 9100 i 9130 oraz modelu EU PIC.

Główne słabości w odniesieniu do wskaźnika 3.10.4

CHF nie przeprowadzał corocznie ogólnorządowego przeglądu funkcjonowania systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

CHF nie koordynuje systemu szkoleń i certyfikacji zapewniających włączanie nowych kadr audytu wewnętrznego i ich ciągłego kształcenia zawodowego

14. Za pomocą wskaźnika **Centralna sprawozdawczość w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego** dokonany został przegląd sprawozdawczości w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Może to być jeden raport lub dwa osobne raporty. Raport roczny obejmuje podsumowanie wszystkich raportów indywidualnych.

Główne słabości w odniesieniu do wskaźnika 3.10.5

Ramy regulacyjne nie nakładają na organy centralnej administracji rządowej obowiązku składania corocznych sprawozdań do CHF na temat realizacji działań w zakresie kontroli zarządczej.

CHF nie sporządza rocznych raportów z zakresu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

Raporty roczne z zakresu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego nie są publicznie dostępne.

NIK lub inny właściwy organ nie dokonał przeglądu systemu kontroli zarządczej lub audytu wewnętrznego w ciągu ostatnich 5 lat.

⁹ Centralna funkcja harmonizacyjna – jednostka będąca częścią władzy wykonawczej rządu, podlegająca bezpośrednio Ministrowi Finansów (lub równoważnemu kierownikowi centralnej władzy budżetowej) lub równoważnemu, wybranemu politycznie kierownikowi organu centralnego lub ministerstwa/departamentu ds. kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w całym sektorze publicznym, odpowiedzialna za przeprojektowanie, aktualizację i utrzymanie jakości systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, za harmonizację i koordynację definicji, standardów i metodologii, za tworzenie sieci kontaktów pomiędzy wszystkimi interesariuszami (menedżerowie, dyrektorzy finansowi, audytorzy wewnętrzni), za tworzenie i koordynację trwałych instrumentów szkoleniowych, w tym ustalanie kryteriów certyfikacji audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym, a także wszelkich innych działań mających na celu poprawę publicznych systemów kontroli zarządczej.

15. Za pomocą wskaźnika **Audyt wewnętrzny i podejście oparte na ryzyku w praktyce** dokonany został przegląd danych dostarczonych przez centralną komórkę ds. harmonizacji. W przypadku niektórych kryteriów pobrana została próba w celu przeglądu stosowanej praktyki. Organizacje objęte próbą to wszystkie ministerstwa i 10 centralnych agencji rządowych podlegających bezpośrednio ministerstwu, rządowi lub centralnej władzy budżetowej o największych budżetach.

Główne słabości w odniesieniu do wskaźnika 3.10.6

Nie ma żadnych wymagań regulacyjnych dotyczących obsady komórek audytu wewnętrznego.

CHF nie ma danych na temat tego, czy komórki audytu wewnętrznego są tworzone i obsadzone zgodnie z wymogami prawa.

Nie we wszystkich komórkach audytu wewnętrznego (537) zatrudnione są co najmniej 2 osoby (380 komórek ma 1 audytora).

CHF nie ma danych na temat liczby urzędników publicznych wykonujących zadania audytu wewnętrznego, którzy uzyskali krajowy lub międzynarodowy certyfikat audytu wewnętrznego.

Podręczniki procedur audytu wewnętrznego nie są przyjmowane przez kierowników jednostek dla wszystkich jednostek objętych próbą (w których podręcznik taki jest opracowany).

Nie we wszystkich jednostkach objętych próbą sprawozdania komórki audytu wewnętrznego przekazywane są bezpośrednio organowi zarządzającemu instytucją (kierownikowi jednostki).

Plany audytu w co najmniej połowie organizacji objętych próbą nie uwzględniają celów związanych z uczciwością, celem dostarczenia zapewnienia o adekwatności zarządzania ryzykiem oszustwa i innych zagrożeń dla uczciwości publicznej.

16. Za pomocą wskaźnika **Stosowanie zarządzania ryzykiem uczciwości w jednostkach budżetowych w praktyce** dokonany został przegląd danych dostarczanych przez centralny organ władzy odpowiedzialny za zarządzanie ryzykiem. Pobrana została próba w celu przeglądu stosowanej praktyki. Organizacje objęte próbą to wszystkie ministerstwa i 10 centralnych agencji rządowych podlegających bezpośrednio ministerstwu, rządowi lub centralnej władzy budżetowej o największych budżetach.

Główne słabości w odniesieniu do wskaźnika 3.10.7

W niektórych jednostkach komórka organizacyjna bezpośrednio odpowiedzialna za zarządzanie ryzykiem uczciwości stanowi część funkcji audytu wewnętrznego

17. Za pomocą wskaźnika **Stopień wdrożenia zaleceń audytu wewnętrznego** dokonany został przegląd danych z centralnej komórki harmonizacyjnej w celu określenia odsetka zaleceń audytu wewnętrznego wydanych w ciągu roku poprzedzającego ostatni pełny rok kalendarzowy, a które zostały wdrożone w ciągu jednego roku. „Wdrożone” oznacza, że kierownictwo zakończyło działania wdrażające zalecenia ujęte w sprawozdaniu audytowym. Stopień wdrożenia wyrażony jest jako procent całkowitej liczby zaleceń.

Główne słabości w odniesieniu do wskaźnika 3.10.11

CHF nie monitoruje stopnia wdrożenia zaleceń audytu wewnętrznego – CHF nie posiada danych o tym, ile zaleceń audytu wewnętrznego zostało wdrożonych przez kierownictwo w ciągu roku (ostatni pełny rok kalendarzowy).

2.2. Kluczowe obszary wymagające poprawy – podejście skonsolidowane i strukturalne

18. Badania przeprowadzone na potrzeby raportu diagnostycznego wykazały konsensus wśród różnych zainteresowanych stron co do tego, że chociaż przepisy dotyczące audytu wewnętrznego ewoluowały w kierunku dostosowania się do odpowiednich standardów międzynarodowych, to należy poprawić ich faktyczne stosowanie. Co więcej, chociaż centralna komórka ds. harmonizacji w Ministerstwie Finansów szeroko promuje ramy audytu wewnętrznego, faktyczne wdrożenie funkcji audytu wewnętrznego nie zyskało uznania, zharmonizowanych podstaw, ani zasięgu ogólnokrajowego.

19. Pomimo rosnącej liczby dobrych inicjatyw audytu wewnętrznego na poziomie krajowym, brak odpowiedzialności i rozliczalności kierownictwa są nadal postrzegane jako jedna z głównych przeszkód w uzyskaniu wysokiej jakości usług audytu wewnętrznego. Ponadto konieczne są bardziej dogłębne i kompleksowe centralne działania w zakresie monitorowania i wsparcia, aby wyeliminować słabości systemowe i instytucjonalne, co mogłoby wspomóc funkcjonowanie audytu wewnętrznego i praktyki kontroli zarządczej.

20. Główne ustalenia dokonane na podstawie badań i analiz opisanych w raporcie diagnostycznym, dotyczącym ram publicznego audytu wewnętrznego w Polsce, powinny ukierunkować dalsze prace na poziomie krajowym. Zostały one skonsolidowane i uporządkowane w Tabeli 2.2 poniżej.

Tabela 2.2 Słabości zidentyfikowane w raporcie diagnostycznym

Ramy regulacyjne, organizacja, zakres

- Ramy prawne nie określają wielkości komórek audytu wewnętrznego. W praktyce dominują małe komórki audytu wewnętrznego, w różnej postaci (jednoosobowa komórka audytu wewnętrznego, osoby pracujące w wymiarze pół i mniej niż pół etatu, usługodawcy). Na szczeblu administracji rządowej, tylko około 20% komórek audytu wewnętrznego ma więcej niż jednego audytora wewnętrznego.
- Ponad 60% jednostek samorządu terytorialnego i 10% jednostek centralnej administracji rządowej, polega na usługodawcach, co budzi obawy dotyczące poziomu zapewnienia, zarządzania jakością, niezależności i zakresu audytu.
- Niewystarczająca przejrzystość przepisów dotyczących ról, obowiązków w ramach kontroli zarządczej oraz znaczenia audytu wewnętrznego.
- Standardy bezpośrednio dotyczące postępowania etycznego audytorów wewnętrzných nie są przyjęte.
- Jedynie 19% wszystkich państwowych jednostek budżetowych jest objętych obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego, przy czym każda jednostka sektora finansów publicznych ma obowiązek wdrożyć kontrolę zarządczą.

Niezależność

- Komórki audytu wewnętrznego są często łączone i integrowane z innymi funkcjami zarządzania i kontroli (np. ochroną danych, kontrolą zarządczą, inspekcją).
- Funkcja audytu wewnętrznego jest często zaangażowana w wykonywanie różnych obowiązków związanych z kontrolą, inspekcją i zarządzaniem ryzykiem. W niektórych organizacjach funkcja bezpośrednio odpowiedzialna za zarządzanie ryzykiem uczciwości stanowi część funkcji audytu wewnętrznego.
- W niektórych organizacjach nie ma ustalonej linii bezpośredniego raportowania audytu wewnętrznego do kierownika jednostki.
- Istnieją uzasadnione obawy dotyczące skuteczności rozwiązań chroniących niezależność i obiektywizm audytorów wewnętrzných.

Obsada i profesjonalizm

- Nie ma żadnych wymagań prawnych dotyczących obsady komórek audytu wewnętrznego. Nie ma przepisów wymagających co najmniej dwóch osób w każdej komórce audytu wewnętrznego.
- Nie we wszystkich komórkach audytu wewnętrznego (537) zatrudnione są co najmniej 2 osoby (ok. 70% komórek posiada 1 audytora).
- Menedżerowie zatrudniający mają trudności z rekrutacją wykwalifikowanych audytorów wewnętrznych. Liczba wykwalifikowanych audytorów wewnętrznych jest w dużej mierze niewystarczająca do wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego w jednostkach publicznych.
- Małe organizacje nie mają wystarczających zasobów, aby utworzyć adekwatny zespół audytu wewnętrznego i zazwyczaj zatrudniają audytora na pół etatu lub podpisują umowę z usługodawcą w celu wypełnienia obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego.
- Małe komórki audytu wewnętrznego nie są w stanie zapewnić efektywności audytu wewnętrznego, spełnić niezbędnych wymogów niezależności i obiektywizmu oraz wydać niezależne zapewnienie co do systemu kontroli zarządczej w całej organizacji.

Podejścia oparte na ryzyku w praktyce i narzędzia metodologiczne

- Nie wszystkie jednostki posiadają podręcznik procedur audytu wewnętrznego. W przypadku niektórych jednostek (które przyjęły taki podręcznik) podręczniki procedur audytu wewnętrznego nie są przyjęte przez kierownika jednostki.
- Karty audytu wewnętrznego, podręczniki, dokumenty robocze różnią się w praktyce dość znacznie. Istnieją różnice w prezentowaniu wyników oceny ryzyka, formułowaniu planów audytu, gromadzeniu dowodów i formułowaniu wniosków. Praktyka w zakresie czynności sprawdzających nie jest właściwie zdefiniowana i sformalizowana.
- Karty audytu wewnętrznego często nakładają na funkcję audytu wewnętrznego obowiązki pierwszej lub drugiej linii w zakresie kontroli zarządczej.
- Funkcja audytu wewnętrznego często nie opracowuje strategicznego planu audytu wewnętrznego.
- Plany audytu wewnętrznego rzadko obejmują cele dotyczące uczciwości, służące dostarczeniu zapewnienia w zakresie adekwatności zarządzania ryzykiem oszustwa i innych zagrożeń dla uczciwości publicznej.
- W niektórych organizacjach sprawozdania komórek audytu wewnętrznego nie są przekazywane bezpośrednio organowi zarządzającemu instytucji (kierownikowi jednostki).
- Brakuje wystandaryzowanych praktycznych wytycznych i metodologii.
- Audyt wewnętrzny koncentruje się na audycie zgodności i nie wspiera kompleksowo organizacji w budowaniu rozliczalności kadry zarządzającej oraz ustanawianiu i utrzymywaniu skutecznych systemów kontroli zarządczej oraz struktur i procesów zarządzania ryzykiem.
- Komórki audytu wewnętrznego rzadko dokonują systemowej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.
- Praktyka koordynacji działań z audytem zewnętrznym jest rzadka i nie jest wspierana strukturalnie przez najwyższą instytucję kontroli ani centralną komórkę ds. harmonizacji.

Zarządzanie i kontrola jakości

- Samoocena jakości i/lub zewnętrzna ocena jakości nie są przeprowadzane z regularnością przewidzianą w regulacjach. Regularne doradzanie, nadzór i wsparcie niedoświadczonych audytorów nie zawsze jest możliwe przy obecnej strukturze audytu wewnętrznego.
 - W jednostkach co od zasady nie jest dokonywana zewnętrzna ocena jakości funkcji audytu wewnętrznego.
 - Istnieją uzasadnione obawy dotyczące jakości, gdy funkcję audytu wewnętrznego pełni jednoosobowa komórka audytu wewnętrznego, osoby pracujące w wymiarze pół i mniej niż pół etatu oraz usługodawcy.
 - Jednostki, w których audyt prowadzi usługodawca wykazują niższy od przeciętnego wskaźnik samoocen i ocen zewnętrznych.
 - Postanowienia dotyczące oceny i kontroli jakości często nie są ujmowane w umowach z usługodawcami.
-

Świadomość i odpowiedzialność menedżerska

- Świadomość kadry kierowniczej na temat ról i obowiązków funkcji kontroli zarządczej i audytu jest ograniczona.
- Kierownictwo często myli audyt wewnętrzny z obowiązkami kontroli zarządczej i inspekcji.
- Współpraca z audytowanymi mogłaby być lepsza w zakresie wdrażania zaleceń audytu wewnętrznego.
- Jednostki sektora publicznego nie mają obowiązku raportowania do centralnej komórki harmonizacyjnej działań związanych z kontrolą zarządczą.
- Komórki audytu wewnętrznego z jednostek samorządu terytorialnego nie mają obowiązku przekazywania sprawozdań z działalności audytu wewnętrznego do centralnej komórki harmonizacyjnej.

Komitety audytu

- Nie wszystkie komitety audytu realizują wszystkie swoje obowiązki w zakresie przewidzianym przepisami prawa.
- Komitety audytu ustanawiane są wyłącznie w ministerstwach, a większość członków komitetów audytu jest zależnych.
- Niewystarczające jest zaangażowanie komitetów audytu we wsparcie funkcji audytu wewnętrznego, ustalenie priorytetów w formułowaniu strategii audytu i rocznego planu audytu oraz w definiowaniu istotnych ryzyk i słabych punktów kontroli zarządczej w organizacji.
- Komitety audytu nie są zaangażowane w nadzór nad obowiązkami w zakresie raportowania finansowego i efektywnościowego, systemu kontroli zarządczej, kompleksowości i wiarygodności zapewnienia w zakresie zarządzania ryzykiem oraz środowiska kontroli i ram zarządzania efektywnością.

Niezależne oceny systemowe

- Najwyższa instytucja kontroli (NIK) nie przeprowadzała w ciągu ostatnich pięciu lat kompleksowego przeglądu systemu kontroli zarządczej i/lub audytu wewnętrznego.

Centralna Funkcja Harmonizacji – koordynacja i monitorowanie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego

- Centralna komórka harmonizacyjna nie przygotowuje ocen ogólnokrajowych: funkcja ta nie przeprowadza corocznie przeglądu funkcjonowania systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w odniesieniu do całej administracji.
 - Centralna komórka harmonizacyjna nie posiada aktualnych i stosownych danych na temat wdrażania polityki kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego (*brak danych na temat tego, czy komórki audytu wewnętrznego są tworzone i obsadzone zgodnie z wymogami prawa; brak dostępnych danych na temat liczby urzędników publicznych wykonujących zadania audytu wewnętrznego, którzy uzyskali krajowy lub międzynarodowy certyfikat audytu wewnętrznego, brak danych o tym, ile zaleceń audytu wewnętrznego zostało wdrożonych przez kierownictwo w ciągu roku (ostatni pełny rok kalendarzowy)*).
 - Centralna komórka harmonizacyjna nie wydała żadnych wytycznych dotyczących opracowania podręcznika audytu wewnętrznego.
 - Centralna funkcja harmonizacyjna nie koordynuje systemu szkoleń i certyfikacji zapewniających włączanie nowych pracowników audytu wewnętrznego i ich ciągłe kształcenie zawodowe.
 - Centralna funkcja harmonizacyjna nie monitoruje i nie koordynuje wdrażania wymagań dotyczących samooceny jakości audytu wewnętrznego ani zewnętrznych ocen jakości.
 - Centralna funkcja harmonizacyjna nie ma wystarczającej wydolności, aby objąć zasięgiem działania cały kraj, z uwzględnieniem kwestii właściwej analizy danych, systemowego i regularnego monitoringu oraz zapewnienia jakości.
-

3 Propozycje działań

21. Podejście strategiczne, które włącza cele w zakresie uczciwości do istniejących strategii, często napotyka mniej problemów związanych z konfiguracją instytucjonalną, zasobem kadrowym i finansowaniem, gdy te strategie są już ustanowione; nadal jednak musi stawić czoła wyzwaniu, jakim jest współpraca na poziomie całego rządu.¹⁰ Ponadto, wysiłki na rzecz efektywnego wdrożenia ram audytu wewnętrznego często opierają się na szeregu podmiotów na poziomach: ogólnorządowym, instytucjonalnym i indywidualnym z silną rolą centralnej harmonizacji, która powinna przewodzić tym pracom. Na przykład na poziomie instytucjonalnym zasady i procesy kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego dają kierownictwu racjonalne zapewnienie, że organizacja skutecznie zarządza ryzykiem, aby osiągnąć zakładane cele.

22. Jak wskazano w poprzednim rozdziale, kwestie związane z odpowiedzialnością i rozliczalnością kierownictwa a także z kompleksowym centralnym monitoringiem i wsparciem są nadal postrzegane jako główne problemy w uzyskaniu skutecznych i wykwalifikowanych służb audytu wewnętrznego. Opisane możliwości rozwoju stanowią zatem podstawę do określenia następujących kluczowych priorytetów i celów (tabela 3.1), łącznie z miernikami, które mają ułatwić monitorowanie postępu realizacji celów (Załącznik A) ustanowionych dla ram publicznego audytu wewnętrznego w Polsce:

Tabela 3.1 Kluczowe priorytety i cele usprawniające jakość ram publicznego audytu wewnętrznego w Polsce

OECD Nr ref. PII.	Priorytety i Cele	
	Priorytet I – Podnoszenie świadomości i rozliczalności kadry kierowniczej w całym kraju, zapewniając silne środowisko kontroli z jasnymi celami, które podkreślają zaangażowanie menedżerów w skuteczność funkcji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, uczciwość publiczną i wartość usług publicznych, a także które dają rozsądny poziom zapewnienia efektywności organizacji, skutecznego działania oraz zgodności z prawem, innymi wymaganiami i standardami.	
3.10.2	Cele	<i>Zwiększenie świadomości kadry kierowniczej na temat zasad audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej oraz obowiązków w zakresie ich wdrażania.</i>
3.10.6		<i>Optymalizacja funkcji audytu wewnętrznego w celu zapewnienia bardziej skutecznego, efektywnego i oszczędnego wykorzystania zasobów oraz zwiększenia wartości dodanej, jakości i zakresu.</i>
3.10.7		<i>Wzmocnienie niezależności funkcji audytu wewnętrznego.</i>
		<i>Wzmocnienie roli wspierającej i nadzorczej komitetów audytu.</i>
		<i>Ustanowienie kompleksowego ogólnokrajowego mechanizmu rozliczalności w kontekście kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.</i>
3.10.4 3.10.5 3.10.11	II Priorytet – Wzmocnienie centralnej funkcji harmonizacyjnej poprzez wypracowanie kompleksowego, ogólnokrajowego monitoringu i wsparcia praktyk kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, zapewniając strategiczne i zharmonizowane podejście do kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, obejmujące ocenę ryzyk systemowych, odpowiedź na słabości mechanizmów kontrolnych oraz budowanie skutecznego monitorowania systemu kontroli zarządczej i zapewnienia jakości systemu audytu wewnętrznego.	
	Cele	<i>Harmonizacja kluczowych dokumentów audytu wewnętrznego oraz planowania opartego na ryzyku w praktyce.</i>

¹⁰ [Podręcznik uczciwości publicznej OECD | OECD](#); dostępny do przeczytania na stronie internetowej OECD.

	Opracowanie krajowego systemu certyfikacji audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym.
	Wzmocnienie praktyki prowadzenia zadań zapewniających, koncentrujących się na audycie efektywnościowym i systemowych ocenach kontroli zarządczej.
	Utworzenie ogólnokrajowego, systemowego mechanizmu monitorowania wdrażania wymogów regulacyjnych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.
	Koordynowanie realizacji wymagań dotyczących zapewnienia jakości audytu wewnętrznego, aby zapewnić skuteczną samoocenę i przeprowadzanie zewnętrznych ocen jakości.

23. Aby ułatwić dialog polityczny na temat audytu wewnętrznego w Polsce, w Tabeli 3.2 poniżej przedstawiono listę proponowanych działań. Tabela wskazuje organy odpowiedzialne, a także zawiera wskazówkę co do terminu wdrożenia działań - czy działania można wdrożyć w perspektywie krótko- lub średnioterminowej, czy też wymagają one perspektywy długoterminowej. Jest oczywiste, że w przypadku działań, które wymagają na przykład zmian legislacyjnych, nie można jednoznacznie przypisać odpowiedzialności CHF, KAW, AC, NIK¹¹ (pojedynczej jednostce), a ich wynik jest niepewny. Jednakże przyjmując za punkt wyjścia zalecenia OECD, rząd mógłby mimo wszystko zobowiązać się do kontynuowania dyskusji na temat dalszych działań lub nawet zaproponować zmiany w istniejących ramach prawnych. Gdziekolwiek jest to możliwe, tabela wskazuje, który podmiot rządowy mógłby przedstawić taką propozycję. Idealnie byłoby, gdyby tego typu dyskusje i propozycje zmian legislacyjnych inicjowała centralna komórka harmonizacyjna w Polsce, czyli Wydział Koordynacji Kontroli Zarządczej i Audytu Wewnętrznego w Sektorze Publicznym w Departamencie Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów, wykonująca zadania centralnej funkcji harmonizacyjnej w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w sektorze publicznym¹².

Tabela 3.2 Plan działania na rzecz wzmocnienia ram audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce

Nr ref.	Opis działania	Odpowiedzialność	Ramy czasowe (krótko/średnio/długoterminowo) ¹³
1 - Zwiększenie świadomości kadry kierowniczej na temat zasad audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej oraz obowiązków w zakresie ich wdrażania			
1.1	Aktualizacja standardów kontroli zarządczej z uwzględnieniem COSO 2013.	CHF	Krótki
1.2	Ocena potrzeb szkoleniowych na różnych poziomach zarządzania dotyczących obowiązków w zakresie zapewnienia.	CHF	Krótki
1.3	Opracowanie mechanizmu szkoleń wprowadzających dla całego personelu, w tym kadry kierowniczej wyższego szczebla i menedżerów, w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.	CHF	Krótki
1.4	Ustanowienie mechanizmu regularnych szkoleń dla menedżerów, których celem będzie poprawa wykonywania obowiązków kierownictwa w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, ich wyników oraz poprawa osiągania celów w zarządzanych obszarach, a także budowanie trwałych zdolności na różnych poziomach w zakresie ładu organizacyjnego (governance), kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem.	CHF	Średni
1.5	Opracowanie internetowego modułu na potrzeby dzielenia się wiedzą przez menedżerów wyższego szczebla, aby ułatwić wymianę dobrych praktyk w zakresie ładu organizacyjnego	CHF	Średni

¹¹ KAW – komórka audytu wewnętrznego, AC – komitet audytu, NIK – Najwyższa Izba Kontroli

¹² [Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych - Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](http://www.gov.pl)

¹³ Ramy czasowe mają charakter orientacyjny i mogą zostać ponownie rozważone podczas opracowywania i zatwierdzania Planu działania przez Ministra Finansów. Zalecana definicja: Krótkoterminowo – do 1,5 roku; Średnioterminowo - do 3 lat; Długoterminowo – do 5 lat.

Nr ref.	Opis działania	Odpowiedzialność	Ramy czasowe (krótko/średnio/długoterminowo) ¹³
	(governance), kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem.		
1.6	Wzmocnienie istniejących mechanizmów szkolenia i podnoszenia świadomości menedżerów różnego szczebla zarządzania, aby pomóc im zrozumieć i konsekwentnie stosować uznany na arenie międzynarodowej model trzech linii w całym sektorze publicznym.	CHF, Centralny Urząd Szkoleniowy	Średni
1.7	Jasne zdefiniowanie roli kontroli zarządczej (w tym inspekcji) i audytu wewnętrznego, rozdzielenie obowiązków, wartości i standardów dla poszczególnych ról.	CHF	Krótki
1.8	Umożliwienie audytorom wewnętrznym wspierania organizacji w rozwijaniu trwałych zdolności w zakresie skutecznych systemów kontroli zarządczej oraz struktur i procesów zarządzania ryzykiem.	CHF	Krótki
1.9	Stworzenie sieci wymiany dobrych praktyk i informacji między praktykami kontroli zarządczej, służącej zapewnieniu właściwego zrozumienia ról i podstawowych zasad ram kontroli zarządczej w całym kraju.	CHF	Długi
2 - Optymalizacja funkcji audytu wewnętrznego w celu zapewnienia bardziej skutecznego, efektywnego i oszczędnego wykorzystania zasobów oraz zwiększenia wartości dodanej, jakości i zakresu			
2.1	Przeprowadzenie kompleksowej analizy dotyczącej możliwej centralizacji działania audytu wewnętrznego.	CHF	Średni
2.2	Zapewnienie większej dostępności wykwalifikowanych kadr poprzez przywrócenie krajowego egzaminu w zakresie audytu wewnętrznego i ustanowienie na poziomie powszechnie obowiązujących przepisów wymogów dotyczących obsady audytu wewnętrznego.	CHF	Długi
2.3	Rozważenie lepszego grupowania personelu audytu wewnętrznego poprzez ułatwienie tworzenia większych komórek audytu wewnętrznego w (większych) organizacjach, przy jednoczesnym zwiększeniu zakresu audytu oraz określeniu uprawnień w zakresie audytu podległych jednostek.	CHF	Długi
2.4	Zdefiniowanie jasnych warunków funkcjonowania mniejszych funkcji (komórek) audytu wewnętrznego, aby zapewnić odpowiednią realizację wymogów prawnych, w szczególności: dotyczących zakresu obejmowanego zapewnieniem, zarządzania i kontroli jakości oraz obiektywizmu i niezależności.	CHF	Długi
2.5	Zapewnienie, że komórki audytu wewnętrznego ustanawiają strategiczne plany audytu, uwzględniające ocenę potrzeb audytu oraz umożliwienie kierownikom audytu wewnętrznego współpracę z komitetami audytu (AC) i kadrą kierowniczą wyższego szczebla w celu ustalenia, czy wielkość audytu wewnętrznego jest odpowiednia, aby dostarczać niezbędnego pokrycia zapewnieniem zakresu działania jednostki.	CHF, KAW, AC	Krótki
2.6	Opracowanie wytycznych w zakresie oceny potrzeb audytowych, które mogłyby pomóc organizacjom w określeniu optymalnej wielkości komórki audytu wewnętrznego, biorąc pod uwagę uprawnienie i zakres audytu wewnętrznego, liczbę pracowników w jednostce, wielkość wydatków jednostki, złożoność środowiska kontroli zarządczej i innych specyficznych cech.	CHF	Długi
2.7	Zmapowanie państwowych jednostek budżetowych nieobjętych funkcją audytu wewnętrznego, oceniając adekwatność i skuteczność istniejących mechanizmów zapewnienia oraz poziom ryzyka w tych organizacjach oraz opracowanie odpowiednich zaleceń dotyczących polityki proporcjonalnie do zdefiniowanych ryzyk.	CHF	Średni
3 – Zapewnienie niezależności funkcji audytu wewnętrznego			
3.1	Sprecyzowanie w przepisach i wytycznych niezależności audytu wewnętrznego od bieżącej działalności operacyjnej i funkcji kontrolnych (w tym inspekcyjnych) jednostki, tak aby audytorzy wewnątrz nie byli zaangażowani w jakiegokolwiek czynności zarządcze i kontrolne, a komórki bezpośrednio odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem (uczciwości) i kontrola nie powinny stanowić części funkcji audytu wewnętrznego.	CHF	Krótki
3.2	Zapewnienie jasnej organizacyjnej i funkcjonalnej niezależności audytu wewnętrznego w regulaminach, wytycznych i materiałach szkoleniowych.	CHF	Krótki
3.3	Sprecyzowanie w przepisach powszechnie obowiązujących bezpośredniej podległości audytu wewnętrznego pod kierownika jednostki.	CHF	Krótki
3.4	Ustanowienie mechanizmu ochrony audytorów wewnętrznym w zakresie procedury powoływania, przenoszenia i zwalniania, z uwzględnieniem konsultacji z centralną komórką harmonizacyjną i roli komitetów audytu.	CHF	Długi
3.5	Zwiększenie roli wspierającej i nadzorczej komitetów audytu w celu utrzymania wysokich standardów praktyki w zapewnianiu niezależności audytorów wewnętrznym.	CHF, AC	Średni
3.6	Umożliwienie audytowi wewnętrznemu pełnienie roli doradczej celem wsparcia kierownictwa podczas stosowania narzędzi mapowania zapewnienia, w odniesieniu do roli, zakresu i pozycji działań kontrolnych i inspekcyjnych.	CHF	Długi

Nr ref.	Opis działania	Odpowiedzialność	Ramy czasowe (krótko/średnio/długo terminowo) ¹³
4 – Wzmocnienie roli wspierającej i nadzorczej komitetów audytu			
4.1	Stworzenie niezbędnego zaplecza szkoleniowego i wytycznych, aby zapewnić, że komitety audytu posiadają wiedzę i umiejętności potrzebne do wykonywania wszystkich swoich obowiązków przewidzianych wymogami prawnymi.	CHF	Krótki
4.2	Zwiększenie niezależności komitetów audytu poprzez określenie, że większość członków komitetu audytu powinna być niezależna.	CHF	Krótki
4.3	Umożliwienie komitetom audytu wspierania funkcji audytu wewnętrznego w ustalaniu priorytetów w formułowaniu strategii audytu i rocznego planu audytu oraz w definiowaniu znaczących ryzyk i słabych punktów kontroli zarządczej w organizacji.	CHF	Średni
4.4	Zwiększenie zakresu roli komitetów audytu w nadzorowaniu systemu kontroli zarządczej, obowiązków w zakresie sprawozdawczości finansowej i wykonania zadań, kompleksowości i wiarygodności zapewnienia dotyczącego zarządzania ryzykiem i środowiska kontroli, ram przeciwdziałania nadużyciom finansowym i korupcji oraz ram zarządzania efektywnością.	CHF	Długi
4.5	Zmapowanie i przegląd istniejących rozwiązań w zakresie nadzoru, zapewnienia i zarządzania ryzykiem w całym sektorze publicznym oraz rozważenie utworzenia komitetów audytu w organizacjach, w których komitety mogłyby odgrywać znaczącą rolę zapewniającą w nadzorowaniu procesów zarządzania, ryzyka i kontroli, a także promowaniu skutecznego audytu wewnętrznego i silnej kultury etycznej.	CHF	Długi
5 - Ustanowienie kompleksowego ogólnokrajowego mechanizmu rozliczalności w kontekście kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego			
5.1	Ustanowienie hierarchicznego systemu odpowiedzialności za kontrolę zarządczą mającego na celu zapewnienie kompleksowej sprawozdawczości na temat wdrażania kontroli zarządczej w obrębie działu lub obszaru odpowiedzialności, wprowadzając wymóg, aby organizacje pierwszego (najwyższego) szczebla składały sprawozdania do centralnej funkcji harmonizacyjnej na temat wdrażania działań w zakresie kontroli zarządczej na poziomie jednostek.	CHF	Długi
5.2	Ustanowienie systemu rozliczalności audytu wewnętrznego mającego na celu zapewnienie kompleksowej sprawozdawczości z audytu wewnętrznego, wprowadzającego wymóg raportowania przez kierowników komórek audytu wewnętrznego do centralnej komórki harmonizacyjnej w zakresie działań funkcji audytu wewnętrznego i zapewniania jakości.	CHF	Średni
5.3	Określenie w przepisach na poziomie ustawy i rozporządzeń, wymogów dotyczących odpowiedzialności i rozliczalności kierownictwa i audytu wewnętrznego oraz określenie niezbędnych wytycznych i szablonów wspierające wdrażanie.	CHF	Średni
5.4	Rozszerzenie mandatu centralnej komórki harmonizacyjnej o koordynację i monitorowanie wdrożenia zasad (polityki w zakresie) kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.	CHF, MF	Długi
5.5	Zaprojektowanie rozwiązań wsparcia IT ułatwiających regularne raportowanie oraz zarządzanie i kontrolę danych.	CHF, IT ¹⁴	Długi
5.6	Ustanowienie programu szkoleń dla kadry kierowniczej i kierowników komórek audytu wewnętrznego na potrzeby ułatwienia funkcjonowania zharmonizowanej struktury i praktyki rozliczalności.	CHF	Średni
6 - Harmonizacja kluczowych dokumentów audytu wewnętrznego i podejścia opartego na ryzyku w praktyce			
6.1	Ustanowienie wzorcowej karty audytu wewnętrznego dla sektora publicznego, zatwierdzonej przez CHF (lub inny właściwy organ) oraz wymogu, że poszczególne karty audytu wewnętrznego powinny być przygotowane z uwzględnieniem wzorcowej karty i zatwierdzone przez kierownika jednostki	CHF	Średni
6.2	Upewnienie się, że istniejące karty audytu wewnętrznego są zgodne z odpowiednimi przepisami, wytycznymi dostarczonymi przez centralną komórkę ds. harmonizacji i specyficznymi cechami danej organizacji.	CHF, KAW	Krótki
6.3	Ustanowienie standardowej metodologii i wytycznych, aby zapewnić adekwatny poziom jakości podręczników audytu wewnętrznego i dokumentów roboczych.	CHF	Średni
6.4	Upewnienie się, że wszystkie komórki audytu wewnętrznego posiadają podręczniki audytu wewnętrznego, które są odpowiednio udokumentowane i zatwierdzone.	CHF, KAW	Średni
6.5	Dokonanie oceny konieczności przygotowania praktycznych wytycznych, szablonów i metodologii.	CHF, KAW	Długi
6.6	Ustanowienie standardów regulujących postępowanie etyczne audytorów wewnętrznym w sektorze publicznym.	CHF	Średni
6.7	Rozważenie utworzenia dedykowanej jednostki centralnej, w której zatrudnieni będą eksperci ds.	CHF, IT	Długi

¹⁴ Instytucja rządowa odpowiedzialna za politykę w zakresie IT i rozbudowy infrastruktury (informatycznej).

Nr ref.	Opis działania	Odpowiedzialność	Ramy czasowe (krótko/średnio/długoterminowo) ¹³
	audytu IT, mającej na celu wspieranie funkcji audytu wewnętrznego oraz wydawania zapewnienia co do systemów informatycznych i zapewniającą dostępność niezbędnych narzędzi szkoleniowych.		
6.8	Na podstawie wyników mapowania zapewnienia, określenie w regulacjach zasad współpracy z audytorami zewnętrznymi, mających na celu uniknięcie nakładania się, nieefektywności i powielania prac, a także aby ułatwić stosowanie łączonego (kompleksowego) podejścia do zapewnienia.	CHF, NIK	Długi
6.9	Opracowanie praktycznych sposobów współpracy audytorów wewnętrznych i zewnętrznych bez uszczerbku dla ich niezależności, aby wspierać świadomość i odpowiedzialność kierownictwa, rozwój systemu kontroli zarządczej oraz wdrażanie zaleceń audytu.	CHF, NIK	Długi
7 - Opracowanie krajowego systemu certyfikacji audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym			
7.1	Opracowanie krajowego systemu certyfikacji specjalnie zorientowanego na specyfikę sektora publicznego, mającego na celu zbudowanie niezbędnego potencjału audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.	CHF, NIK, Centralny Urząd Szkoleniowy, Uniwersytety	Średni
7.2	Utworzenie komisji certyfikacyjnej i procedury kontroli jakości system certyfikacji.	CHF	Średni
7.3	Zapewnienie stałej realizacji warsztatów i webinarów w celu utrzymania i zwiększenia niezbędnego potencjału audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym oraz promowania dzielenia się wiedzą, tworzenia sieci kontaktów i wymiany informacji.	CHF	Krótki
7.4	Rozważenie określenia w przepisach zapisu zobowiązującego do ustawicznego kształcenia zawodowego i rozwoju kompetencji audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym.	CHF	Długi
8 – Wzmocnienie praktyki prowadzenia zadań zapewniających, koncentrujących się na audycie efektywnościowym i systemowych ocenach kontroli zarządczej			
8.1	Stworzenie sieci wymiany informacji aby rozpowszechnić dobre praktyki i korzyści z audytu efektywnościowego i audytu systemu kontroli zarządczej oraz promowanie praktycznych wskazówek w zakresie definiowania kryteriów audytu.	CHF, KAW	Krótki
8.2	Inicjowanie sesji szkoleniowych i porad poświęconych audytowi efektywnościowemu i audytowi systemu kontroli zarządczej.	CHF, KAW	Średni
8.3	Stworzenie warunków dla audytorów wewnętrznych do dzielenia się dobrymi praktykami, wzorami oraz promowanie ich, aby ułatwić praktyczne stosowanie.	CHF	Długi
8.4	Zorganizowanie audytów pilotażowych w wybranych organizacjach i zastosowanie mechanizmu audytu zleconego, aby przyspieszyć wprowadzenie audytu efektywnościowego i systemowego, co mogłoby umożliwić audytorom wewnętrznym wydania zapewnienia co do systemu kontroli zarządczej w audytowanej organizacji.	CHF	Średni
8.5	Prowadzenie regularnego przeglądu informacji zwrotnych od audytowanych i omawianie skali wpływu oraz wyzwania ze społecznością audytorów wewnętrznych podczas dedykowanego networkingu.	CHF, KAW	Krótki
9 - Utworzenie ogólnokrajowego, systemowego mechanizmu monitorowania wdrażania wymogów regulacyjnych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego			
9.1	Ustanowienie uprawnienia dla centralnej komórki harmonizacyjnej do przeprowadzania regularnego ogólnorządowego przeglądu funkcjonowania systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w celu wyciągania wniosków i wydawania zaleceń dotyczących działań systemowych, które mogłyby pomóc w usprawnieniu audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem.	CHF	Krótki
9.2	Zapewnienie, że regulacje i systemy informatyczne umożliwiają centralnej komórce harmonizacyjnej pozyskiwanie, zarządzanie i analizowanie rzeczywistych i istotnych danych na temat wdrażania polityki kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, w oparciu o dane dostarczane przez organizacje publiczne.	CHF	Średni
9.3	Przeprowadzanie regularnej samooceny jakości i skuteczności centralnej funkcji harmonizacyjnej w celu opracowania i utrzymywania procedur zapewniania i doskonalenia jakości, które obejmują wszystkie aspekty obowiązków centralnej funkcji harmonizacyjnej w ramach publicznych działań związanych z audytem wewnętrznym i kontrolą zarządczą, aby zapewnić odpowiedni/wystarczający poziom ciągłego monitorowania skuteczności kontroli zarządczej, obejmujący całe ramy zapewniania.	CHF	Średni
9.4	Rozważenie przekazywania regularnych rocznych sprawozdań adresowanych do rządu, parlamentu i innych organizacji, na temat aktualnego statusu kontroli zarządczej, niezbędnych usprawnień na wysokim szczeblu (zalecenia systemowe) oraz ryzyk związanych z różnymi elementami ram kontroli zarządczej i funkcji audytu wewnętrznego, w oparciu o analizę	CHF	Długi

Nr ref.	Opis działania	Odpowiedzialność	Ramy czasowe (krótco/średnio/długoterminowo) ¹³
	istniejących systemów zapewnienia i na podstawie gromadzonych danych.		
9.5	Dokonywanie pomiaru wpływu zaleceń systemowych, przekazywanych przez centralną komórkę ds. harmonizacji, na sposoby przezwyciężenia wąskich gardeł we wdrażaniu przyjętych polityk oraz na to, czy zalecenia te są właściwie realizowane, a także pozyskiwanie informacji zwrotnej.	CHF	Długi
9.6	Powołanie międzyresortowego (w tym przedstawicieli samorządu terytorialnego i innych interesariuszy, np. NIK) zespołu wspierającego realizację zaleceń wynikających z planu działania.	CHF	Krótki
9.7	Powołanie centralnej komisji ds. audytu (na szczeblu centralnym i regionalnym), która mogłaby bez niepotrzebnej zwłoki zapewnić postęp w zakresie kontroli zarządczej i rozwoju audytu wewnętrznego na szczeblu rządowym.	CHF	Długi
9.8	Rozwijanie kompetencji i umiejętności analitycznych personelu centralnej funkcji harmonizacyjnej, niezbędnych do obsługi ogólnokrajowego systemowego monitorowania i raportowania.	CHF	Krótki
9.9	Zwiększenie potencjału administracyjnego centralnej funkcji harmonizacyjnej, aby zapewnić zasięg ogólnokrajowy, systematyczne i regularne monitorowanie oraz zapewnienie jakości.	CHF	Krótki
9.10	Koordinowanie z najwyższą instytucją kontroli wyników i wyzwań oraz zasugerowanie NIK przeprowadzania co pięć lat kompleksowego przeglądu systemu kontroli zarządczej i/lub systemu audytu wewnętrznego.	CHF, NIK	Średni
10 – Koordynowanie realizacji wymagań dotyczących zapewnienia jakości audytu wewnętrznego, aby zapewnić skuteczną samoocenę i przeprowadzanie zewnętrznych ocen jakości			
10.1	Zapewnienie regularnego przeprowadzania samooceny jakości, a zewnętrznych ocen jakości co najmniej raz na pięć lat.	CHF, KAW	Krótki
10.2	Monitorowanie i koordynacja wdrażania wymagań dotyczących zewnętrznych ocen jakości.	CHF	Średni
10.3	Utworzenie dedykowanego modułu zawierającego wytyczne i szkolenia dotyczące praktyki zarządzania jakością i kontroli.	CHF	Średni
10.4	Zdefiniowanie w przepisach zharmonizowanych wymagań dotyczących zapewnienia jakości audytów wewnętrznych przeprowadzanych przez usługodawców i zapewnienie, że umowy zawierają minimalne wymagania dotyczące nakładów ludzkich, odpowiedniego zakresu audytu wewnętrznego i kontroli jakości.	CHF	Długi
10.5	Rozważenie wsparcia zewnętrznych ocen jakości funkcji audytu wewnętrznego poprzez wykorzystanie dobrych praktyk krajowych i międzynarodowych .	CHF	Długi

Załącznik A. Mierniki stopnia realizacji celów

Cel nr 1 - Zwiększenie świadomości kadry kierowniczej na temat zasad audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej oraz obowiązków w zakresie ich wdrażania

Opracowano mechanizm szkoleń wprowadzających dla całego personelu, w tym kadry kierowniczej wyższego szczebla i menedżerów, w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

Ustanowiono mechanizm regularnych szkoleń dla menedżerów, celem wzmocnienia wdrażania obowiązków kierowniczych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, ich skuteczności i efektywności, a także budowanie trwałych zdolności na różnych poziomach zarządzania w zakresie ładu organizacyjnego (governance), kontroli zarządczej, i zarządzania ryzykiem.

Podstawowe regulacje dotyczące kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego jasno określają role kontroli zarządczej (w tym inspekcji) i audytu wewnętrznego, ich obowiązki, wartości i standardy dla tych ról.

Utworzono sieć wymiany dobrych praktyk i informacji dla osób zajmujących się kontrolą zarządczą, celem zapewnienia właściwego zrozumienia ról związanych z podstawowymi zasadami ram kontroli zarządczej w całym kraju.

Cel nr 2 - Optymalizacja funkcji audytu wewnętrznego w celu zapewnienia bardziej skutecznego, efektywnego i oszczędnego wykorzystania zasobów oraz zwiększenia wartości dodanej, jakości i zakresu

Wymagania dotyczące obsady audytu wewnętrznego (w tym zakres prac i minimalna wielkość komórki audytu) są określone w podstawowych regulacjach.

W przepisach określono jasne warunki funkcjonowania mniejszych komórek audytu wewnętrznego, aby zapewnić odpowiednią realizację wymogów prawnych, szczególnie w odniesieniu do zakresu zapewnienia, zarządzania i kontroli jakości, obiektywności i niezależności.

Komórki audytu wewnętrznego ustalają strategiczne plany audytu, obejmujące ocenę potrzeb audytowych.

Przyjęto zalecenia/wytyczne dotyczące polityki w zakresie adekwatności i efektywności mechanizmów zapewnienia i zarządzania ryzykiem w organizacjach nieobjętych systemem audytu wewnętrznego.

Cel nr 3 – Zapewnienie niezależności funkcji audytu wewnętrznego

Regulacje i wytyczne precyzują niezależność audytu wewnętrznego od bieżącej działalności operacyjnej i funkcji kontrolnych (w tym inspekcyjnych) organizacji, umożliwiając audytorom wewnętrznym nieangażowanie się w jakiegokolwiek czynności zarządcze i kontrolne, a także określają, że komórki bezpośrednio odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem (uczciwości) i kontrola nie powinny być częścią funkcji audytu wewnętrznego.

Przepisy jasno określają niezależność organizacyjną i funkcjonalną działalności audytu wewnętrznego, w tym także bezpośrednie raportowanie do kierownika jednostki.

Rozporządzenie o komitetach audytu określa rolę wspierającą i nadzorczą wobec audytu wewnętrznego, celem utrzymania wysokich standardów praktyki w zapewnianiu niezależności audytorów wewnętrznych.

Ustanowiono mechanizm ochrony audytu wewnętrznego w zakresie procedury powoływania, przenoszenia i zwalniania, z uwzględnieniem konsultacji z centralną komórką harmonizacyjną i komitetami audytu.

Cel nr 4 – Wzmocnienie roli wspierającej i nadzorczej komitetów audytu

System szkoleń i wytycznych (infrastruktura szkoleniowa) jest ustanowiony, aby zapewnić, że komitety audytu posiadają wiedzę i umiejętności niezbędne do wykonywania wszystkich swoich obowiązków zgodnie z wymogami prawnymi, w szczególności w zakresie wsparcia funkcji audytu wewnętrznego w ustalaniu priorytetów w formułowaniu strategii audytu i rocznego planu audytu oraz przy definiowaniu znaczących ryzyk i słabości kontroli zarządczej w jednostce.

Przepisy stanowią, że większość członków komitetu audytu powinna być niezależna.

Rola komitetu audytu obejmuje nadzór nad systemem kontroli zarządczej, obowiązki w zakresie raportowania finansowego i efektywnościowego (wyników), kompleksowością i wiarygodnością zapewnienia dotyczącego zarządzania ryzykiem i środowiska kontroli, ram przeciwdziałania nadużyciom finansowym i korupcji oraz ram zarządzania efektywnością (wynikami).

Cel nr 5 - Ustanowienie kompleksowego ogólnokrajowego mechanizmu rozliczalności w kontekście kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego

Zdefiniowano hierarchiczny system odpowiedzialności za kontrolę zarządczą, mający na celu zapewnienie kompleksowej sprawozdawczości na temat wdrażania kontroli zarządczej w obrębie sektora lub obszaru odpowiedzialności, przewidując wymóg, aby organizacje pierwszego szczebla składały sprawozdania do centralnej funkcji harmonizacyjnej na temat wdrażania działań w zakresie kontroli zarządczej na poziomie jednostki.

Ustanowiony został system rozliczalności audytu wewnętrznego, którego celem jest zapewnienie kompleksowej sprawozdawczości na temat audytu wewnętrznego, przewidujący wymóg, aby szefowie kierownicy komórek audytu wewnętrznego składali centralnej komórce harmonizacyjnej

sprawozdania dotyczące działań operacyjnych funkcji audytu wewnętrznego i działań związanych z zapewnieniem jakości.

Przepisy określają wymogi w zakresie rozliczalności i odpowiedzialności kierownictwa i audytu wewnętrznego.

Rola centralnej funkcji harmonizacyjnej obejmuje koordynację i monitorowanie wdrażania polityki kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

Cel nr 6 - Harmonizacja kluczowych dokumentów audytu wewnętrznego i podejścia opartego na ryzyku w praktyce

Zatwierdzony został wzór karty audytu wewnętrznego dla sektora publicznego przez CHF (lub inny właściwy organ) oraz ustanowiono wymóg, że karty audytu wewnętrznego są przygotowane z uwzględnieniem wzoru i zatwierdzane są przez kierownika jednostki.

Ustanowiono metodologię i wytyczne, aby zapewnić odpowiedni poziom jakości podręczników audytu wewnętrznego i dokumentów roboczych.

Centralna funkcja harmonizacyjna zapewnia regularne monitorowanie, czy wszystkie komórki audytu wewnętrznego posiadają podręczniki audytu wewnętrznego, które są odpowiednio udokumentowane i zatwierdzone oraz czy przyjęte karty audytu są zgodne z odpowiednim wzorem.

Ustanowione są standardy regulujące postępowanie etyczne audytorów wewnętrznych sektora publicznego.

Przepisy określają zasady współpracy z audytorami zewnętrznymi, mające na celu uniknięcie nakładania się wyników, nieefektywności i powielania prac, a także ułatwienie stosowania łączonego (kompleksowego) podejścia do zapewnienia

Cel nr 7 - Opracowanie krajowego systemu certyfikacji audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym

Opracowywany jest krajowy system certyfikacji, zorientowany na szczególne potrzeby sektora publicznego, mający na celu zbudowanie niezbędnych zdolności audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

Ustanowiono komisję certyfikującą i procedurę kontroli jakości systemu certyfikacji.

Przepisy określają mechanizm ustawicznego kształcenia zawodowego i rozwoju kompetencji audytorów wewnętrznych publicznych.

Cel nr 8 - Wzmocnienie praktyki prowadzenia zadań zapewniających, koncentrujących się na audycie efektywnościowym i systemowych ocenach kontroli zarządczej

Utworzono sieć wymiany informacji dla audytorów wewnętrznych sektora publicznego, której celem jest dzielenie się dobrymi praktykami i wartością dodaną wynikającą z audytu efektywnościowego i audytu systemowego, a także promowanie praktycznych wskazówek dotyczących definiowania kryteriów audytu.

Ustanowiono szkolenia poświęcone audytowi efektywnościowemu i audytowi systemu kontroli zarządczej, które są regularnie dostarczane audytorom sektora publicznego.

W wybranych organizacjach przeprowadzono co najmniej trzy audyty pilotażowe, aby przyspieszyć wprowadzenie audytu efektywnościowego i audytu systemu kontroli zarządczej, który mógłby umożliwić audytorom wewnętrznym dostarczenie zapewnienia co do systemów kontroli zarządczej w audytowanej organizacji.

Cel nr 9 - Utworzenie ogólnokrajowego, systemowego mechanizmu monitorowania wdrażania wymogów regulacyjnych w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego

Centralna komórka harmonizacyjna jest uprawniona do dokonywania regularnych ogólnorządowych przeglądów funkcjonowania systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w celu wyciągnięcia wniosków i przedstawienia zaleceń dotyczących działań systemowych, które mogłyby pomóc w usprawnieniu audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem.

Regularnie przeprowadzana jest samoocena jakości i skuteczności centralnej funkcji harmonizacyjnej w celu opracowania i utrzymywania procedur zapewniania i doskonalenia jakości, które obejmują wszystkie aspekty obowiązków centralnej funkcji harmonizacyjnej w ramach publicznego audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej.

Wpływ zaleceń systemowych przekazywanych przez centralną komórkę harmonizacyjną jest mierzony w zakresie sposobu przewyżnienia wąskich gardeł we wdrażaniu przyjętych polityk oraz tego, czy jej zalecenia są właściwie realizowane, a także zorganizowane jest raportowanie zwrotne.

Centralna komisja audytu (na szczeblu centralnym i regionalnym) jest powołana, aby bez zbędnych opóźnień zapewnić postęp w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego na szczeblu rządowym.

Potencjał administracyjny centralnej funkcji harmonizacyjnej jest zwiększony, aby zapewnić zasięg ogólnokrajowy, systematyczne i regularne monitorowanie oraz zapewnienie jakości.

Cel nr 10 - Koordynowanie realizacji wymagań dotyczących zapewnienia jakości audytu wewnętrznego, aby zapewnić skuteczną samoocenę i przeprowadzanie zewnętrznych ocen jakości

Samoocena jakości audytu wewnętrznego przeprowadzana jest regularnie, natomiast zewnętrzna ocena jakości co najmniej raz na pięć lat.

Rola centralnej funkcji harmonizacyjnej obejmuje monitorowanie i koordynację wdrażania wymagań dotyczących zewnętrznych ocen jakości.

Ustanowiony jest moduł szkoleniowy i wytyczne dotyczące praktyki zarządzania i kontroli jakości.

Przepisy określają sposób zapewnienia jakości audytu wewnętrznego prowadzanego przez usługodawców i zapewniają, że umowy zawierają minimalne wymagania dotyczące nakładów ludzkich, zakresu audytu wewnętrznego i kontroli jakości.