

22PL22 — Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego

Diagnoza ram audytu wewnętrznego w Polsce: wartość dodana dla organizacji sektora publicznego i promowanie dobra publicznego

Badanie diagnostyczne zawiera opisową ocenę sytuacji audytu wewnętrznego w Polsce oraz spostrzeżenia z wywiadów OECD, ankiety, analizy dokumentów interesariuszy audytu wewnętrznego w Polsce oraz analizy Zasady 10 „Kontrola wewnętrzna i zarządzanie ryzykiem” wskaźników uczciwości publicznej OECD. Wyzwania i obszary wymagające poprawy zidentyfikowane w tym badaniu zostaną uwzględnione w raporcie dotyczącym opracowania odpowiednich zaleceń i planu działania.

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 i mapy 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. Wprowadzenie	3
Metodologia	3
Najważniejsze informacje	4
Kluczowe ustalenia	6
Zalecenia i Plan działania	10
2. Środowisko audytu wewnętrznego i rządzenie	11
Mapowanie publicznego systemu audytu wewnętrznego w Polsce	11
Ramy prawne	16
Zakres audytu wewnętrznego	22
Organizacja audytu wewnętrznego	24
Dostawcy usług	32
Personel i profesjonalizm	35
Niezależność	42
Komitety Audytu	46
Gotowość podmiotów poddawanych audytowi	50
3. Skuteczność i wydajność audytu wewnętrznego	57
Narzędzia metodologiczne	57
Planowanie audytu w oparciu o ryzyko	58
Wdrożenie audytu	61
Zadanie audytowe	63
Koordynacja z zewnętrznymi funkcjami audytu i kontroli	65
Zarządzanie jakością i harmonizacja na szczeblu centralnym	68
Aneks A. Wyniki ankiety	78
Aneks B. Kwestionariusz ankiety	102
Aneks C. Wskaźniki uczciwości publicznej OECD — wyniki analizy Zasady 10 dla Polski	112

1. Wprowadzenie

1. W niniejszym raporcie diagnostycznym podsumowano wstępne kroki podjęte w celu poinformowania o realizacji projektu 22PL22 „Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego” oraz zapewnienia przeglądu rozwiązań dotyczących funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce, biorąc pod uwagę nieodłączną wartość audytu wewnętrznego dla funkcjonowania życia publicznego oraz administracji rządowej i samorządowej.
2. W drugiej części raportu przedstawiono kontekst funkcji audytu wewnętrznego, koncentrując się na środowisku i zarządzaniu publicznym systemem audytu wewnętrznego w Polsce, a także nakreślając obowiązki i możliwości interesariuszy publicznego audytu wewnętrznego w zakresie wspierania wdrażania odpowiednich polityk i praktyk audytu wewnętrznego. W trzeciej części przedstawiono skuteczność i efektywność funkcji audytu wewnętrznego, a także powiązane role audytorów wewnętrznych i funkcji harmonizacyjnej na szczeblu centralnym w Polsce.
3. Działanie zostało sfinansowane przez Unię Europejską za pośrednictwem Instrumentu Wsparcia Technicznego i wdrożone przez OECD we współpracy z Dyrekcją Generalną ds. Wspierania Reform Strukturalnych Komisji Europejskiej.

Metodologia

4. Kluczowe ustalenia i spostrzeżenia podkreślone w raporcie diagnostycznym pochodzą z kilku źródeł, w tym z wyników wywiadów rozpoznawczych i dyskusji z kluczowymi interesariuszami¹ (spotkania w grudniu on-line i w styczniu w Polsce), badania źródeł wtórnych (desk research)² oraz wyników analizy Zasady 10 „Kontrola wewnętrzna i zarządzanie ryzykiem” wskaźników uczciwości publicznej OECD³. Eksperti OECD we współpracy z polskim Ministerstwem Finansów przeprowadzili również ankietę⁴ wśród audytorów wewnętrznych w Polsce, aby poznać ich spostrzeżenia, doświadczenia i pomysły na ulepszenia w ich środowiskach audytu wewnętrznego. Badanie, które zostało dostosowane do polskiego sektora publicznego i kontekstu prawnego, przeprowadzono anonimowo w dniach od 24 stycznia do 7 lutego 2023 r. Do udziału w nim zaproszono wszystkich audytorów wewnętrznych pracujących w sektorze publicznym. Dobrowolnie odpowiedziało 46 audytorów wewnętrznych z administracji centralnej i 26 z samorządów

¹ [Spotkania w ramach projektu „Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego”](#). - Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

² Zaproszenie do współpracy w ramach projektu „Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego” — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

³ OECD — Wskaźniki uczciwości publicznej (oecd-public-integrity-indicators.org).

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

lokalnych. Wyniki badania i pełny kwestionariusz przedstawiono w Załącznikach A i B. Wyniki analizy Zasady 10 dla Polski przedstawiono w Załączniku C.

Najważniejsze informacje

5. Dobre rządzenie zapewnia przejrzystość, która pomaga zaszczepić zaufanie publiczne oraz umożliwia liderom sprawowanie większego nadzoru nad działaniami i skuteczniejszej kontroli⁵. Biorąc pod uwagę, że ostatecznym klientem wszystkich usług publicznych jest społeczeństwo, audytorzy wewnętrzni powinni zapewnić, że ich praca wnosi wartość dodaną nie tylko dla samej organizacji, ale ostatecznie dla społeczeństwa, uwzględniając interesy innych zainteresowanych stron w kontekście całego sektora publicznego. W związku z powyższym, silne organizacje i zarządzanie (governance) nimi mają znaczenie dla produktywności, klimatu inwestycyjnego i efektywności wydatków dla całego kraju.

6. W związku z tym Polska poczyniła znaczne postępy w zakresie audytu wewnętrznego od czasu jego ustanowienia w sektorze publicznym w 2002 roku. W szczególności Polska przyjęła i wprowadziła koncepcje audytu wewnętrznego do ustawodawstwa i praktyk w całym sektorze publicznym. Dążenia i energia poświęcone temu celowi, w szczególności przez Wydział Koordynacji Kontroli Zarządczej i Audytu Wewnętrznego w Sektorze Publicznym Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów, odpowiedzialny również za funkcję harmonizacji na szczeblu centralnym publicznego audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej⁶, były znaczące. Ponadto strategia antykorupcyjna, wdrożona w latach 2018–2020, uzyskała dobre wyniki w zakresie nowych wskaźników uczciwości publicznej OECD, zwłaszcza w stosunku do wcześniejszej analizy ryzyka i wskaźników na poziomie wyników.

7. Niemniej jednak w 2021 r. zaufanie publiczne do polskiego rządu było jednym z najniższych w OECD (Rysunek 1.1) a dwa główne cele, standaryzacja i cyfryzacja systemów oświadczeń majątkowych urzędników publicznych, nie zostały osiągnięte i nie wprowadzono żadnej nowej strategii⁷.

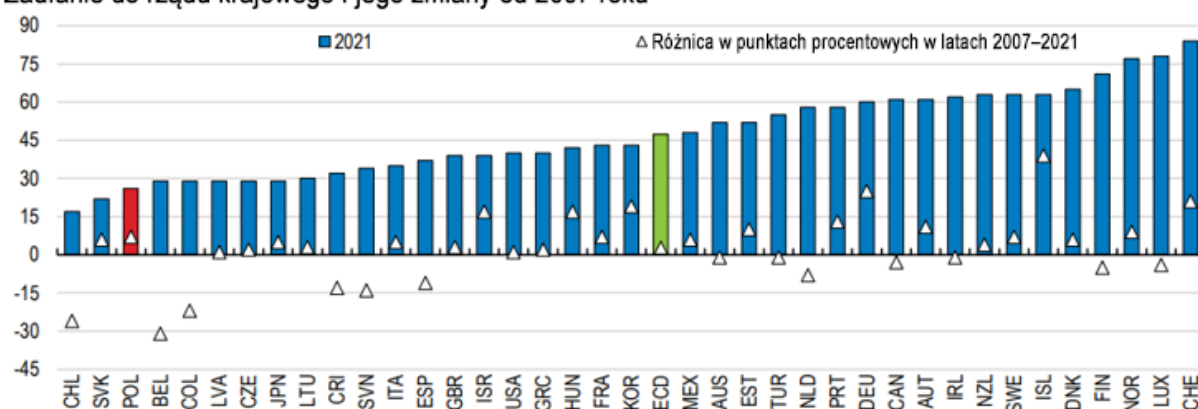
⁵ [Zastosowanie Modelu Trzech Linii w Sektorze Publicznym \(theiia.org\)](https://theiia.org/).

⁶ Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

⁷ [Badania ekonomiczne OECD: Polska | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](https://oecd-ilibrary.org/); dostępne do przeczytania na stronie internetowej OECD.

Rysunek 1.1. Zaufanie publiczne do rządu jest jednym z najniższych w OECD

Zaufanie do rządu krajowego i jego zmiany od 2007 roku



Uwaga: Odsetek respondentów, którzy odpowiedzieli „Tak” na pytanie „Czy masz zaufanie do rządu krajowego?”

Źródło: Sondaż World Gallup Poll.

StatLink <https://stat.link/3if27o>

Źródło: OECD (2023), *Badania ekonomiczne OECD: Polska 2023*

8. Spostrzeżenia i wyzwania opisane w raporcie diagnostycznym odzwierciedlają teorię zmiany opartą na cyklu zarządzania audytem wewnętrznym i jego efektywności oraz na połączeniu odpowiednich praktyk. Ta teoria zmiany opiera się na wielokierunkowym i wielostronnym podejściu — na poziomach systemowym i technicznym — w celu osiągnięcia trwałej poprawy w zakresie wysiłków Polski na rzecz zapewnienia skutecznej funkcji audytu wewnętrznego.

9. Kluczowa rola funkcji audytu wewnętrznego koncentruje się na jego wartości dodanej polegającej na dostarczaniu niezależnego, obiektywnego zapewnienia o skutecznym zarządzaniu (governance), kontroli zarządczej i zarządzaniu ryzykiem w celu realizacji celów i zadań organizacji. Ponadto obiektywne, oparte na wartościach spostrzeżenia i dowody audytorów wewnętrznych mogą pomóc organizacjom sektora publicznego w lepszym zarządzaniu ryzykami związanymi z uczciwością i ich lepszej ocenie. Współczesne spojrzenie na rolę audytu wewnętrznego, które wykracza poza podejście zorientowane na zgodność, oddaje szerszą wartość, jaką funkcja ta może wnieść do organizacji.

10. Bardziej systemowe zrozumienie tego, co jest skuteczne i efektywne, ma kluczowe znaczenie dla sprostania długoterminowym i złożonym wyzwaniom polityki gospodarczej, społecznej i środowiskowej. Skuteczny wybór narzędzi, które przynoszą korzyści finansowe, i podejmowanie strategicznych decyzji nie stanowią procesu doraźnego i powinny obejmować rozważenie dowodów i analiz. Jednak w środowisku o ograniczonych zasobach rządy mogą napotkać wyzwania we wdrażaniu szerszej wizji w obliczu inicjatyw międzyrządowych i różnych priorytetów politycznych⁸.

11. Funkcja audytu wewnętrznego ma niewykorzystany potencjał, aby pomóc rządowi sprostać tym wyzwaniom i może dostarczyć racjonalne zapewnienie dzięki kluczowym dowodom pozwalającym wykazać, co działa i co należy poprawić w organizacjach publicznych. Funkcja ta jednak ewoluowała w ostatnich dziesięcioleciach, aby zapewnić

⁸ [Najwyższe organy kontroli i dobre rządy: nadzorowanie, zrozumienie i prognozowanie | Przeglądy zarządzania publicznego OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#); dostępne do przeczytania na stronie internetowej OECD.

szerszy, systemowy i bardziej przekrojowy obraz funkcjonowania kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem i procesów zarządzania (governance) w całej organizacji.

Kluczowe ustalenia

12. Badania i wywiady przeprowadzone na potrzeby niniejszego raportu wykazały, że zainteresowane strony zgadzają się co do tego, że, że chociaż widoczna jest zmiana ustawodawstwa w kierunku przestrzegania standardów międzynarodowych, jego faktyczne wdrażanie ciągle wymaga poprawy. Ponadto, chociaż informacje przekazywane opinii publicznej na temat audytu wewnętrznego były szeroko promowane przez dział harmonizacji na szczeblu centralnym w Ministerstwie Finansów, faktycznie wdrożenie audytu wewnętrznego pozostaje niedoceniane, brakuje mu zharmonizowanych podstaw i ogólnokrajowego zasięgu. Pomimo rosnącej liczby dobrych inicjatyw w zakresie audytu wewnętrznego na szczeblu krajowym **odpowiedzialność i rozliczalność kierownictwa** są nadal postrzegane jako jedne z głównych przeszkód w uzyskaniu wysokiej jakości usług audytu wewnętrznego. Ponadto konieczne są bardziej dogłębne i kompleksowe **centralne działania monitorujące i wspierające** w celu wyeliminowania słabości systemowych i instytucjonalnych, które mogłyby przede wszystkim ułatwić funkcjonowanie audytu wewnętrznego i praktyk kontroli zarządczej. Kraje stoją przed wyzwaniem przejścia od jedynie reaktywnej „kultury reagowania na konkretne przypadki niezgodności” do proaktywnej „kultury uczciwości zmierzającej do systemowej skuteczności i wydajności”, zdefiniowanej jako kultura, w której konsekwentnie przestrzega się zasad i traktuje priorytetowo interes publiczny, aby uzyskać racjonalne zapewnienie, które dodaje wartość organizacjom sektora publicznego i promuje dobro publiczne.

13. Zalecenie OECD w sprawie uczciwości publicznej⁹ stanowi dla decydentów ideę strategii uczciwości publicznej, przenosząc punkt ciężkości z doraźnych polityk uczciwości na podejście zależne od kontekstu, behawioralne, oparte na ryzyku, z naciskiem na kultywowanie kultury uczciwości w całym społeczeństwie. W związku z tym wskaźniki uczciwości publicznej (PII) stosują podejście mieszane, opierając się zarówno na danych administracyjnych, jak i dużych zbiorach danych (big data) dostarczanych bezpośrednio przez rządy a także ankiet mających na celu pomiar kluczowych aspektów wdrażania Zalecenia. Systemy kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w Polsce zostały ocenione w 2023 r. pod kątem Zasady 10 „Kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem” (Rysunek 1.2).

⁹ [Zalecenie OECD w sprawie uczciwości publicznej — OECD](#); dostępne do przeczytania na stronie internetowej OECD.

Rysunek 1.2. Skuteczność kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w Polsce w zakresie ochrony uczciwości publicznej (2023)



Źródło: Wskaźniki uczciwości publicznej OECD (dane niepublikowane)

14. Badanie i analiza przedstawiają diagnozę publicznego audytu wewnętrznego w Polsce z uwzględnieniem kluczowych ustaleń, spostrzeżeń i luk, które nasuwają następujące wnioski dla Polski na przyszłość:

Budowanie świadomości kadry kierowniczej: role i obowiązki funkcji kontroli i audytu nie są jasne dla kadry kierowniczej w wielu organizacjach publicznych, tj. występują nieporozumienia i zamieszanie dotyczące różnych obowiązków w zakresie kontroli, roli audytu wewnętrznego, funkcji inspekcyjnych, ról funkcji zapewniających, w tym wartości kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Ten brak jasności w ramach prawnych prowadzi ponadto do nieporozumień przy interpretacji przepisów i metodologii oraz słabej realizacji obowiązków w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

Rozszerzenie zasięgu audytu wewnętrznego: chociaż każda jednostka sektora finansów publicznych musi zapewnić funkcjonowanie kontroli zarządczej, nie każda jednostka sektora finansów publicznych musi prowadzić audyt wewnętrzny — obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego obejmuje tylko 19% wszystkich państwowych jednostek budżetowych, a w 18% z nich prowadzony był audyt w ciągu ostatnich pięciu lat. Z tego względu nie ma możliwości ustanowienia kompleksowych i zharmonizowanych ogólnokrajowych ram zapewnienia, które zapewnią systematyczne, ustrukturyzowane i oparte na ryzyku podejście oraz ocenę i wkład w poprawę procesów zarządzania (governance) organizacją, zarządzania ryzykiem i kontroli.

Ustanowienie kompleksowego ogólnokrajowego mechanizmu sprawozdawczości: organizacje publiczne (na szczeblach centralnym i lokalnym) nie są zobowiązane przez ramy regulacyjne do przedstawiania funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym sprawozdań na temat wdrażania działań w zakresie kontroli zarządczej, co ogranicza centralne monitorowanie, rozwój i metodologiczną rolę wspierającą w zakresie kontroli zarządczej oraz odpowiednie rozwiązania w zakresie rozliczalności kierownictwa w organizacjach. W związku z tym funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym nie

posiada rzeczywistych i istotnych danych na temat wdrażania polityki kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego i nie jest w stanie zapewnić właściwych i terminowych informacji zwrotnych na temat kluczowych zagrożeń ani wspierać ukierunkowanych i zharmonizowanych zmian w całym kraju.

Zapewnienie niezależności audytu wewnętrznego: w wielu organizacjach funkcja audytu wewnętrznego jest połączona z innymi funkcjami zarządzania lub kontroli: np. ochroną danych, kontrolą zarządczą, inspekcją. Funkcja audytu wewnętrznego powinna być całkowicie oddzielona od obowiązków kontroli zarządczej w ustawodawstwie i w praktyce, aby mogła w sposób niezależny i obiektywny wspierać organizację w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz usługi doradcze.

Optymalizacja zasobów audytu wewnętrznego i rozważenie ustanowienia minimalnych wymogów dotyczących personelu audytu wewnętrznego: obecne ramy prawne nie określają wielkości komórek audytu wewnętrznego (np. minimum dwie osoby na komórkę), a w praktyce dominują małe komórki audytu wewnętrznego (tylko około 20% z więcej niż jednym audytorem na szczeblu administracji centralnej). Liczba audytorów wewnętrzných jest postrzegana jako niewystarczająca. Małe organizacje zazwyczaj zatrudniają audytora w niepełnym wymiarze godzin lub zawierają umowę z usługodawcą w celu wypełnienia obowiązków ustawowych związanych z audytem wewnętrznym. Małe komórki audytu wewnętrznego nie są w stanie zapewnić skuteczności audytu wewnętrznego oraz spełnić niezbędnych wymogów w zakresie niezależności i obiektywizmu. Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć lepsze pogrupowanie zasobów personelu audytu wewnętrznego poprzez decyzję o bardziej scentralizowanym podejściu, a ogólny schemat funkcjonowania audytu wewnętrznego należy ocenić w celu zapewnienia bardziej skutecznego, wydajnego i oszczędnego wykorzystania zasobów, lepszego zakresu audytu wewnętrznego i bardziej racjonalnej struktury komórek audytu wewnętrznego z co najmniej dwoma audytorami wewnętrznymi. Małej komórce audytu wewnętrznego trudno jest również przeprowadzać oceny ryzyka i dostarczać niezależne zapewnienie w zakresie systemu kontroli zarządczej w całej organizacji. Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć utworzenie centralnego ośrodka zatrudniającego ekspertów ds. audytu informatycznego, którzy mogliby być pomocni w wydawaniu zapewnienia w zakresie systemów informatycznych i zapewniania dostępności niezbędnych narzędzi szkoleniowych.

Skupienie się na audycie efektywnościowym i systemowej ocenie kontroli zarządczej: chociaż przepisy opisują cel audytu wewnętrznego jako systematyczną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej, w praktyce oceny te są przeprowadzane częściowo. Audyt wewnętrzny koncentruje się na audycie zgodności z przepisami, a zatem nie wspiera kompleksowo organizacji w budowaniu rozliczalności kadry kierowniczej oraz ustanawianiu i utrzymywaniu skutecznych systemów kontroli zarządczej oraz struktur i procesów zarządzania ryzykiem. Ministerstwo Finansów mogłoby również rozważyć wykorzystanie istniejących narzędzi (np. mechanizmu audytu zleconego) w celu wsparcia szybszego wprowadzenia audytu efektywnościowego i opartego na systemach, który umożliwiłby audytorom wewnętrznym dostarczanie zapewnienia w zakresie systemów kontroli zarządczej w organizacji poddawanej audytowi.

Harmonizacja kluczowych dokumentów audytu wewnętrznego (kart, podręczników): ramy regulacyjne nie wymagają od komórki audytu wewnętrznego opracowania podręcznika działań audytu wewnętrznego w oparciu o standardową metodologię zatwierdzoną przez funkcję harmonizacji na szczeblu centralnym, w związku z czym w praktyce karty audytu, podręczniki, dokumenty robocze różnią się dość znacznie. Wydaje się, że znaczna liczba podmiotów nie ma opracowanych strategicznych planów audytu. Należy przeanalizować i zharmonizować standardy dokumentacji, zapewniając spójne wykorzystanie dokumentacji i kontrolę jakości. Istnieją również różnice w przedstawianiu wyników oceny ryzyka, formułowaniu planów audytu, gromadzeniu dowodów i ustalaniu wniosków.

Rozważenie ustanowienia krajowego systemu certyfikacji: funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym nie koordynuje systemu certyfikacji w celu zapewnienia włączenia nowych pracowników audytu wewnętrznego i ich ciągłego kształcenia zawodowego. Ponadto funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym nie posiada informacji na temat tego, ilu urzędników publicznych prowadzących audyt wewnętrzny uzyskało krajowy lub międzynarodowy certyfikat audytu wewnętrznego. Kierownicy ds. zatrudnienia napotykają trudności w rekrutacji wykwalifikowanych audytorów wewnętrznych ze względu na surowe wymogi prawne. Brak jest centralnych inicjatyw sektora publicznego mających na celu zaradzenie obecnemu niedoborowi audytorów wewnętrznych i zapewnienie niezbędnych zdolności do spełnienia rosnących oczekiwań sektora publicznego i obywateli. Indywidualizowane moduły szkoleniowe mogłyby zostać opracowane we współpracy z właściwymi organizatorami szkoleń dla służb publicznych, Najwyższą Izbą Kontroli i lokalnymi izbami zawodowymi.

Wdrożenie wymogów zapewnienia jakości audytu wewnętrznego: samoocena jakości lub zewnętrzne oceny jakości nie są przeprowadzane regularnie zgodnie z przepisami, a funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym nie monitoruje i nie koordynuje wdrażania tych wymogów.

Zapewnienie odpowiedniego poziomu jakości dla usługodawców: małe organizacje często polegają na usługodawcach, co może skutkować niską jakością, niższą wartością dodaną, niższą efektywnością usługi i słabą realizacją celów i założeń audytu wewnętrznego. Około 60% jednostek samorządu terytorialnego zleca usługodawcy prowadzenie audytu. Zgodnie z corocznym raportem benchmarkingowym Ministerstwa Finansów, podmioty zatrudniające usługodawców wykazują niższy niż przeciętny wskaźnik samooceny. Ponadto w jednostkach samorządu terytorialnego, w których audyt prowadzony jest przez usługodawcę, ocenę zewnętrzną przeprowadzono jedynie w 6,0% jednostek (45 z 750), o 20% mniej niż w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

Wzmocnienie roli nadzorczej komitetu audytu: niewystarczające zaangażowanie komitetu audytu we wspieraniu funkcji audytu wewnętrznego, określanie priorytetów w formułowaniu strategii audytu i rocznego planu audytu oraz w definiowaniu istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej w organizacji. Komitety audytu są ustanawiane tylko w ministerstwach. Większość członków komitetu audytu to członkowie wewnętrzni. Komitety te nie są angażowane w nadzorowanie obowiązków w zakresie sprawozdawczości finansowej i wyników, systemu kontroli zarządczej, kompleksowości i wiarygodności zapewnień dotyczących zarządzania ryzykiem i środowiska kontroli oraz ram zarządzania efektywnością.

Monitorowanie jakości kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego: funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym nie przeprowadzała regularnego przeglądu funkcjonowania systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w całej administracji rządowej. Nie dysponuje pełnymi danymi czy informacjami na temat realizacji funkcji audytu wewnętrznego, np. nie jest znana dokładna liczba jednostek samorządu terytorialnego prowadzących audyt wewnętrzny. Wynika to z faktu, że jednostki samorządu terytorialnego nie są zobowiązane do dostarczania sprawozdań ze swoich działań w zakresie audytu do funkcji harmonizacyjnej na szczeblu centralnym Ministerstwa Finansów. Funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym przygotowuje raport benchmarkingowy na podstawie rocznych sprawozdań z audytu wewnętrznego, niemniej jednak nie jest on uważany za ocenę, która mogłaby opierać się na centralnie opracowanych kryteriach oceny zapewniających niezbędne wnioski i kluczowe informacje na temat wyników audytu oraz podsumowanie samooceny działań w zakresie kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem. W tym kontekście rola koordynacji, analizy, monitorowania i zapewniania jakości przez funkcję harmonizacji na szczeblu centralnym staje się kluczowa dla niezbędnego i terminowego rozwoju kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

Zalecenia i Plan działania

15. Zgodnie z projektem¹⁰, raport diagnostyczny posłuży jako punkt odniesienia dla zaleceń dotyczących Planu działania: raport ułatwi opracowanie zaleceń dotyczących Planu działania, który określi ustalone w czasie cele i priorytety Ministerstwa Finansów w zakresie dalszego doskonalenia systemu audytu wewnętrznego. Istniejące odniesienia do (punktów zaczepienia dla) zaleceń przedstawionych w diagnozie zostaną bardziej szczegółowo opisane w Dokumencie wyjściowym nr 3 „Raport informacyjny nt. opracowania Planu działania”.

16. OECD wraz z Ministerstwem Finansów będą kontynuować szczegółowe dyskusje na temat ram Planu działania oraz w celu podkreślenia informacji z raportu diagnostycznego niezbędnych do opracowania planu i usprawnienia jakości funkcji audytu wewnętrznego. Powinno to obejmować praktyczne działania, wskazywać odpowiedzialne organy, ramy czasowe i wskaźniki pomiaru.

17. Wiele spostrzeżeń OECD, jeśli zostaną wdrożone, będzie wpływać na złożone i znaczące zmiany w obecnych praktykach i procedurach prowadzenia prac.. Zalecenia, które zostaną określone w Planie działania, pomogą kadrze kierowniczej wyższego szczebla w podjęciu decyzji o priorytetach w celu dalszego rozwoju i usprawnienia systemu audytu wewnętrznego. Może to również wymagać pewnych zmian w istniejących przepisach ustawowych i wykonawczych, odpowiednich inwestycji w zasoby i lepszego zrozumienia zarządzania związanego z tym kwestiami. Takich zmian nie da się wprowadzić z dnia na dzień. W tym kontekście należy postrzegać znaczenie przyjęcia i wdrożenia Planu działania. W związku z tym podjęcie wskazanych działań następczych przez Polskę miałyby ogromne znaczenie dla zapewnienia wykorzystania wyników projektu.

¹⁰ Rozpoczęcie projektu „Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego” — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

2. Środowisko i zarządzanie audytem wewnętrznym

Mapowanie publicznego systemu audytu wewnętrznego w Polsce

18. Korzenie audytu wewnętrznego w Polsce sięgają przygotowań do integracji z Unią Europejską. W ramach wynegocjowanego rozdziału 28 „Kontrola finansowa” Polska została zobowiązana do uregulowania wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. W celu racjonalizacji wydatkowania środków publicznych, prawidłowego wykorzystania środków unijnych oraz przeciwdziałania nadużyciom finansowym konieczne stało się wdrożenie systemowych i zharmonizowanych rozwiązań zapewniających prawidłowość i efektywność procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych. Istotą i podstawową rolą funkcji audytu wewnętrznego jest odpowiednie zabezpieczenie i lepsze wykorzystanie środków publicznych¹¹.

19. Audyt wewnętrzny został wprowadzony do polskiego systemu prawnego w wyniku nowelizacji Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2002 r.¹² W celu wdrożenia nowego narzędzia zarządzania w strukturach jednostek sektora finansów publicznych ustawa określiła ramy funkcjonowania niezależnych organizacyjnie i funkcjonalnie komórek audytu wewnętrznego. Obecnie to ustawa o finansach publicznych definiuje audyt wewnętrzny, zasady organizacji audytu wewnętrznego, podstawowe zasady jego prowadzenia, a także wymagania kwalifikacyjne, jakie muszą spełniać osoby prowadzące audyt wewnętrzny. Obecnie obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego dotyczy około 2600 jednostek sektora finansów publicznych, z czego około 640 to jednostki podsektora rządowego.

20. Polska dąży do zapewnienia, że funkcja audytu wewnętrznego działa zgodnie z międzynarodowymi standardami [Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA)]¹³ i dobrymi praktykami Unii Europejskiej, natomiast funkcja kontroli zarządczej - zgodnie z międzynarodowymi standardami COSO¹⁴. Dalszy ciągły rozwój audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w sektorze publicznym jest niekończącym się procesem, który wymaga stałego wsparcia, monitorowania, ciężkiej pracy i uwagi.

21. Instytut Audytorów Wewnętrznych definiuje audyt wewnętrzny jako „działalność niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do

¹¹ Zakres projektu nie obejmuje audytu zarządzania środkami unijnymi, o którym mowa w odrębnych przepisach (Ustawa o krajowej administracji skarbowej).

¹² Akty prawne — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

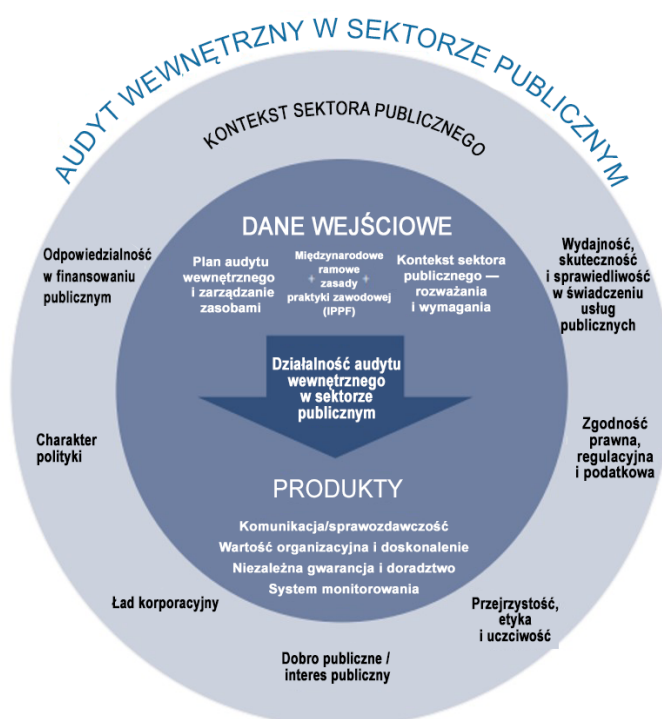
¹³ Normy (theiia.org).

¹⁴ Wytyczne dotyczące kontroli wewnętrznej (coso.org).

poprawy ich działania.”¹⁵. Podobnie ustawa o finansach publicznych definiuje audyt wewnętrzny jako działalność „niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze”¹⁶.

22. Definicja ta uznaje rolę, jaką audyt wewnętrzny musi odgrywać w każdej dobrze zarządzanej organizacji. Nowoczesny audyt wewnętrzny ma na celu promowanie dobrych praktyk i działanie w pozytywny, proaktywny sposób, bez negatywnych aspektów związanych z podejściem „kontrolnym”. Skuteczne komórki audytu wewnętrznego to takie, które przysparzają wartości w prowadzeniu organizacji poprzez skupianie się na procesach zarządzania, kontroli i zarządzania ryzykiem (Rysunek 2.1)¹⁷.

Rysunek 2.1. Audyt wewnętrzny w kontekście sektora publicznego



Źródło: Instytut Auditorów Wewnętrznych, 2022 r.

23. Mówiąc dokładniej, audyt wewnętrzny ma na celu zapewnienie interesariuszy, że systemy i procesy działające w organizacji a) dostarczają wiarygodne informacje finansowe i operacyjne, b) są skutecznie i efektywnie zarządzane, c) są zgodne z przepisami ustawowymi i wykonawczymi oraz umowami oraz d) dbają o ochronę zasobów organizacji. W oparciu o tę definicję zaobserwowano, że rosnąca liczba krajów i organizacji na całym

¹⁵ Definicja audytu wewnętrznego (theiia.org).

¹⁶ Akty prawne — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

¹⁷ Tworzenie Skutecznego Działu Audytu Wewnętrznego w Sektorze Publicznym (theiia.org); ograniczony dostęp do tego dokumentu.

świecie przyjmuje koncepcję audytu wewnętrznego jako niezbędnego elementu skutecznego zarządzania (governance) i kontroli zarządczej.

24. Zgodnie z art. 63 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego zostały przyjęte do polskich ram regulacyjnych audytu wewnętrznego w 2006 roku. Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA)¹⁸ zostały przetłumaczone na język polski i przyjęte jako standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych w Polsce komunikatem Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2016 roku.¹⁹ Standardy składają się ze standardów atrybutów i standardów działania dla audytu wewnętrznego. W związku z tym ramy regulacyjne ustanowiły podejście oparte na standardach IIA dla funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

25. Polskie ramy audytu wewnętrznego mają za zadanie nakłaniać instytucje do identyfikacji struktur i procesów, które pomagają w osiąganiu celów i ułatwiają skuteczne zarządzanie i kontrolę zarządczą zgodnie z Modelem trzech linii IIA²⁰ (Rysunek 2.2). Zgodnie z tym modelem, kadra kierownicza powinna być odpowiedzialna za identyfikację i zarządzanie ryzykiem, a każdy pracownik przyczynia się do skutecznego zarządzania ryzykiem w jednostce. Oprócz funkcji zarządzania ryzykiem, kierownicy są odpowiedzialni za codzienne zarządzanie ryzykiem nadużyć i korupcji — co obejmuje zapewnienie, że mechanizmy kontrolne są wdrożone i funkcjonują — oraz bardziej ogólnie, za zapobieganie ryzyku nadużyć i korupcji i wykrywanie takiego ryzyka. Trzecia linia reprezentuje funkcję audytu wewnętrznego, która zapewnia niezależne zapewnienie, że procesy kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem są skuteczne. Organ zarządzający to najwyższy organ decyzyjny (tj. szef organizacji lub zarząd, w zależności od przypadku), który zapewnia nadzór w organizacji i działa jako najwyższy organ decyzyjny²¹.

22

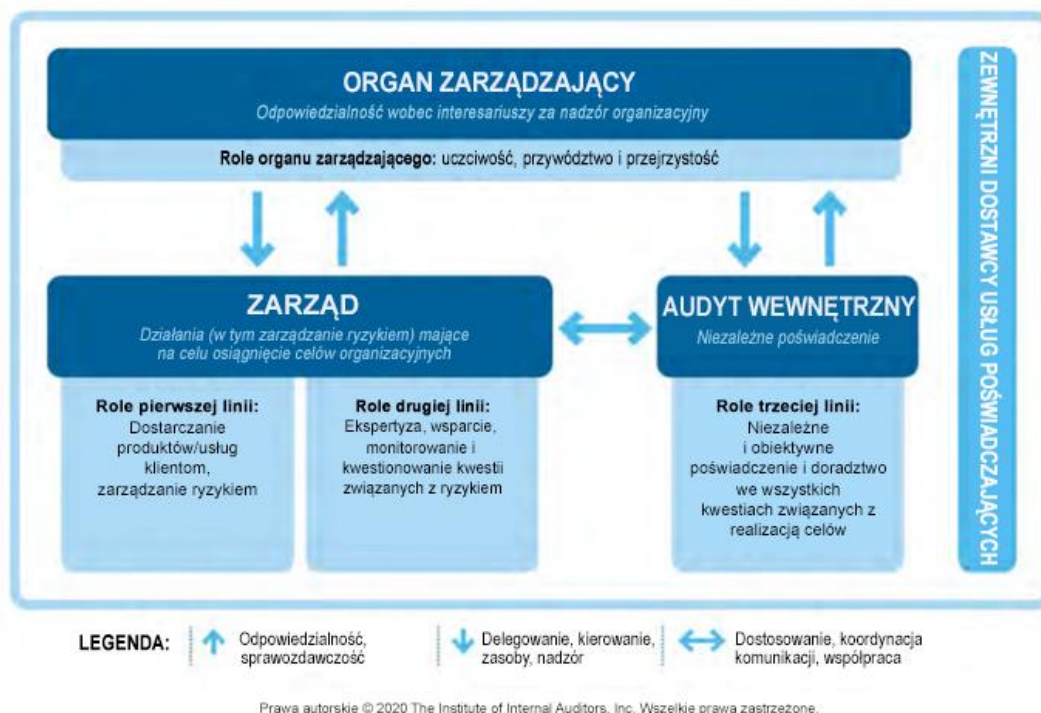
¹⁸ Normy (theiia.org).

¹⁹ Standardy i wytyczne — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

²⁰ Zastosowanie Modelu Trzech Linii w Sektorze Publicznym (theiia.org).

²¹ [Podręcznik nt. uczciwości w Sektorze Publicznym OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#); dostępny do przeczytania na stronie internetowej OECD.

Rysunek 2.2. Model trzech linii IIA



Źródło: Instytut Audytorów Wewnętrznych, 2020 r.

26. Zgodnie z modelem, audyt wewnętrzny jest środkiem, za pomocą którego kierownik jednostki sektora finansów publicznych otrzymuje niezależne zapewnienie, że mechanizmy kontrolne spełniają swoją rolę i że ryzyko jest odpowiednio zarządzane. Prace audytu wewnętrznego obejmują identyfikację i ocenę znaczących ekspozycji na ryzyko oraz przyczynianie się do poprawy systemów zarządzania ryzykiem i kontroli oraz utrzymywanie skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę ich skuteczności i efektywności oraz promowanie ciągłego doskonalenia.

27. Niemniej jednak skuteczne wdrożenie audytu wewnętrznego jest uzależnione od szeregu podmiotów na szczeblach rządowym, instytucjonalnym i indywidualnym. Na przykład podmioty ustanawiające standardy dla jednostek sektora publicznego mogą zapewnić, że polityki kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem we wszystkich instytucjach rządowych są spójne i zharmonizowane²³.

28. Przedstawione poniżej publiczne ramy audytu wewnętrznego w Polsce obejmują sektory na szczeblach centralnym i lokalnym oraz są przypisane do całego sektora finansów publicznych (Rysunek 2.3). Obejmują cały zakres systemów, procesów, procedur i działań organizacji publicznej oraz wielu interesariuszy pełniących różne role i obowiązki.

²³ [Podręcznik nt. uczciwości w Sektorze Publicznym OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](https://oecd-ilibrary.org/publications/nt-uczciwosci-w-sektorze-publicznym-oecd); dostępny do przeczytania na stronie internetowej OECD.

Rysunek 2.3. Mapowanie interesariuszy audytu wewnętrznego w Polsce

INTERESARIUSZE PUBLICZNEGO SYSTEMU AUDYTU WEWNĘTRZNEGO		PODSTAWOWA ROLA
Zarządzanie — funkcje operacyjne		1 linia / audytowany
Zarządzanie — centralne monitorowanie, funkcje inspekcyjne, kontrola zarządcza i zarządzanie ryzykiem		2 linia / audytowany / współpraca
Funkcja audytu wewnętrznego (IAF) — ministerstwo	—	3. linia zapewnienia / zadania audytu wewnętrznego (IA)
IAF — organizacja rządowa		3. linia zapewnienia / zadania audytu wewnętrznego
IAF — organizacja samorządowa		3. linia zapewnienia / zadania audytu wewnętrznego
Najwyższa Izba Kontroli		4. linia zapewnienia (zewnętrzna), audyt systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, współpraca z audytem wewnętrznym
Funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym (Ministerstwo Finansów)		5. linia zapewnienia (zgodność i jakość ram kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego) — centralne wytyczne dotyczące polityki audytu wewnętrznego, metodologii, analizy, tworzenia sieci kontaktów, koordynacji szkoleń, oceny jakości audytu wewnętrznego
Kadra zarządzająca		1 linia raportowania audytu wewnętrznego — wsparcie w ustalaniu kierunku i administracyjnego obszaru współdziałania. 1. struktura raportowania audytu wewnętrznego, jeśli nie ustanowiono Komitetu audytu.
Komitety Audytu		2 linia raportowania audytu wewnętrznego — kierunek strategiczny, wzmocnienie i odpowiedzialność, nadzór
Przedstawiciele władz lokalnych: Związki gmin / Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych		Regionalny kierunek strategiczny audytu wewnętrznego, wzmocnienie, odpowiedzialność i nadzór
Zewnętrzna funkcja oceny jakości funkcji audytu wewnętrznego		Zapewnienie dotyczące jakości audytu wewnętrznego
Stowarzyszenie Zawodowe Audytorów Wewnętrznych: IIA — Rozdział dotyczący Polski		Tworzenie sieci kontaktów zawodowych dla audytorów wewnętrznych, budowanie potencjału i wsparcie
Stowarzyszenia zawodowe: ISACA, Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych Szkół Wyższych, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej		Tworzenie tematycznych sieci kontaktów zawodowych dla audytorów wewnętrznych, budowanie potencjału i wsparcie

Źródło: Ministerstwo Finansów, Polska, 2023 r. OECD, 2023.

Ramy prawne

29. Ustawa o finansach publicznych, jako podstawowe prawo dotyczące kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, określa podstawowe obowiązki różnych podmiotów w ramach systemu kontroli zarządczej i stanowi fundament istniejących ram prawnych kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w państwie (Rysunek 2.4).

Rysunek 2.4. Mapowanie ram prawnych audytu wewnętrznego w Polsce

Lp.	Tytuł dokumentu prawnego	Podmiot wydający akt prawny	Data wydania aktu prawnego
1.	Ustawa o finansach publicznych	Parlament	27 sierpnia 2009 r.
2.	Regulamin pracy Rady Ministrów	Rząd	29 października 2013 r.
3.	Komunikat nr 23 w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych	Ministerstwo Finansów	16 grudnia 2009 r.
4.	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie Komitetu Audytu	Ministerstwo Finansów	29 grudnia 2009 r.
5.	Wytyczne do samooceny kontroli zarządczej	Ministerstwo Finansów	16 lutego 2011 r.
6.	Wytyczne do planowania i zarządzania ryzykiem	Ministerstwo Finansów	6 grudnia 2012 r.
7.	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu	Ministerstwo Finansów	4 września 2015 r.
8.	Komunikat w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Standardy IIA zostały przetłumaczone i przyjęte)	Ministerstwo Finansów	12 grudnia 2016 r.
9.	Komunikat w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego	Ministerstwo Finansów	7 listopada 2017 r.

Źródło: Ministerstwo Finansów, Polska, 2023; OECD, 2023.

30. Ustawa definiuje cele audytu wewnętrznego (art. 272), obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego (art. 274), standardy audytu wewnętrznego (art. 273), wdrożenie zadania audytu wewnętrznego (art. 275, 283, 285), komórkę audytu wewnętrznego i audytorów (art. 277, 286, 291), niezależność komórek audytu wewnętrznego (art. 280, 281, 282, 287), komitet audytu (art. 288, 289, 290) oraz funkcję koordynacyjną Ministerstwa Finansów (art. 292, 293, 294, 295, 296)²⁴.

31. Ustawa o finansach publicznych (art. 68) zapewnia również ramy prawne dla kontroli zarządczej jednostek sektora finansów publicznych w Polsce, określając odpowiednie obowiązki i cel kontroli zarządczej, w szczególności:

- zgodność prowadzonej działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działania,
- wiarygodność sprawozdań,
- ochronę zasobów,
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,

²⁴ Akty prawne — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

- efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- zarządzanie ryzykiem.

32. Zgodnie z zasadami dobrych praktyk, wprowadzenie publicznego systemu kontroli zarządczej w Polsce oparto na zasadach wprowadzenia systemu Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej (PIFC) w polskiej administracji publicznej (dokument strategiczny) zatwierdzonych przez Komitet Integracji Europejskiej w grudniu 2001 roku²⁵. W środowiskach, w których polityka kontroli zarządczej i audytu wymaga ulepszeń i dalszego rozwoju w całym sektorze publicznym obejmującym różne poziomy zarządzania, dobrym warunkiem wstępnym jest opracowanie i regularna aktualizacja rządowej strategii kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, z uwzględnieniem zmian w środowisku krajowym i standardach międzynarodowych oraz z uwzględnieniem szeroko zakrojonych konsultacji z zainteresowanymi stronami²⁶.

33. W celu zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, ustawa o finansach publicznych nakłada obowiązki w zakresie kontroli zarządczej z uwzględnieniem hierarchicznych struktur administracji rządowej. Ustawa nakłada również na ministrów obowiązek sporządzania i realizacji rocznych planów działalności w zakresie celów organizacji, sprawozdań z wykonania planu działalności oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

34. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, wydany na podstawie art. 69 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, określa podstawowe wymagania dotyczące kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Standardy kontroli zarządczej definiują elementy kontroli zarządczej i odpowiedzialność za ustanowienie skutecznego środowiska wewnętrznego, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, system informacji i komunikacji oraz procesy monitorowania i oceny. Celem standardów jest promowanie wdrożenia spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża i warunków, w których jednostka działa.

35. Ustawa o finansach publicznych określa tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego. Zawiera przepisy dotyczące upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego, dokumentacji audytu, rocznego planowania i sprawozdawczości, planowania, przeprowadzania i sprawozdawczości z zadań audytowych, zleconego (delegowanego) audytu wewnętrznego oraz oceny prowadzenia audytu wewnętrznego.

36. Zgodnie z IIA, audyty wymagane przepisami prawa powinny być uwzględnione w karcie audytu wewnętrznego, a kierownik komórki audytu wewnętrznego i komitet audytu powinni zapewnić, że działania w zakresie audytu wewnętrznego są wykonywane zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa, zasadami lub aktami wykonawczymi²⁷. Większość krajów OECD, w tym Polska, ma przyjęte niezbędne przepisy wymagające od jednostek sektora publicznego wdrożenia i monitorowania polityk kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem, jak pokazano na Rysunku 2.5. Jednak rzadziej zdarza się, że kraje ustanowiły niezbędne

²⁵ Kompendium publicznych systemów kontroli wewnętrznej w państwach członkowskich UE 2014 (europa.eu).

²⁶ Komisja Europejska (2006), *Witamy w świecie PIFC. Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa*.

²⁷ Budowanie efektywnych działań w zakresie audytu wewnętrznego w sektorze publicznym (theiia.org); ograniczony dostęp do tego dokumentu.

funkcje centralne w celu zapewnienia spójności, harmonizacji metodologicznej, zapewnienia jakości i niezbędnego nadzoru nad odpowiednim wdrażaniem tych wymogów w instytucjach publicznych²⁸²⁹.

Rysunek 2.5. Kraje spełniające wymogi prawne dotyczące polityk kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem

	Tak, dla polityk kontroli wewnętrznej	Tak, dla polityk zarządzania ryzykiem
Australia	•	
Austria	•	•
Belgia	•	•
Kanada	•	•
Chile	•	•
Republika Czeska	•	•
Estonia	•	•
Finlandia	•	•
Francja	•	•
Niemcy	•	•
Grecja	•	•
Węgry	•	•
Islandia		
Irlandia		
Włochy	•	•
Japonia	•	
Korea	•	•
Łotwa	•	
Meksyk	•	•
Niderlandy	•	•
Nowa Zelandia	•	•
Norwegia		
Polska	•	•
Portugalia	•	
Słowacja	•	•
Słowenia	•	•
Hiszpania	•	•
Szwecja		
Szwajcaria	•	•
Wielka Brytania		
Stany Zjednoczone	•	•
Argentyna		
Brazylia	•	•
Kolumbia (Członek od 2020 r.)	•	•
Kostaryka	•	•

²⁸ Rząd w skrócie 2017 | Rząd w skrócie | OECD iLibrary (oecd-ilibrary.org).

²⁹ [Podręcznik nt. uczciwości w Sektorze Publicznym OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#); dostępny do przeczytania na stronie internetowej OECD.

(Członek od 2021 r.)		
Litwa (Członek od 2018 r.)	•	•
Peru	•	•

Źródło: OECD (2017), *Rząd w skrócie 2017*

37. Skuteczne wdrożenie polityk kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem zależy od wielu podmiotów na poziomach rządowym, instytucjonalnym i indywidualnym. Jasne zdefiniowanie roli każdego podmiotu jest zatem kluczowe. Ramka 2.1 przedstawia przykład podstawowych ram prawnych na Litwie³⁰. Na poziomie rządowym organy normalizacyjne sektora publicznego, na przykład, zapewniają, że polityki kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem we wszystkich instytucjach rządowych są spójne i zharmonizowane. Na poziomie instytucjonalnym polityki i procesy kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem dają kierownictwu racjonalne zapewnienie, że organizacja osiąga swoje cele w zakresie uczciwości i skutecznie zarządza ryzykiem. Wreszcie na poziomie indywidualnym wiele standardów wymaga osobistego zaangażowania urzędników publicznych w uczciwość i przestrzeganie kodeksów postępowania³¹.

Ramka 2.1. Kluczowe obowiązki w litewskich ramach kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego

Uczestnicy kontroli zarządczej i ich kompetencje (art. 7)

1. Uczestnikami kontroli zarządczej publicznej osoby prawnej są kierownik publicznej osoby prawnej, pracownicy nadzorujący realizację kontroli zarządczej oraz audytorzy wewnętrzni.
2. Kierownik publicznej osoby prawnej, działając w obszarze kontroli zarządczej, jest zobowiązany:
 - 1) zapewnić przeprowadzenie u publicznej osoby prawnej kontroli zarządczej obejmującej elementy, o których mowa w art. 6 „Elementy kontroli zarządczej” niniejszej Ustawy oraz spełnienie innych wymogów określonych dla kontroli zarządczej w niniejszej Ustawie, wdrożenie i usprawnienie takiej kontroli;
 - 2) ustanowić politykę kontroli zarządczej publicznej osoby prawnej zgodnie z przepisami niniejszej Ustawy i jej przepisami implementacyjnymi;
 - 3) przekazywać do Ministerstwa Finansów, zgodnie z procedurą ustanowioną przez Ministra Finansów, informacje o wdrożeniu kontroli zarządczej u publicznej osoby prawnej, w tym u publicznych osób prawnych podlegających jej i/lub odpowiedzialnych wobec niej.
3. Pracownicy publicznej osoby prawnej wykonujący regularne czynności z zakresu zarządzania i nadzoru nad obszarami działalności publicznej osoby prawnej zgodnie z przydzielonymi funkcjami nadzorują wdrażanie kontroli zarządczej u publicznej osoby prawnej i jej zgodność z polityką kontroli zarządczej ustanowioną przez kierownika publicznej osoby prawnej.

³⁰ Ustawa Republiki Litewskiej nr IX-1253 o kontroli wewnętrznej i audycie wewnętrznym (<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/e5725040e37e11ea869e86e74cfea363?jfwid=bkaxmyl6>).

³¹ [Podręcznik nt. uczciwości w Sektorze Publicznym OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#); dostępny do przeczytania na stronie internetowej OECD.

4. Audytorzy wewnętrzni oceniają kontrolę wewnętrzną u publicznej osoby prawnej i wydają zalecenia kierownikowi publicznej osoby prawnej w sprawie poprawy kontroli zarządczej, udzielają konsultacji kierownikowi publicznej osoby prawnej i kierownikom jednostek administracyjnych publicznej osoby prawnej i/lub publicznych osób prawnych podlegających jej i/lub odpowiedzialnych wobec niej w kwestiach kontroli zarządczej.

Kompetencje Ministerstwa Finansów w obszarach kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego (art. 3)

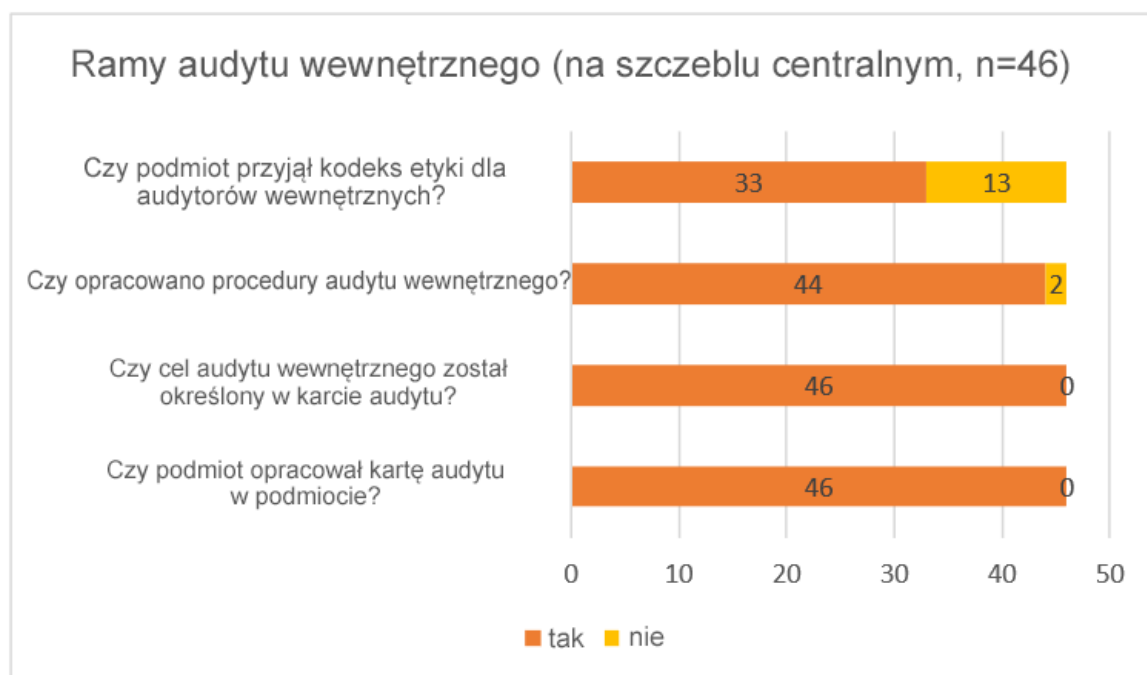
Kształtując politykę państwa w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, organizując, koordynując i kontrolując jej realizację, Ministerstwo Finansów jest zobowiązane:

- 1) przygotowywać projekty aktów prawnych regulujących kontrolę wewnętrzną i audyt wewnętrzny publicznych osób prawnych z uwzględnieniem międzynarodowych dobrych praktyk kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego;
- 2) pełnić funkcje zarządzania metodologicznego w obszarach kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego;
- 3) analizować działania służb audytu wewnętrznego i wydawać zalecenia dotyczące ich usprawnienia;
- 4) zapewniać, aby zewnętrzna ocena działalności służb audytu wewnętrznego była przeprowadzana co najmniej raz na pięć lat zgodnie z procedurą ustanowioną przez Ministra Finansów Republiki Litewskiej.

Źródło: Ustawa o kontroli zarządczej i audycie wewnętrznym, Republika Litewska, 2002 r.

38. Polska dąży do przestrzegania standardów IIA i COSO w swoich krajowych politykach i ramach prawnych, w tym zasad dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego i systemów kontroli. Ramy audytu wewnętrznego na poziomie poszczególnych instytucji publicznych są ogólnie dobrze ugruntowane. W badaniu przeprowadzonym przez OECD i polskie Ministerstwo Finansów większość respondentów stwierdziła, że ma opracowaną kartę audytu i procedury audytu (patrz Rysunek 2.6).

Rysunek 2.6. Ramy audytu wewnętrznego na poziomie poszczególnych podmiotów



39. Bardzo ważne jest, aby praca audytu wewnętrznego była pomocna i użyteczna dla kadry kierowniczej. Niemniej jednak, jak wynika z wywiadów z różnymi interesariuszami, role i obowiązki różnych funkcji kontroli i audytu nadal nie są jasne dla kadry kierowniczej w wielu organizacjach publicznych. Interesariusze zwrócili uwagę na dominujące w organizacjach publicznych nieporozumienia i zamieszanie dotyczące różnych koncepcji kontroli i audytu [np. kontrola zarządcza (która jest najczęściej stosowana w dokumentach prawnych w Polsce zamiast kontroli wewnętrznej) a kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny a inspekcja], roli funkcji zapewniających, w tym wartość kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Na przykład podkreślono, że obecne rozporządzenie w sprawie oświadczeń stanowi, że "kontrola wewnętrzna jest częścią kontroli zarządczej". Ten brak jasności w ramach prawnych może prowadzić do nieporozumień przy interpretacji przepisów i metodologii oraz słabej realizacji obowiązków w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

40. Wyniki analizy PII dla Zasady 10 w Polsce pokazują, że większość kryteriów dla wskaźnika „Ramy regulacyjne dla audytu wewnętrznego” jest spełniona dla Polski. Niemniej jednak wyniki pokazują, że ramy nie określają wielkości komórek audytu wewnętrznego (minimum dwie osoby w komórce), standardy postępowania i etycznego zachowania nie są opublikowane i nie mają zastosowania do audytorów wewnętrznych, a ramy regulacyjne nie wymagają od komórki audytu wewnętrznego opracowania podręcznika audytu wewnętrznego w oparciu o standardową metodologię zatwierdzoną przez funkcję harmonizacji na poziomie centralnym. W związku z tym kryteria te nie są spełnione. Ponadto istnieją inne wskaźniki Zasady 10, które są związane z ramami regulacyjnymi (np. w odniesieniu do kontroli zarządczej i sprawozdań z audytu wewnętrznego, dostępności informacji na temat wdrażania zaleceń audytu wewnętrznego, roli monitorującej funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym), jak opisano poniżej w innych punktach.

41. Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć dokonanie przeglądu obowiązujących przepisów w celu ujednolicenia i wyjaśnienia odpowiednich definicji oraz rozróżnienia ról zapewniających i odpowiadających im obowiązków. Ministerstwo Finansów mogłoby również rozważyć potrzebę edukowania kierowników na wszystkich szczeblach w zakresie

obowiązków związanych z ustanowieniem i rozwojem systemów i procedur kontroli zarządczej, roli i przydatności nowoczesnego audytu wewnętrznego oraz tego, jak najlepiej wykorzystać tę cenną funkcję zapewnienia.

42. Poziom wiedzy i doświadczenia audytorów wewnętrznych wykazał znaczny postęp, ale musi być rozwijany w tempie zgodnym ze skutecznym przyswajaniem i konsolidacją wszelkich nowych metodologii. Polska ma możliwość kontynuowania postępów w rozwoju funkcji audytu wewnętrznego, która może dobrze służyć krajowi w przyszłości. Polska ma solidną platformę legislacyjną z dobrym rozróżnieniem między rolami komórek audytu wewnętrznego a ogólną rolą Ministerstwa Finansów w zakresie ustanawiania standardów i przewodnictwa w kwestiach zawodowych.

Zakres audytu wewnętrznego

43. Zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych³², zakres działań wewnętrznych, cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego muszą być formalnie określone w karcie audytu wewnętrznego. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych, zakres audytu wewnętrznego obejmuje badanie i ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.

44. Karta audytu wewnętrznego, dostosowana do konkretnej organizacji, zapewnia funkcji audytu wewnętrznego formalne uprawnienie do pracy. Zakres audytu obejmuje to, co zostanie poddane audytowi i powinien opisywać obszary, procesy, działania lub systemy w podmiocie poddawany audytowi, które będą przedmiotem audytu i do których będą miały zastosowanie wnioski z audytu³³. Każde ministerstwo w Polsce ma kartę audytu wewnętrznego ustanowioną w formie zarządzenia ministra.

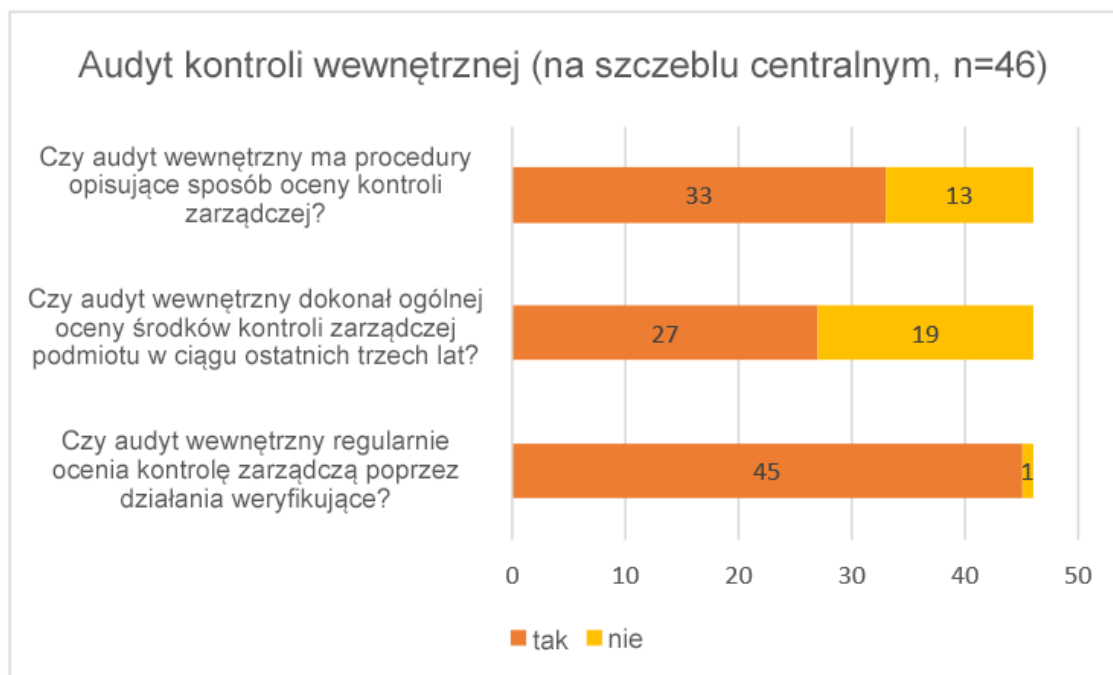
45. Niemniej jednak karty audytu wewnętrznego ministerstw i agencji różnią się dość znacznie. Na przykład karta audytu wewnętrznego w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów nie zawiera szczegółowych postanowień dotyczących zakresu audytu wewnętrznego i definiuje audyt wewnętrzny jako czynności zapewniające i doradcze we wszystkich obszarach działalności organizacji oraz obejmuje przeprowadzanie czynności sprawdzających. Ponadto podczas wywiadów niektórzy interesariusze z Polski zauważyli, że działania w zakresie audytu wewnętrznego są dość często podejmowane w połączeniu z wykonywaniem różnych obowiązków związanych z kontrolą, inspekcją i zarządzaniem ryzykiem, zgodnie z ich kartami audytu wewnętrznego.

46. Interesariusze podczas wywiadów z OECD wskazali, że zakres audytu wewnętrznego jest często ograniczony przez ustalone karty audytu wewnętrznego i brak personelu audytowego. Ustawa o finansach publicznych opisuje cel audytu wewnętrznego jako systematyczną ocenę adekwatności i skuteczności kontroli zarządczej, ale zgodnie z badaniem, w praktyce oceny te są przeprowadzane częściowo — tylko około 60% respondentów stwierdziło, że przeprowadziło ogólną ocenę kontroli zarządczej w ciągu ostatnich trzech lat (Rysunek 2.7).

³² Standardy i wytyczne — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

³³ Podręcznik audytu wewnętrznego dla greckiej administracji publicznej | Przeglądy zarządzania publicznego OECD | OECD iLibrary (oecd-ilibrary.org).

Rysunek 2.7. Badanie kontroli zarządczej przez audyt



47. IIA podkreśla, że karta audytu wewnętrznego tworzy w organizacji wzorzec działania audytu wewnętrznego i pomaga organowi zarządzającemu wyraźnie zasignalizować wartość, jaką przywiązuje do niezależności audytu wewnętrznego oraz że ma ona kluczowe znaczenie dla sukcesu audytu wewnętrznego i powinna być corocznie poddawana przeglądowi przez organ zarządzający³⁴. Biorąc to pod uwagę i w celu zapewnienia zharmonizowanego podejścia w całym sektorze publicznym, niektóre kraje zapewniają opracowanie wzoru karty przez funkcję harmonizacji na szczeblu centralnym³⁵. Na przykład Litwa określiła w ustawie, że działalność służby audytu wewnętrznego jest regulowana regulaminem (kartą) służby audytu wewnętrznego zatwierdzonym przez kierownika publicznej osoby prawnej, który jest przygotowywany zgodnie ze wzorem regulaminu (karty) służby audytu wewnętrznego zatwierdzonym przez rząd³⁶.

48. Biorąc pod uwagę znaczenie karty audytu wewnętrznego dla działalności audytu wewnętrznego i jego wyników, Ministerstwo Finansów mogłoby zapewnić, aby istniejące karty audytu wewnętrznego były zgodne z odpowiednimi przepisami, wytycznymi dostarczonymi przez funkcję harmonizacji na szczeblu centralnym oraz szczególnymi potrzebami i cechami organizacji.

³⁴ pp-the-internal-audit-charter.pdf (theiia.org).

³⁵ Kompendium publicznych systemów kontroli wewnętrznej w państwach członkowskich UE 2014 (europa.eu).

³⁶ Ustawa Republiki Litewskiej nr IX-1253 o kontroli wewnętrznej i audycie wewnętrznym (<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/e5725040e37e11ea869e86e74cfea363?jfwid=bkaxmyl6>).

Organizacja audytu wewnętrznego

49. Chociaż każdy podmiot sektora finansów publicznych musi wdrożyć kontrolę zarządczą, nie każdy podmiot sektora finansów publicznych musi prowadzić audyt wewnętrzny. Wyniki analizy PII dla Zasady 10 w Polsce wskazują, że tylko 19% wszystkich państwowych jednostek budżetowych jest objętych obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego, a w 18% z nich audyt prowadzony był w ciągu ostatnich pięciu lat. Jednostki objęte audytem wewnętrznym są określone w karcie audytu wewnętrznego lub innej wewnętrznej regulacji (środowisko audytu), które zgodnie z prawem stanowią zakres potencjalnych działań audytu, które mają być przeprowadzane przez funkcję audytu wewnętrznego. Środowisko to składa się z podmiotów, procesów, systemów i działań podlegających audytowi.

50. W Polsce prowadzenie audytu wewnętrznego jest obowiązkiem podmiotów określonych w art. 274 ustawy o finansach publicznych — audyt wewnętrzny powinien być prowadzony:

- w podmiotach wymienionych z nazwy (np. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa)
- w przypadku przekroczenia progu finansowego — 40 mln zł (ale tylko w):
 - państwowych jednostkach budżetowych,
 - uczelniach publicznych,
 - samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego,
 - agencjach wykonawczych,
 - państwowych funduszach celowych,
 - jednostkach samorządu terytorialnego.
- na podstawie decyzji kierownika jednostki — w każdej jednostce sektora finansów publicznych,
- na podstawie decyzji Ministra (w tym Premiera) — w jednostkach podległych i nadzorowanych.

51. Zgodnie z art. 9 ustawy o finansach publicznych, wyłączenia z sektora finansów publicznych obejmują przedsiębiorstwa, instytuty badawcze, instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banki oraz spółki prawa handlowego.

52. W Polsce jest około 2500 audytorów wewnętrzných w około 2600 centralnych i lokalnych podmiotach publicznych. Dokładna i aktualna liczba podmiotów administracji rządowej, które muszą prowadzić audyt wewnętrzny zgodnie z art. 274 ustawy o finansach publicznych, nie jest znana (pełna lista podmiotów jest w przygotowaniu). Natomiast zgodnie z art. 292 ustawy o finansach publicznych, do zadań Ministra Finansów należy ocena audytu wewnętrznego, z wyjątkiem jednostek samorządu terytorialnego oraz jednostek posiadających niezależne budżety (np. Kancelaria Sejmu, Najwyższa Izba Kontroli, sądy). Zgodnie z nim, co roku funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym w Ministerstwie Finansów przygotowuje raport benchmarkingowy na podstawie rocznych sprawozdań „Informacja o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego”³⁷. Niemniej jednak nie jest to uważane za ocenę, która mogłaby opierać się na centralnie opracowanych kryteriach oceny zapewniających niezbędne wnioski. W latach 2014–2017 funkcja harmonizacji na

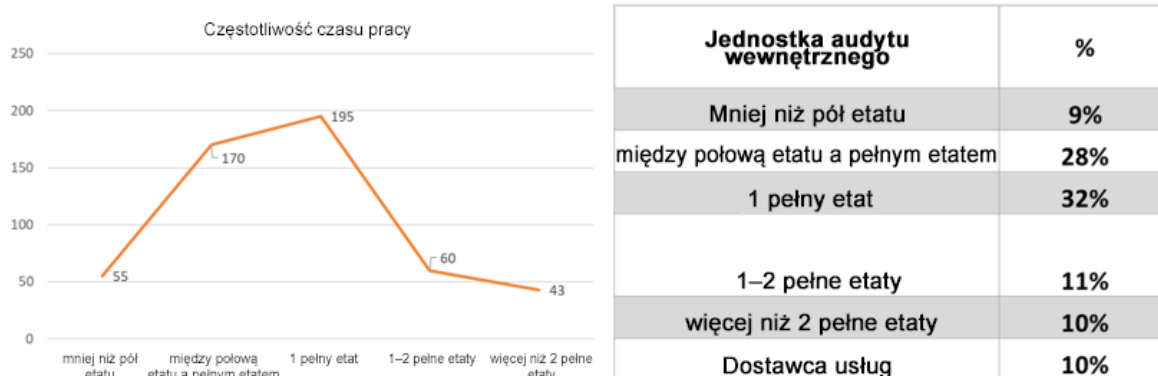
³⁷ Benchmarking i badania ankietowe — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

szczeblu centralnym sporządzała oceny funkcji audytu wewnętrznego w jednostkach administracji centralnej na podstawie rocznych sprawozdań z audytu wewnętrznego³⁸.

53. W 2022 r. funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym zebrała informacje od 582 jednostek administracji rządowej i przygotowała raport benchmarkingowy audytu wewnętrznego za 2021 rok³⁹. Centralne jednostki administracji rządowej z obowiązkami z zakresu audytu wewnętrznego obejmują: ministerstwa, agencje wykonawcze, szpitale będące własnością rządu, uniwersytety, fundusze, sądy i inne jednostki budżetowe. Pod względem wydatków 40% z nich dysponowało budżetem przekraczającym 200 mln zł, a instytucje z budżetem poniżej 25 mln zł stanowiły 6%. Patrząc na wielkość według liczby pracowników, wygląda to następująco: 25% organizacji zatrudnia 1200 lub więcej pracowników, 17% — od 600 do 1200 pracowników, 26% — od 300 do 600 pracowników i ponad 30% zatrudnia mniej niż 300 pracowników.

54. Spośród 582 jednostek administracji centralnej 10% nie posiadało audytora wewnętrznego i zleciło przeprowadzenie audytu wewnętrznego usługodawcom. 37% z nich zatrudniło audytora w niepełnym wymiarze godzin w swojej jednostce (9% jednostek z audytorem zatrudnionym w wymiarze mniejszym niż pół etatu i 28% jednostek z audytorem zatrudnionym w wymiarze większym niż pół etatu i mniejszym niż pełny etat). 32% z nich miało jednego audytora w swojej jednostce, a tylko 21% miało więcej niż jednego audytora w przeliczeniu na pełny etat lub więcej niż dwóch audytorów w swojej jednostce (Rysunek 2.8).

Rysunek 2.8. Wielkość jednostek audytu wewnętrznego w administracji centralnej w 2021 r.



Źródło: Ministerstwo Finansów w Polsce, 2022 r.

55. W odniesieniu do progu finansowego w wysokości 40 mln zł, kilku interesariuszy wyraziło podczas wywiadów opinię, że próg finansowy dla obowiązków audytu wewnętrznego powinien zostać podniesiony. Małe organizacje nie mają wystarczających środków finansowych na utworzenie zespołu audytorów wewnętrznych i nie mają innego wyjścia, jak zatrudnić audytora w niepełnym wymiarze godzin lub zawrzeć umowę z usługodawcą w celu wypełnienia obowiązków związanych z audytem wewnętrznym. Wskazano, że małe komórki audytu wewnętrznego nie są w stanie zapewnić skuteczności audytu wewnętrznego oraz spełnić niezbędnych wymogów niezależności i obiektywizmu, a

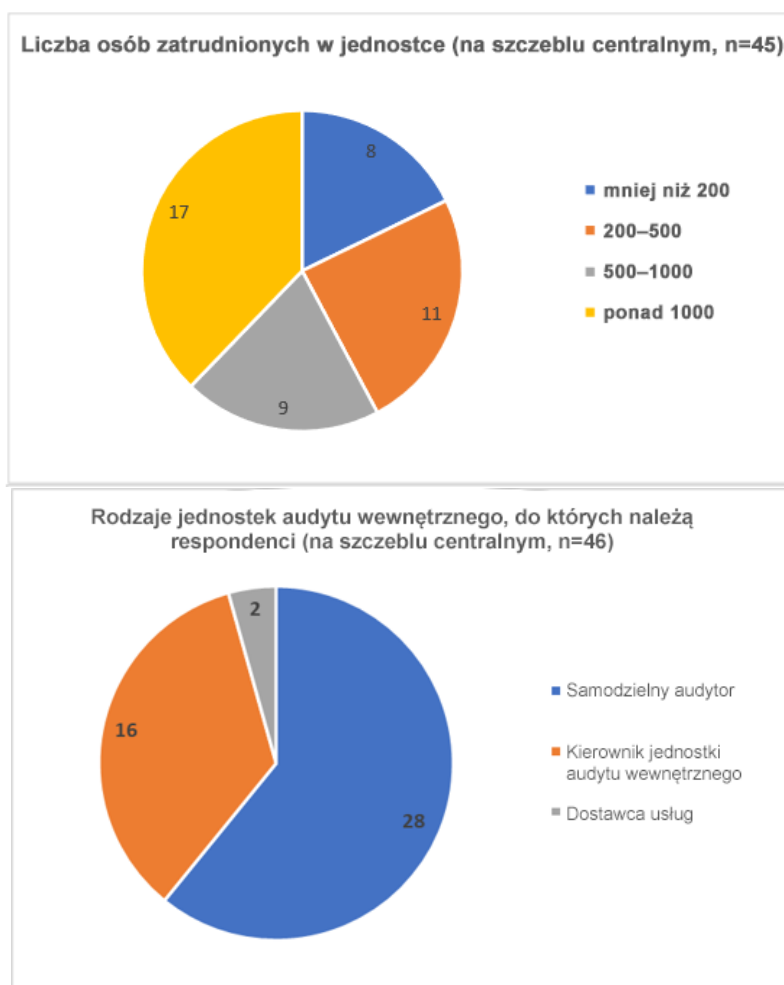
³⁸ Ocena audytu wewnętrznego — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

³⁹ Benchmarking i badania ankietowe — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl).

funkcja audytu wewnętrznego jest realizowana jedynie w celu wypełnienia obowiązku prawnego, a nie w celu tworzenia opinii audytowej o wartości dodanej.

56. Porównanie liczby audytorów i wielkości podmiotów, do których należeli respondenci w badaniu audytorów wewnętrznych, pokazuje tę różnicę. W przypadku administracji centralnej 26 z 46 respondentów należało do podmiotów zatrudniających ponad 500 pracowników. Jednak 28 z 46 podmiotów zatrudniało tylko jednego audytora (Rysunek 2.9).

Rysunek 2.9. Porównanie wielkości podmiotu i komórki audytu wewnętrznego



57. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego określenie optymalnej wielkości komórki audytu wewnętrznego jest bardziej złożonym zadaniem. Wielkość jednostek samorządu terytorialnego jest bardzo zróżnicowana — niektóre z nich są wystarczająco duże, aby utworzyć zespoły audytorów wewnętrznych, podczas gdy inne są znacznie mniejsze i nie mogą sobie na to pozwolić. Dla wielu małych jednostek samorządu terytorialnego poleganie na usługodawcach w zakresie funkcji audytu wewnętrznego jest często jedynym rozwiązaniem. Może to jednak prowadzić do kilku wyzwań i zagrożeń opisanych w poniższym punkcie.

58. Dokładna liczba jednostek samorządu terytorialnego prowadzących audyt wewnętrzny nie jest znana. Wynika to z faktu, że jednostki samorządu terytorialnego nie są

zobowiązane do dostarczania sprawozdań na temat audytu wewnętrznego do funkcji harmonizacyjnej na szczeblu centralnym Ministerstwa Finansów. Ministerstwo Finansów oszacowało liczbę jednostek podlegających obowiązkowi prowadzenia audytu wewnętrznego na koniec 2021 r., na 72% wszystkich jednostek samorządu terytorialnego. Funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym przeprowadza co 3 lata ankietę w celu przeanalizowania działań audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, ale udział w ankiecie jest dobrowolny. Wyniki ankiety z 2021 r. (Rysunek 2.10) dostarczyły następujących informacji na temat organizacji audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego:

Rysunek 2.10. Wielkość komórek audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego⁴⁰ w 2021 r

Jednostki samorządu terytorialnego	W niepełnym wymiarze godzin	1 pełny etat	Więcej niż 1 pełny etat
Województwa	0,0%	13,3%	86,7%
Miasta na prawach powiatu	12,3%	50,9%	36,8%
Powiaty	50,0%	45,7%	4,3%
Gminy (ogółem), w tym:	68,9%	28,7%	2,4%
Gminy miejskie	54,9%	40,2%	4,9%
Gminy miejsko-wiejskie	69,5%	28,9%	1,6%
Gminy wiejskie	89,4%	10,6%	0,0%

Źródło: Ministerstwo Finansów w Polsce, 2022 r.

59. Mała, jednoosobowa komórka audytu wewnętrznego wymaga znacznego nakładu pracy, który proporcjonalnie zostałby znacznie zmniejszony, gdyby zasoby były scentralizowane lub bardziej racjonalnie zorganizowane. Ustanowienie scentralizowanej komórki audytu wewnętrznego (np. w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego), która obejmowałaby podległe podmioty, może mieć następujące skutki:

- stworzenie masy krytycznej audytorów wewnętrznych, co umożliwiłoby nabycie szerokiego zakresu umiejętności,
- zapewnienie, że usługa będzie mogła być kontynuowana pod nieobecność lub w przypadku odejścia poszczególnych urzędników,
- umożliwienie stworzenia struktury komórki, która mogłaby zapewnić rozwój kariery dla audytorów wewnętrznych, oraz
- zapewnienie gromadzenia i przekazywania doświadczeń w celu zapewnienia lepszej jakości i bardziej efektywnego produktu końcowego.

⁴⁰ Według Głównego Urzędu Statystycznego (<https://stat.gov.pl>), trójstopniowy podział administracyjny (terytorialny) Polski został wprowadzony 1 stycznia 1999 r. Zgodnie z nim terytorium Polski podzielono na województwa, następnie na powiaty, a te z kolei na gminy. Duże miasta zazwyczaj mają status zarówno gminy, jak i powiatu.

60. Określenie optymalnej wielkości komórki audytu wewnętrznego jest zadaniem złożonym i wieloaspektowym, które wymaga solidnego planowania strategicznego i starannego rozważenia różnych czynników. Jednym z głównych czynników jest potencjalna korzyść z posiadania większego zespołu audytorów. Większy zespół może przynieść wiele korzyści, takich jak zmniejszenie błędów w ocenie ryzyka, poprawa zarządzania jakością audytu, zwiększenie kompetencji audytu i wpływu wydawanego zapewnienia oraz zapewnienie obiektywności procesu audytu. Wiąże się to jednak również z kosztami, ponieważ zatrudnienie wielu audytorów może być kosztowne, zwłaszcza dla małych podmiotów, w których koszt zatrudnienia dużej liczby audytorów może przewyższać korzyści.

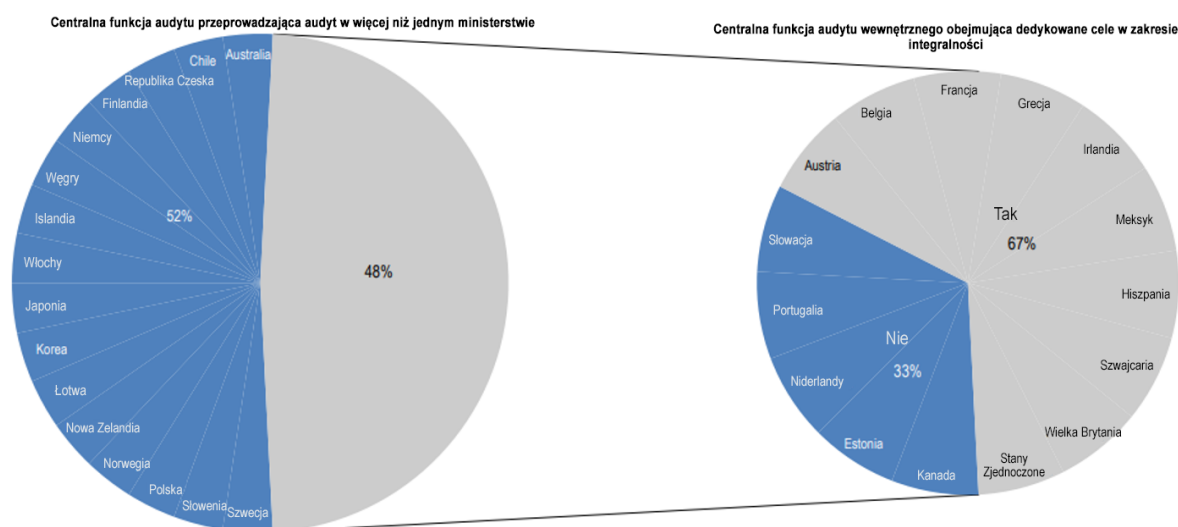
61. IIA definiuje, że podejmując decyzję o utworzeniu scentralizowanej lub zdecentralizowanej działalności w zakresie audytu wewnętrznego, organizacja powinna rozważyć zalety i wady każdej opcji, aby zdecydować, który model najlepiej pasuje do obecnego etapu dojrzałości organizacji i środowiska politycznego.⁴¹ Instytut stanowi, że oszczędność i wydajność są kluczowymi korzyściami z centralizacji funkcji audytu wewnętrznego, podczas gdy zwiększona skuteczność, wynikająca z bycia bliżej podmiotu, jest kluczową korzyścią z decentralizacji.

62. Posiadanie centralnej funkcji audytu wewnętrznego mogłoby wzmocnić spójność i harmonizację reakcji rządu na zagrożenia dla uczciwości.⁴² Audyt wielu podmiotów na szczeblu centralnym może: wykorzystać dostępne zasoby audytowe, zwiększyć zdolność rządu do identyfikowania systemowych, przekrojowych kwestii i wprowadzić środki umożliwiające reagowanie z perspektywy całego rządu. Wiele krajów OECD posiada centralną funkcję audytu wewnętrznego, która jest odpowiedzialna za audyt więcej niż jednego ministerstwa, a większość z tych centralnych funkcji audytu wewnętrznego ma dedykowane cele w zakresie uczciwości, jak pokazano na Rysunku 2.11.

⁴¹ Tworzenie Skutecznego Działu Audytu Wewnętrznego w Sektorze Publicznym (theiia.org); ograniczony dostęp do tego dokumentu.

⁴² OECD (2019), *OECD Przegląd uczciwości Argentyny: Osiągnięcie systemowej i trwałej zmiany*; [Przegląd uczciwości Argentyny OECD: Osiągnięcie systemowej i trwałej zmiany | Przeglądy zarządzania publicznego OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#); dostępne do przeczytania na stronie internetowej OECD

Rysunek 2.11. Istnienie scentralizowanej funkcji audytu wewnętrznego z dedykowanymi strategicznymi celami uczciwości



Uwaga: Republika Czeska i Chile planują stworzenie scentralizowanej funkcji audytu, a szwedzki Narodowy Urząd Audytu, instytucja audytu zewnętrznego podlegająca parlamentowi, kontroluje cały sektor publiczny.

Źródło: OECD, Rząd w skrócie, 2017 r

63. W ramach podejścia zdecentralizowanego audytorzy wewnętrzni są blisko kontrolowanych operacji biznesowych, co może pomóc w nawiązaniu relacji, które prowadzą do szczerego dialogu na temat ryzyka i mechanizmów kontrolnych.⁴³ W niektórych krajach wdrożono całkowicie scentralizowaną funkcję audytu wewnętrznego, aby zmaksymalizować korzyści płynące z posiadania dużego, ujednoliconego zespołu audytowego zamiast wielu małych zespołów w oddzielnych organizacjach (np. Belgia⁴⁴, Wielka Brytania). Podejście to ma swoje zalety, takie jak możliwość współpracy audytorów w ramach zespołu i wzajemnego korzystania z ich umiejętności i sektorowej wiedzy, a także lepsze dostosowanie do wymogów i standardów ram prawnych. Rządowa Agencja Audytu Wewnętrznego w Wielkiej Brytanii jest przykładem scentralizowanego podmiotu audytu wewnętrznego, który ma wyznaczone cele w zakresie uczciwości, jak przedstawiono w Ramce 2.2.

Ramka 2.2 Rządowa Agencja Audytu Wewnętrznego Wielkiej Brytanii

Rządowa Agencja Audytu Wewnętrznego (GIAA) zaczęła działać 1 kwietnia 2015 r. jako agencja wykonawcza Skarbu Państwa Jego Królewskiej Mości (HMT), aby pomóc w zapewnieniu skutecznego świadczenia usług przez rząd i szerszy sektor publiczny. GIAA pomaga zapewnić, że rząd Wielkiej Brytanii i szerszy sektor publiczny w skuteczny sposób świadczą usługi i zarządzają pieniędzmi publicznymi oraz rozwijają procesy lepszego rządzenia (governance), zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej. GIAA realizuje oparty na ryzyku program prac,

⁴³ HAYES, C. (2018), „Scentralizowane a zdecentralizowane funkcje audytu”, *Audytor wewnętrzny*, THEIIA.org. Scentralizowane a zdecentralizowane funkcje audytu (theiia.org); ograniczony dostęp do tego dokumentu

⁴⁴ [Audytor wewnętrzny na poziomie federalnym](#)

którego zwieńczeniem jest roczny raport i opinia na temat adekwatności i skuteczności ram rządzenia (governance), zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej organizacji rządowych. Świadczy szereg usług, w tym:

- Prace zapewniające: Zapewnia to niezależną i obiektywną ocenę działań kadry kierowniczej w celu przedstawienia opinii na temat skuteczności organizacji w odniesieniu do rządzenia (governance), zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej.
- Przeciwdziałanie oszustwom i prace dochodzeniowe: Zapewniamy klientom doradztwo i wsparcie w zakresie strategii przeciwdziałania oszustwom, oceny ryzyka oszustw oraz środków zapobiegania oszustwom, ich powstrzymywania i wykrywania. Pracujący na zlecenie jej profesjonalnie przeszkoleni pracownicy badają podejrzenia oszustw wewnętrznych lub nadużyć ze strony dostawców.

Jej audytorzy wewnętrzni analizują ryzyko finansowe i szersze kwestie, takie jak:

- relacje pracownicze,
- struktura zarządzania,
- relacje z interesariuszami,
- a następnie na podstawie własnych ustaleń oferują porady, jak ulepszyć te systemy i procesy.

GIIA jest odpowiedzialna za:

- przegląd funkcji i działań rządu i organizacji sektora publicznego oraz ocenę ich wydajności i ryzyka;
- formułowanie zaleceń dotyczących ulepszeń w oparciu o ich oceny, oraz
- dodawanie wartości do usług publicznych i poprawa skuteczności ich świadczenia przez organizacje.

Priorytety GIIA w zakresie budowania potencjału są następujące:

1. Rozszerzenie ich umiejętności i wiedzy specjalistycznej w obszarach obejmujących:
 - zwalczanie nadużyć finansowych i dochodzenia,
 - systemy informacyjne oraz
 - zarządzanie programami i projektami.
2. Wprowadzenie umowy ramowej na usługi audytu wewnętrznego na szczeblu centralnym, która:
 - zwiększy zaangażowanie sektora prywatnego;
 - pozwoli skorzystać ze zbiorowej siły nabywczej rządowego audytu wewnętrznego;
 - wzmocni wsparcie dla klientów (np. w zakresie dzielenia się najlepszymi praktykami i dostępu do specjalistycznych umiejętności);
 - umożliwi opracowanie ram poświadczania w zakresie ryzyka międzyrządowego i międzyorganizacyjnego.

Źródło: (Rządowa Agencja Audytu Wewnętrznego Wielkiej Brytanii, 2018 r.)

64. Na przykład Litwa w ramach drugiej strukturalnej reformy publicznej kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego usprawniła zdecentralizowany system, zastępując go częściowo scentralizowanym modelem audytu wewnętrznego w 2020 r. Litewska ustawa o

kontroli zarządczej i audycie wewnętrznym stanowi, że w ministerstwach i gminach muszą zostać utworzone scentralizowane komórki audytu wewnętrznego.⁴⁵ Niemniej jednak, biorąc pod uwagę strukturę organizacyjną organizacji, zakres i znaczenie wykonywanych funkcji, liczbę podległych organizacji publicznych oraz inne specyficzne cechy działalności, służba audytu wewnętrznego może zostać ustanowiona decyzją ministra na poziomie organizacji publicznej prowadzącej działalność w obszarze zarządzania przypisanym ministrowi.

65. Aby osiągnąć cel działań w zakresie audytu wewnętrznego, kluczowe znaczenie ma posiadanie wystarczających zasobów audytu. Standard IIA 2230 wymaga od audytorów wewnętrznych określenia zasobów, które będą odpowiednie i wystarczające do osiągnięcia celu zadania w oparciu o ocenę charakteru i złożoności zadania, czasu, ograniczeń i dostępnych zasobów.⁴⁶ W związku z tym utworzenie większej komórki audytu wewnętrznego w ramach większej organizacji (np. ministerstwa) i powierzenie jej odpowiedzialności za audyt podległych podmiotów wiąże optymalną wielkość komórki audytu wewnętrznego z progiem obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego. Jeśli próg zostanie podniesiony, będzie więcej możliwości na utworzenie większej komórki audytu wewnętrznego w podmiocie nadzorującym. Należy dokładnie rozważyć koszty i korzyści związane z audytem wewnętrznym.

66. Podczas misji informacyjnej zespołu OECD w dniach 9–13 stycznia 2023 r. wiele zainteresowanych stron wyraziło swoje obawy dotyczące jakości audytu wewnętrznego świadczonego przez jednoosobowe komórki audytu, audytorów zatrudnionych w niepełnym wymiarze godzin i usługodawców. Zauważyli oni, że obecny próg jest zbyt niski i stwarza więcej obciążeń niż korzyści. Wynika to z faktu, że małe organizacje mogą nie mieć zasobów do wdrożenia komórki audytu wewnętrznego i mogą polegać na usługodawcach, co może skutkować niską jakością zapewnienia, niższą wartością dodaną, mniej skutecznymi usługami i słabą realizacją celów audytu wewnętrznego określonych w Ustawie o finansach publicznych. Małej komórce audytu wewnętrznego trudno jest przeprowadzić ocenę ryzyka i zapewnić niezależne zapewnienie w zakresie systemu kontroli zarządczej w całej organizacji, a nawet gdyby udało jej się przeprowadzić ocenę ryzyka, nie ma możliwości skorygowania tendencyjności i błędów w swoich ocenach ryzyka. Można to również wyjaśnić wynikami analizy PII dotyczącymi Zasady 10 w Polsce, które wskazują, że nie istnieją przepisy wymagające minimum dwóch osób na komórkę, a zatem kryterium „Ramy regulacyjne określają zakres prac i wielkość komórek audytu wewnętrznego (minimum dwie osoby na komórkę)” nie jest spełnione dla Polski, mimo że przepisy definiują zakres audytu wewnętrznego jako zapewnienie systematycznej oceny kontroli zarządczej i usług doradczych dla wszystkich operacji podmiotu publicznego.

67. W tym kontekście rola koordynacji, analizy, monitorowania i zapewniania jakości przez funkcję harmonizacji na poziomie centralnym staje się kluczowa. Bez komórki audytu wewnętrznego, audytorzy zewnętrzni również będą musieli być bardziej zaangażowani, aby zapewnić obywatelom niezbędne zapewnienie, co może stanowić poważne wyzwanie. Będą oni musieli dogłębnie zrozumieć operacje i procesy jednostek samorządu terytorialnego oraz być bardziej proaktywni w identyfikowaniu wszelkich potencjalnych zagrożeń lub problemów. Ponadto będą musieli ściśle współpracować z kierownictwem, aby zidentyfikować obszary wymagające poprawy i przedstawić zalecenia przysparzające wartość.

⁴⁵ Ustawa Republiki Litewskiej nr IX-1253 o kontroli wewnętrznej i audycie wewnętrznym (<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/e5725040e37e11ea869e86e74cfea363?jfwid=bkaxmyl6>)

⁴⁶ 2230 — Alokacja zasobów zaangażowania (theiia.org); ograniczony dostęp do tego dokumentu

68. Ponieważ zakres audytu wewnętrznego jest obecnie określony przez dostępne zasoby, ważne jest, aby udostępnić wystarczające zasoby do pokrycia wcześniej określonego zakresu. Zasoby na potrzeby audytu wewnętrznego muszą być również nadal monitorowane centralnie przez Ministerstwo Finansów w celu zapewnienia odpowiedniego i proporcjonalnego zakresu audytu. Ponieważ obowiązek audytu wewnętrznego jednostki sektora publicznego zależy od jej rozmiaru finansowego, Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć podniesienie progu i odpowiednią centralizację funkcji audytu wewnętrznego.

69. Optymalną wielkość komórki audytu wewnętrznego można określić, biorąc pod uwagę obowiązek i zakres audytu wewnętrznego, liczbę pracowników w podmiocie, wielkość wydatków podmiotu i złożoność środowiska kontroli zarządczej. Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć lepsze pogrupowanie zasobów personelu audytu wewnętrznego przy decyzji o bardziej scentralizowanym podejściu, a ogólny schemat wdrażania audytu wewnętrznego należy ocenić w celu zapewnienia bardziej skutecznego, efektywnego i oszczędnego wykorzystania zasobów, lepszego zakresu audytu wewnętrznego i bardziej racjonalnej struktury komórek audytu wewnętrznego z co najmniej dwoma audytorami wewnętrznymi. Większe grupy audytu wewnętrznego mogłyby zapewnić silniejszą i lepszą podstawę do dalszego wspierania i rozwoju funkcji audytu wewnętrznego.

Usługodawcy

70. Ustawa o finansach publicznych stanowi podstawę prawną do zlecania audytu wewnętrznego usługodawcom. Zgodnie z art. 275, audyt wewnętrzny może być prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce lub usługodawcę niezatrudnionego w jednostce. W art. 278 określono warunki, na jakich usługodawca może prowadzić audyt wewnętrzny: jeżeli budżet jednostki nie przekracza 100 mln zł lub jeżeli jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników. W jednostkach w dziale (tj. podległych ministerstwu) audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę za zgodą właściwego ministra kierującego działem.

71. Usługodawca, będący osobą fizyczną lub spółką, powinien mieć te same kwalifikacje co audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostce, co jest dobrą praktyką, biorąc pod uwagę, że niezbędne kwalifikacje zawodowe są jasno określone w podstawowej normie prawnej, tj. Ustawie o finansach publicznych, w której określono, że usługodawca powinien mieć jedną z następujących kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego:

- uzyskał jeden z następujących certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self-Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA);
- zdał z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów (w latach od 2003 do 2006);
- ma kwalifikacje biegłego rewidenta, oraz
- ma dwuletnie doświadczenie w pracy w obszarze audytu wewnętrznego, uzyskał dyplom ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydany przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

72. Usługodawcy odgrywają znaczącą rolę w polskim ekosystemie audytu wewnętrznego. Około 10% komórek audytu wewnętrznego w jednostkach instytucji rządowych na poziomie centralnym zleciło swoje funkcje audytu wewnętrznego zewnętrznym usługodawcom, a tendencja ta jest bardziej widoczna w małych jednostkach samorządu terytorialnego. 41,7% powiatów i 68,7% gmin zleciło prowadzenie audytu wewnętrznego zewnętrznym usługodawcom; w szczególności 85,3% gmin wiejskich polegało na usługodawcach w zakresie audytu wewnętrznego (Rysunek 2.12).

Rysunek 2.12. Funkcja audytu wewnętrznego realizowana przez usługodawców w jednostkach samorządu terytorialnego

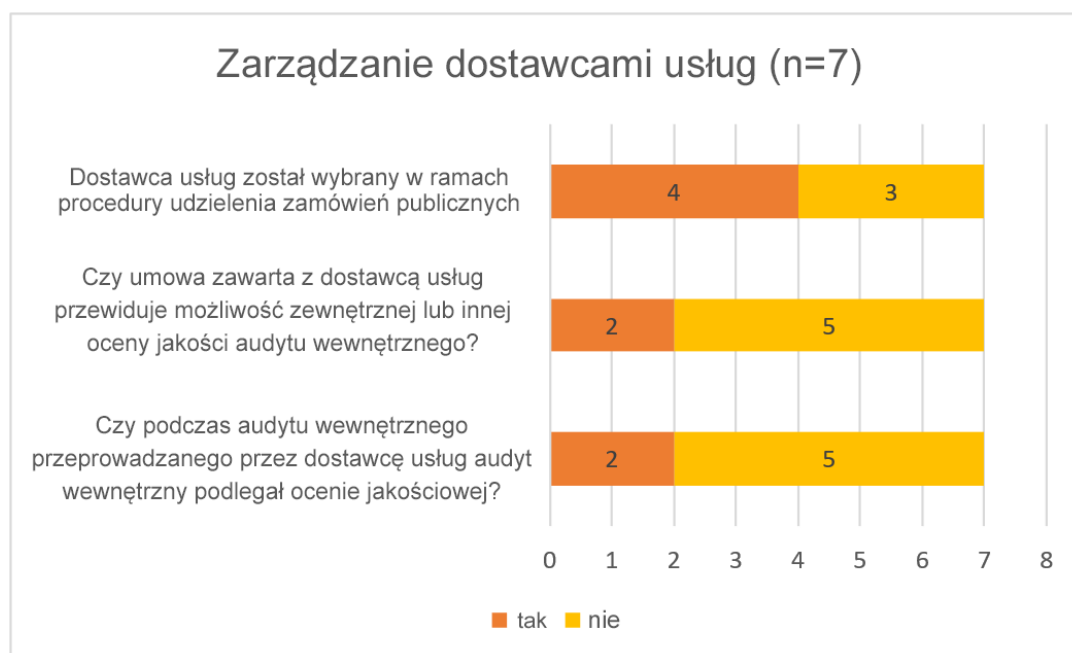


Jednostki samorządu terytorialnego	% jednostek samorządu terytorialnego z dostawcami usług
Województwa	0,0%
Miasta na prawach powiatu	0,0%
Powiaty	41,7%
Gminy (ogółem), w tym:	68,7%
Gminy miejskie	30,6%
Gminy miejsko-wiejskie	63,4%
Gminy wiejskie	85,3%

Źródło: Ministerstwo Finansów w Polsce, 2022 r.

73. OECD zidentyfikowała wśród audytorów wewnętrznych obawy dotyczące jakości audytów przeprowadzanych przez usługodawców. Chociaż koszty usług świadczonych przez usługodawców są bardziej ekonomiczne niż koszty bezpośredniego zatrudnienia audytora wewnętrznego, różni interesariusze wyrażali obawy, że trudno jest zapewnić wystarczająco wykwalifikowaną siłę roboczą. Ponadto uzyskanie wystarczającej współpracy ze strony podmiotu poddawanego audytowi może nie być łatwe w sytuacji, gdy ciągłość wyboru audytora nie jest zagwarantowana. Ponadto misja informacyjna OECD ujawniła, że w niektórych przypadkach postanowienia dotyczące oceny i kontroli jakości nie zostały uwzględnione w umowach z usługodawcami w celu zapewnienia jakości audytów wewnętrznych (Rysunek 2.13).

Rysunek 2.13. Zarządzanie usługodawcami



74. Zgodnie z podsumowaniem wyników badania funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w 2022 r.,⁴⁷ łącznie 53,8% jednostek samorządu terytorialnego (677 z 1258) zgłosiło, że opracowano program zapewnienia i poprawy jakości. W jednostkach samorządu terytorialnego, w których audyt wewnętrzny jest prowadzony przez usługodawców program zapewnienia i poprawy jakości opracowano w 43,7% (328 z 750) jednostek, a ocenę zewnętrzną przeprowadzono jedynie w 6,0% jednostek (45 z 750). W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, w których audyt wewnętrzny jest prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce, odsetek ten był wyższy i wyniósł 26,0% (132 z 508) jednostek, a program zapewnienia i poprawy jakości został opracowany w 68,7% (349 z 508) jednostek.

75. Podczas wywiadów informacyjnych prawie wszyscy interesariusze podkreślali, że funkcja audytu wewnętrznego realizowana przez usługodawców może prowadzić do niższego poziomu zapewnienia, słabego zarządzania jakością i ograniczonego zakresu audytu, który zazwyczaj ogranicza się do zgodności finansowej. Wynika to z faktu, że usługodawcy mogą nie mieć takiego samego poziomu wiedzy i doświadczenia jak wewnętrzna komórka audytu wewnętrznego i mogą nie być w stanie zapewnić takiego samego poziomu zapewnienia.

76. Standard IIA 2070, Usługodawca zewnętrzny a odpowiedzialność organizacji za audyt wewnętrzny, stanowi, że gdy organizacja zleca prace w zakresie audytu wewnętrznego podmiotowi zewnętrznemu, nie jest zwolniona z odpowiedzialności za utrzymanie skutecznej działalności w zakresie audytu wewnętrznego.⁴⁸ Standard ten określa, że ważne jest, aby zewnętrzny dostawca usług rozumiał standardy z serii 1300 i mógł uświadomić organizacji jej odpowiedzialność za zachowanie programu zapewnienia i

⁴⁷ <https://www.gov.pl/attachment/da888d9b-a2e2-4c0f-a51e-290bac18842a>

⁴⁸ 2070 — Zewnętrzny dostawca usług i odpowiedzialność organizacji za audyt wewnętrzny (theiia.org); ograniczony dostęp do tego dokumentu

poprawy jakości, który obejmuje wszystkie aspekty działalności w zakresie audytu wewnętrznego i obejmuje bieżące monitorowanie, okresowe samooceny i oceny zewnętrzne przeprowadzane przez wykwalifikowaną niezależną stronę w celu wsparcia zgodności ze Standardami i Kodeksem Etyki IIA.

77. Zaletą angażowania usługodawców jest przeprowadzanie audytów wewnętrznych po niższych kosztach, ale istnieje ryzyko, że nie zapewnią oni w pełni funkcjonalnej usługi audytu wewnętrznego. Ryzyko związane z angażowaniem usługodawców na potrzeby usług w zakresie audytu wewnętrznego może również obejmować:

- możliwy brak wystarczającego zaangażowania zasobów ludzkich,
- brak zrozumienia wewnętrznej kultury organizacji i procesów biznesowych,
- trudności w audytowaniu zarządzania efektywnością w celu osiągnięcia celów organizacyjnych,
- trudności w dostosowaniu usług doradczych tak, aby służyły poprawie skuteczności i efektywności organizacji,
- możliwy brak zrozumienia i pokrycia zarządzania ryzykiem z tendencją do koncentrowania się na zgodności finansowej,
- trudną do pozyskania wiedzę na temat środowiska kontroli zarządczej i kontekstu w organizacji,
- trudności w regularnej i ciągłej komunikacji z kadrą kierowniczą w celu poprawy kontroli zarządczej.

78. Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć zdefiniowanie w przepisach zharmonizowanych rozwiązań, oczekiwań dotyczących jakości i zapewnienia w odniesieniu do audytów wewnętrznych przeprowadzanych przez usługodawców, a także zapewnienie, aby umowy zawierały minimalne wymogi dotyczące wkładu zasobów ludzkich, odpowiedniego zakresu audytu wewnętrznego i kontroli jakości.

Personel i profesjonalizm

79. Artykuł 286 Ustawy o finansach publicznych wymaga, aby osoba posiadała jedną z kwalifikacji opisanych w poprzednim punkcie powyżej, aby móc prowadzić audyt wewnętrzny w sektorze publicznym.

80. W celu wsparcia realizacji postanowień niniejszego artykułu oraz zapewnienia niezbędnej jakości audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych Ministerstwo Finansów przygotowało informacje i wytyczne służące weryfikacji kwalifikacji niezbędnych do prowadzenia audytu wewnętrznego.⁴⁹ Materiał został przygotowany z myślą o kierownikach jednostek oraz pracownikach działów kadr zaangażowanych w proces rekrutacji na stanowisko audytora wewnętrznego lub w przygotowanie umowy z usługodawcą na przeprowadzenie audytu wewnętrznego. Informacje te mogą być również pomocne dla osób ubiegających się o zatrudnienie jako audytorzy wewnętrzni. Ministerstwo Finansów utworzyło również grupę roboczą w celu opracowania modelu kompetencyjnego

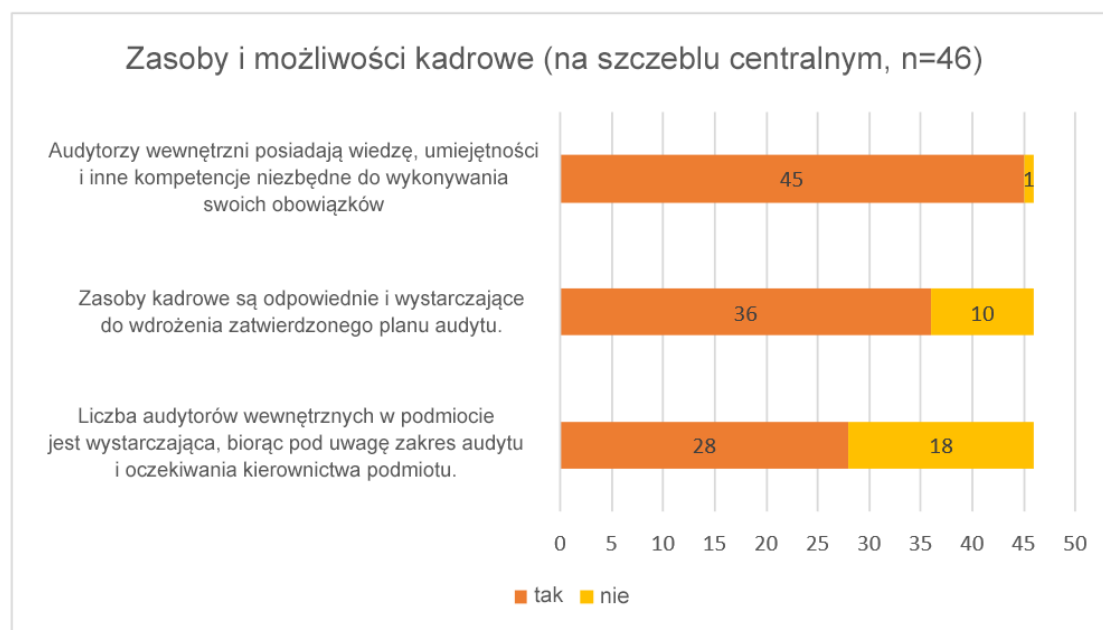
⁴⁹ [Kwalifikacje do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](https://www.gov.pl/web/finanse/kwalifikacje-do-prowadzenia-audytu-wewnetrznego-w-jednostkach-sektora-finansow-publicznych)

dla stanowisk kierownika komórki audytu wewnętrznego, audytora wewnętrznego i asystenta audytu wewnętrznego.⁵⁰

81. Pomimo tej dobrej praktyki, podczas wywiadów z OECD wielu interesariuszy wskazało, że istnieje niewielka szansa na zatrudnienie nowych audytorów wewnętrznych. IIA sugeruje, że zarządzający audytem wewnętrznym powinien współpracować z komitetem audytu i kierownictwem wyższego szczebla w celu ustalenia, czy ustanowiona wielkość działalności jest odpowiednia do zapewnienia należytego pokrycia zakresu audytu organizacji.⁵¹ Niemniej jednak interesariusze podkreślili, że ze względu na niskie zrozumienie roli audytu wewnętrznego przez kadrę kierowniczą wyższego szczebla, kierownikom komórek audytu wewnętrznego trudno jest pozyskać więcej audytorów, a wiele małych komórek audytu wewnętrznego ma tylko jednego audytora wewnętrznego zatrudnionego w niepełnym lub pełnym wymiarze godzin.

82. Wyniki analizy PII dla Zasady 10 w Polsce pokazują, że kryterium „Komórki audytu wewnętrznego są obsadzone zgodnie z wymogami prawnymi” nie jest spełnione, ponieważ w Polsce nie ma wymogów regulacyjnych dotyczących obsady stanowisk audytorów wewnętrznych. Podczas wywiadów z OECD wielu respondentów uznało, że liczba audytorów wewnętrznych jest niewystarczająca. W przypadku instytucji rządowych na szczeblu centralnym około 40% respondentów odpowiedziało, że liczba audytorów jest niewystarczająca do wykonywania obowiązków w zakresie audytu wewnętrznego (Rysunek 2.14).

Rysunek 2.14. Zasoby ludzkie i potencjał komórek audytu wewnętrznego



⁵⁰ [Informacja o postępach prac nad modelem kompetencyjnym osób prowadzących audyt wewnętrzny — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](#)

⁵¹ Tworzenie Skutecznego Działu Audytu Wewnętrznego w Sektorze Publicznym (theiia.org); ograniczony dostęp do tego dokumentu

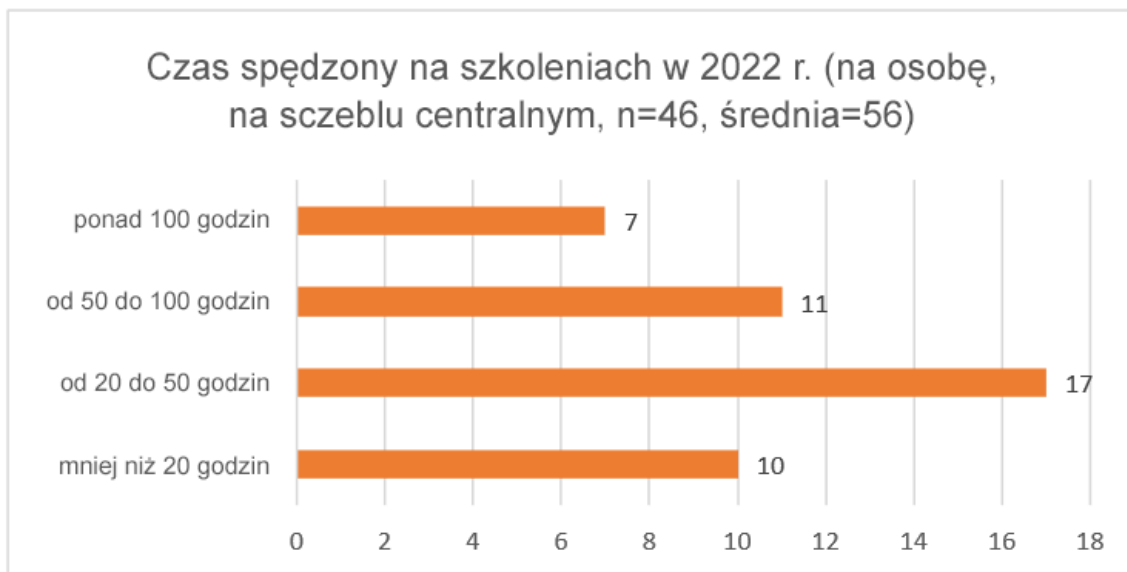
83. Poza międzynarodowymi kwalifikacjami wymienionymi w Ustawie o finansach publicznych, które są zarządzane przez międzynarodowe organizacje zawodowe, inne możliwości uzyskania kwalifikacji w zakresie audytu wewnętrznego są ograniczone, ponieważ Polska nie organizuje egzaminów kwalifikacyjnych. Niektórzy rozmówcy wspomnieli, że obecne programy szkoleniowe i warsztaty dla audytorów wewnętrznych są korzystne dla dalszego rozwoju umiejętności praktycznych, niemniej jednak krajowy moduł szkoleniowy i system certyfikacji, ukierunkowany konkretnie na specyfikę sektora publicznego, stanowiłyby wartość dodaną dla budowania niezbędnych zdolności audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

84. Aby wspierać ciągły rozwój zawodowy w zakresie audytu wewnętrznego, w latach 2021 i 2022 Ministerstwo Finansów zorganizowało 35 webinarów i jeden warsztat. Webinary były przeznaczone dla kadry kierowniczej z sektora publicznego, audytorów wewnętrznych i komitetów audytu i koncentrowały się na tematach związanych z kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym. Ponad 2200 uczestników wzięło udział w tych wydarzeniach, które zebrały pozytywne opinie uczestników. Webinary obejmowały różne tematy, takie jak rachunkowość sektora publicznego, techniki audytu i ochrona przed oszustwami, a wielu uczestników wyraziło zadowolenie z jakości warsztatów i szkoleń prowadzonych przez Ministerstwo Finansów. Ponadto Ministerstwo przeanalizowało i informowało o stosownych szkoleniach prowadzonych przez inne organizacje, które mogłyby być korzystne dla środowiska audytu wewnętrznego.⁵² Ważne jest, aby stale prowadzić warsztaty i webinary w celu zwiększenia potencjału audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym oraz promowania dzielenia się wiedzą i wymiany informacji.

85. Istotne jest, aby Ministerstwo Finansów wykazało silną koncentrację na rozwijaniu solidnego podejścia do tematu audytu wewnętrznego jako zawodu. W związku z tym wyniki ankiety pokazują, że większość poświęcała na szkolenia nie mniej niż 40 godzin rocznie, co jest zgodne z międzynarodowymi dobrymi praktykami (Rysunek 2.15). Przeszkoleni audytorzy wewnętrzni powinni być biegli w stosowaniu metod, procedur i technik audytu wewnętrznego oraz być w stanie rozpoznać znaczące odstępstwa od dobrych praktyk zarządzania. Audytorzy wewnętrzni muszą również doceniać podstawy odpowiednich umiejętności specjalnych, aby mogli identyfikować istniejące lub potencjalne problemy i dostarczać zalecenia wnoszące wartość dodaną.

⁵² [Kancelaria Prezesa Rady Ministrów zaprasza na szkolenie online z cyberbezpieczeństwa — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](https://www.gov.pl)

Rysunek 2.15. Czas szkolenia audytu wewnętrznego w 2022 r



86. Ponadto, aby dotrzymać kroku najnowszym wyzwaniom, wymaganiom i innowacyjnym zmianom w sektorze publicznym, Ministerstwo Finansów rozpoczęło opracowywanie nowego podejścia do audytu wewnętrznego, zwanego **Audytem wewnętrznym 2.0**, którego celem jest zbudowanie kolejnego etapu ewolucji funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym jako solidnego fundamentu dla kluczowych atrybutów audytu wewnętrznego. Podejście to ma na celu spełnienie wymagań i oczekiwań odbiorców usług audytu wewnętrznego, zwiększenie jego wartości i skupienie się na istocie następujących atrybutów audytu wewnętrznego: zgodności, skuteczności, użyteczności i wydajności (Ramka 2.3).

Ramka 2.3 Audyt wewnętrzny 2.0 — proces transformacji funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce

Transformacja audytu wewnętrznego, zainicjowana przez centralną funkcję harmonizacji, odbywa się w oparciu o nieszablonowe myślenie i innowacyjne rozwiązania. Innowacje odgrywają ogromną rolę nie tylko w podnoszeniu jakości świadczonych usług, ale także przejawiają się w efektywniejszej pracy, sprzyjają większemu zaangażowaniu pracowników i wspierają proces rozwoju zawodowego.

Wybrane cztery elementy są niezbędne i nierozłączne w kształtowaniu audytu wewnętrznego przyszłości w Polsce:

- Zgodność — zgodność z przepisami i standardami jest niezbędna do prawidłowego wykonywania obowiązków audytorów wewnętrznych i działań związanych z audytem.
- Skuteczność — skuteczność funkcji audytu wewnętrznego jest silnie i niezmiennie powiązana z jej kluczowymi elementami: niezależnością, obiektywizmem, biegłością i starannością zawodową.
- Użyteczność — widoczna użyteczność audytu wewnętrznego buduje zaufanie wśród obywateli i innych interesariuszy.
- Wydajność — jeśli zasoby audytu są efektywnie wykorzystywane, działa on wydajnie i wypełnia swoją misję, co przekłada się na wzmocnienie mechanizmów kontrolnych oraz poprawę efektywności procesów i działań realizowanych przez jednostki sektora finansów publicznych.

Źródło: Ministerstwo Finansów, 2023, [Audyt 2.0 — niedościgniony ideał czy rzeczywistość...](#) - Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl)

87. W latach 2003–2006 Ministerstwo Finansów w Polsce przeprowadzało krajowy egzamin kwalifikacyjny dla audytorów wewnętrznych. Celem egzaminu było sprawdzenie wiedzy audytorów wewnętrznych w zakresie obowiązującej metodologii audytu, standardów, administracji publicznej i finansów publicznych. Wysiłek ten pomógł stworzyć silne podstawy audytu wewnętrznego w Polsce, dostarczając około 2200 audytorów wewnętrznych.

88. Wyniki analizy PII Zasady 10 w Polsce wskazują, że chociaż system certyfikacji audytorów wewnętrznych funkcjonuje na poziomie krajowym, centralna funkcja harmonizacji nie koordynuje systemu certyfikacji, aby zapewnić włączanie nowych pracowników audytu wewnętrznego i ich ustawiczne kształcenie zawodowe. Ponadto funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym nie posiada informacji na temat tego, ilu urzędników publicznych wykonujących zadania funkcji audytu wewnętrznego uzyskało krajowy lub międzynarodowy certyfikat audytu wewnętrznego. Podczas wywiadów z OECD wielu uczestników sugerowało, że egzamin krajowy powinien zostać przywrócony, aby zaradzić obecnemu niedoborowi audytorów wewnętrznych i zapewnić niezbędne umiejętności, aby sprostać rosnącym oczekiwaniom ze strony sektora publicznego i obywateli. Uważają oni, że krajowy system egzaminacyjny jest skuteczniejszym sposobem oceny wiedzy na temat sektora publicznego, w tym zarządzania finansami i administracji publicznej.

89. Interesariusze z Polski uznali, że podstawowe kwalifikacje w zakresie audytu wewnętrznego, które mogą być formalnie oceniane poprzez zdanie egzaminów zawodowych, w całości lub w modułach, mogą być dobrze ukierunkowanym sposobem motywowania audytorów wewnętrznych i zapewnienia, że szkolenie jest dobrze ukierunkowane. Wynika z tego, że istniejący proces musi być w pełni powiązany z uzyskaniem rządowych kwalifikacji szkoleniowych. Zindywidualizowane moduły

szkoleniowe mogłyby zostać opracowane we współpracy z właściwymi podmiotami prowadzącymi szkolenia dla służb publicznych, Najwyższą Izbą Kontroli i lokalnymi izbami zawodowymi (tj. biegłymi rewidentami, stowarzyszeniami i uniwersytetami).

90. W związku z tym Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć ocenę długoterminowych inicjatyw mających na celu poprawę dostępu audytorów wewnętrznych do kompleksowych szkoleń, specjalistycznych kursów i certyfikacji w dziedzinie audytu wewnętrznego, w tym m.in. audytu technologii informacyjnej i wykorzystania technologii do kontroli i audytu, biorąc pod uwagę różne podejścia do profesjonalizacji stosowane w różnych krajach (Ramka 2.4).

Ramka 2.4 Profesjonalizacja i budowanie potencjału służb audytu wewnętrznego

Program szkoleniowy dla audytorów wewnętrznych w Chorwacji

Podstawowy program szkoleniowy

Ministerstwo Finansów, Sektor Harmonizacji Audytu Wewnętrznego i Kontroli Finansowej (Centralna Jednostka Harmonizacji) zapewnia profesjonalny program szkoleniowy dla certyfikowanych audytorów wewnętrznych sektora publicznego. Jest to ważny element rozwoju audytu wewnętrznego na poziomie organu administracji państwowej, organu jednostki samorządu terytorialnego, a także w większości przedsiębiorstw państwowych. Wszyscy kandydaci, którzy pomyślnie ukończą program szkoleniowy:

- otrzymają certyfikat uprawniający do prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym Republiki Chorwacji wydany przez Ministra Finansów,
- uzyskają tytuł „Certyfikowanego Audytora Wewnętrznego Sektora Publicznego”,
- staną się częścią sieci audytorów wewnętrznych sektora publicznego.

Program jest uznawany nie tylko przez Ministerstwo Finansów, ale także przez Unię Europejską. Opracowany system szkoleń i uzyskanie certyfikatu wysoko wykwalifikowanego specjalisty pomaga certyfikowanym audytorom wewnętrznym w wykonywaniu ich pracy zgodnie z najlepszymi międzynarodowymi standardami praktyki, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Audytu Wewnętrznego.

Program szkoleniowy składa się z dwóch poziomów:

- Szkolenie teoretyczne obejmuje pięć obowiązkowych modułów. Po ukończeniu tej części i pomyślnym zdaniu egzaminu pisemnego kandydat otrzymuje dokument potwierdzający zdanie egzaminu pisemnego na Certyfikowanego Audytora Wewnętrznego Sektora Publicznego.
- Szkolenie praktyczne obejmuje dwa pomyślnie zakończone audyty wewnętrzne. Potwierdza to mentor (certyfikowany audytor wewnętrzny sektora publicznego), który kieruje pracą kandydatów i nadzoruje ich pracę podczas przeprowadzania audytów wewnętrznych. Po ukończeniu szkolenia praktycznego i zdaniu egzaminu ustnego z wynikiem pozytywnym uzyskuje się certyfikat wydawany przez Ministra Finansów, który uprawnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

Program ustawicznego rozwoju zawodowego:

Wszyscy audytorzy wewnętrzni są zobowiązani po uzyskaniu certyfikacji zawodowej do prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym do utrzymywania swojej fachowej wiedzy zgodnie z przepisami Instrukcji w sprawie ustawicznego doskonalenia zawodowego audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym w celu utrzymania warunków do wykonywania niezależnej pracy w zakresie audytu wewnętrznego oraz w celu poprawy jakości audytu wewnętrznego. Instrukcja w sprawie

ustawicznego doskonalenia zawodowego audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym reguluje status audytorów wewnętrznych, rodzaje i obszary doskonalenia zawodowego, spełnianie wymogów dotyczących gromadzenia punktów oraz sprawozdawczość w zakresie ustawicznego doskonalenia zawodowego audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym. Szkolenia przedstawione w katalogu są organizowane i prowadzone przez Centralną Jednostkę Harmonizacji Ministerstwa Finansów.

Program szkolenia audytorów wewnętrznych w Słowenii

Szkolenie audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym (TIAPS) stanowi przykład certyfikacji audytu wewnętrznego zorientowanej na sektor publiczny, łączącej najlepsze praktyki międzynarodowe z lokalnymi kwestiami regulacyjnymi, nauczanej w języku narodowym.

I. Zakres i kluczowe cechy: Idea TIAPS narodziła się w Słowenii w 2002 roku. Program TIAPS został opracowany w celu wzmocnienia kompetencji w zakresie procesów audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, ze szczególnym uwzględnieniem wymogów wprowadzonych w wyniku procesów przystąpienia do Unii Europejskiej. Obowiązkowe i zalecane wytyczne wydane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) od dawna uważane są za koncentrujące się na sektorze prywatnym i niezdolne do pełnego uwzględnienia obaw sektora publicznego. Jednym ze sposobów, w jaki TIAPS radzi sobie z takimi lukami, jest włączenie konfigurowalnego modułu dotyczącego kwestii prawnych i podatkowych, napisanego przez ekspertów z państw uczestniczących. Sposób nauczania norm i praktyk różni się od sposobu nauczania IIA, który opiera się bardziej na regułach niż na zasadach. TIAPS jasno pokazuje studentom, co robić i jak, w przeciwieństwie do wytycznych wydanych przez IIA, które pozostawiają duże pole do interpretacji. TIAPS jest skierowany do pracowników sektora publicznego z tytułem licencjata i praktycznym doświadczeniem w obszarach takich jak rachunkowość, nadzór finansowy i kontrola. Program składa się z siedmiu modułów, podzielonych na dwa poziomy: certyfikatu i dyplomu. Moduły, z wyjątkiem tego dotyczącego krajowego ustawodawstwa i krajowych regulacji podatkowych, zostały opracowane przez Instytut Finansów Publicznych i Rachunkowości (CIPFA).

II. Wyzwania: Główna przeszkoda we wdrażaniu TIAPS jest również jego największą siłą: dostosowanie programu nauczania do poziomu lokalnego. Wymaga to od zaangażowanych instytucji wykonania dużej części prac przygotowawczych przed realizacją programu, w tym przetłumaczenia materiałów szkoleniowych i przeszkolenia lokalnych trenerów, którzy będą nauczać treści modułu w lokalnym języku. Powiązaną kwestią jest potrzeba znalezienia i zatrudnienia ekspertów do stworzenia modułów dotyczących ustawodawstwa i regulacji podatkowych. Zespół wdrażający program zatrudnia tłumaczy, którzy dobrze rozumieją istotę treści; wstępne tłumaczenie jest sprawdzane przez redaktora lub recenzenta w celu dokonania niezbędnych korekt, zgodnie ze standardową terminologią w każdym kraju. Pomimo tego, że jest to stosunkowo nowy program, TIAPS oferuje specjalizacje. Jednak specjalizacje nie osiągnęły jeszcze w pełni równoważnego poziomu, aby bezpośrednio zastąpić specjalistyczne certyfikaty, takie jak certyfikat Certified Information Systems Auditor (CISA) — Certyfikowany Audytor Systemów Informatycznych, przyznawany przez Stowarzyszenie Audytu i Kontroli Systemów Informatycznych (ISACA), chociaż istnieją plany, aby to zrobić w perspektywie średnioterminowej. Program ma również sposób na monitorowanie i zapewnienie, że jego certyfikowani specjaliści są na bieżąco ze zmieniającymi się trendami w audycie, podobnie jak robią to IIA i ISACA, poprzez wymagania dotyczące ustawicznego kształcenia zawodowego.

Program rozwoju audytu wewnętrznego oraz profile i słownik kompetencji audytu wewnętrznego w Kanadzie

Wśród inicjatyw mających na celu ulepszenie rozwoju systemu rekrutacji i wzmocnienia audytu wewnętrznego, Biuro Kontrolera Generalnego Kanady opracowało Ramy kompetencji audytu wewnętrznego, które mają na celu wspieranie i wzmocnianie jakości i samowystarczalności środowiska audytu wewnętrznego w federalnym sektorze publicznym. Zapewniają one doskonałą infrastrukturę,

wraz z narzędziami i usługami wsparcia, aby pozycjonować społeczność audytu wewnętrznego jako profesjonalistów, którzy wykonują pracę w rządzie Kanady, która wnosi wartość dodaną do organizacji.

Oprócz coachingu, mentoringu i kursów rozwoju zawodowego, Program rekrutacji i rozwoju audytu wewnętrznego (IARD) oferuje:

- do 36 miesięcy szkolenia i doświadczenia zawodowego;
- plan rozwoju zaprojektowany tak, aby pomagać w odniesieniu sukcesu;
- dostęp do mentoringu i możliwości nawiązywania kontaktów;
- wsparcie w uzyskaniu certyfikatu Certified Internal Auditor (CIA) — Certyfikowany Audytor Wewnętrzny (w tym płatny urlop naukowy i zwrot kosztów czesnego);
- miejsce, w którym można dowiedzieć się więcej o działalności organizacji i nawiązać kontakt z kadrą kierowniczą wyższego szczebla;
- możliwość awansu w ramach programu.

Profile kompetencji IA i słownik są głównymi filarami zarządzania opartego na kompetencjach (CBM). Pozwalają one organizacjom skupić się na tym, w jaki sposób dana osoba wykonuje swoją pracę w oparciu o umiejętności, zdolności i wiedzę niezbędną do wykonywania zadań. CBM to zastosowanie zestawu kompetencji do zarządzania zasobami ludzkimi (personelem, szkoleniami, zarządzaniem wydajnością i planowaniem zasobów) w celu osiągnięcia doskonałości w zakresie wydajności i wyników, które są istotne dla organizacji.

Źródło: [Ministarstvo financija Republike Hrvatske — Szkolenie podstawowe \(gov.hr\)](#), [Przegląd uczciwości stanu Meksyk przeprowadzony przez OECD: Propagowanie kultury uczciwości | Przeglądy zarządzania publicznego OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#), [Program rekrutacji i rozwoju audytu wewnętrznego \(IARD\) — Canada.ca](#)

91. Wydaje się, że IIA i inne stowarzyszenia zawodowe w Polsce chętnie przyjmują audytorów wewnętrznych sektora publicznego i inicjatywy funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym Ministerstwa. Wejście na profesjonalną ścieżkę dla audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym w Polsce może przynieść korzyści dla zawodu, organizacji publicznych i kraju. Działania Ministerstwa na rzecz wsparcia systemu i udostępnienia szeregu wskazówek dostępnych dla audytorów wewnętrznych i nie tylko mówią same za siebie.

Niezależność

92. Ustawa o finansach publicznych ustanawia ramy prawne obowiązków kierownika jednostki i wymogi dotyczące struktury organizacyjnej w celu zabezpieczenia niezależności audytorów wewnętrznych:

- niezależne przygotowanie planu audytu — w porozumieniu z kierownikiem jednostki (art. 283 ust. 3–4),
- podleganie bezpośrednio kierownikowi jednostki (art. 280),
- dostęp do danych i dokumentów (art. 282 ust. 2).

93. Środki zapewniające niezależność audytorów wewnętrznych są bardziej szczegółowo określone w kartach audytu wewnętrznego ustanowionych przez każdą instytucję, np.:

- Kierownik komórki audytu wewnętrznego raportuje wyniki bezpośrednio do kierownika organizacji.
- Audytorzy wewnętrzni nie powinni uczestniczyć w działalności operacyjnej organizacji.
- Działania doradcze muszą być prowadzone w zakresie, który prawdopodobnie nie wpłynie na niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego.
- Audytorzy wewnętrzni będący w konflikcie interesów nie powinni uczestniczyć w audytach, które ich dotyczą.
- Audytorzy wewnętrzni mają dostęp do wszystkich dokumentów, informacji i pomieszczeń organizacji.

94. IIA stanowi, że niezależność audytu wewnętrznego od kierownictwa gwarantuje, że jest on wolny od przeszkód i stronniczości w planowaniu i wykonywaniu swojej pracy, ciesząc się nieograniczonym dostępem do osób, zasobów i informacji, których potrzebuje. Zasada 5 Modelu trzech linii IIA stanowi, że niezależność od obowiązków kadry kierowniczej ma kluczowe znaczenie dla obiektywności, autorytetu i wiarygodności, a także jest ustanawiana poprzez odpowiedzialność wobec organu zarządzającego, nieskrępowany dostęp do ludzi, zasobów i danych potrzebnych do ukończenia pracy oraz wolność od stronniczości lub ingerencji w planowanie i świadczenie usług.⁵³

95. Niezależność od codziennych działań organizacji oznacza, że audytor wewnętrzny nie może być zaangażowany w żadne działania kontrolne (Ramki 2.5-6). Dobra praktyka sugeruje, że niezależność funkcjonalna powinna być zawarta w przepisach i powinna wyraźnie obejmować takie kwestie, jak swoboda planowania audytu, przeprowadzania audytu i przygotowywania raportów z audytu. Rząd mógłby rozważyć, czy publiczni audytorzy wewnętrzni są powoływani, przenoszeni i/lub odwoływani przez kierownika niezależnie, czy po konsultacji z funkcją harmonizacji na szczeblu centralnym.⁵⁴

Ramka 2.5 Standard 1100 IIA: Niezależność i obiektywizm

Audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni obiektywni.

Interpretacja: Niezależność to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny. W celu osiągnięcia poziomu niezależności niezbędnego do skutecznego wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego, zarządzający audytem wewnętrznym ma bezpośredni i nieograniczony dostęp do kierownictwa wyższego szczebla i rady.

Obiektywizm to bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrzni nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób. Problemy dotyczące obiektywizmu muszą być rozpatrywane i rozwiązywane na szczeblu audytora, zadania, działalności audytu wewnętrznego i jego pozycji w strukturze organizacji.

⁵³ [three-lines-model-updated-english.pdf \(theiia.org\)](https://theiia.org/three-lines-model-updated-english.pdf)

⁵⁴ Robert de Koning (2007), PlfC. Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa: Inicjatywa Komisji Europejskiej mająca na celu stworzenie nowych struktur publicznej kontroli wewnętrznej w krajach kandydujących i krajach trzecich

Standard 1110 IIA: Niezależność organizacyjna

Zarządzający audytem wewnętrznym musi podlegać takiemu szczeblowi zarządzania w organizacji, który pozwoli audytowi wewnętrznemu wypełniać jego obowiązki. Zarządzający audytem wewnętrznym musi, co najmniej raz na rok, potwierdzać radzie organizacyjną niezależność audytu wewnętrznego.

Źródło: Instytut Auditorów Wewnętrznych (2017), Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego

Ramka 2.6 INTOSAI — Kryteria niezależności i obiektywizmu audytorów wewnętrznych

ISSAI 1610 określa kryteria oceny **obiektywności** funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Funkcja audytu wewnętrznego:

- Jest ustanowiona na mocy przepisów ustawowych lub wykonawczych;
- Odpowiada przed kierownictwem najwyższego szczebla, na przykład kierownikiem lub zastępcą kierownika instytucji rządowej, oraz przed osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie (governance);
- Raportuje wyniki audytu zarówno kadrze kierowniczej najwyższego szczebla, na przykład kierownikowi lub zastępcy kierownika instytucji rządowej, jak i osobom odpowiedzialnym za zarządzanie (governance);
- Pod względem organizacyjnym znajduje się poza personelem i funkcją zarządzania jednostką podlegającą audytowi;
- Jest wystarczająco niezależna od nacisków politycznych, aby przeprowadzać audyty i obiektywnie zgłaszać ustalenia, opinie i wnioski bez obawy o odwet polityczny;
- Nie zezwala pracownikom audytu wewnętrznego na audyt operacji, za które byli wcześniej odpowiedzialni, aby uniknąć postrzeganego konfliktu interesów; oraz
- Ma dostęp do osób odpowiedzialnych za zarządzanie (governance).

Kryteria oceny **niezależności** funkcji audytu wewnętrznego w sektorze publicznym mogą obejmować:

- Jasno i formalnie zdefiniowane obowiązki i uprawnienia audytu wewnętrznego w karcie audytu;
- Funkcjonalne i personalne oddzielenie audytu wewnętrznego od zakresu obowiązków dotyczących zadań i decyzji zarządczych (np. jako kierownicy operacyjnych grup roboczych w projektach reform administracyjnych);
- Odpowiednia swoboda zarządzającego audytem wewnętrznym w tworzeniu planów audytu;
- Odpowiednie wynagrodzenie i zaszeregowanie w ramach skali wynagrodzeń zgodnie z odpowiedzialnością i znaczeniem audytu wewnętrznego; oraz
- Zaangażowanie i udział zarządzającego audytem wewnętrznym w rekrutacji pracowników audytu.

Źródło: INTOSAI (2019), Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, [intosai.gov_9140_e_1 \(issai.org\)](https://www.intosai.gov/9140_e_1/issai.org)

96. Zgodnie z najnowszym (przeprowadzonym w 2022 r. według stanu na koniec 2021 r.) badaniem ministerstwa dotyczącym funkcjonowania komórek audytu wewnętrznego w samorządach terytorialnych, większość respondentów (komórek audytu wewnętrznego) odpowiedziała, że obowiązki kierownika w zakresie zapewnienia niezależności audytorów

wewnętrznych są dobrze przestrzegane.⁵⁵ Nadal jednak w niektórych jednostkach samorządu terytorialnego nie ustanowiono bezpośredniej podległości kierownikowi jednostki oraz nie dokonano oddzielenia funkcji audytu wewnętrznego od innych funkcji zarządczych: funkcję audytu wewnętrznego łączono z komórką ds. ochrony danych, kontroli zarządczej, inspekcji, bezpieczeństwa i ochrony informacji niejawnych lub umiejscowiono w komórce ds. koordynacji organizacyjnej lub zarządzania.

97. Wyniki analizy PII Zasady 10 w Polsce wskazują, że ramy regulacyjne Polski przewidują niezależność funkcji audytu wewnętrznego w określaniu zakresu audytu wewnętrznego, wykonywaniu pracy i komunikowaniu wyników. Jak wynika z badania OECD (Rysunek 2.16), audytorzy wewnętrzni wyrazili opinię, że są ogólnie zadowoleni z niezależności audytu wewnętrznego. Niemniej jednak pojawiły się obawy dotyczące struktury organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego i konieczności silniejszej ochrony audytorów wewnętrznych. Do odwołania kierownika komórki audytu wewnętrznego lub zmiany warunków zatrudnienia wymagana jest zgoda komitetu audytu. Nie ma jednak skutecznych środków ochronnych dla pozostałych audytorów wewnętrznych i audytorów wewnętrznych w samorządach, w których nie istnieją komitety audytu.

Rysunek 2.16. Postrzeganie poziomu niezależności



⁵⁵ Benchmarking i badania ankietowe — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl);

<https://www.gov.pl/attachment/da888d9b-a2e2-4c0f-a51e-290bac18842a>



98. Niezależność audytora wewnętrznego jest kluczową kwestią w świadczeniu skutecznych usług. Audytorzy wewnętrzni powinni być w stanie dokonywać osądów bez nadmiernego wpływu lub ingerencji i mieć możliwość omawiać słabości kontroli i obszary wymagające poprawy z osobami o odpowiednim poziomie uprawnień w organizacji. Ministerstwo Finansów mogłoby zapewnić, że rola audytu wewnętrznego jest oddzielona od obowiązków kontroli zarządczej w przepisach i w praktyce.

99. Uprawnienia audytora wewnętrznego polegające na zwracaniu się do Ministerstwa Finansów i komitetów audytu, o ile zostały ustanowione, w sprawie obaw, które zdaniem audytora nie są odpowiednio rozwiązywane powinny zostać wzmocnione. Polska mogłaby rozważyć, aby powoływanie i odwoływanie audytorów wewnętrznych podlegało konsultacjom z Ministerstwem Finansów. Rola nadzorcza komitetu audytu mogłaby być dalej rozwijana, aby pomóc w ustanowieniu i utrzymaniu wysokich standardów rzeczywistej praktyki w zapewnianiu niezależności audytorów wewnętrznych.

Komitety Audytu

100. Zgodnie z art. 288 i 289 Ustawy o finansach publicznych, komitet audytu powinien być ustanowiony przy ministrze w celu doradzania ministrowi w sprawach związanych z kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym. Komitet audytu odgrywa również kluczową rolę w zapewnieniu niezależności komórki audytu wewnętrznego, ponieważ ma prawo do wyrażenia zgody na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego.

101. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu, wydane na podstawie art. 290 Ustawy o finansach publicznych, określa niezbędne kwalifikacje niezależnych członków komitetu audytu, sposób ustalania wynagrodzenia niezależnych członków komitetu audytu oraz wymagania, jakie powinien spełniać regulamin komitetu audytu.

102. W Polsce komitety audytu tworzone są na szczeblu działu administracji rządowej — nie istnieją komitety audytu dla jednostek spoza działu administracji rządowej (np. administracji samorządowej). Od 2022 r. istnieje 18 komitetów audytu, które zapewniają nadzór nad ministerstwami i organizacjami podległymi ministerstwom.

103. Istnienie komitetu audytu stało się ostatnio istotną cechą modeli dobrego ładu organizacyjnego (governance) dla sektora publicznego i pomocą w zapewnieniu skutecznego systemu publicznej kontroli finansowej. Prawidłowo utworzony komitet audytu zapewni przynajmniej wsparcie audytorowi wewnętrznemu, a ponadto pomoże w zapewnieniu niezależności i wsparcia w delikatnych przypadkach, które mogą wiązać się z nadmierną presją i wskazówkami ze strony kadry kierowniczej podmiotu publicznego.

104. Członkowie komitetu audytu są powoływani przez ministra kierującego działem, a w jego skład wchodzi co najmniej dwie osoby niezatrudnione w ministerstwie lub podmiotach w dziale (tzw. „członek niezależny”). Powyższe rozporządzenie wymaga od niezależnych członków posiadania wykształcenia wyższego z tytułem magistra lub równorzędnego oraz co najmniej pięcioletniego doświadczenia zawodowego, w tym co najmniej dwuletniego doświadczenia w pełnieniu funkcji kierowniczych. Przewodniczący komitetu audytu musi być sekretarzem lub podsekretarzem stanu w ministerstwie. Na przykład komitetowi audytu Ministerstwa Finansów przewodniczy podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów i składa się on z dziesięciu członków, z których dwóch jest niezależnych.

105. Zadania komitetu audytu obejmują:

- wskazywanie istotnych słabości kontroli zarządczej i proponowanie jej usprawnień,
- ustalanie priorytetów dla rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego,
- monitorowanie skuteczności audytu wewnętrznego,
- ochrona kierownika komórki audytu wewnętrznego w dziale,
- rola doradcza w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego.

106. Komórki audytu wewnętrznego w ministerstwach wspierają komitety audytu oraz gromadzą dane i dokumenty z komórek audytu wewnętrznego w działach. W szczególności komórki audytu wewnętrznego wspierają poprzez gromadzenie planów audytu, sprawozdań z realizacji planów i innych niezbędnych informacji; przygotowywanie zbiorczych informacji na temat istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej oraz proponowanych usprawnień kontroli zarządczej; oraz zapewnianie wsparcia organizacyjnego.

107. Do końca lutego każdego roku komitet audytu przedkłada ministrowi kierującemu działem oraz Ministrowi Finansów sprawozdanie z wykonania zadań w roku poprzednim. Sprawozdanie z wykonania zadań podlega publikacji w Biuletynie Informacji Publicznych.

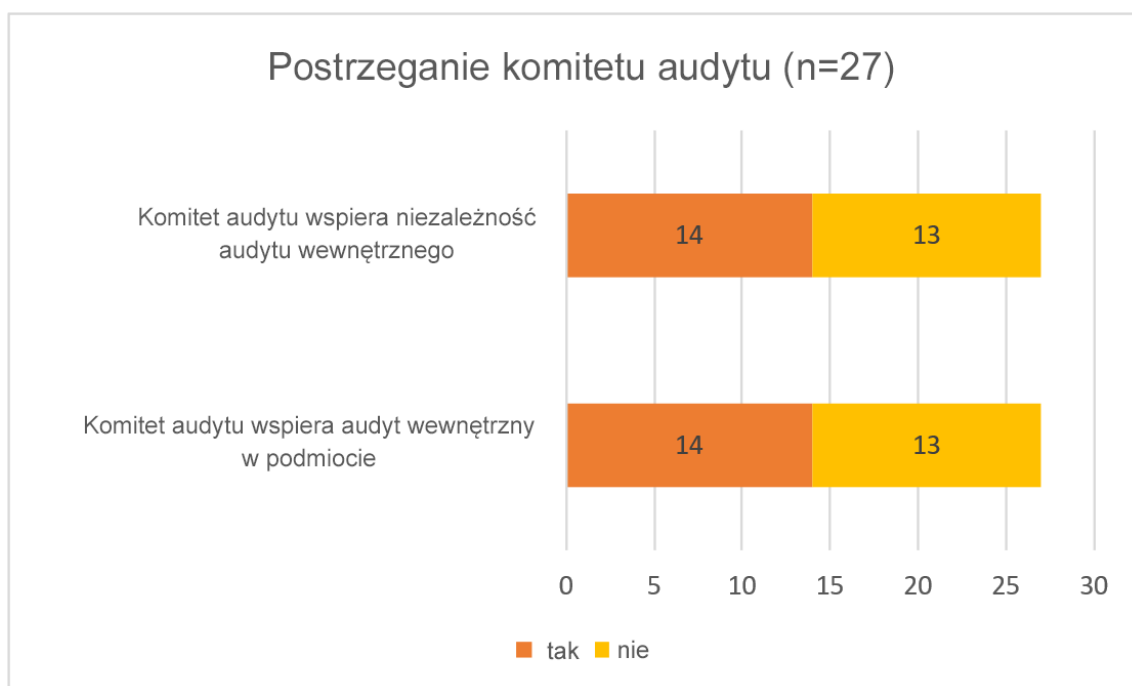
108. Zgodnie ze sprawozdaniem podsumowującym sporządzonym przez Ministerstwo Finansów, nie wszystkie komitety audytu w 2021 r. wykonywały wszystkie swoje obowiązki⁵⁶ i ustaliły priorytety audytu wewnętrznego na potrzeby rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego, jak określono w przepisach. Mimo tego liczba zgłoszonych priorytetów na potrzeby planów rocznych i strategicznych była na wyższym poziomie niż w poprzednim okresie sprawozdawczym — odpowiednio 27 priorytetów w 2020 r. i 41 priorytetów w 2021 r. Liczba komitetów audytu, w przypadku których wdrożono wszystkie zgłoszone priorytety, nie zmieniła się znacząco: w 2020 r. wdrożono 11 priorytetów, a pięć wdrożono częściowo, natomiast w 2021 r. wdrożono 12 priorytetów, a dwa wdrożono

⁵⁶ Podsumowania rocznych sprawozdań komitetów audytu z realizacji zadań — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl)

częściowo. Niektóre z komitetów przygotowały wytyczne dotyczące przeprowadzenia audytu wewnętrznego w obszarze priorytetowym w obsługiwanych działach administracji rządowej. Należy jednak zauważyć, że większość ustalonych priorytetów koncentruje się na aspektach związanych z wydajnością, komunikacją i organizacją pracy. Należy podkreślić, że nieco ponad połowa komitetów audytu zgłosiła istotne słabości kontroli zarządczej i planowała jej poprawę. Podobnie jak w poprzednim okresie sprawozdawczym, największy udział procentowy miały słabości związane z działaniami kontrolnymi. Jednak w 2021 r. były one na wyższym poziomie i osiągnęły około 50% (w 2020 r. — 38%). Słabości w obszarze kontroli zarządczej stanowiły w 2021 r. ponad 20% wszystkich zgłoszonych (w 2020 r. stanowiły 15%).

109. Zespół OECD zaobserwował obawy dotyczące niewystarczającego zaangażowania komitetu audytu we wspieranie funkcji audytu wewnętrznego, określanie priorytetów w formułowaniu strategii audytu i rocznego planu audytu oraz w definiowaniu istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej w organizacji. Badanie przeprowadzone wśród audytorów wewnętrznych również potwierdziło ich sceptycyzm co do roli komitetu audytu (Rysunek 2.17).

Rysunek 2.17. Postrzeganie komitetów audytu w administracji centralnej przez audytorów wewnętrznych



110. Może to wynikać z następujących przyczyn:

- Skład komitetu audytu. Jest to jeden ze wskaźników świadczących o jego niezależności. Istnieją różnice w liczbie członków i ich składzie w komitetach audytu, jednak większość z nich jest zdominowana przez członków wewnętrznych. Na przykład⁵⁷ Ministerstwo Finansów miało ośmiu członków zależnych i dwóch niezależnych, Ministerstwo Infrastruktury miało trzech członków zależnych i dwóch niezależnych, Ministerstwo

⁵⁷ Zgodnie z podsumowaniem rocznych sprawozdań komitetów audytu z realizacji zadań w 2022 r.

Klimatu i Środowiska miało trzech członków zależnych i trzech niezależnych; Ministerstwo Sportu i Turystyki miało trzech członków zależnych i dwóch niezależnych.

- Członkowie komitetów audytu odgrywają jednocześnie dwie role: są członkami komitetu audytu i kierownikami departamentów podlegających audytowi. Nawet jeśli są świadomi problemów w swoim departamencie, mogą woleć rozwiązywać je wewnętrznie niż poprzez prace komitetu audytu.
- Niska świadomość przydatności audytu wewnętrznego. Większość członków komitetów audytu to kierownicy w organizacji. Są oni w stanie rozpoznać zagrożenia dla osiągnięcia celów organizacyjnych i słabości kontroli zarządczej, a zatem mogą odgrywać ważną rolę w opracowywaniu planu audytu wewnętrznego. Jeśli jednak postrzegają audyt wewnętrzny jedynie jako proces, a nie jako okazję do poprawy wydajności operacyjnej, aktywność komitetów audytu pozostanie na niskim poziomie.

111. Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć, w jaki sposób skuteczny komitet audytu mógłby funkcjonować w ministerstwach i innych organach publicznych, aby stać się istotnym elementem wspierającym kontrolę zarządczą i dobry ład organizacyjny (governance). Ministerstwo mogłoby również rozważyć zapewnienie niezbędnego przywództwa we wspieraniu obszarów nieobjętych przez komitety. Komitety te nie powinny zastępować odpowiedzialności kadry kierowniczej za ograniczanie ryzyka (Ramka 2.7). Komitety monitorują i oceniają istniejące rozwiązania w celu zapewnienia kompleksowego i wiarygodnego zapewnienia dotyczącego obowiązków w zakresie sprawozdawczości finansowej i wyników, systemu kontroli zarządczej, nadzoru nad ryzykiem i zarządzania ryzykiem. Wiąże się to z identyfikacją potrzeb w zakresie zapewnienia wiarygodności i najodpowiedniejszych narzędzi do zaspokojenia tych potrzeb, a także potencjalnych luk lub nakładania się zapewnień oraz sposobów rozwiązania takich problemów; oraz czy istniejące ramy zapewnią wystarczające, odpowiednie i wiarygodne zapewnienia, którego organizacja potrzebuje, aby uniknąć niespodzianek i umożliwić wczesne podejmowanie decyzji i działań w kwestiach ryzyka i kontroli.⁵⁸

Ramka 2.7 Wiodące atrybuty publicznych komitetów audytu w Australii

Komitet audytu stosujący dobre praktyki wyróżnia się następującymi cechami:

- Ma formalny statut, który uwzględnia odpowiednie wymogi prawne i szersze ramy ładu korporacyjnego jednostki, obejmuje funkcje i obowiązki komitetu oraz jest zatwierdzony przez organ odpowiedzialny.
- Członkowie posiadają odpowiednie doświadczenie i wiedzę z zakresu działalności, zarządzania finansami, technologii informacyjno-komunikacyjnych i sektora publicznego.
- Ma dobre relacje robocze z organem odpowiedzialnym, kadrą kierowniczą wyższego szczebla podmiotu i innymi interesariuszami.
- Przyjmuje niezależną perspektywę oraz docenia i szanuje rozdział obowiązków kadry kierowniczej i komitetu audytu.

⁵⁸ [Przegląd uczciwości stanu Meksyk przeprowadzony przez OECD: Propagowanie kultury uczciwości | Przeglądy zarządzania publicznego OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\); dostępne do przeczytania na stronie internetowej OECD](#)

- Posiada wiedzę na temat działalności podmiotu, w szczególności ryzyka podmiotu i ustaleń dotyczących zarządzania tym ryzykiem.
- Przewodniczy mu osoba, która prowadzi dyskusje, zachęca do udziału innych członków i prowadzi spotkania w efektywny sposób.
- Zachęca i utrzymuje otwarty i konstruktywny dialog z innymi komitetami podmiotu, kadrami kierowniczą wyższego szczebla, audytem wewnętrznym i australijskim audytem krajowym.
- Stosuje osąd i swobodę uznania przy określaniu, w jaki sposób najlepiej wywiązać się ze swoich obowiązków.
- Skutecznie planuje swoje działania w celu wypełnienia swoich obowiązków; koncentruje się na ważnych kwestiach i ryzyku; jest perspektywiczny; oraz przyjmuje podejście ustawicznego doskonalenia podczas współpracy z kadrami kierowniczą podmiotu.
- Ma na uwadze strategiczne i operacyjne środowisko podmiotu, gdy zwraca się o informacje do kadry kierowniczej podmiotu i wyważa jakie pozyskane zasoby mają wartość informacyjną dla komitetu.
- Otrzymuje odpowiedni poziom wsparcia i zapewnia członkom komitetu wystarczające możliwości, aby byli na bieżąco z kluczowymi wydarzeniami w podmiocie, sektorze publicznym, otoczeniu biznesowym, w którym działa podmiot, i szerszej społeczności.

Źródło: ANAO (2015), *Komitety audytu sektora publicznego: Niezależne poświadczenie i doradztwo dla odpowiedzialnych organów*, Australijski Krajowy Urząd Audytowy, Canberra, [Przegląd przewodników po lepszych praktykach ANAO | Australijski Krajowy Urząd Audytowy \(ANAO\)](#).

112. Obowiązki komitetów mogą obejmować przegląd, nadzór i przedstawianie niezależnego zapewnienia organowi zarządzającemu w zakresie: ram kontroli zarządczej oraz zwalczania nadużyć finansowych i korupcji, kompleksowości i wiarygodności zapewnień dotyczących zarządzania ryzykiem i środowiska kontroli oraz ram zarządzania efektywnościowego.⁵⁹ Nadzór na szczeblu samorządu terytorialnego mógłby odzwierciedlać istniejące ramy na szczeblu centralnym.

113. Komitety audytu mogłyby również zapewnić większe wsparcie dla funkcji audytu wewnętrznego poprzez przegląd wyników audytu wewnętrznego i statusu wdrożenia zatwierdzonych planów działań kadry kierowniczej w odpowiedzi na zalecenia audytu oraz w celu zapewnienia niezależności, profesjonalizmu i obiektywizmu działalności audytu wewnętrznego.

Gotowość audytowanych

114. Poziom zrozumienia kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego przez audytowanych oraz współpraca w zakresie zadań audytowych są jednymi z ważnych czynników, które determinują wpływ audytu wewnętrznego, w szczególności na zwiększenie akceptacji i stopnia wdrożenia zaleceń audytu. Zgodnie z § 13 i § 14 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, kierownik komórki audytu wewnętrznego informuje audytowanego o planowanej realizacji zadania, a audytorzy wewnątrzni rozpoczynają zadanie zapewniające poprzez uzgodnienie z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki

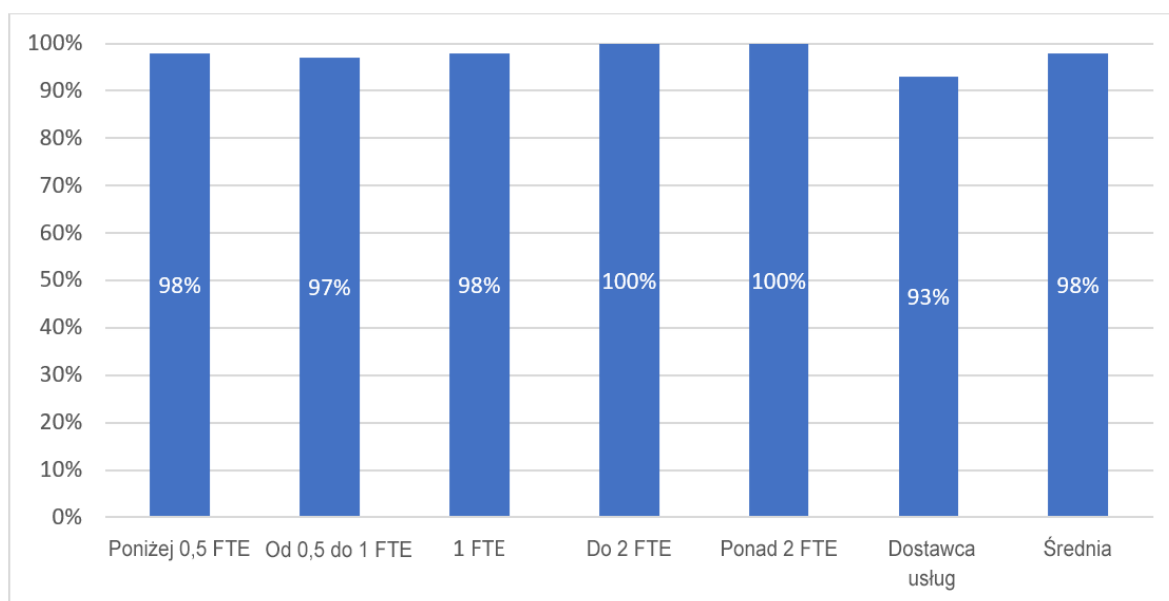
⁵⁹ [Audit-Committee-Paper-8th-draft-15.7-disp.pdf \(ecia.eu\)](#)

będącym przedmiotem tych działań; jeżeli kryteria nie zostały uzgodnione z audytowanym, należy je uzgodnić z kierownikiem jednostki.

115. Wydaje się, że nie ma dużego oporu wobec funkcji audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym. Trudno jednak stwierdzić, czy istnieje aktywna współpraca. Audytorzy wewnątrzni wspomnieli w wywiadzie z zespołem OECD, że wskaźnik akceptacji zaleceń audytu jest ogólnie wysoki, ale rzeczywisty wskaźnik ich wdrażania nie jest tak wysoki. Zauważono również, że niektórzy kierownicy mają tendencję do postrzegania audytów wewnętrznych bardziej jako przeszkodę niż pomoc w poprawie efektywności ich działań. Zespół OECD zauważył również, że niektórzy audytorzy wewnątrzni postrzegają audytowanych jako niewspółpracujących z audytem i przyjmujących bierną postawę wobec wdrażania zaleceń audytu.

116. Większość kierujących instytucjami uznaje, że zalecenia audytu wewnętrznego są na ogół zasadne. Raport benchmarkingowy za 2021 r. przeprowadzony przez Ministerstwo Finansów wykazał, że 98% kierowników jednostek w administracji centralnej uznało zalecenia audytu wewnętrznego za zasadne. Im wyższa liczba audytorów w jednostce audytu wewnętrznego, tym wyższy poziom satysfakcji, ale różnica w zależności od liczby audytorów nie była znacząca. Gdy jednak audyty wewnętrzne były przeprowadzane przez usługodawców, wskaźnik akceptacji był niższy (patrz Rysunek 2.18).

Rysunek 2.18. Odsetek zaleceń uznanych za zasadne przez audytowanych według liczby audytorów w 2021 r

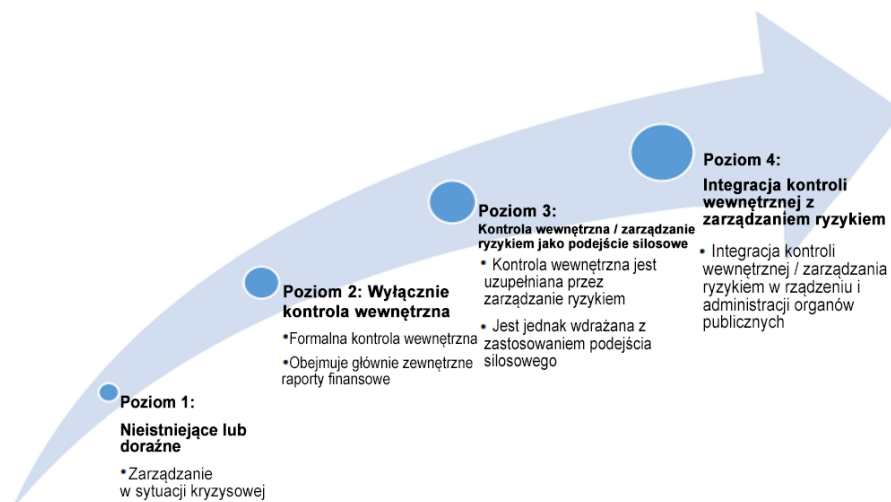


Źródło: Ministerstwo Finansów w Polsce, 2022 r.

117. Dobra praktyka sugeruje ciągłe koncentrowanie się na podnoszeniu świadomości i działaniach szkoleniowych na wyższych szczeblach i wśród kadry kierowniczej, z uwzględnieniem narzędzi rozliczalności, tak aby ci interesariusze przejęli odpowiedzialność za kontrolę zarządczą w celu wzmocnienia ich wyników i osiągnięcia celów w odpowiednich obszarach. Aby zapewnić niezbędny rozwój polityk kontroli zarządczej, kadra kierownicza musi rozważyć i zapewnić regularne monitorowanie środowiska kontroli i zagrożeń. Poniższy

Rysunek 2.19 ilustruje cztery podstawowe etapy integracji kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem w systemach zarządzania (governance) organizacji.⁶⁰

Rysunek 2.19 Podstawowe etapy integracji kontroli zarządczej



Źródło: OECD, 2021 r.

118. Ważne jest uściślenie wytycznych dotyczących tej pracy i stałe monitorowanie postępów. Przed rozpoczęciem konieczne będzie przeprowadzenie szkolenia, ale ponieważ temat jest powszechnie dostępny i zrozumiały, wybór odpowiedniego źródła szkolenia nie powinien być zbyt trudny. Zasada nr 5 Kontroli wewnętrznej — zintegrowana struktura ramowa Raportu COSO podkreśla znaczenie egzekwowania odpowiedzialności poprzez ustanowienie mechanizmów przez kadrę kierowniczą i dyrektorów w celu komunikowania się i pociągania poszczególnych osób do odpowiedzialności w związku wykonywaniem obowiązków w zakresie kontroli wewnętrznej w całej organizacji oraz w razie potrzeby wdrażania działań naprawczych. W Stanach Zjednoczonych okólnik A-123 Biura Zarządzania i Budżetu podkreśla odpowiedzialność administracji w obszarze kontroli wewnętrznej (Ramka 2.8).

⁶⁰ [Przegląd uczciwości stanu Meksyk przeprowadzony przez OECD: Propagowanie kultury uczciwości | Przeglądy zarządzania publicznego OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#); dostępne do przeczytania na stronie internetowej OECD

Ramka 2.8 Okólnik A-123 amerykańskiego Biura Zarządzania i Budżetu: Odpowiedzialność kadry kierowniczej za kontrolę wewnętrzną

Okólnik określa następującą politykę biura:

- Kadra kierownicza jest odpowiedzialna za ustanowienie i utrzymanie kontroli wewnętrznej w celu osiągnięcia celów skutecznej i wydajnej działalności, wiarygodnej sprawozdawczości finansowej oraz zgodności z obowiązującymi przepisami ustawowymi i wykonawczymi.
- Kadra kierownicza konsekwentnie stosuje standardy kontroli wewnętrznej w celu osiągnięcia każdego z celów kontroli wewnętrznej i oceny skuteczności kontroli wewnętrznej.
- Oceniając skuteczność kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową oraz zgodność z finansowymi przepisami ustawowymi i wykonawczymi, kadra kierownicza musi postępować zgodnie z opisanym przez Biuro Zarządzania i Budżetu procesem oceny.
- Co roku kadra kierownicza musi przedstawić poświadczenia dotyczące kontroli wewnętrznej w swoim raporcie dotyczącym wyników i odpowiedzialności, w tym oddzielne poświadczenie dotyczące kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową, wraz z raportem na temat zidentyfikowanych istotnych słabości i działań naprawczych.
- Działania wymagane przez okólnik wskazują, że agencje i poszczególni kierownicy na szczeblu federalnym muszą podejmować systematyczne i proaktywne środki w celu:
 - Opracowania i wdrożenia odpowiedniej i efektywnej kosztowo kontroli wewnętrznej w celu zarządzania zorientowanego na wyniki.
 - Oceny adekwatności kontroli wewnętrznej w programach i działaniach federalnych.
 - Oddzielnej oceny i oddzielnego dokumentowania kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową zgodnie z procesem.
 - Ustalenia potrzebnych usprawnień.
 - Podjęcia odpowiednich działań naprawczych.
 - Składania corocznych sprawozdań na temat kontroli wewnętrznej w formie oświadczeń kadry kierowniczej.

Źródło: Okólnik amerykańskiego Biura Zarządzania i Budżetu (OMB) A-123, Odpowiedzialność kadry zarządzającej za zarządzanie ryzykiem i kontrolę wewnętrzną przedsiębiorstwa (Zmieniony 07/15/2016).

119. Aby odgrywać rolę motywatorów, kierownicy publiczni muszą przyjąć postawę wspierającą kontrolę zarządczą, ilustrując znaczenie uczciwości, wartości etycznych i zasad postępowania w swoich wytycznych, postawach i zachowaniu, poprzez instrukcje, osobiste inicjatywy i dawanie przykładu (Ramka 2.9-10). To zaangażowanie i ta postawa, określane również jako „przykład z góry”, są przejawem woli politycznej kadry kierowniczej wyższego szczebla, by działać właściwie. Przywództwo kadry kierowniczej najwyższego szczebla, które jest niezbędne w kontroli zarządczej, powinno być realizowane poprzez jasne komunikaty dotyczące postawy kadry kierowniczej w stosunku do całej organizacji. W tym sensie funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym mogłaby proponować i wzmacniać pozycję kierowników publicznych na różnych szczeblach, w inicjatywach, mechanizmach i dodatkowych narzędziach na rzecz uczciwości, aby ułatwić przekraczanie minimalnych oczekiwanych standardów. Mogą one obejmować, między innymi, ciągłe kampanie komunikacji zewnętrznej i wewnętrznej z kluczowymi komunikatami od kadry kierowniczej

na temat celów kontroli, szczegółowe wytyczne dotyczące obszarów ryzyka w sektorze lub podmiocie, regularne raporty dotyczące odpowiedzialności za wdrażanie przepisów dotyczących kontroli zarządczej, dzielenie się dobrymi praktykami w zakresie kontroli czy uznawanie etycznych liderów w kadrze kierowniczej średniego szczebla.⁶¹

Ramka 2.9 Atrybuty środowiska kontroli w Meksyku

- Organizacja wykazuje zaangażowanie na rzecz uczciwości i wartości etycznych.
- Rada dyrektorów wykazuje niezależność od kadry kierowniczej i sprawuje nadzór nad rozwojem i funkcjonowaniem kontroli wewnętrznej.
- Kierownictwo ustanawia, pod nadzorem rady nadzorczej, struktury, podległość służbową oraz odpowiednie uprawnienia i obowiązki w zakresie realizacji celów.
- Organizacja wykazuje zaangażowanie w przyciąganie, rozwój i zatrzymywanie kompetentnych osób zgodnie z celami.
- Organizacja rozlicza poszczególne osoby z ich obowiązków w zakresie kontroli wewnętrznej w ramach realizacji celów.

Źródło: OECD, 2017 r.

Ramka 2.10. Pytania i odpowiedzi w celu zapewnienia kadrze kierowniczej wyższego szczebla i komitetom wytycznych dotyczących monitorowania skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego i zarządzania ryzykiem

1. Kto monitoruje adekwatność systemu kontroli wewnętrznej? Czy istnieją procesy przeglądu adekwatności kontroli finansowych i innych kluczowych kontroli dla wszystkich nowych systemów, projektów i działań?

Kluczową częścią każdego skutecznego systemu kontroli wewnętrznej jest mechanizm pozyskiwania informacji zwrotnych na temat funkcjonowania systemów/procesów, tak aby można było zidentyfikować braki i obszary wymagające poprawy oraz wdrożyć zmiany. W pierwszej kolejności, jeśli istnieje dział kontroli wewnętrznej, pomoże on kierownikom wdrożyć solidne kontrole wewnętrzne. Działanie kluczowych mechanizmów kontrolnych będzie następnie weryfikowane przez audyt wewnętrzny i zewnętrzny wraz z innymi agencjami kontrolnymi, zarówno wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi w stosunku do organizacji. Jeśli nie istnieje dział kontroli wewnętrznej, można zwrócić się o wskazówki do działu zarządzania ryzykiem lub audytu wewnętrznego.

2. Czy istnieją ustalenia mające na celu okresową ocenę skuteczności ram kontroli organizacji?

Kluczowym wymogiem spośród wielu wymogów kontroli wewnętrznej zawartych w prawodawstwie Unii Europejskiej (UE) i reszty świata jest coroczne poświadczanie adekwatności i skuteczności systemu kontroli wewnętrznej. Takie poświadczenie powinno być wyraźnie udokumentowane. Przegląd ram kontroli będzie obowiązkiem komitetu audytu, który otrzyma informacje i poświadczenia od audytu wewnętrznego, zarządzania ryzykiem i audytorów zewnętrznych.

⁶¹ [Przegląd uczciwości stanu Meksyk przeprowadzony przez OECD: Propagowanie kultury uczciwości | Przeglądy zarządzania publicznego OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#); dostępne do przeczytania na stronie internetowej OECD

3. Kto ocenia audyt wewnętrzny?

Komitet audytu ocenia wydajność funkcji audytu wewnętrznego, otrzymując informacje o wynikach od samej funkcji i konsultując się z odpowiednimi dyrektorami i audytorami zewnętrznymi. Ponadto funkcja ta powinna być niezależnie weryfikowana przez zewnętrzną agencję, taką jak Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA), zgodnie z Międzynarodowymi ramowymi zasadami praktyk zawodowych, wydanymi przez IIA.

4. W jaki sposób proponowane działania związane z audytem są traktowane priorytetowo? Czy ustalenie jest powiązane z planem zarządzania ryzykiem organizacji i własną oceną ryzyka audytu wewnętrznego? Czy plan audytu wewnętrznego i budżet są kwestionowane po ich przedstawieniu?

Praca audytu wewnętrznego powinna być określona w planie opartym na ryzyku, kwestionowanym i zatwierdzanym corocznie przez komitet audytu. Plan ten powinien być oparty na pracy innych agencji kontrolnych, takich jak audyt zewnętrzny i zarządzanie ryzykiem, i powinien zawierać wystarczającą ilość pracy dla kierownika audytu wewnętrznego, aby umożliwić sformułowanie ogólnego poglądu na temat adekwatności procesu zarządzania ryzykiem prowadzonego przez organizację. Jeśli nie ma formalnego procesu zarządzania ryzykiem lub jeśli proces ten jest niedoskonały, audyt wewnętrzny będzie musiał polegać na innej metodzie oceny kluczowych działań i kontroli na potrzeby przeglądu. Może to być oparte na własnej ocenie ryzyka.

Źródło: FERMA (2014), Europejska Konfederacja Instytutów Audytorów Wewnętrznych, Wytyczne dotyczące VIII dyrektywy Rady w sprawie prawa spółek, 2014, Federacja Europejskich Stowarzyszeń Zarządzania Ryzykiem, Bruksela.

120. Wyniki analizy Zasady 10 w Polsce wskazują, że należy zwiększyć świadomość kadry kierowniczej, ponieważ niektóre organizacje publiczne przypisały bezpośrednią odpowiedzialność za zarządzanie ryzykiem związanym z uczciwością funkcji audytu wewnętrznego lub w ogóle nie były w stanie określić takiej odpowiedzialności. Wyniki analizy wykazały również, że najwyższy organ kontroli w Polsce nie przeprowadził przeglądu systemu kontroli zarządczej w ciągu ostatnich pięciu lat. Ponadto wyniki ujawniły, że centralne organy rządowe nie są zobowiązane przez ramy regulacyjne do składania funkcji harmonizacji na poziomie centralnym sprawozdań z realizacji działań w zakresie kontroli zarządczej, ograniczając w ten sposób ważną rolę monitorującą i wspierającą metodologicznie kontrolę zarządczą na szczeblu centralnym.

121. Audytorzy wewnętrzni mogą pomagać organizacjom w ustanawianiu i utrzymywaniu skutecznych systemów kontroli zarządczej oraz struktur i procesów zarządzania ryzykiem. Wielu polskich audytorów wewnętrznych zauważyło, że często koncentrują się na audycie zgodności, ale rzadko na efektywności organizacyjnej lub audycie systemu ze względu na niski poziom świadomości i współpracy kierownictwa. Przepisy ustawowe i wykonawcze mogą być po prostu stosowane jako kryterium audytu i nie ma potrzeby osiągania porozumienia z audytowanymi, aby mogły one być stosowane jako kryterium audytu. Ponieważ niemożliwe jest obalenie kryteriów audytu, gdy są one stosowane, wskaźnik akceptacji audytu jest nieuchronnie wysoki. Aby audytorzy wewnętrzni mogli wnieść większą wartość dodaną, konieczne jest skupienie się na rozwoju kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem, wynikach organizacyjnych i skuteczności w osiąganiu celów, co wymaga kompleksowej dyskusji z audytowanymi na temat kryteriów audytu.

122. Ministerstwo Finansów mogłoby zapewnić systematyczne i strukturalne podejście do podnoszenia świadomości kadry kierowniczej i budowania trwałego potencjału kadry

kierowniczej na różnym szczeblu w zakresie zarządzania (governance), kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem.

3. Skuteczność i efektywność audytu wewnętrznego

Narzędzia metodologiczne

123. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, wydane na podstawie art. 285 Ustawy o finansach publicznych, określa szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego. Rozporządzenie to zawiera procedury i zasady dotyczące wydawania upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego, dokumentów audytowych, rocznego planowania i sprawozdawczości, planowania, przeprowadzania i sprawozdawczości z zadań audytowych.

124. Większość ministerstw i agencji rządowych w Polsce opracowała i dostosowała do swoich potrzeb podręczniki audytu wewnętrznego na poziomie jednostki na podstawie tego rozporządzenia. Niemniej jednak wyniki analizy PII dla Zasady 10 w Polsce wskazują, że nie wszystkie organizacje objęte próbą posiadają podręcznik procedur audytu (np. Ministerstwo Edukacji i Nauki, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Ministerstwo Aktywów Państwowych). Ponadto dziesięć innych organizacji objętych próbą odpowiedziało, że kierujący instytucją nie przyjął podręcznika procedur audytu⁶². W związku z tym kryterium „Podręczniki procedur audytu są przyjmowane przez kierujących instytucjami w przypadku wszystkich organizacji objętych próbą” nie jest spełnione w przypadku Polski. Wyniki analizy wskazują również, że ramy regulacyjne nie wymagają od komórki audytu wewnętrznego opracowania podręcznika audytu wewnętrznego w oparciu o standardową metodologię zatwierdzoną przez funkcję harmonizacji na szczeblu centralnym w Polsce. W związku z tym funkcja harmonizacji nie wydała żadnych wytycznych dotyczących opracowania podręcznika audytu wewnętrznego.

125. Podczas wywiadów prowadzonych przez zespół OECD audytorzy wewnętrzni wspomnieli o braku praktycznych wytycznych lub metodologii (np. dotyczących metod doboru próby, audytów efektywnościowych, systemowych lub informatycznych) poświęconych konkretnym celom audytu lub technikom audytu. Zespół OECD zidentyfikował również różnice na poziomie poszczególnych podręczników audytu: na przykład niektóre organizacje opracowały kompleksowe podręczniki audytu obejmujące szczegółowo zasady działania komórki audytu wewnętrznego (np. opisujące procedury planowania audytu, techniki oceny ryzyka, metody doboru próby i testowania, procedury raportowania wyników audytu, metody samooceny i oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego oraz szablony na potrzeby wykonania prac związanych z audytem), podczas gdy podręczniki audytu

⁶² Kryterium to zostało zastosowane podczas ankiety PII. Zgodnie ze standardami IIA (2040 — Polityki i procedury), kierownik jednostki audytu wewnętrznego jest odpowiedzialny za ustanowienie zasad i procedur.

niektórych innych organizacji zawierały jedynie szablony bez szczegółowych wytycznych lub ograniczały się do wyjaśnienia międzynarodowych standardów audytu wewnętrznego IIA. Podręcznik audytu wewnętrznego Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej jest dobrym przykładem opracowanego podręcznika audytu wewnętrznego, który zawiera wytyczne dotyczące procedur niezbędnych do przeprowadzenia audytu wewnętrznego oraz praktycznych technik audytu, takich jak metody doboru próby i testowania.

126. Należy podkreślić kwestię zdolności audytu wewnętrznego w zakresie audytu systemów informatycznych, ponieważ technologie informatyczne stają się coraz bardziej integralną częścią wielu systemów zarządzania (governance), w tym zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej. Dopóki funkcje audytu wewnętrznego nie rozwiną wystarczających umiejętności i kompetencji niezbędnych do skutecznej oceny i przeglądu systemów informatycznych i związanych z nimi kwestii technicznych, Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć utworzenie centralnego ośrodka zatrudniającego ekspertów ds. audytu informatycznego, którzy mogliby być wzywani do udzielania zapewnienia w zakresie systemów informatycznych i zapewniania dostępności niezbędnych narzędzi szkoleniowych.

127. Obecnie stosowane jest podejście sztywnego stosowania audytów zgodnościowych i finansowych. Chociaż audytorzy wewnętrzni ogólnie opowiadają się za podejściem systemowym i audytem efektywnościowym, dyskusje OECD z interesariuszami wykazały, że należy dalej rozwijać te obszary. Jest to obszar, w którym funkcja harmonizacji na poziomie centralnym mogłaby być przydatna. Jest mało prawdopodobne, że wszystko zostanie zrobione dobrze za pierwszym razem, ale im szybciej będą przeprowadzane takie audyty, tym bardziej przydatne będą ich wyniki. Za równie ważne można uznać przygotowanie praktycznych dokumentów, takich jak standardy, podręczniki i wytyczne, wspierających wdrażanie wymogów prawnych, wraz ze wskazówkami, jak z nich korzystać i dostosowywać je do konkretnego środowiska. Obejmuje to również tworzenie dokumentów praktycznych, takich jak listy kontrolne i formularze.

128. Ministerstwo Finansów mogłoby również rozważyć wykorzystanie mechanizmu audytu zleconego (który jest obecnie regulowany Ustawą o finansach publicznych) w celu wsparcia szybszego wprowadzenia audytu efektywnościowego i systemowego, który umożliwiłby audytorom wewnętrznym wydanie zapewnienia dotyczącego systemów kontroli zarządczej w organizacji poddawanej audytowi. Aby poprawić praktyczne zastosowanie, Ministerstwo Finansów mogłoby określić odpowiednią równowagę między obowiązkowymi przepisami prawnymi a bardziej elastycznym i praktycznym podejściem poprzez zharmonizowane wytyczne i najlepsze praktyki ogłaszane przez funkcję harmonizacji na szczeblu centralnym w Ministerstwie Finansów.

Planowanie audytu w oparciu o ryzyko

129. Procedurę ustalania planu audytu określa Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Kierownik komórki audytu wewnętrznego musi najpierw przeprowadzić analizę ryzyka przed ustaleniem planu audytu, a następnie ustalić plan audytu, biorąc pod uwagę wyniki analizy ryzyka, priorytety komitetu audytu i kierownika jednostki oraz dostępne zasoby ludzkie. Ustalony plan audytu jest finalizowany poprzez zgodę kierownika jednostki (zob. Rysunek 3.1).

Rysunek 3.1. Proces planowania audytu wewnętrznego w komórkach audytu wewnętrznego w Polsce (Ministerstwa)



Źródło: OECD, 2022 r.

130. Aby zapewnić, że planowanie jest skuteczne, spełnia kluczowe cele i priorytety oraz jest dobrze opracowane, komórka audytu wewnętrznego jest zobowiązana do przedstawienia rocznego planu audytu wewnętrznego do zatwierdzenia kierownikowi organizacji publicznej. Audytor wewnętrzny powinien zaplanować każdy audyt wewnętrzny, biorąc pod uwagę następujące aspekty:

- cele działalności objętej przeglądem oraz wskaźniki oceny wyników działalności;
- istotne ryzyka związane z działalnością objętej przeglądem, jej cele i środki;
- strukturę kontroli zarządczej działalności objętej przeglądem;
- możliwości znacznego zmniejszenia ryzyka związanego z działalnością objętej przeglądem i poprawy jej wyników.

131. Realizując cele audytu wewnętrznego, audytor wewnętrzny opracowuje program każdego audytu wewnętrznego, który powinien zostać zatwierdzony, a także dostosowany, przez kierownika komórki audytu wewnętrznego.

132. Zgodnie z obserwacją OECD dotyczącą przykładowych dokumentów i wyników ankiety, plany audytu wewnętrznego są zasadniczo opracowywane na podstawie wyników analizy ryzyka (Rysunek 3.2). Audytorzy wewnętrzni dla każdej komórki lub programu przeprowadzają oceny ryzyka, które są punktowane lub klasyfikowane w celu wskazania poziomu ryzyka. Na podstawie oceny ryzyka Komitet Audytu i kierujący organizacjami przekazują informacje na temat priorytetów audytu, które są wykorzystywane do

sfinalizowania listy zadań audytowych do przeprowadzenia w ciągu roku. Roczny plan audytu obejmuje nie tylko zadania audytowe, ale także plany innych działań jednostki audytu wewnętrznego: czynności doradcze, czynności sprawdzające w związku z zaleceniami audytu oraz plany kształcenia i szkolenia audytorów.

Rysunek 3.2. Status planowania audytu



133. Niemniej jednak poziom szczegółowości rocznego planu audytu różnił się w zależności od komórki audytu wewnętrznego. Niektóre komórki audytu wewnętrznego określiły termin (kwartał) i liczbę audytorów wymaganych do wykonania każdego zadania audytowego, podczas gdy inne nie uwzględniły konkretnego planu. Poziom szczegółowości planu również różnił się w zależności od tego, czy komórka audytu wewnętrznego była bezpośrednio zatrudniona. Tam, gdzie audytorzy wewnętrzni byli zatrudnieni, plany były stosunkowo szczegółowe, ale tam, gdzie audyt wewnętrzny przeprowadzał usługodawca, plany audytu były mniej szczegółowe. Istniały również różnice w prezentowaniu wyników oceny ryzyka. W badanej próbie większość komórek audytu wewnętrznego przedstawiła ocenę ryzyka dla wszystkich komórek objętych zakresem ich uprawnień audytowych, ale niektóre przedstawiły analizę ryzyka tylko dla tych komórek, które zostały wybrane do audytu w bieżącym roku.

134. Wyniki analizy PII Zasady 10 w Polsce wskazują, że plany audytu we wszystkich organizacjach objętych próbą wykorzystują dane z rejestru ryzyka obejmującego cały podmiot oraz ocenę ryzyka przeprowadzoną przez funkcję audytu wewnętrznego w celu wybrania obszarów do audytu w ramach określonego zakresu audytu, tj. wszystkie organizacje przedstawiły dokumentację potwierdzającą podejście do wyboru audytu oparte na ryzyku.

135. Oprócz rocznego planu audytu, strategiczny plan audytu jest ważnym dokumentem, który określa skuteczność audytu i wspiera dobre zrozumienie zmian i zagrożeń w środowisku organizacji, w tym ustalanie priorytetów zadań audytowych w oparciu o wyniki analizy ryzyka w dłuższej perspektywie. Ponieważ celem audytu wewnętrznego jest

wspieranie organizacji w osiąganiu jej celów w zakresie zarządzania, ważne jest, aby plan strategiczny jednostki audytu wewnętrznego był dostosowany do celów strategicznych organizacji i zidentyfikowanych zagrożeń, które mogą stanowić przeszkody w ich osiągnięciu. Zgodnie z art. 289 Ustawy o finansach publicznych, komitet audytu jest odpowiedzialny za ustalanie priorytetów dla rocznego planu audytu i strategicznych planów audytu.

136. Strategiczny plan audytu ułatwia kierownikowi audytu wewnętrznego przydzielanie priorytetów, uwzględnianie ryzyk i decydowanie o częstotliwości, zakresie i przedmiotach audytu. Bez zidentyfikowania „zakresu audytu” w ramach pracy audytu wewnętrznego reszta procesu staje się niewykonalna i z pewnością nie jest w stanie zapewnić możliwej do udowodnienia podstawy dla jakiegokolwiek procesu planowania i wyboru audytu wewnętrznego. Oceny potrzeb audytu wewnętrznego można uznać za podstawę do określenia zakresu prac audytowych, które należy przeprowadzić w ramach strategicznego planowania audytu wewnętrznego.

137. Zespół OECD zauważył również, że w niektórych przykładowych dokumentach nie przedstawiono planu działań audytowych opartego na analizie ryzyka komórek i programów objętych zakresem audytu. Wydaje się, że znaczna liczba jednostek nie posiada planu strategicznego (patrz Rysunek 3.2 powyżej). Niektórzy audytorzy wewnętrzeni wyrazili opinię, że strategiczny plan audytu nie jest zbyt przydatny w obecnej sytuacji prawdopodobnie dlatego, że wielkość zespołu audytowego jest zbyt mała, aby wdrożyć plan wieloletni i trudno jest ustanowić odpowiedni plan z planem strategicznym, który obejmuje trzy lata. Niemniej jednak strategiczny plan audytu jest niezbędny do ograniczenia martwych punktów i skutecznego reagowania na ryzyko zgodnie z długoterminowymi celami organizacji oraz zapewnienia, że wszystkie zasoby wewnętrzne są odpowiednie i skutecznie wykorzystywane.

Wdrożenie audytu

138. Zgodnie z raportem benchmarkingowym Ministerstwa Finansów za 2021 r., komórki audytu wewnętrznego administracji centralnej przeprowadzają zadania zapewniające średnio około dwa razy w roku, a raporty z audytu zawierają średnio około 11 zaleceń. Wraz ze wzrostem liczby audytorów w komórkach audytu wewnętrznego rośnie również liczba zaleceń audytu.

139. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu określa proces wdrażania audytów planowych i doraźnych. Zadanie audytowe rozpoczyna się od powiadomienia audytowanemu o planie audytu. Audytorzy identyfikują i oceniają ryzyko oraz skuteczność istniejących mechanizmów kontrolnych poprzez wstępny przegląd i uzgadniają kryteria audytu z audytowanymi. W razie potrzeby może odbyć się spotkanie otwierające. Po uzgodnieniu kryteriów audytu audytorzy przygotowują program prac, biorąc pod uwagę wyniki wstępnego przeglądu, opinie kierownika jednostki i audytowanego, zasoby wymagane do wykonania zadania oraz oczekiwany czas trwania realizacji zadania. Po przeprowadzeniu audytu wstępne wyniki są przygotowywane i przekazywane audytowanemu (Rysunek 3.3). Audytowani mogą zgłaszać zastrzeżenia, jeżeli nie zgadzają się z ustaleniami i zaleceniami. Audytorzy przygotowują raporty z wyników audytu i przekazują je kierownikowi podmiotu. Audytowany może przedstawić odmienną opinię na temat wyniku audytu, w którym to przypadku kierownik jednostki podejmuje decyzję o wdrożeniu zalecenia.

Rysunek 3.3. Proces realizacji zadania audytowego



Źródło: OECD, 2022 r.

140. Dokumentacja robocza stanowi rejestr wykonanych prac, dzięki czemu można monitorować postępy audytu, oceniać realizację celów audytu, a inni audytorzy mogą kontynuować audyt rozpoczęty przez innego audytora. Zachęcają do metodycznego i profesjonalnego podejścia do audytu wewnętrznego, narzucając dyscyplinę z wykorzystaniem standardowej dokumentacji audytu, i pomagają zapewnić, że wnioski i zalecenia są wyciągane poprzez zrównoważone i obiektywne rozważenie faktów, ryzyka i mechanizmów kontrolnych. Pomaga to również w szkoleniu nowych audytorów.⁶³

141. Podczas wywiadów audytorzy wewnętrzni podkreślali, że należy zbadać i zharmonizować standardy dokumentacji, zapewniając spójne wykorzystanie dokumentacji roboczej i standardowych dokumentów oraz monitorowanie procesu audytu. W związku z tym zespół OECD zauważył w niektórych przykładowych dokumentach, że istnieją różnice w metodach stosowanych do wyciągnięcia wniosków z audytu. W niektórych przypadkach dokumenty i rejestry były wykorzystywane do weryfikacji zgodności z procesami transakcyjnymi i poszczególnymi działaniami, podczas gdy niektórzy audytorzy wewnętrzni

⁶³ [Podręcznik audytu wewnętrznego dla greckiej administracji publicznej | Przeglądy zarządzania publicznego OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#)

polegali wyłącznie na odpowiedziach audytowanych. Nieodpowiednie gromadzenie dowodów z audytu okazało się bardziej widoczne na poziomie usługodawców.

142. Podejmowanie czynności sprawdzających w celu upewnienia się, że zalecenia zostały wdrożone, a obiecane działania zrealizowane, jest jednym z najpotężniejszych narzędzi kontroli, jakimi dysponuje audytor wewnętrzny. Ważne jest, aby audytowany i kadra kierownicza zdawali sobie sprawę, że samo przyjęcie propozycji lub uzgodnienie planów działania nie jest prostym sposobem na ominięcie audytorów wewnętrznych i że nieuniknione będą zorganizowany czynności sprawdzające.

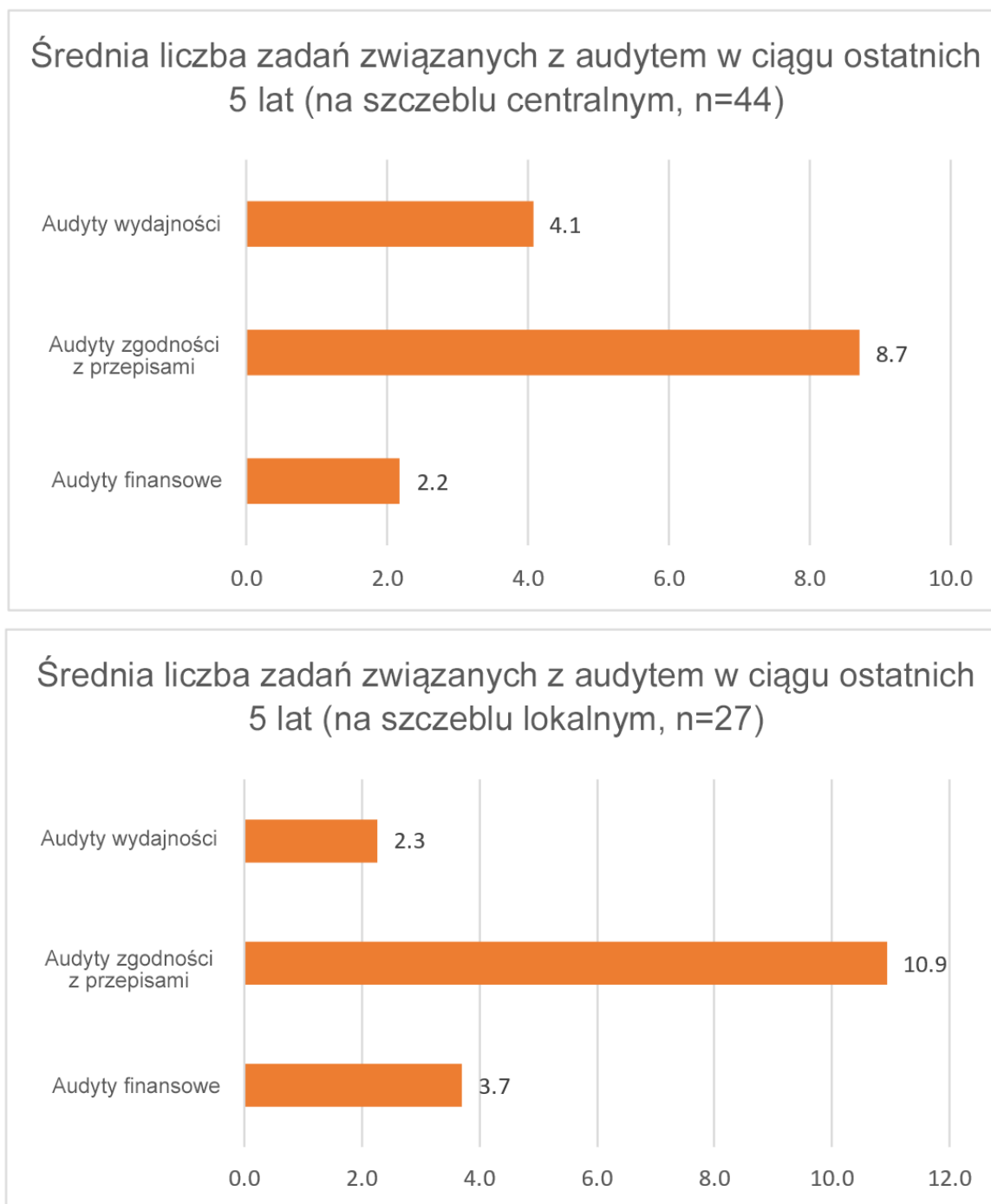
143. Chociaż wiele komórek audytu wewnętrznego uwzględniło czynności sprawdzające w swoich planach, częstotliwość i zakres czynności sprawdzających nie zawsze były jasne. Zaawansowane praktyki komórek audytu wewnętrznego w zakresie dokumentacji i dokumentacji roboczej powinny być wykorzystywane jako przewodnik po najlepszych praktykach.

Zadanie audytowe

144. Audyty w sektorze publicznym są zwykle podzielone na trzy kategorie: audyt finansowy, audyt zgodności z przepisami i audyt efektywnościowy. Niemniej jednak, podczas wywiadów prowadzonych przez OECD, audytorzy wewnętrzni i Ministerstwo Finansów wskazali, że większość komórek audytu wewnętrznego przeprowadza jedynie audyty zgodności z przepisami. Poza tym, biorąc pod uwagę fakt, że wiele komórek audytu wewnętrznego ma co najwyżej jednego audytora zatrudnionego na pełny etat, prawdopodobnie większość komórek audytu wewnętrznego przeprowadza jedynie audyty zgodności z przepisami. Konieczna jest ocena, czy polski sektor audytu wewnętrznego jest gotowy na rozszerzenie zakresu audytu z audytu zgodności z przepisami na audyt efektywnościowy, biorąc pod uwagę, że komórki audytu wewnętrznego w Polsce są zobowiązane do zarządzania działalnością w zakresie audytu wewnętrznego w taki sposób, aby wspierać organizację w dążeniu do lepszej wydajności i skutecznej realizacji zaplanowanych strategii, polityk i celów.

145. Z ankiety (Rysunek 3.4) przeprowadzonej wśród audytorów wewnętrznych wynika również, że działania z zakresu audytu wewnętrznego w Polsce są ukierunkowane na audyty zgodności z przepisami. Komórki audytu wewnętrznego w jednostkach administracji centralnej przeprowadziły średnio około dziewięciu audytów zgodności z przepisami, cztery audyty efektywności i dwa audyty finansowe w ciągu ostatnich pięciu lat, co wskazuje, że odsetek audytów zgodności z przepisami jest stosunkowo wysoki. W samorządach terytorialnych komórki audytu wewnętrznego są bardziej zorientowane na audyty zgodności z przepisami.

Rysunek 3.4. Portfel audytów komórek audytu wewnętrznego



146. Z dokumentów zadań audytowych objętych próbą wynika, że w praktyce istnieje wiele różnych rodzajów zadań z zakresu audytu wewnętrznego: np. Zapewnienie w zakresie kontroli zarządczej, weryfikacja zgodności z przepisami i praktyk zarządzania związanych z działaniami konkretnego programu, weryfikacja procedur księgowych.

147. W niektórych przypadkach audyt wewnętrzny był w stanie zidentyfikować nieprawidłowości i słabości w procesie kontroli zarządczej, podczas gdy w innych

przypadkach przyjęto jedynie pobieżne podejście do ogólnego procesu kontroli zarządczej i środowiska.

148. Podczas wywiadów interesariusze audytu wewnętrznego zauważyli, że wielu kierowników myli audyt wewnętrzny z obowiązkami w zakresie kontroli zarządczej i funkcją inspekcyjną. Przeprowadzona przez zespół OECD analiza raportów objętych próbą pokazuje, że granice między zadaniami audytowymi a raportami z inspekcji nie zawsze są wyraźne. Zarówno inspekcje, jak i zadania audytowe mają na celu identyfikację nieprawidłowości, wydawanie niezbędnych zaleceń i usuwanie słabości kontroli zarządczej.

149. Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć zapewnienie, aby kryteria audytu nie koncentrowały się wyłącznie na zgodności z przepisami ustawowymi i wykonawczymi, ale obejmowały również adekwatność i skuteczność systemu kontroli zarządczej oraz skuteczność i wydajność działania. Ministerstwo Finansów może również zapewnić, aby audyt wewnętrzny był w pełni oddzielony od wszelkiego rodzaju inspekcji i kontroli (co jest obowiązkiem kadry kierowniczej; Rysunek 2.2). Ustanowienie, organizacja i rola działań inspekcyjnych, które muszą być zorganizowane oddzielnie od funkcji audytu wewnętrznego, zwykle zależą od środowiska kontroli i celów organizacji, a audyt wewnętrzny jest w dobrej pozycji, aby doradzać kadrze kierowniczej podczas zwykłych niezależnych, obiektywnych działań zapewniających i doradczych.

Koordinacja z zewnętrznymi funkcjami audytu i kontroli

150. Ministerstwo Finansów aktywnie koordynuje różne wydarzenia związane z budowaniem potencjału poprzez wymianę informacji i zapraszanie audytorów zewnętrznych do dzielenia się odpowiednimi doświadczeniami.⁶⁴ Ponadto, aby wspierać rozwój i wdrażanie polityk kontroli zarządczej w organizacjach, Ministerstwo Finansów opracowało szablon mapy zapewnienia. Jego celem jest wspieranie organizacji w zrozumieniu, w jaki sposób różne poziomy zapewnienia przyczyniają się do ogólnego poziomu zapewnienia oraz w jaki sposób najlepiej można je zintegrować i wzajemnie wspierać.⁶⁵ Na przykład zapewnienie kadry kierowniczej może dotyczyć rutynowych operacji lub szczegółowo regulowanych funkcji, podczas gdy działania audytu wewnętrznego są ukierunkowane na bardziej ryzykowne lub złożone obszary. Niemniej jednak podczas wywiadów prowadzonych przez zespół OECD interesariusze z Polski zauważyli, że praktyka koordynacji nie jest wspierana ani przez najwyższy organ kontroli (SAI), ani przez funkcję audytu wewnętrznego. Praktyka komunikacji i koordynacji jest rzadkością.

151. Najwyższe organy kontroli (SAI) i organy audytu wewnętrznego mogą koordynować swoje działania na różne sposoby, jak pokazano poniżej (Ramka 3.1). Obszary współpracy mogą obejmować ocenę ram kontroli zarządczej jednostki audytowanej, wskaźników efektywności, zarządzania, zarządzania ryzykiem; dokumentowanie systemów i procesów operacyjnych jednostki audytowanej; opracowywanie procedur audytu; przeprowadzanie procedur audytu; ocenę ryzyka nadużyć finansowych i korupcji.⁶⁶ W niektórych krajach stosunki współpracy są określone w przepisach ustawowych i wykonawczych, które często opierają się na doraźnych inicjatywach podejmowanych przez same organizacje audytorskie w celu uniknięcia nakładania się, braku efektywności i powielania pracy, a także w celu

⁶⁴ [Program Wiedza i umiejętności = kompetencje — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](https://www.gov.pl/program/wiedza-i-umiejtnosci-kompetencje-ministerstwo-finansow-portal-gov-pl)

⁶⁵ <https://www.gov.pl/attachment/35d0bb30-6701-430f-8329-261090ed3862>

⁶⁶ [Zatwierdzony jako INTOSAI GOV 9150 | IFPP \(issai.org\)](https://www.intosai.gov.pl/INTOSAI-GOV-9150-IFPP-issai.org)

ułatwienia procesu i zapewnienia współpracy ze strony podmiotu poddawanego audytowi. Na przykład w Niemczech stosunki między SAI a służbami audytu wewnętrznego koncentrowały się na ustanawianiu służb audytu wewnętrznego i kwestiach budowania potencjału; nie istnieją ogólna polityka ani obowiązek, które nakazywałyby SAI dokonanie oceny, czy audyt wewnętrzny został przeprowadzony z należytą starannością zawodową. Dlatego ważne jest, aby audyt wewnętrzny i audyt zewnętrzny współpracowały ze sobą z maksymalną korzyścią dla organizacji oraz zgodnie z wymogami prawnymi i międzynarodowymi standardami.

Ramka 3.1 Przykłady krajów stosujących różne podejścia do współpracy między organami audytu zewnętrznego i wewnętrznego

Australia

Według Australian National Audit Office (ANAO), standardy zawodowe zachęcają do współpracy między audytem wewnętrznym a zewnętrznym w celu zwiększenia efektywności audytu poprzez zminimalizowanie powielania prac. Audyt wewnętrzny może przynieść obopólne korzyści zarówno podmiotom poddawanych audytowi, jak i audytorowi zewnętrznemu, w przypadku gdy audyt wewnętrzny wykonuje prace, na których może polegać audytor zewnętrzny, szczególnie w obszarach zgodności z prawem i kontroli systemu finansowego.

Belgia

We Wspólnocie Flamandzkiej korzyści są osiągane i maksymalizowane dzięki konsultacjom między najwyższym organem kontroli a audytem wewnętrznym w zakresie: wyników monitorowania i analizy ryzyka; konsultacji dotyczących planowania (pokrywających się tematów kontroli, harmonogramu i rozłożenia tematów); udziału NOK i audytu wewnętrznego w zarządach i komitetach zarządzających; organizacji i aktywnego udziału w warsztatach i sesjach informacyjnych; systematycznej wymiany sprawozdań i podręczników; oraz przeglądu przez NOK przewodnika kontroli wewnętrznej audytu wewnętrznego.

Wielka Brytania

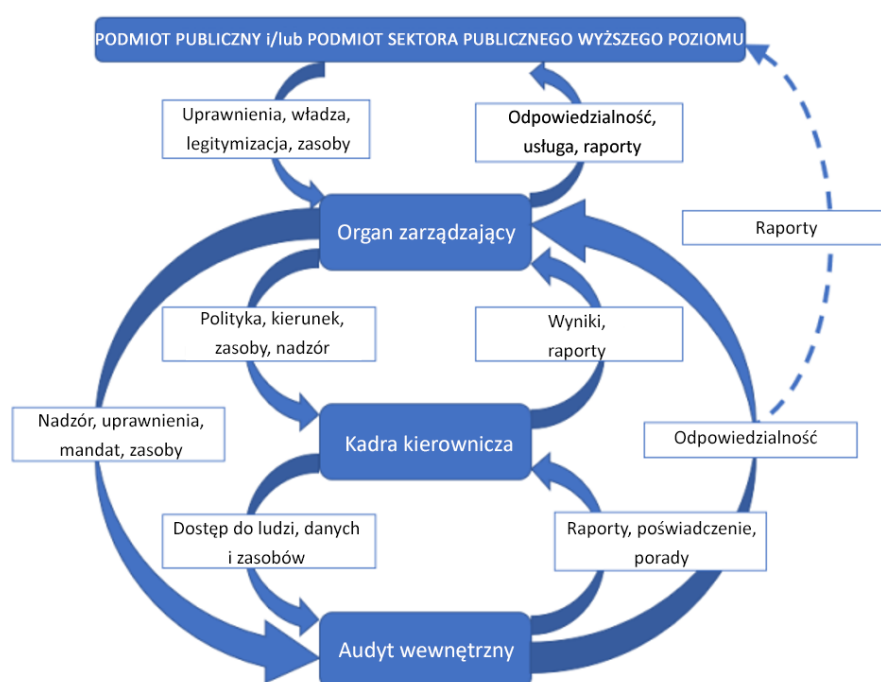
W instytucjach rządowych na szczeblu centralnym za audyt zewnętrzny odpowiada Krajowe Biuro Audytu (NAO), które podlega Kontrolerowi i Audytorowi Generalnemu. NAO przeprowadza audyty sprawozdań finansowych wszystkich departamentów instytucji rządowych na szczeblu centralnym, agencji i innych organów publicznych, a ich wyniki przedstawia Parlamentowi. Każdego roku przeprowadza również około 60 badań dotyczących stosunku wartości do ceny, analizując sposób realizacji rządowych projektów, programów i inicjatyw. Audyt wewnętrzny i audyt zewnętrzny są zachęcane do współpracy poprzez wymianę informacji na temat strategii, planów i praktyk roboczych w celu optymalizacji zakresu audytu i zmniejszenia obciążenia organizacji związanego z audytem. Audytorzy zewnętrzni mogą starać się polegać na pracy audytu wewnętrznego zgodnie z MSRF 610, jeśli uznają, że prace są wykonywane wystarczająco obiektywnie i przez osoby posiadające wystarczające kompetencje techniczne oraz że są prowadzone z należytą profesjonalną starannością.

Źródło: OECD (2017), Krajowy System Audytu w Meksyku: Wzmocnienie odpowiedzialnego zarządzania.

152. Nadzór i kontrola w ramach odpowiedzialności kierowniczej obejmuje przeprowadzanie kontroli finansowej ex post i dochodzeń dotyczących skarg stron trzecich oraz poważnych nieprawidłowości i nadużyć finansowych, na które inspekcja zwraca uwagę

za pośrednictwem wszelkiego rodzaju źródeł, w tym kadry kierowniczej, kontrolerów finansowych i audytorów wewnętrznych. Dlatego ważne jest, aby zapewnić spójny ogólny zakres działań audytu wewnętrznego i innych dostawców usług zapewniających, unikając niepotrzebnych luk, nakładania się i powielania prac. Aby to osiągnąć, audytorzy wewnętrzni powinni ściśle współpracować z kadrami kierowniczą wyższego szczebla i organem zarządzającym w celu zapewnienia zgodności z priorytetami polityki (Rysunek 3.5).⁶⁷ Działalność audytu wewnętrznego jest dobrze przygotowana do świadczenia tej usługi poprzez mapowanie zapewnienia i może wspierać kadrę kierowniczą w określaniu pozycji i ról różnych funkcji kontrolnych, takich jak inspekcje, oceny lub dochodzenia.

Rysunek 3.5. Zapewnienie podmiotów sektora publicznego



Źródło: Wspólny dokument IIA i INTOSAI, 2022 r.

153. Podstawą skuteczności każdej komórki audytu wewnętrznego jest jej zdolność do zachowania niezależności w stosunku do działań, które audytuje, obiektywizmu w wykonywaniu swojej pracy oraz skuteczności poprzez koordynację prac audytowych z audytorami zewnętrznymi i funkcjami nadzoru (jeśli ma to zastosowanie). Niemniej jednak okazało się, że w niektórych organizacjach publicznych audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od funkcji kontroli zarządczej i wykonują podobne zadania. Wymagania i potrzeby w zakresie zdolności i możliwości kontroli zarządczej w ramach instytucji rządowych można dokładnie przeanalizować, przestrzegając niezbędnej funkcjonalnej i organizacyjnej niezależności audytu wewnętrznego.

154. Biorąc pod uwagę komplementarność wewnętrznego i zewnętrznego audytu, Ministerstwo Finansów mogłoby rozważyć wspólnie z NIK i Regionalnymi Izbami Obrachunkowymi opracowanie sposobów współpracy audytorów bez naruszania ich

⁶⁷ [Applying the Three Lines Model in the Public Sector \(theiia.org\)](https://theiia.org/)

niezależności: omawianie priorytetów, wspólne szkolenia, podnoszenie świadomości i odpowiedzialności kadry kierowniczej, wykorzystywanie prac audytowych, wspieranie systemu kontroli zarządczej, usprawnianie wdrażania zaleceń audytu, wnoszenie wkładu w procesy oceny jakości itp. W tym celu funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym mogłaby rozważyć modelowe podejście trzech linii IIA⁶⁸ oraz narzędzie mapowania zapewnienia opracowane przez Ministerstwo Finansów⁶⁹.

Zarządzanie jakością i harmonizacja na szczeblu centralnym

155. Zgodnie z Ustawą o finansach publicznych funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym w Polsce odpowiada za: promowanie standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego; wydawanie wytycznych; współpracę z organizacjami krajowymi i zagranicznymi; współpracę z komitetami audytu; zlecanie i ocenę audytu wewnętrznego, z wyłączeniem podmiotów, o których mowa w art. 139 ust. 2, oraz jednostek samorządu terytorialnego.⁷⁰

156. Wspierając rozwój jakości audytu wewnętrznego, funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym gromadzi i analizuje roczne sprawozdania przesyłane przez komórki audytu wewnętrznego (tylko instytucje rządowe na szczeblu centralnym) oraz sporządza sprawozdanie porównawcze (benchmarking) i sprawozdanie z realizacji zadań komitetów audytu. Jak wspomniano w poprzednich sekcjach, nie wszystkie organizacje mają prawny obowiązek raportowania do Ministerstwa Finansów, np. ankiety przeznaczone dla jednostek samorządu terytorialnego są wypełniane dobrowolnie.

157. Zgodnie ze standardami IIA nadzór nad jakością działalności audytu wewnętrznego w Polsce obejmuje:

- Ocenę wewnętrzną, tj. regularny przegląd działalności wykonywanej przez komórkę audytu wewnętrznego przeprowadzany przez sam audyt wewnętrzny, mający na celu zapewnienie osiągnięcia celów audytu wewnętrznego, dokładności danych zawartych w sprawozdaniu z audytu wewnętrznego oraz ocenę prawidłowej realizacji innych funkcji;
- Ocenę zewnętrzną, tj. okresowy przegląd działalności prowadzonej przez komórkę audytu wewnętrznego, przeprowadzany przez zewnętrznego dostawcę lub w ramach przeglądu partnerskiego co najmniej raz na pięć lat, mający na celu ocenę, czy działalność audytu wewnętrznego jest zgodna ze standardami audytu wewnętrznego i innymi regulacyjnymi aktami prawnymi dotyczącymi audytu wewnętrznego.

158. Na poziomie jednostki każda komórka audytu wewnętrznego powinna przeprowadzić samoocenę swoich działań audytowych. Ocena powinna być wspierana przez rolę nadzorczą komitetów audytu. Niemniej jednak nie było to oczywiste w Polsce, ponieważ nie wszystkie komitety audytu odgrywają tę rolę ani nie wszystkie komórki audytu wewnętrznego przeprowadzają samoocenę. Aby wspierać rozwój jakości audytu wewnętrznego, Ministerstwo Finansów przygotowało narzędzie do oceny wewnętrznej i zewnętrznej „Quality@w”, dostępne dla wszystkich audytorów wewnętrzných.⁷¹

⁶⁸ https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/applying_the_three_lines_model_in_the_public_sector.pdf

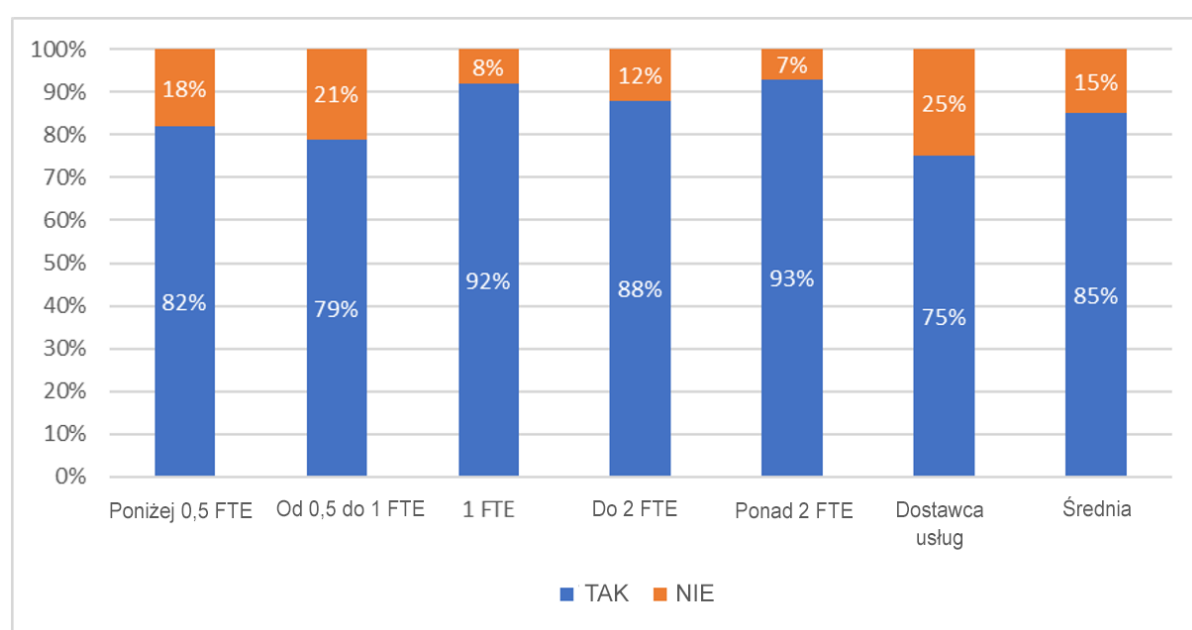
⁶⁹ <https://www.gov.pl/attachment/35d0bb30-6701-430f-8329-261090ed3862>

⁷⁰ Akty prawne — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl)

⁷¹ Formularz Quality@w — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl (www.gov.pl)

159. W administracji centralnej większość funkcji audytu wewnętrznego przeprowadza samoocenę, ale istnieją pewne różnice w zależności od wielkości komórki audytu wewnętrznego. Zgodnie z rocznym raportem porównawczym (benchmarking) Ministerstwa Finansów, co roku średnio około 85% komórek audytu wewnętrznego przeprowadza samoocenę, ale komórki mające mniej niż jednego audytora wewnętrznego zatrudnionego na pełny etat lub mające zawarte umowy z usługodawcami wykazują niższy niż średni wskaźnik samooceny (Rysunek 3.6).

Rysunek 3.6. Wskaźnik wdrożenia samooceny audytu wewnętrznego według wielkości komórki audytu wewnętrznego



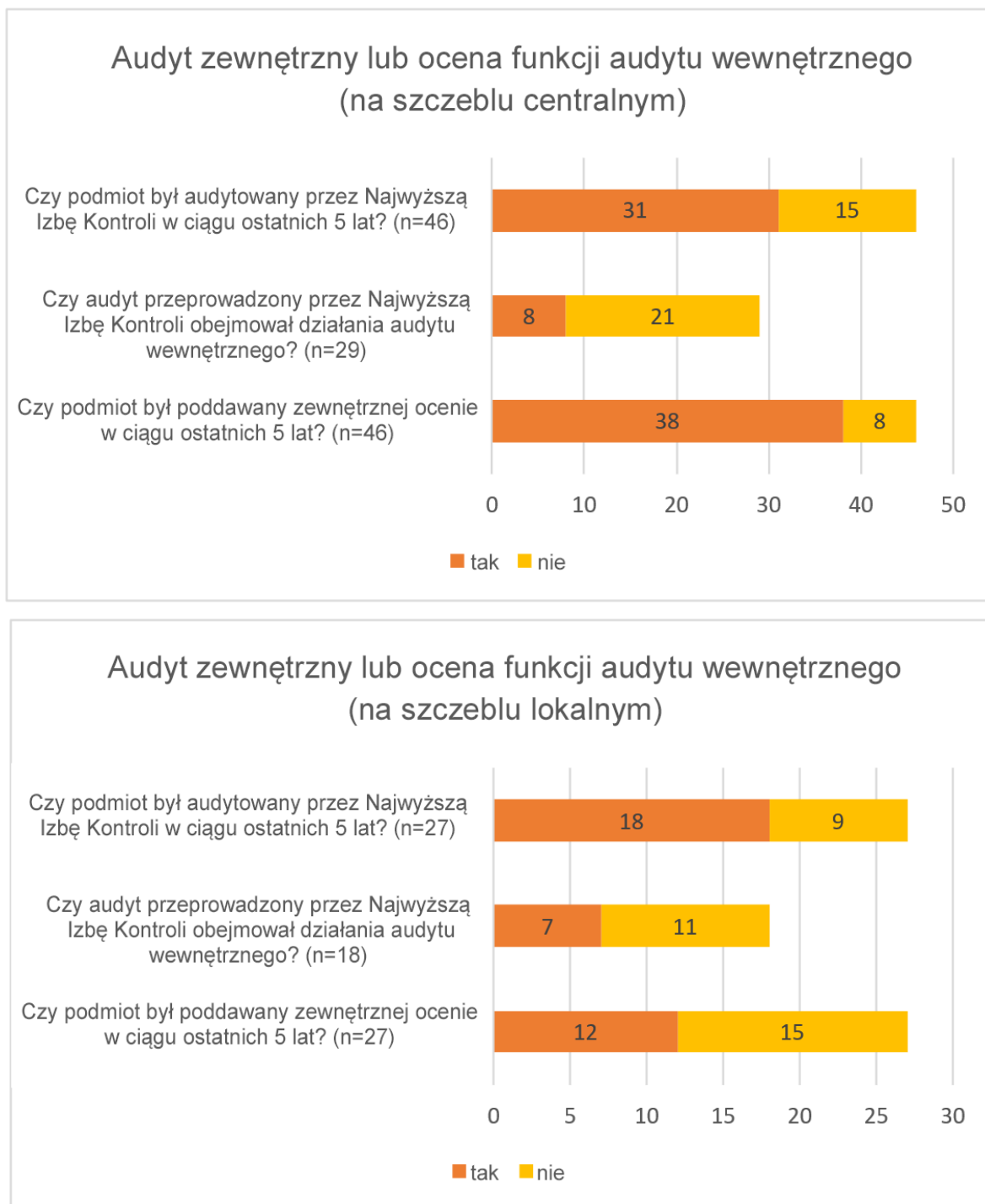
Źródło: Ministerstwo Finansów w Polsce, 2022 r.

160. Ocena efektywności, gdy w komórce audytu wewnętrznego pracuje niewiele osób, nie jest łatwa, niemniej jednak można ustanowić zharmonizowany system pomiaru efektywności, aby umożliwić lepszą centralną analizę porównawczą (benchmarking) i monitorowanie w całym kraju oraz zapewnić odpowiedni i terminowy rozwój ram audytu wewnętrznego. Funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym mogłaby w tym celu wykorzystywać opracowane podejście zrównoważonej karty wyników, wewnętrzne narzędzia samooceny i mechanizm analizy porównawczej (benchmarking).⁷²

161. Funkcje audytu wewnętrznego są zobowiązane do poddawania się zewnętrznej ocenie co pięć lat, ale wydaje się, że niektóre organizacje nie są poddawane zewnętrznej ocenie jakości (patrz Rysunek 3.7).

⁷² [Koordinacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych — Ministerstwo Finansów — Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](#)

Rysunek 3.7. Ocena funkcji audytu wewnętrznego



162. Zapewnienie jakości, doskonalenie i nadzór nad niedoświadczonymi audytorami nie zawsze są wykonalne w ramach obecnej struktury audytu wewnętrznego w instytucjach rządowych i należy je rozważyć zarówno w ramach poszczególnych komórek audytu wewnętrznego, jak i jako szerszą kwestię w ramach funkcji audytu wewnętrznego w instytucjach rządowych jako całości. Dlatego też odpowiednia świadomość kadry kierowniczej, zakres obowiązków, odpowiedzialność prawna i wspierająca rola harmonizacji

na szczeblu centralnym są kluczowymi elementami strukturalnymi publicznych ram kontroli zarządczej oraz zapewnienia odpowiedniego i skutecznego systemu audytu wewnętrznego.

163. Po podjęciu przez dany kraj decyzji o unowocześnieniu ram publicznej kontroli zarządczej poprzez wprowadzenie nowoczesnych, uznawanych na całym świecie standardów, instytucja harmonizacji na szczeblu centralnym odpowiedzialna za podnoszenie świadomości wszystkich zainteresowanych stron (w tym na poziomach kadry kierowniczej, kontroli i audytu) w zakresie nowych koncepcji mogłaby przejąć inicjatywę, rozwijając sieć odpowiedniej wymiany istotnych informacji między jej uczestnikami oraz w celu zapewnienia, że role obejmują podstawowe zasady ram kontroli zarządczej w całym kraju (Ramka 3.2).

Ramka 3.2 Role funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym

- Ustawodawstwo dotyczące publicznej kontroli wewnętrznej
- Wytyczne dotyczące publicznej kontroli wewnętrznej
- Ocena publicznego systemu kontroli wewnętrznej
- Ustawodawstwo dotyczące audytu wewnętrznego
- Standardy audytu wewnętrznego
- Certyfikacja audytorów wewnętrznych (polityka)
- Wytyczne dotyczące audytu wewnętrznego
- System szkoleń w zakresie publicznej kontroli wewnętrznej i audytorów wewnętrznych
- Koordynacja i tworzenie sieci kontaktów

Źródło: Komisja Europejska, 2016 r.

164. W kompleksowo rozwiniętych systemach funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym jest odpowiedzialna nie tylko za rozwój i promowanie zharmonizowanych przepisów i metodologii audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej, ale także za tworzenie sieci kontaktów, koordynację i monitorowanie stosowania odpowiednich polityk kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. W tym celu funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym powinna dysponować odpowiednimi prawami, narzędziami i istotnymi danymi, obejmującymi cały sektor publiczny.⁷³ W związku z tym Ministerstwo Finansów może rozważyć przegląd przepisów regulacyjnych, które określają mechanizmy kontroli zarządczej i audytu oraz mechanizmy sprawozdawczości, a także ustanowienie systemu pomiaru wyników w celu zapewnienia jakości.⁷⁴

165. Wyniki analizy PII dla Zasady 10 w Polsce wskazują, że funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym nie przeprowadza ogólnokrajowego przeglądu funkcjonowania systemów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz że wskaźnik „Sprawozdawczość na szczeblu centralnym w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego”, który mierzy zakres obowiązków i odpowiedzialność prawną kierownictwa w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz rolę monitorowania harmonizacji na szczeblu centralnym, jest w Polsce opóźniony, co potwierdza fakt, że spełnione jest tylko jedno kryterium na dziewięć.

⁷³ [Skuteczność mechanizmów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem w celu ochrony uczciwości publicznej \(oecd-public-integrity-indicators.org\)](https://oecd-public-integrity-indicators.org)

⁷⁴ [Podręcznik audytu wewnętrznego dla greckiej administracji publicznej | Przeglądy zarządzania publicznego OECD | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](https://oecd-ilibrary.org)

166. Wskaźniki jakościowe są zazwyczaj trudniejsze do zidentyfikowania i opracowania, a zatem mogą wymagać pewnego okresu na skalibrowanie ich adekwatności i dokładności pomiaru. Przykłady wskaźników jakościowych mogą obejmować jakość ustaleń pod względem istotności, jakość zaleceń pod względem wpływu, stopień ryzyka objętego planem audytu, zmiany w strukturze zarządzania i kontroli wynikające ze zlecenia audytu oraz opinię interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych.⁷⁵ W oparciu o pomiary według wskaźników efektywności i analizę istniejących systemów zapewnienia zgodnie z otrzymanymi danymi (np. ze sprawozdań z kontroli zarządczej lub audytu wewnętrznego dostarczonych przez organizacje publiczne), funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym mogłaby zainicjować regularne sprawozdania dla rządu i parlamentu dotyczące aktualnego stanu i niezbędnych ulepszeń na wysokim szczeblu związanych z różnymi elementami publicznych ram kontroli zarządczej i funkcji audytu wewnętrznego.

167. Zgodnie z dobrą praktyką UE rola harmonizacji na szczeblu centralnym obejmuje⁷⁶:

- Podnoszenie świadomości wszystkich interesariuszy sektora publicznego (tj. wszystkich szczebli zarządzania, kontroli i audytu) w zakresie kontroli zarządczej.
- Rozwijanie i utrzymywanie sieci kontaktów w celu odpowiedniej wymiany istotnych informacji między jej uczestnikami.
- Opracowanie przepisów ramowych lub prawa pierwotnego w celu zapewnienia instytucjom rządowym podstawy prawnej do wprowadzenia różnych elementów kontroli zarządczej.
- Dostarczanie podstawowych wskazówek metodologicznych i trzeciorzędnych przepisów, takich jak przykładowa metodologia audytu wewnętrznego.
- Monitorowanie aspektów wdrażania kontroli zarządczej, zapewnianie zgodności i kontroli jakości w celu sprawdzenia, czy jej zalecenia są właściwie realizowane oraz zalecanie sposobów przewyższenia wszelkich wąskich gardeł we wdrażaniu przyjętych polityk.
- Analizowanie rocznych sprawozdań z audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej, które ułatwiają funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym pełnienie roli sprawozdawczej wobec najwyższych organów rządowych w zakresie postępów kontroli zarządczej w całym sektorze publicznym.
- Wspieranie zatrudniania i mianowania audytorów wewnętrznych i kluczowych osób odpowiedzialnych za kontrolę zarządczą; udział w komitetach audytu.
- Koordynowanie tworzenia trwałych instrumentów szkoleniowych dla zawodów i poprawa odpowiednich zdolności administracyjnych.
- Zapewnienie ścisłej koordynacji i współpracy z najwyższym organem kontroli, prywatnymi organizacjami zawodowymi (np. lokalnymi IIA) i środowiskami akademickimi.

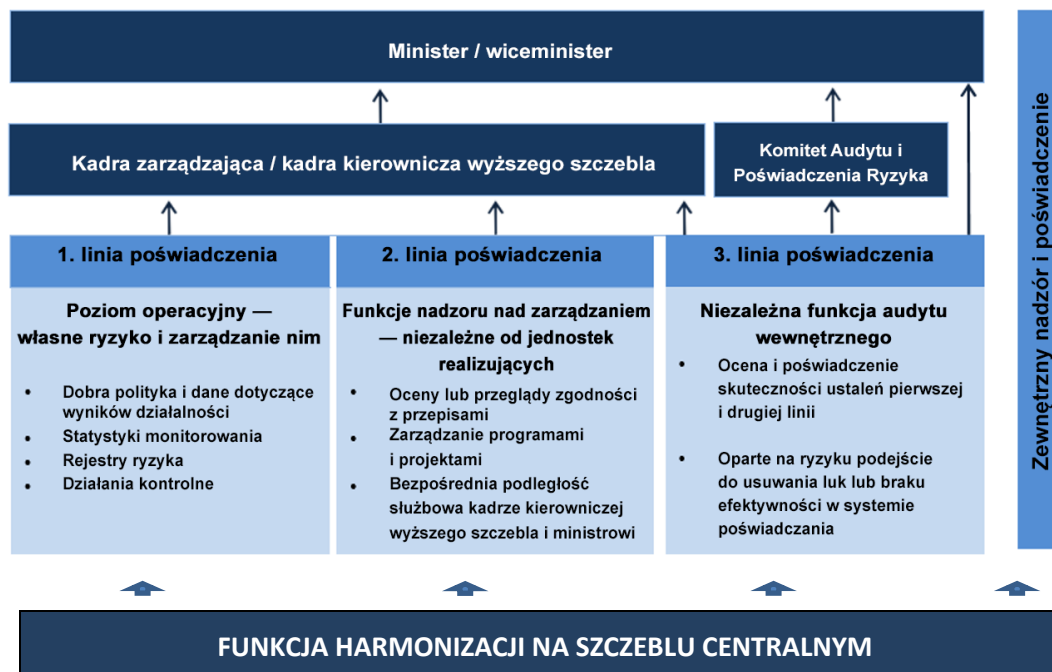
168. Ocena skuteczności funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym jest kolejnym ważnym elementem zapewniania jakości w całych ramach kontroli zarządczej. Jej głównym celem jest opracowanie i utrzymanie procedur zapewniania i poprawy jakości, które obejmują wszystkie aspekty obowiązków funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym w ramach publicznego audytu wewnętrznego i działań w zakresie kontroli zarządczej, aby

⁷⁵ Publiczne systemy kontroli wewnętrznej UE (2014). Dokument do dyskusji — Zapewnienie jakości audytu wewnętrznego

⁷⁶ Publiczne systemy kontroli wewnętrznej UE (2015). Dokument do dyskusji — Funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym

zapewnić odpowiedni/wystarczający poziom ciągłego monitorowania skuteczności kontroli zarządczej, obejmujący całe ramy zapewnienia (Rysunek 3.8).

Rysunek 3.8. Model linii zapewnienia w sektorze publicznym



Źródło: Dane wejściowe przyjęte od a. Federacji Europejskich Stowarzyszeń Zarządzania Ryzykiem (FERMA) / Europejskiej Konfederacji Instytutów Audytu Wewnętrznego (ECIIA): Wytyczne dotyczące VIII dyrektywy w sprawie prawa spółek w sprawie ustawowych badań, DYREKTYWA 2006/43/WE — art. 41-2b, 2010 r.; b. Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA): Model trzech linii obrony, 2013 r.; c. Prezentacji map poświadczeń, Konferencja 28 państw członkowskich UE w sprawie PIC, 2015 r.; d. Trzy linie obrony w środowiska sektora publicznego, Konferencja 28 państw członkowskich UE w sprawie PIC, 2017 r.

169. Ważne jest, aby zapewnić, że poprzez swoją rolę monitorującą funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym wspiera niezbędny zrównoważony rozwój. Niemniej jednak rola harmonizacji na szczeblu centralnym mogłaby również zapewnić odpowiedni mechanizm samooceny i wartość dodaną zewnętrznego przeglądu. Na przykład pomiar wyników funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym mógłby obejmować ocenę wpływu zaleceń systemowych dotyczących sposobów przewyższenia wszelkich wąskich gardeł we wdrażaniu przyjętych polityk oraz tego, czy jej zalecenia są właściwie realizowane.⁷⁷ Ministerstwo Finansów może również rozważyć opracowanie ram oceny harmonizacji na szczeblu centralnym, aby pomóc funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym w tworzeniu wartości dodanej i usprawnianiu jej działań w celu zapewnienia, że działalność funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym jest zgodna z celami określonymi w ustawodawstwie krajowym oraz z dobrymi praktykami i standardami międzynarodowymi.

170. Jak wspomniano wcześniej, istnieją różne podejścia do tego rodzaju oceny: wewnętrzne poprzez samoocenę funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym i zewnętrzne

⁷⁷ Publiczne systemy kontroli wewnętrznej UE (2014). Dokument do dyskusji — Zapewnienie jakości audytu wewnętrznego

przez Najwyższy Organ Kontroli, instytucjonalny proces przeglądu przez kadrę kierowniczą, przegląd międzynarodowy itp. Niezbędne jest również zidentyfikowanie najlepszych praktyk w sektorze rządowym i poza nim, leżących u podstaw tego, gdzie istniejące umiejętności i wiedza są niewystarczające oraz w jaki sposób należy rozwijać zdolności administracyjne, aby utrzymać wymagany poziom jakości (Ramka 3.3). Zasadniczo zaleca się, aby funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym mogła:

- identyfikować niezbędne kompetencje, np. praktyczne i skuteczne podejście do audytu opartego na systemach,
- identyfikować obecne braki,
- pracować w poszczególnych jednostkach i z nimi w celu przekazywania i rozpowszechniania wiedzy eksperckiej,
- monitorować postępy i działać w charakterze doradczym, analitycznym i nadzorczym,
- ciągle zapewniać jakość w celu zagwarantowania, że standardy są spełniane i utrzymywane.

Ramka 3.3 Państwowy Komitet Harmonizacji Audytu Wewnętrznego (CHAIE) we Francji

Zarządzanie ryzykiem związanym z zarządzaniem polityką jest ważnym elementem nowego zarządzania publicznego we Francji. Wielu interesariuszy stworzyło systemy audytu wewnętrznego, które obejmują cały zakres zarządzania publicznego. Ruch ten jest wspierany przez główne organizacje międzynarodowe i Komisję Europejską.

Wdrożony we Francji system jest zgodny z ogólną dynamiką modernizacji działań publicznych zainicjowaną przez rząd. Opiera się on na odpowiedzialności ministerialnej i podejściu partycypacyjnym z udziałem urzędników państwowych, zarówno na etapie opracowywania map ryzyka, jak i przeprowadzania każdego audytu. Audyt jest również niezbędnym uzupełnieniem oceny: jedno z tych działań zapewnia, że cele priorytetowe zostaną osiągnięte, drugie weryfikuje adekwatność celów do potrzeb. W obu przypadkach chodzi o zapewnienie decydom światła potrzebnego do dokonywania wyborów.

W tym kontekście potwierdzania kontroli ryzyka związanego z zarządzaniem polityką i upowszechniania audytu wewnętrznego, CHAIE pełni **potrójną funkcję**:

- *określa* ramy odniesienia dla audytu wewnętrznego państwa, wspólne dla wszystkich ministerstw,
- *wciela je w życie* poprzez wspieranie działań ministerstw i tworzenie sieci społeczności audytorów,
- *monitoruje i ocenia* ich prawidłowe wdrożenie.

Poprzez koordynację i wsparcie struktur ministerialnych, CHAIE przyczynia się w konkretny i operacyjny sposób do rozwoju globalnego systemu audytu wewnętrznego, który jest jedną z najlepszych praktyk w Europie i na świecie.

Artykuł 1 dekretu nr 2011-775 z dnia 28 czerwca 2011 r. ma na celu upowszechnienie audytu wewnętrznego we wszystkich funkcjach i zawodach ministerstw. Stanowi on, że „w każdym ministerstwie wprowadza się i wdraża system kontroli wewnętrznej i audytu, dostosowany do zadań i struktury służb oraz mający na celu zapewnienie kontroli ryzyka związanego z zarządzaniem politykami publicznymi, za które te służby są odpowiedzialne”. W tym kontekście Państwowy Komitet Harmonizacji Audytu Wewnętrznego jest międzyresortowym komitetem odpowiedzialnym za koordynację, wspieranie i monitorowanie rozwoju audytu wewnętrznego w administracji państwowej. CHAIE zdefiniował ramy odniesienia dla państwowego systemu audytu wewnętrznego, wspólne dla wszystkich ministerstw i oparte na międzynarodowych ramach odniesienia dla profesjonalnych praktyk audytu wewnętrznego (CRIPP) opublikowanych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA).

W lipcu 2019 r. CHAIE podpisał umowę partnerską z Francuską Agencją Antykorupcyjną (AFA) w zakresie wdrażania zarządzania ryzykiem korupcji w administracjach państwowych. Celem tej umowy partnerskiej jest wzajemne przekazywanie wiedzy eksperckiej i wymiana informacji na tematy będące przedmiotem wspólnego zainteresowania, takie jak audyt wewnętrzny i ryzyko naruszenia rzetelności.

Źródło: Państwowy Komitet Harmonizacji Audytu Wewnętrznego, Ramy Odniesienia Państwowego Audytu Wewnętrznego, <https://www.economie.gouv.fr/chaie/cadre-reference-laudit-interne-letat>; <https://www.economie.gouv.fr/chaie/presentation-chaie>

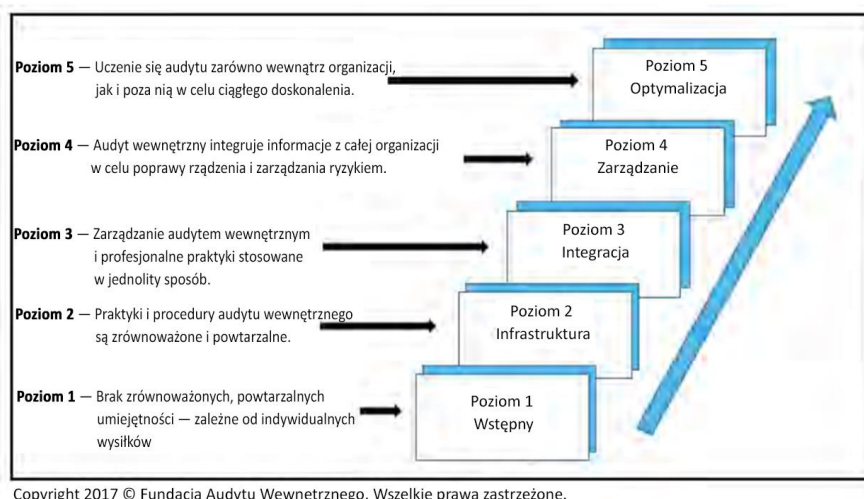
171. Utworzenie grupy ekspertów i decydentów na szczeblu rządowym umożliwiłoby prowadzenie systemowej koordynacji i monitorowania horyzontalnych zainteresowań mających wpływ na wiele sektorów i wiele resortów. Ministerstwo Finansów mogłoby również rozważyć ustanowienie centralnej komisji audytowej (na szczeblu centralnym i regionalnym), która, wypełniając swoje zobowiązania wynikające z przepisów prawa, powinna zapewnić

postęp w kwestiach rozwoju kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego bez zbędnej zwłoki.⁷⁸

172. Biorąc pod uwagę różne poziomy dojrzałości audytu wewnętrznego w różnych organizacjach, funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym mogłaby rozważyć wsparcie zewnętrznych ocen jakości audytu wewnętrznego poprzez wykorzystanie modelu zdolności audytu wewnętrznego IIA (IA-CM) dla sektora publicznego⁷⁹, który jest reprezentatywnym modelem oceny dojrzałości poszczególnych funkcji audytu wewnętrznego. Jak wspomniano powyżej, aby wspierać rozwój jakości audytu wewnętrznego, Ministerstwo Finansów przygotowało narzędzie do oceny wewnętrznej i zewnętrznej „Quality@w”, dostępne dla wszystkich audytorów wewnętrznych, które można ulepszyć za pomocą modelu IA-CM.

173. IA-CM definiuje podstawowe elementy niezbędne do skutecznego audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i dzieli rozwój audytu wewnętrznego na pięć etapów w zależności od poziomu wdrożenia tych elementów. Na poziomie 1. wyniki audytu wewnętrznego zależą od indywidualnych kompetencji audytora wewnętrznego bez ugruntowanych standardów i procesów. Poziom 2. to etap, na którym ustanawiane są praktyki i procedury audytu wewnętrznego oraz zaczyna być utrzymywany pewien poziom wyników audytu. Na poziomie 3. ustanawiane są praktyki i procedury audytu, wyniki audytu wewnętrznego są akceptowane jako użyteczne dla audytowanych, a wyniki audytu zaczynają być aktywnie wykorzystywane do poprawy funkcjonowania organizacji. Na poziomie 4. audyt wewnętrzny zapewnia bardziej holistyczne spojrzenie, obejmujące zarządzanie (governance) i zarządzanie ryzykiem w całej organizacji. Poziom 5. to ostatni etap, który przyczynia się do poprawy efektywności działań organizacji, idąc o krok dalej niż identyfikacja słabości w zarządzaniu ryzykiem. (Rysunek 3.9)

Rysunek 3.9. Model potencjału audytu wewnętrznego IIA dla sektora publicznego



Źródło: Fundacja Badawcza IIA

174. Biorąc pod uwagę obserwacje różnych interesariuszy dotyczące wdrażania mechanizmu zapewniania jakości w całym kraju, funkcja harmonizacji na szczeblu

⁷⁸ [Kompendium publicznych systemów kontroli wewnętrznej w państwach członkowskich UE 2014 \(europa.eu\)](http://europa.eu)

⁷⁹ [Model potencjału audytu wewnętrznego dla sektora publicznego \(theiia.org\)](http://theiia.org)

centralnym w Ministerstwie Finansów mogłaby rozważyć włączenie zapewniania jakości do swojej roli w zakresie monitorowania, metodologii i wytycznych, co mogłoby umożliwić pełnienie bardziej dynamicznej proaktywnej roli w rozwoju audytu wewnętrznego w rządzie państwa. Rola ta może obejmować:

- zachęcanie, rozwijanie i dokumentowanie najlepszych praktyk,
- pomoc w szkoleniu personelu,
- przegląd i ocenę bieżącego postępu funkcjonowania audytu wewnętrznego i systemów kontroli zarządczej w oparciu o kompletne i aktualne dane,
- odgrywanie aktywnej roli we wspieraniu komitetów audytu,
- wykorzystywanie umiejętności do przeprowadzania audytów w zakresie zainteresowań horyzontalnych mających wpływ na wiele sektorów lub resortów (audyty zlecone),
- rozważanie zaangażowania audytu wewnętrznego w rozwój nowych systemów kontroli oraz w przegląd postępów w tym zakresie.

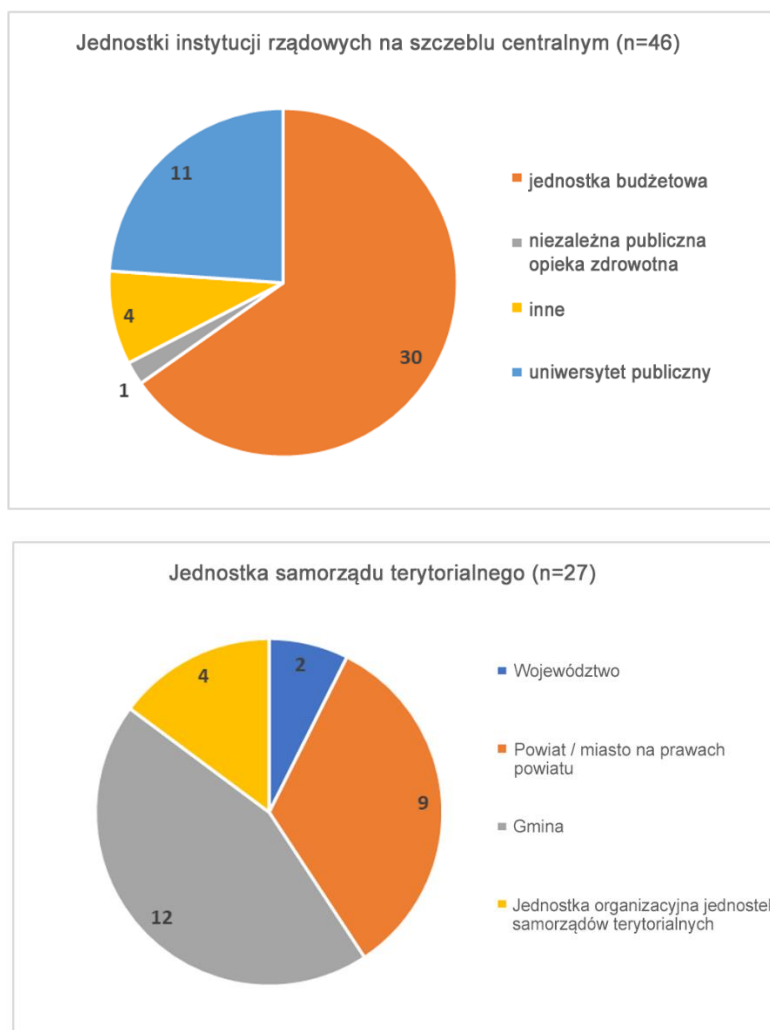
175. Coroczna analiza porównawcza (benchmarking) przeprowadzana przez funkcję harmonizacji na szczeblu centralnym poprzez konsolidację rocznego procesu sprawozdawczości jednostek audytu wewnętrznego przebiega w Polsce sprawnie i dostarcza wielu informacji na temat pracy i organizacji działań audytu wewnętrznego. Niemniej jednak badania źródeł wtórnych (desk research) i wywiady z różnymi interesariuszami wykazały, że Ministerstwo Finansów nie ma wystarczających możliwości, aby zapewnić ogólnokrajowy zasięg, w tym rzeczywistą analizę danych, systematyczne i regularne monitorowanie oraz zapewnianie jakości. Funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym mogłaby również aktywniej wykorzystywać roczne sprawozdania z kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego (odpowiedzialność) do wyciągania wniosków i formułowania zaleceń dotyczących działań systemowych, które mogłyby pomóc w usprawnieniu audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem. Mogłoby to być pomocne w rozmowach z innymi organami i pomóc funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym w uzyskaniu niezbędnych uprawnień na potrzeby jej ogólnokrajowych działań i programów.

176. Funkcja harmonizacyjna na szczeblu centralnym w Polsce jest zaawansowana, kompetentna technicznie i osiągnęła wiele celów rozwojowych. Konieczne może być zintensyfikowanie prac nad aktualizacją standardów, wytycznych i porad w celu ciągłego rozwijania dobrych praktyk i objęcia koordynacją wdrażania ram prawnych w całym sektorze publicznym. W tym celu funkcja mogłaby dokonać przeglądu swoich planów oceny potrzeb, aby zapewnić odpowiednie wzmocnienie zdolności administracyjnych, które mogłyby wspierać realizację nowych celów. Biorąc to pod uwagę i uwzględniając ciągłe wysiłki na rzecz rozwoju, wspierania trwałych ulepszeń i dobrych praktyk, funkcja harmonizacji na szczeblu centralnym jest zasadniczo w stanie sprostać temu ciągłemu wyzwaniu.

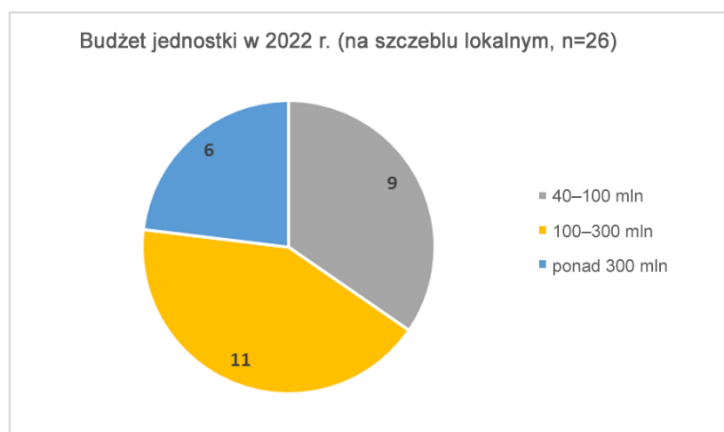
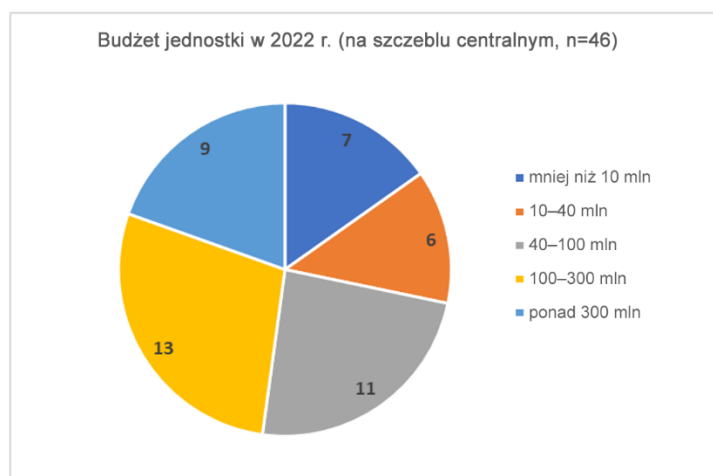
Aneks A. Wyniki ankiety

Charakterystyka respondentów

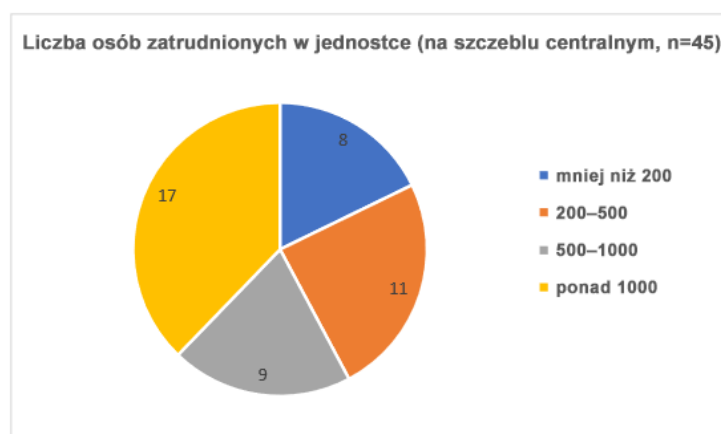
1. Rodzaje jednostek rządowych

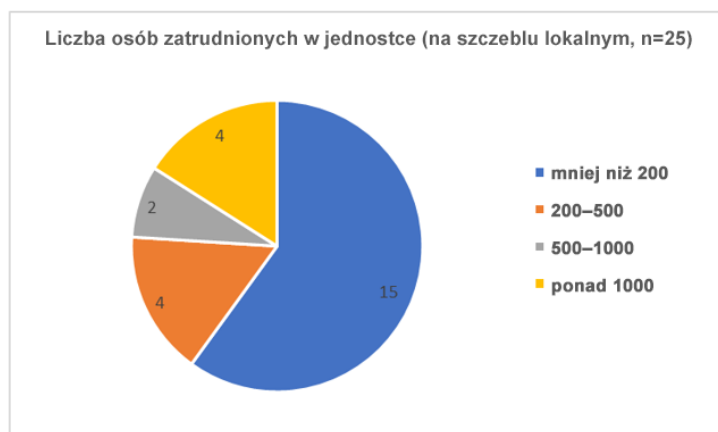


2. Budżet jednostki w 2022 r. (w PLN)

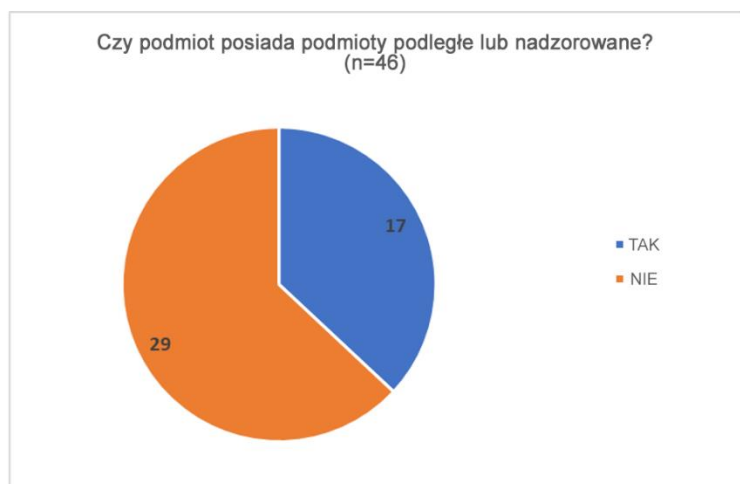


3. Liczba osób zatrudnionych w jednostce (dotyczy również osób pełniących służbę)

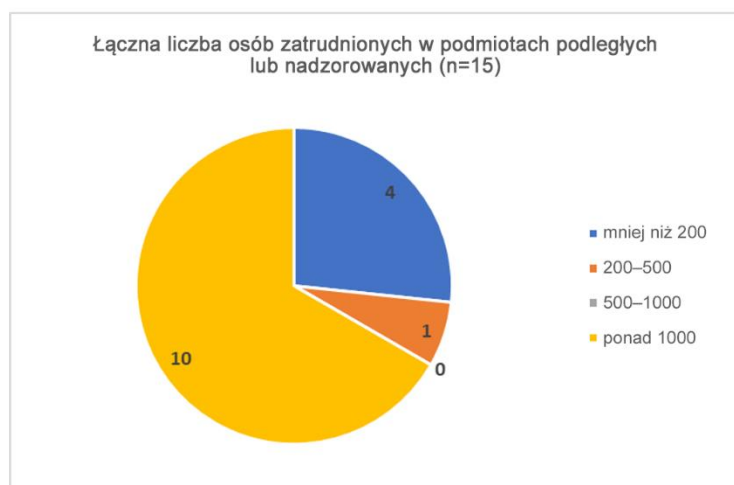




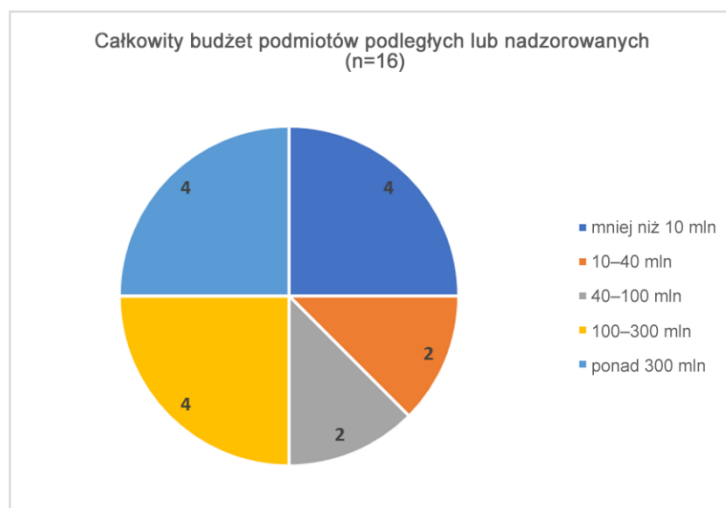
4. Czy podmiot ma podmioty podległe lub nadzorowane (tylko w przypadku jednostek instytucji rządowych na szczeblu centralnym)?



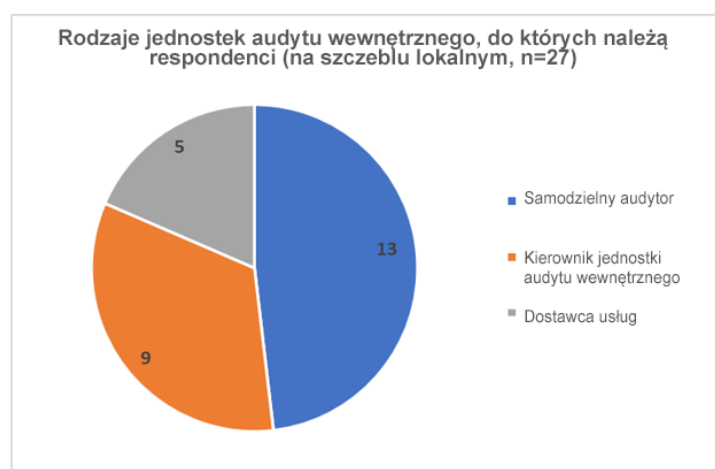
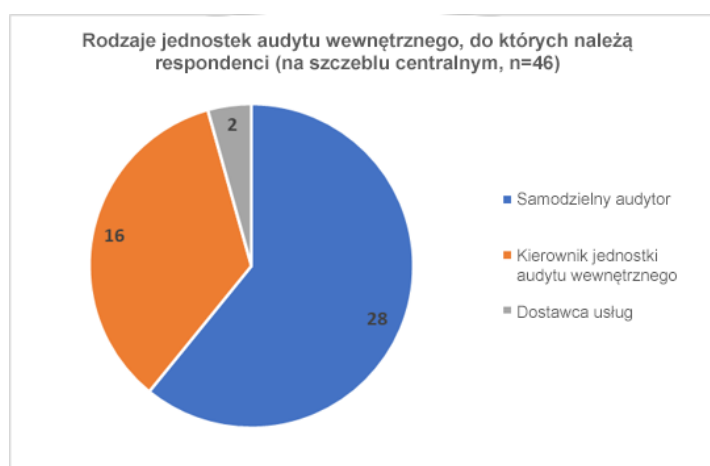
5. Łączna liczba osób zatrudnionych w podmiotach podległych lub nadzorowanych (dotyczy tylko jednostek instytucji rządowych na szczeblu centralnym)



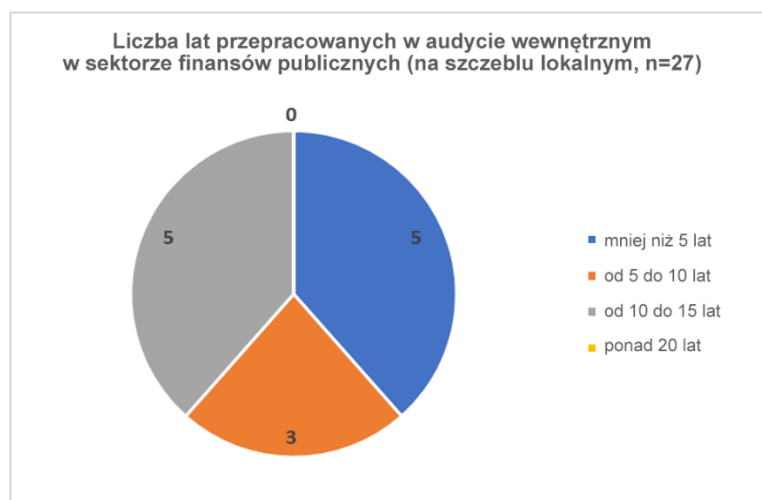
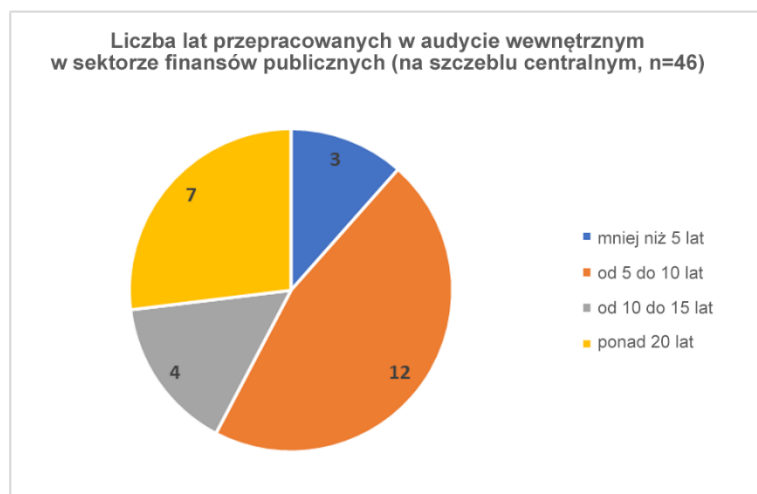
6. Całkowity budżet podmiotów podległych lub nadzorowanych (dotyczy tylko jednostek instytucji rządowych na szczeblu centralnym)



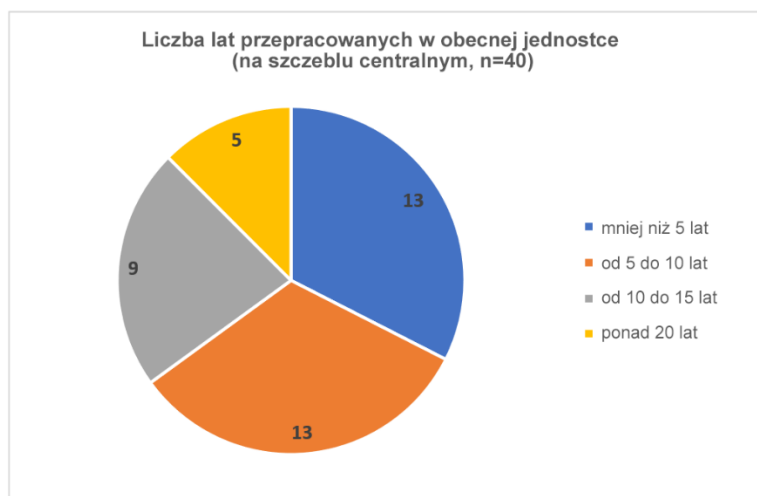
7. Stanowisko zajmowane w jednostce audytu wewnętrznego (IAU)



8. Liczba lat przepracowanych w audycie wewnętrznym w sektorze finansów publicznych.

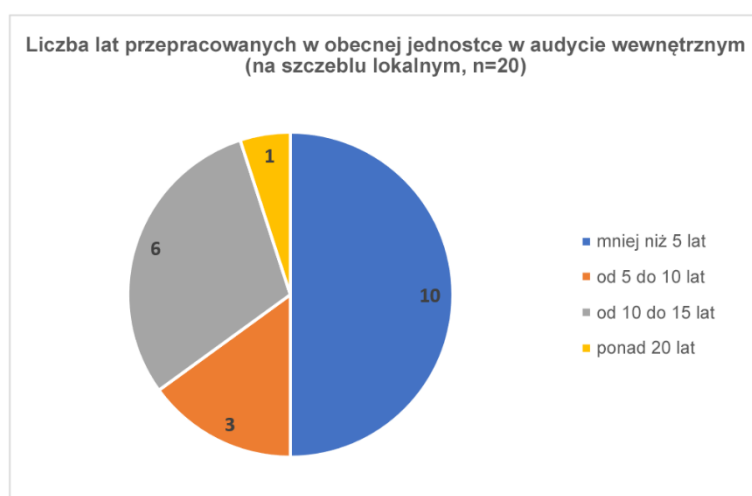
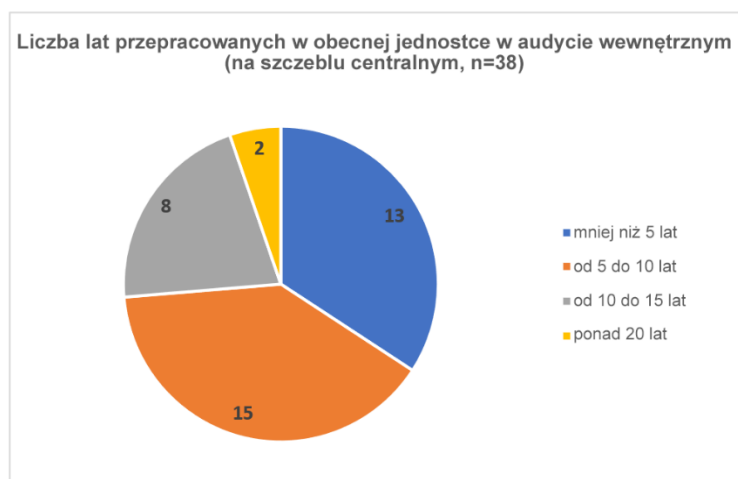


9. Liczba lat przepracowanych w obecnej jednostce





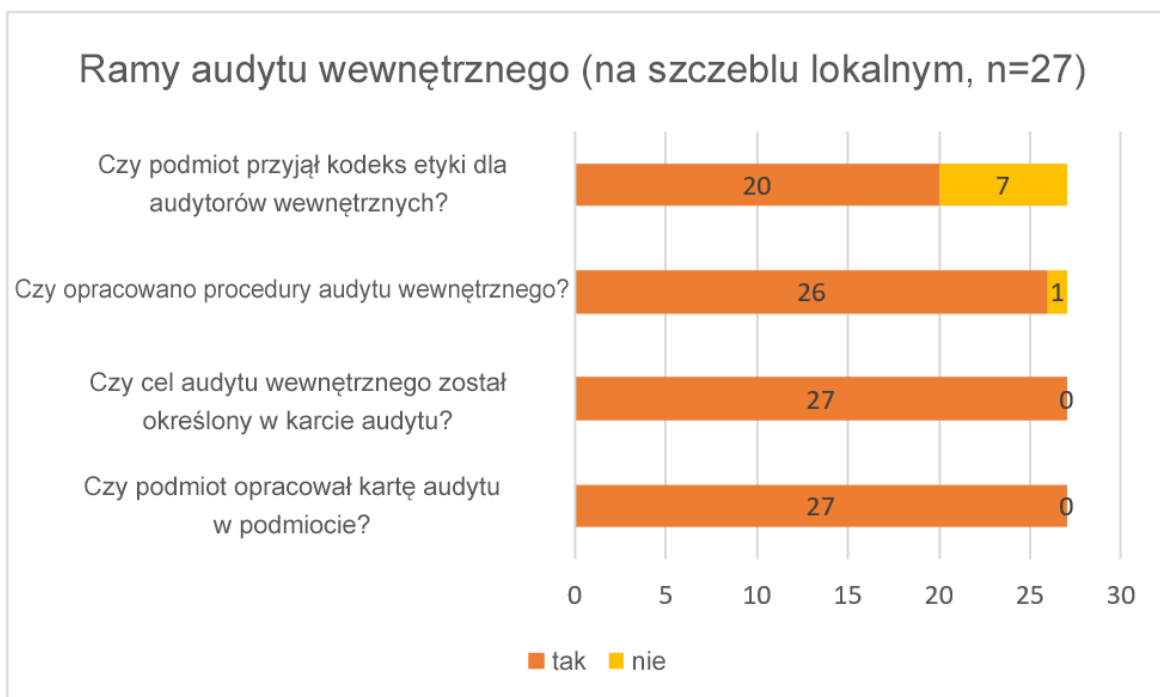
10. Liczba lat przepracowanych w obecnej jednostce w audycie wewnętrznym



Analiza odpowiedzi

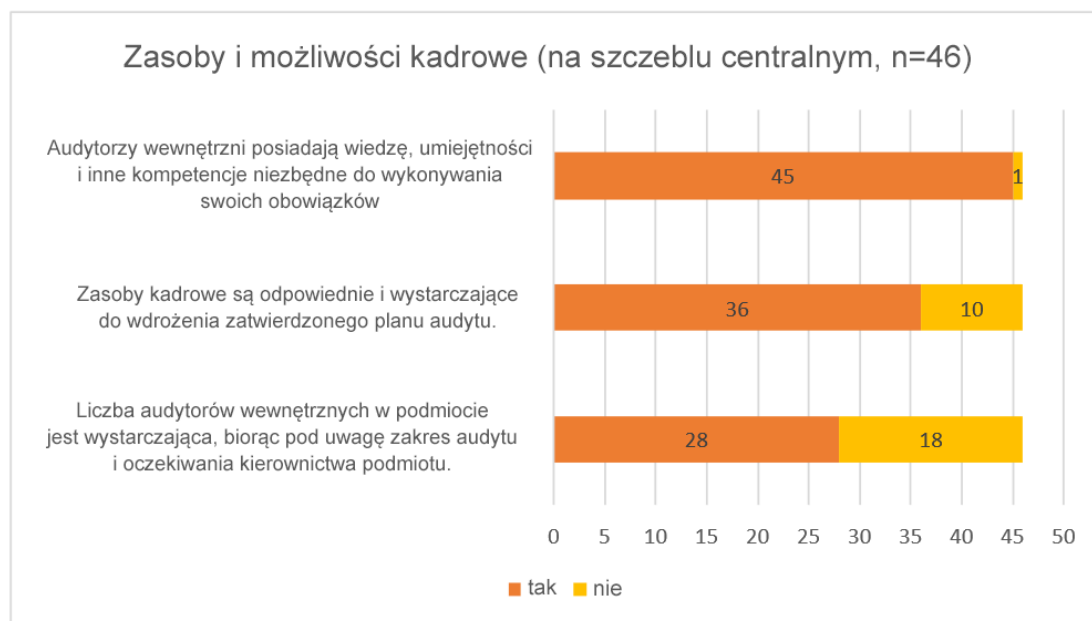
Ramy audytu wewnętrznego

- Choć większość organizacji miała kartę audytu wewnętrznego i przepisy dotyczące procedur audytu, około jedna trzecia nie miała kodeksu etyki dla audytorów wewnętrznych zarówno w jednostkach instytucji rządowych na szczeblu centralnym, jak i jednostkach samorządów terytorialnych.



Zasoby ludzkie i możliwości audytu wewnętrznego

- Około 40% respondentów w jednostkach instytucji rządowych na szczeblu centralnym stwierdziło, że obecna liczba audytorów wewnętrznych jest niewystarczająca, aby spełnić oczekiwania kadry kierowniczej, a około 20% twierdzi, że nie ma wystarczającej liczby pracowników, aby wdrożyć obecnie zatwierdzony plan audytu.
- Jeśli chodzi o kompetencje audytorów wewnętrznych, większość z nich została oceniona jako posiadająca wystarczające kompetencje zarówno w jednostkach instytucji rządowych na szczeblu centralnym, jak i w jednostkach samorządów terytorialnych.

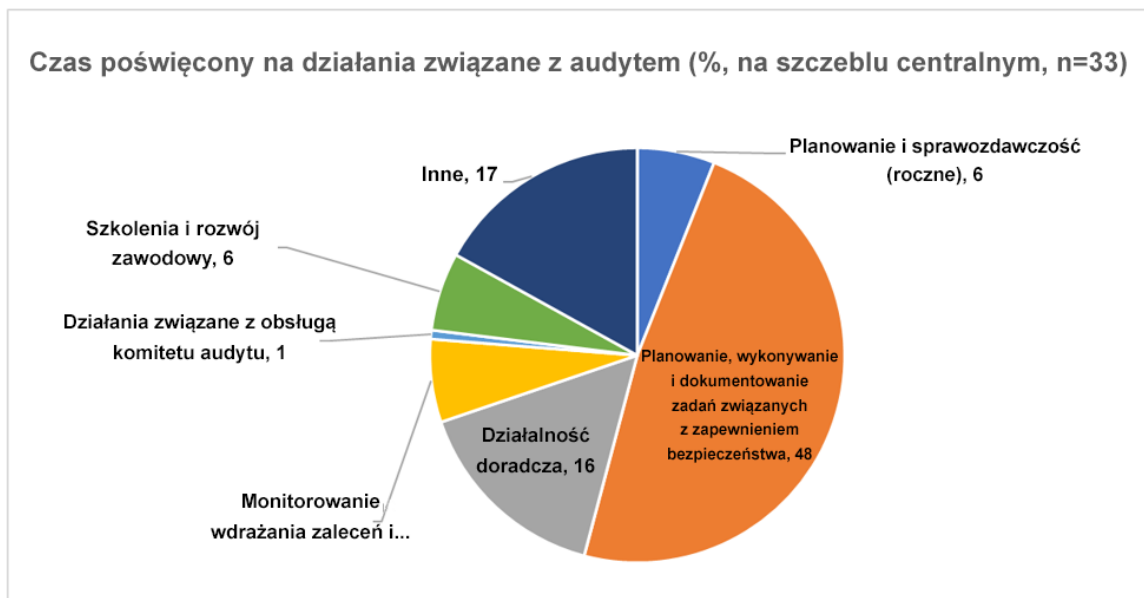


- W jednostkach samorządów terytorialnych około połowa opinii dotyczyła niewystarczającej liczby audytorów. Sugeruje to, że problem niewystarczającej liczby audytorów może być poważniejszy w samorządach terytorialnych niż w instytucjach rządowych na szczeblu centralnym.

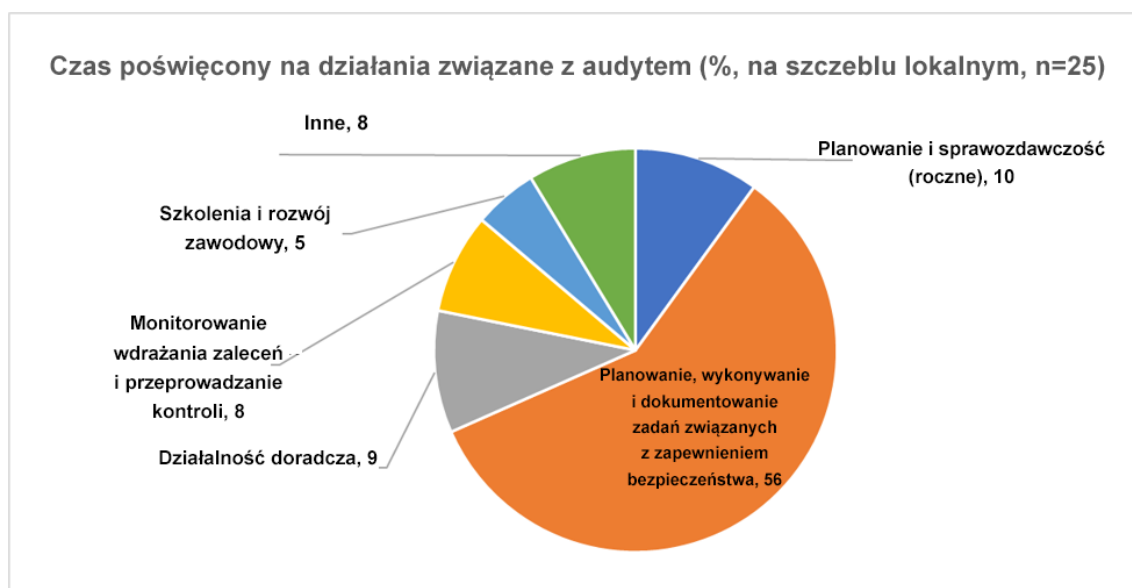


Alokacja zasobów ludzkich

- Audytorzy w jednostkach instytucji rządowych na szczeblu centralnym poświęcali około połowy swojego czasu na realizację zadań audytowych i około 16% na działania doradcze. (Uwaga: czas poświęcony na przygotowanie komitetu audytu okazał się bardzo krótki, ponieważ kilku respondentów miało komitet audytu w swoim podmiocie, gdyż dotyczy to tylko ministerstw. Dane ze sprawozdań rocznych ministerstw za 2021 r. wskazują, że średnio około 8% czasu poświęcano na obsługę komitetów audytu.)

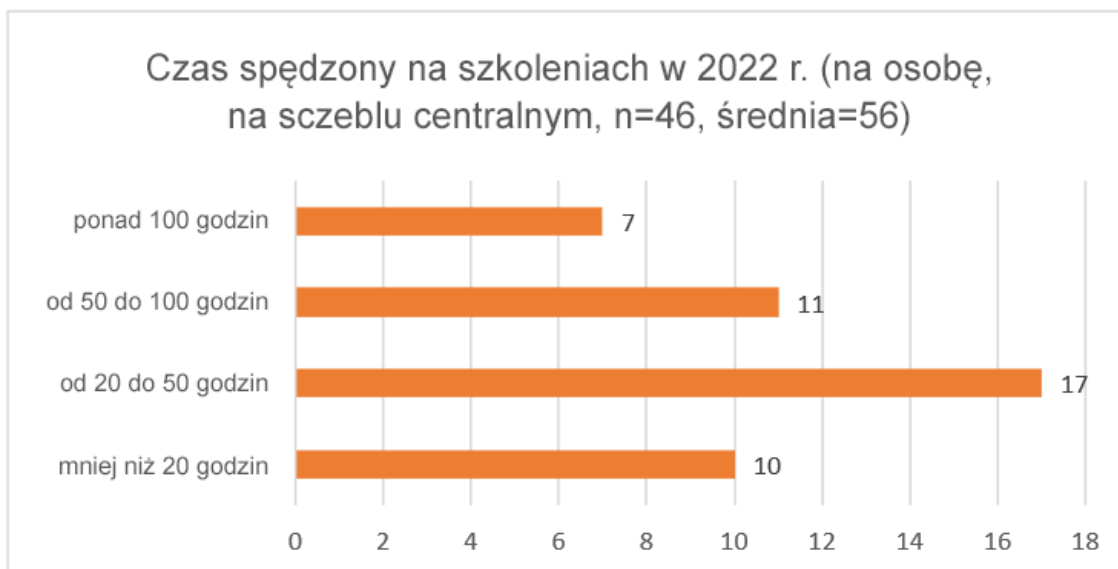


- Jednostki audytu wewnętrznego w samorządach terytorialnych poświęcały stosunkowo więcej czasu na zadania audytowe, ale ogólny trend nie różnił się znacznie od tego panującego w instytucjach rządowych na szczeblu centralnym.

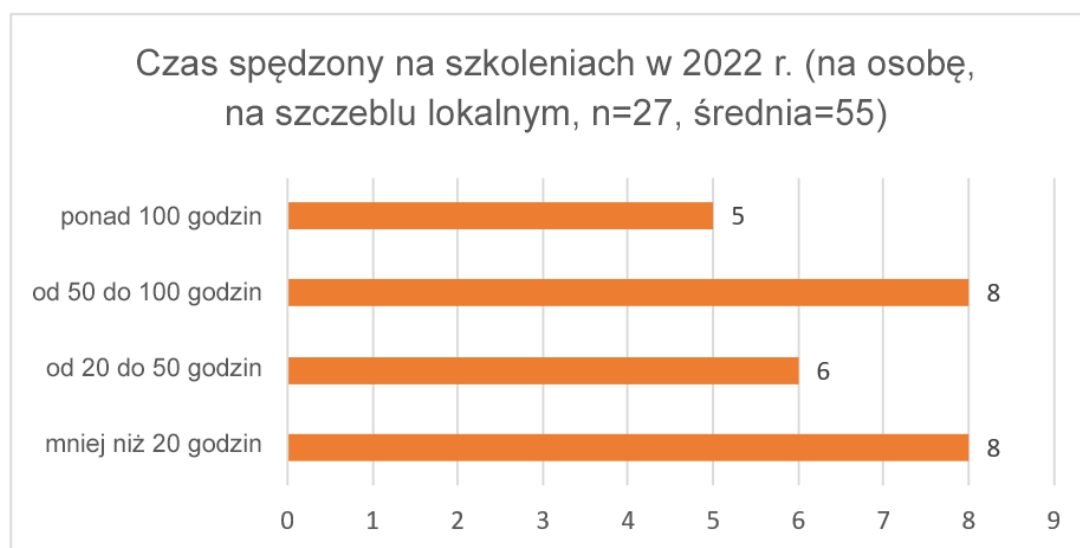


Czas poświęcony na szkolenie audytorów

- Audytorzy wewnętrzeni w jednostkach instytucji rządowych na szczeblu centralnym spędzali średnio 56 godzin rocznie na szkoleniach. Około jedna piąta poświęciła mniej niż 20 godzin szkoleń rocznie.

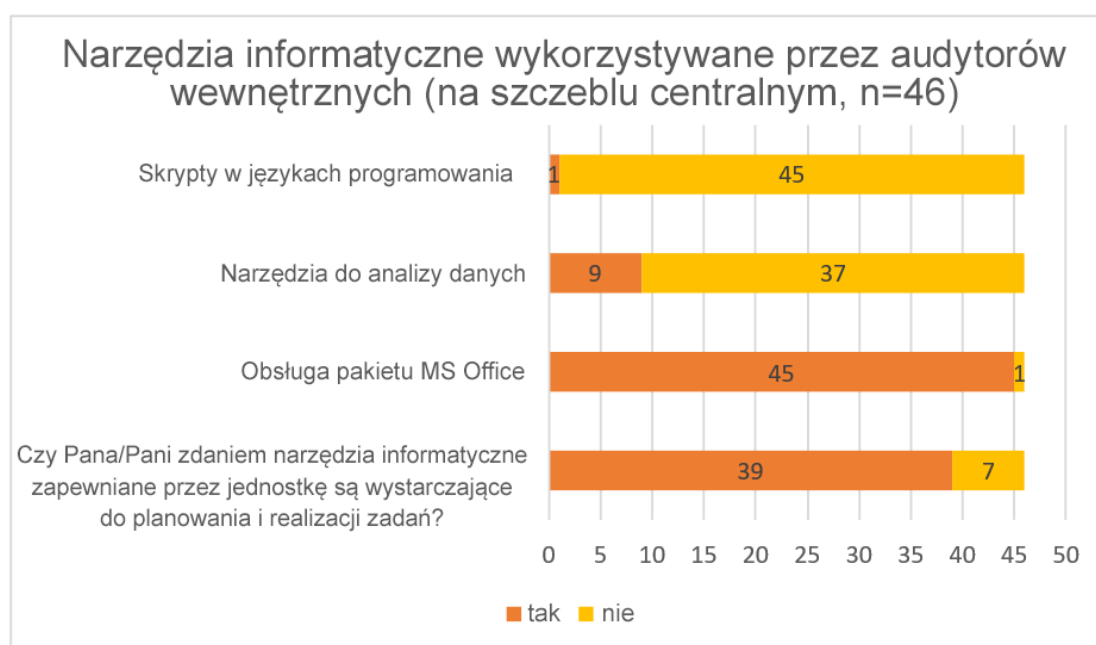


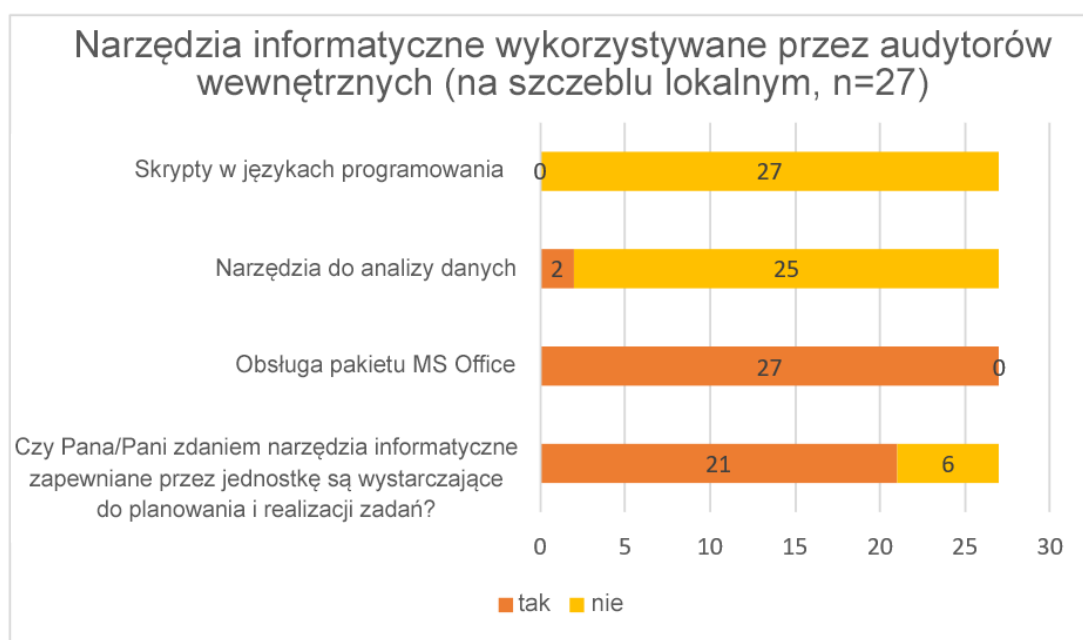
- Średni czas szkolenia na audytora w samorządach wynosił około 55 godzin i nie było znaczącej różnicy między instytucjami rządowymi na szczeblu centralnym a samorządami terytorialnymi.



Korzystanie z narzędzi informatycznych

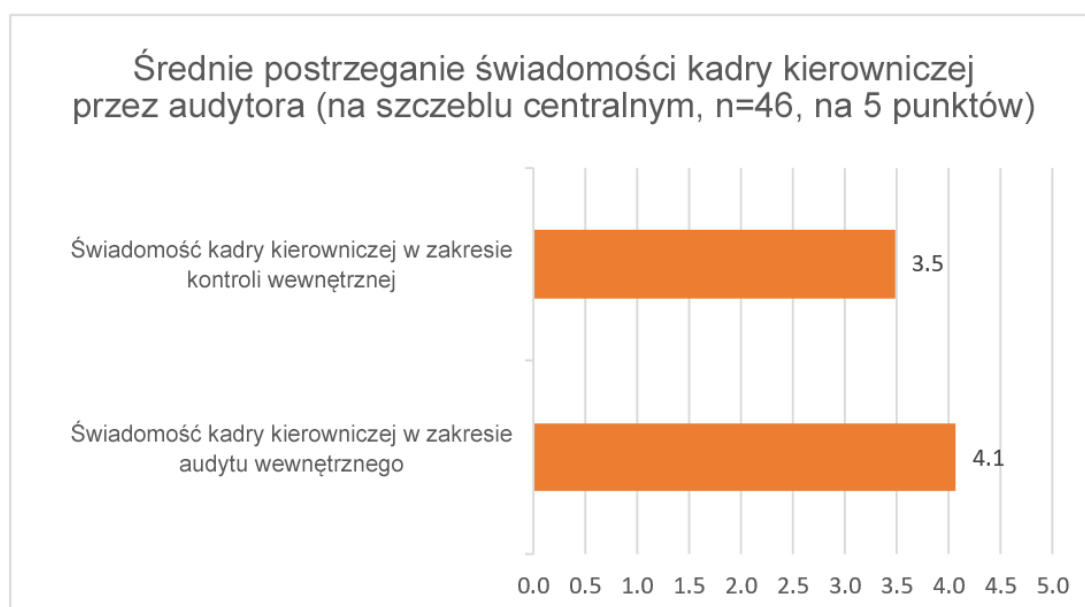
- Większość respondentów korzystała z aplikacji biurowych, ale tylko około jedna piąta używała narzędzi do analizy danych. Dodatkowo ponad 80% respondentów odpowiedziało, że mają do dyspozycji wystarczające narzędzia, co wskazuje, że nie są oni bardzo świadomi potrzeby korzystania z narzędzi do analizy danych.

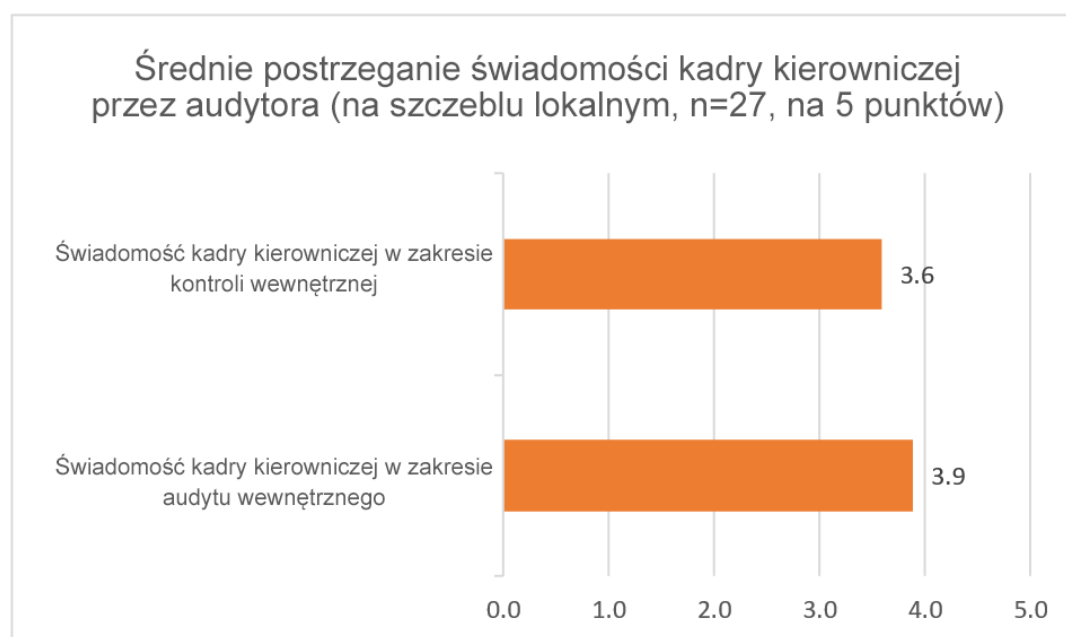




Świadomość kadr kierowniczych w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej

- Zarówno w jednostkach instytucji rządowych na szczeblu centralnym, jak i samorządów terytorialnych, audytorzy wewnętrzni ocenili poziom świadomości kadry kierowniczej na temat funkcji audytu wewnętrznego średnio na 4 punkty (w skali od 1 do 5). Poziom świadomości kierownictwa w zakresie kontroli wewnętrznej był stosunkowo niski i wynosił około 3,5 punktu.





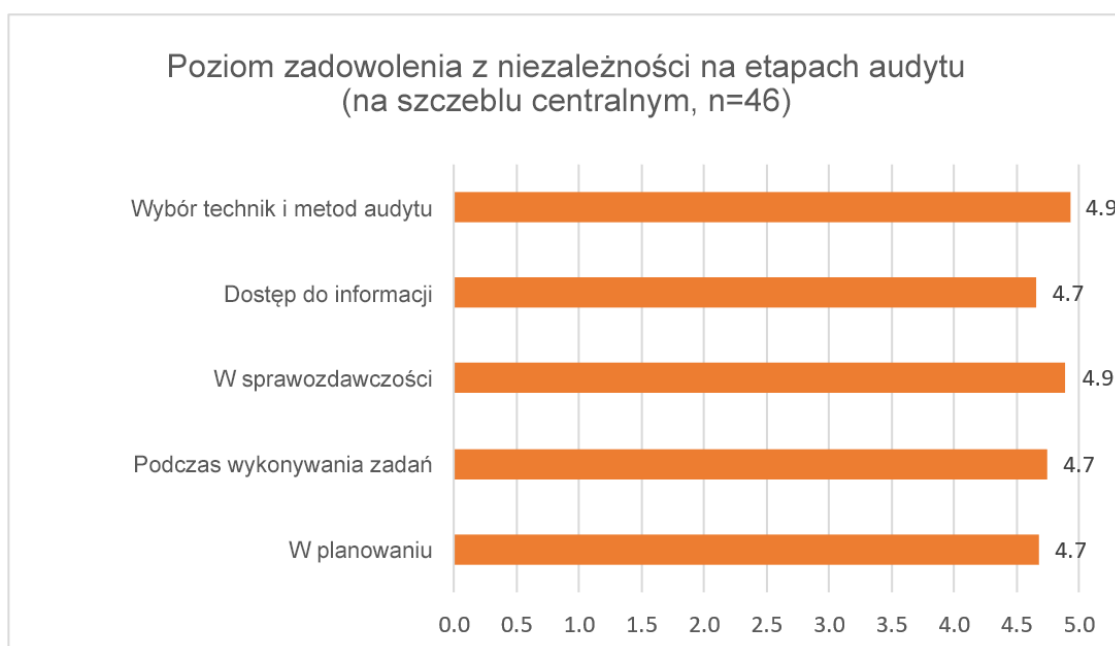
Niezależność i komitet audytu

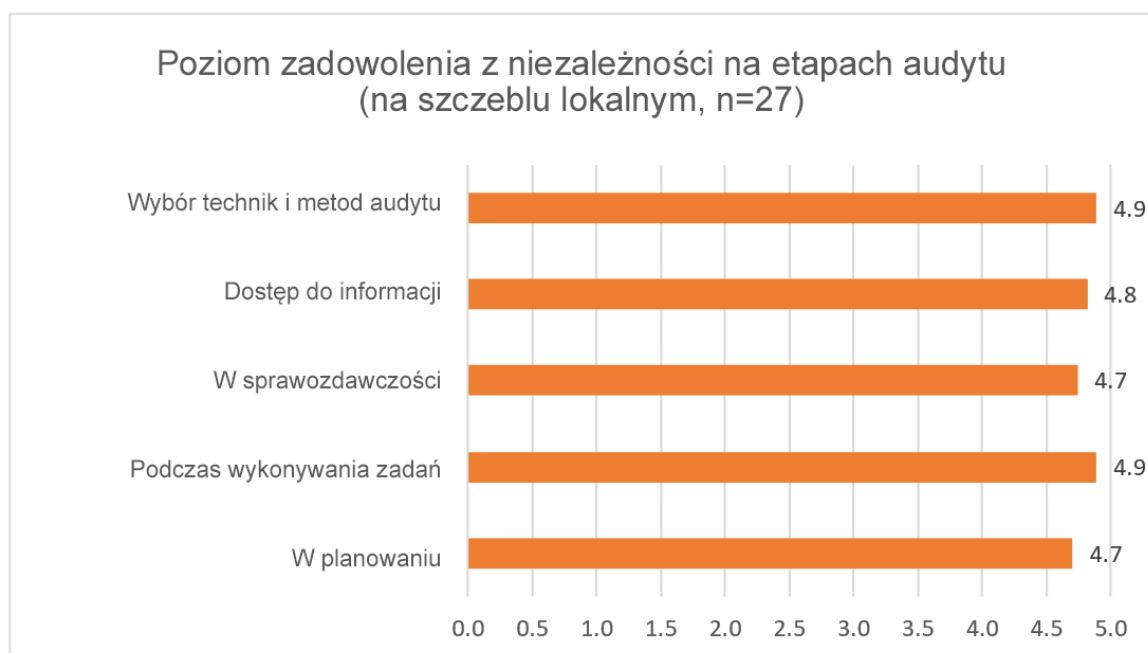
- Większość audytorów wewnętrznych odpowiedziała, że ich niezależność jest zagwarantowana przy opracowywaniu i wdrażaniu planu audytu. Jednak około 20–30% respondentów odpowiedziało negatywnie, wyrażając obawy dotyczące wyników zaleceń audytu i zaangażowania w prace niezwiązane z audytem, które mogłyby ograniczyć wyniki audytu.



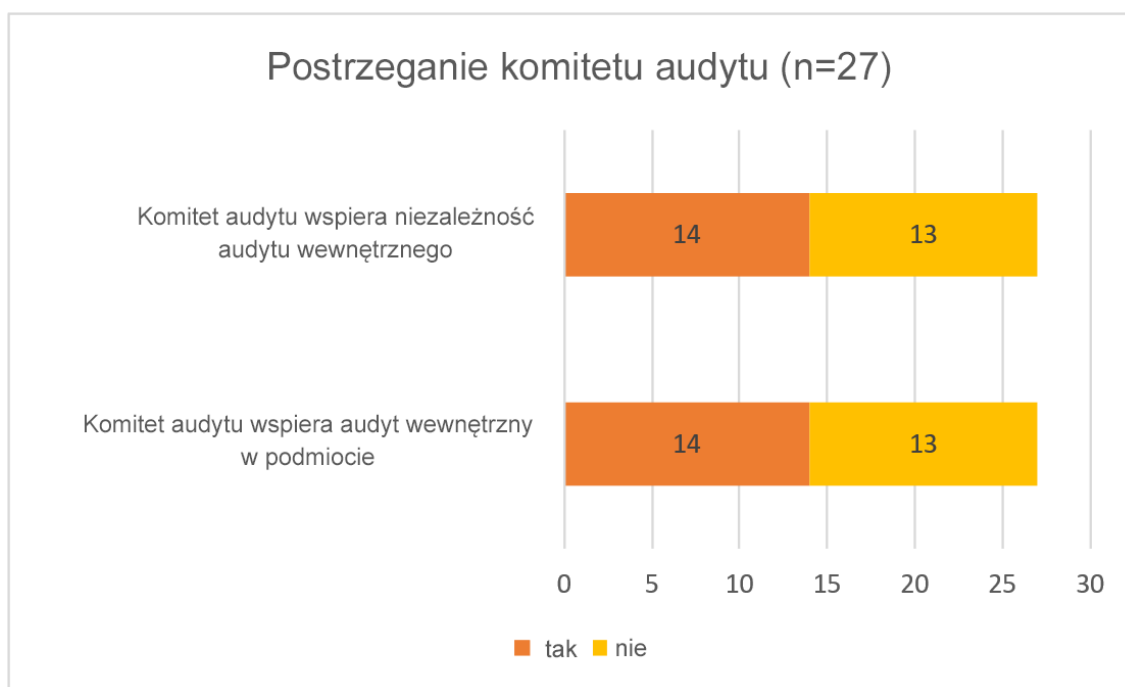


- Większość respondentów była zadowolona z poziomu niezależności w zakresie planowania audytu, jego realizacji, sprawozdawczości, dostępu do informacji i wyboru metod audytu.



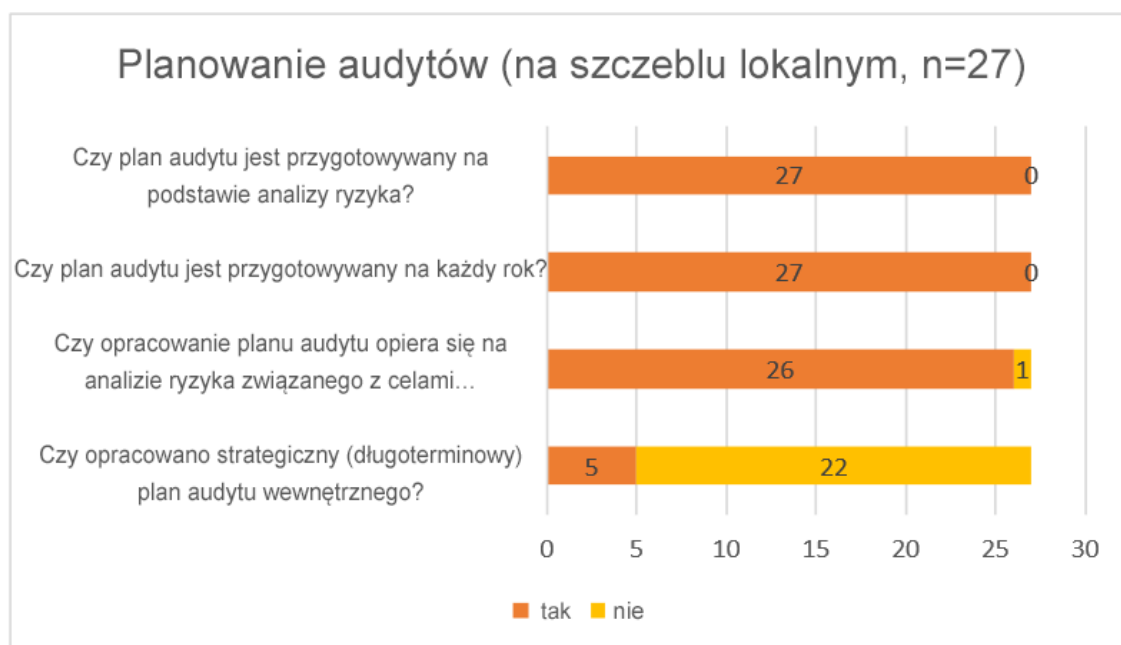


- Połowa respondentów odpowiedziała negatywnie na pytanie, czy komitet audytu wspiera niezależność audytu i działania audytowe (uwaga: dotyczy tylko ministerstw).



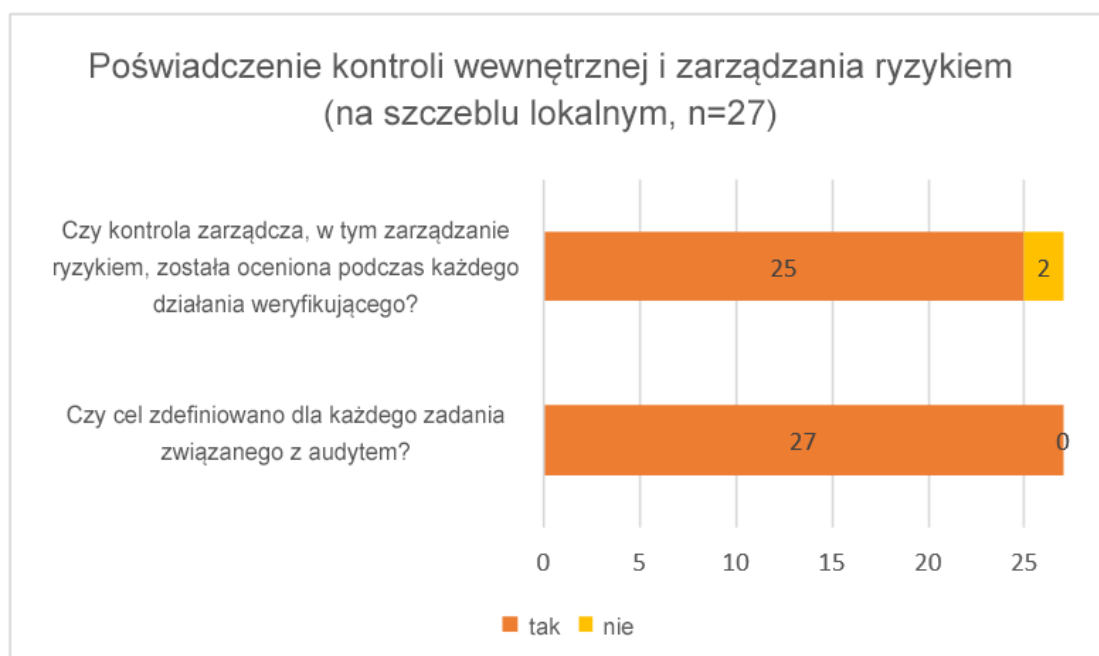
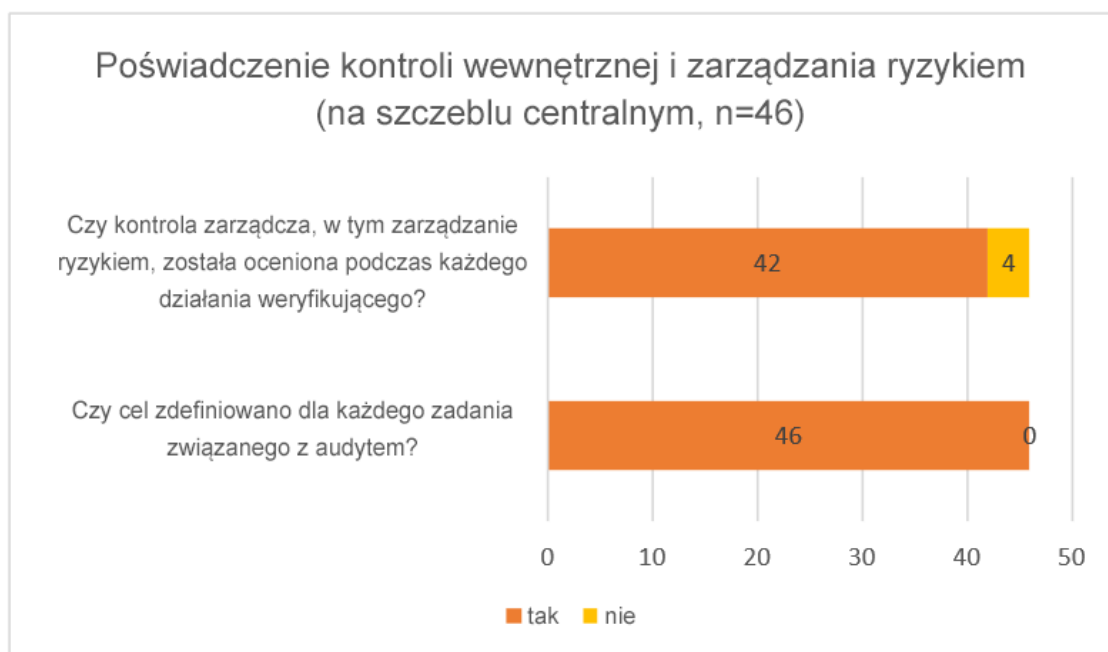
Planowanie audytu

- Prawie wszyscy respondenci wskazali, że co roku opracowują roczny plan audytu, który uwzględnia analizę ryzyka i cele jednostki. Natomiast tylko około 20% jednostek audytu wewnętrznego ma wdrożone strategiczne (długoterminowe) plany zarówno w instytucjach rządowych na szczeblu centralnym, jak i w samorządach terytorialnych.

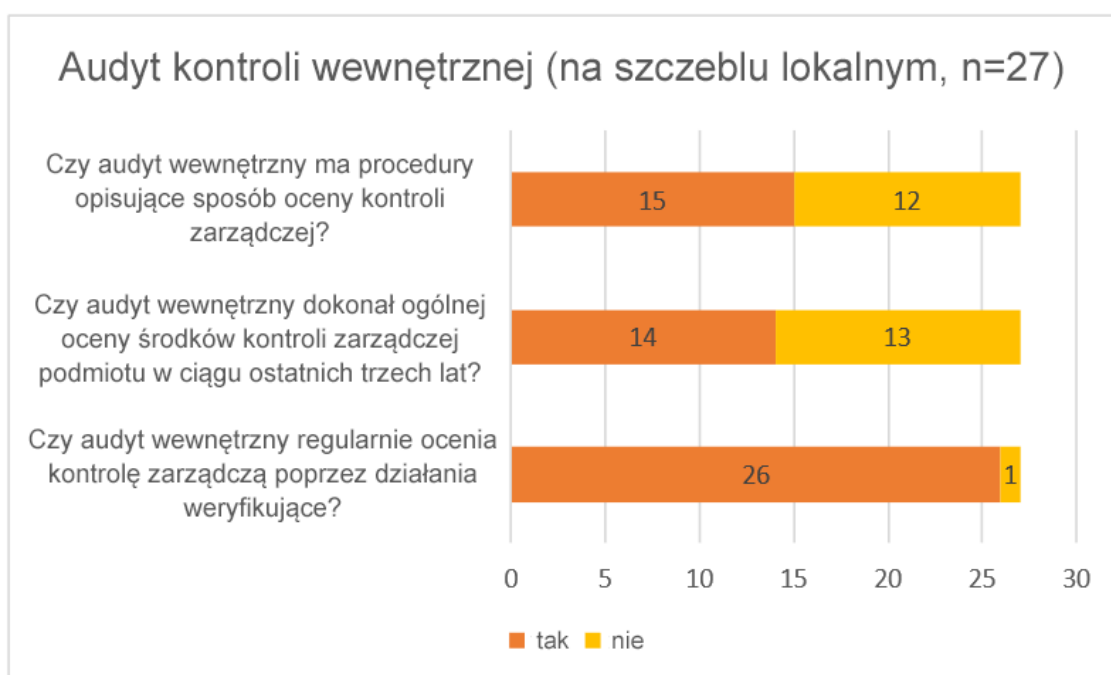
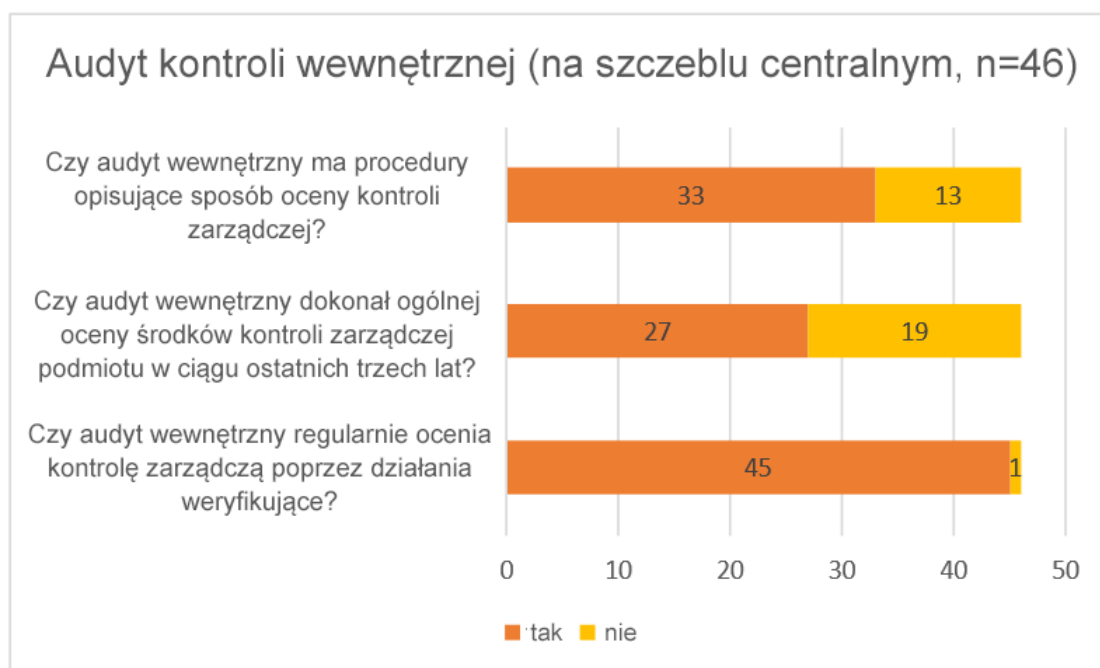


Zapewnienie kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem

- Zarówno jednostki instytucji rządowych na szczeblu centralnym, jak i samorządów terytorialnych wyznaczają cele dla każdego audytu i stwierdzono, że przeprowadzają oceny kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem podczas większości działań weryfikujących.

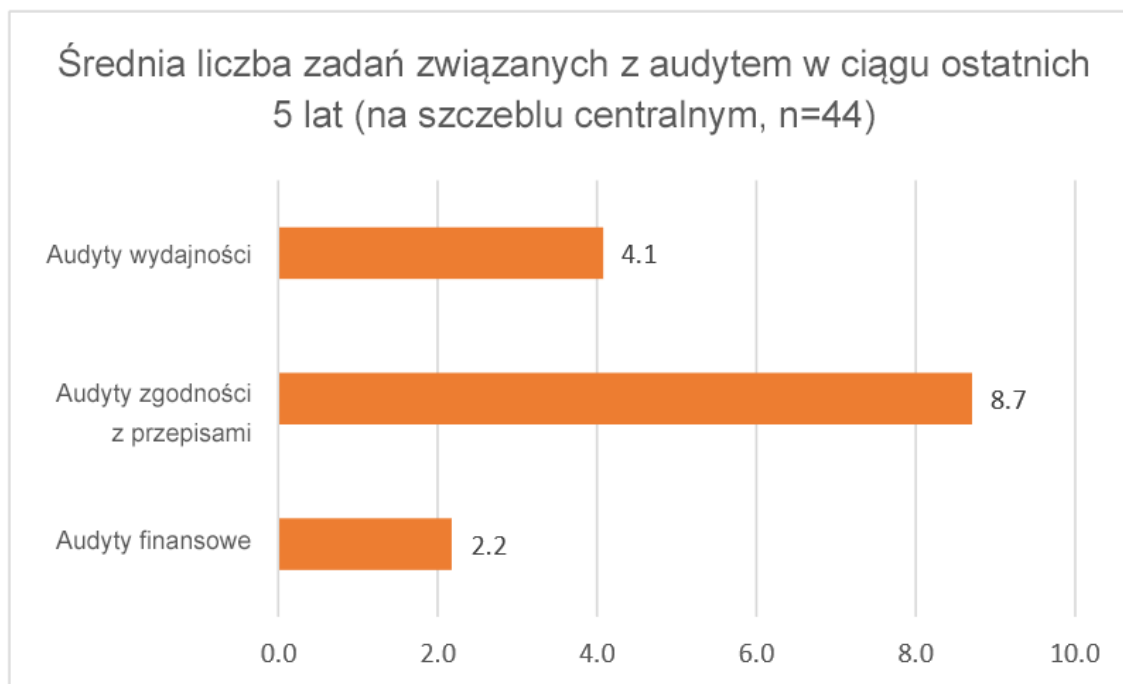


- Audytorzy wewnętrzni odpowiedzieli, że regularnie oceniają kontrolę wewnętrzną poprzez działania poświadczające, ale tylko około trzy piąte z nich dokonało ogólnej oceny. Około jedna trzecia podmiotów nie ma wdrożonych procedur oceny kontroli wewnętrznej.

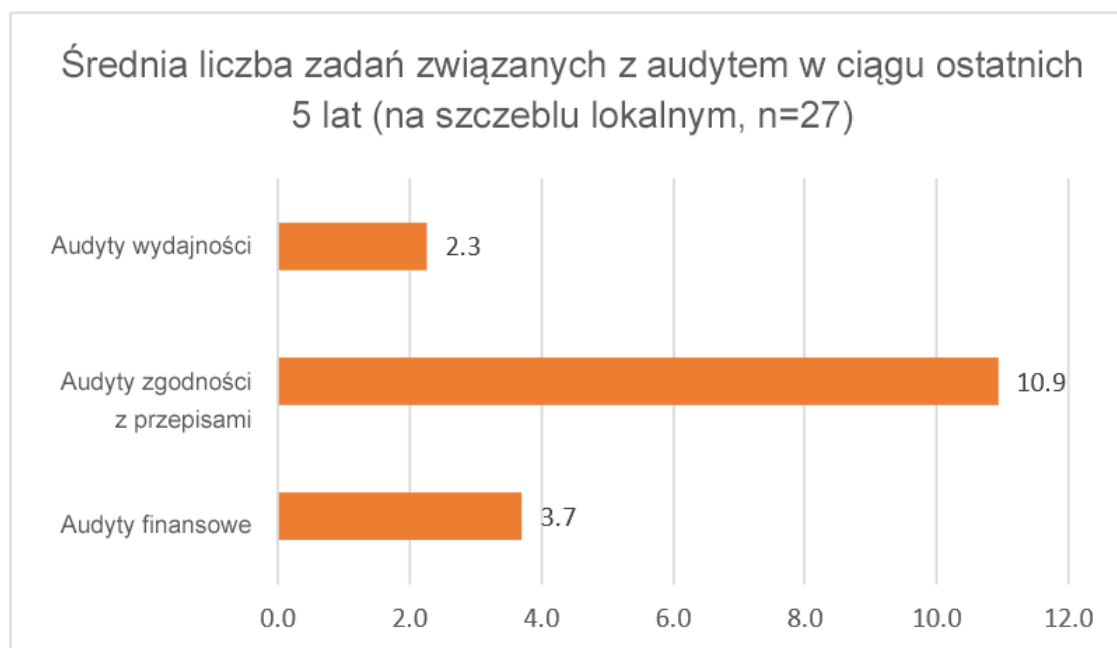


Rodzaje zadań audytowych

- Jednostki audytu wewnętrznego administracji centralnej przeprowadziły średnio około 9 audytów zgodności z przepisami, 4 audyty wydajności i 2 audyty finansowe w ciągu ostatnich pięciu lat, co wskazuje, że odsetek audytów zgodności z przepisami jest stosunkowo wysoki.

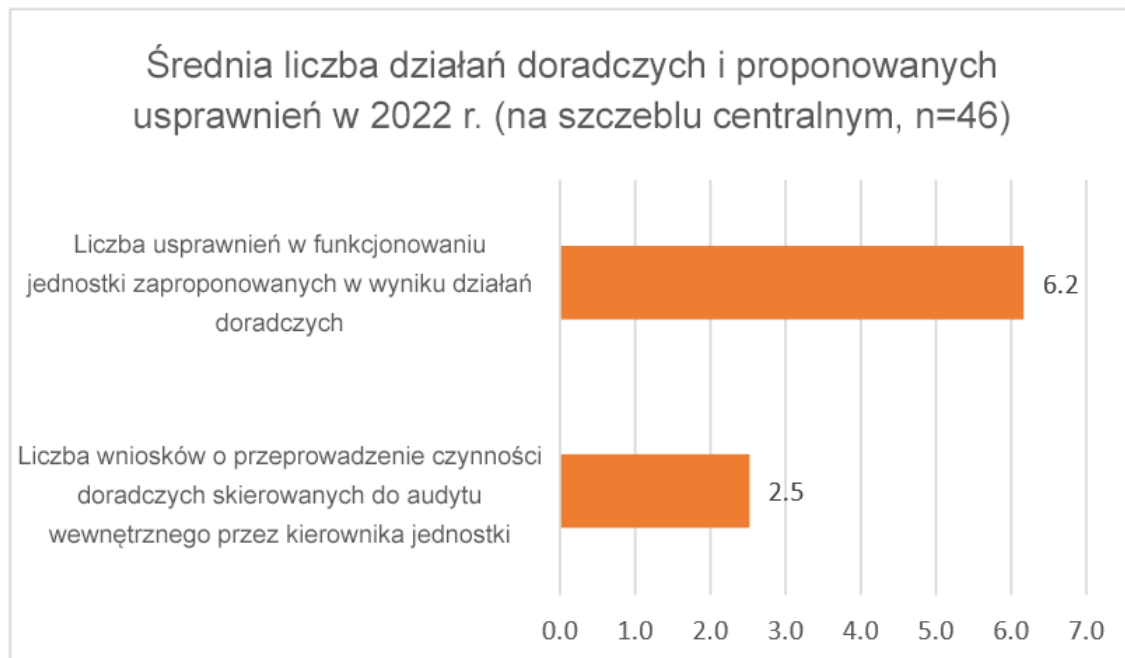


- Podobnie jest w samorządach terytorialnych, gdzie jednostki audytu wewnętrznego są bardziej zorientowane na audyty zgodności z przepisami.

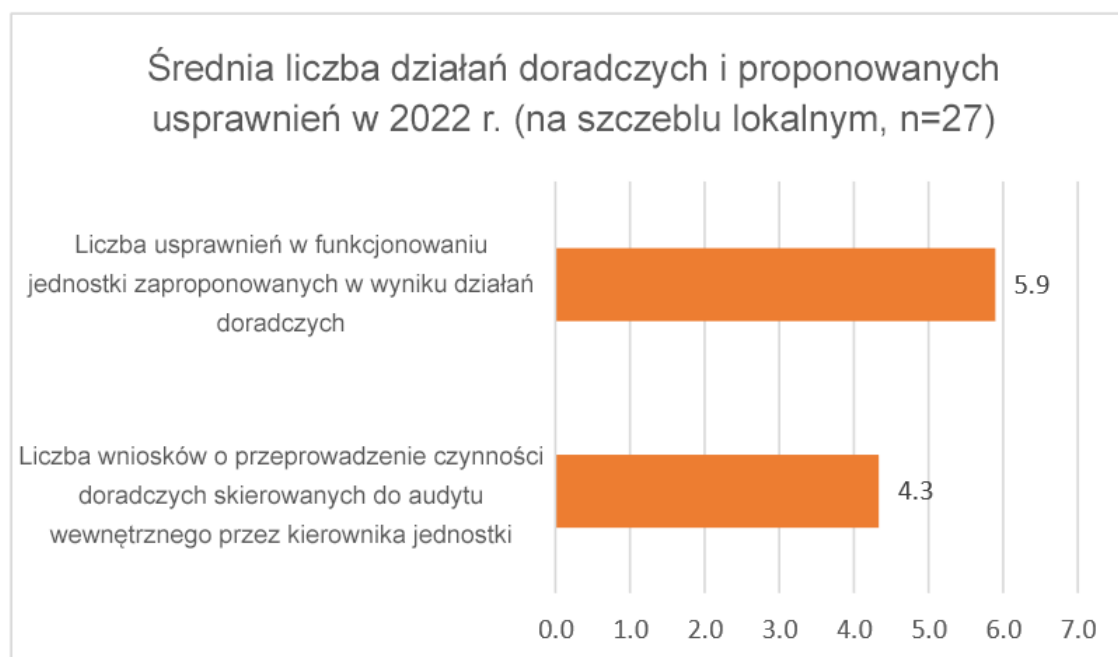


Działania doradcze

- Jednostki audytu wewnętrznego administracji centralnej otrzymały średnio około 2,5 wniosków o działania doradcze od kierownika podmiotu w ciągu ostatniego roku i przedstawiły około sześciu propozycji.



- W samorządach terytorialnych zapotrzebowanie kierownika podmiotu na rolę doradcą jednostki audytu wewnętrznego jest wyższe niż w instytucjach rządowych na szczeblu centralnym. W ciągu roku jednostki audytu wewnętrznego otrzymały około 4 wniosków o doradztwo od kierownika podmiotu.

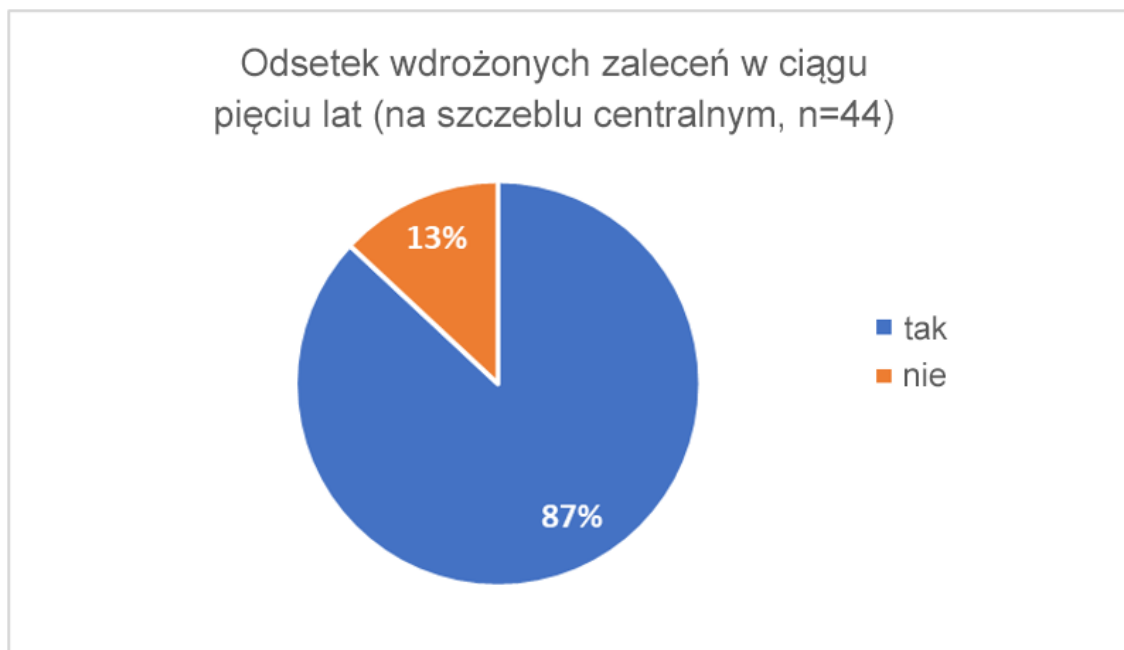


Działania następce i wdrażanie zaleceń

- Zarówno w instytucjach rządowych na szczeblu centralnym, jak i samorządów terytorialnych respondenci wskazali, że monitorują zalecenia audytu wewnętrznego. Około jedna czwarta respondentów stwierdziła, że te same ustalenia powtarzały się na przestrzeni lat, co sugeruje niewystarczające wdrożenie zaleceń audytu.



- W jednostkach instytucji rządowych na szczeblu centralnym respondenci wskazali, że większość (87%) zaleceń audytu została wdrożona.

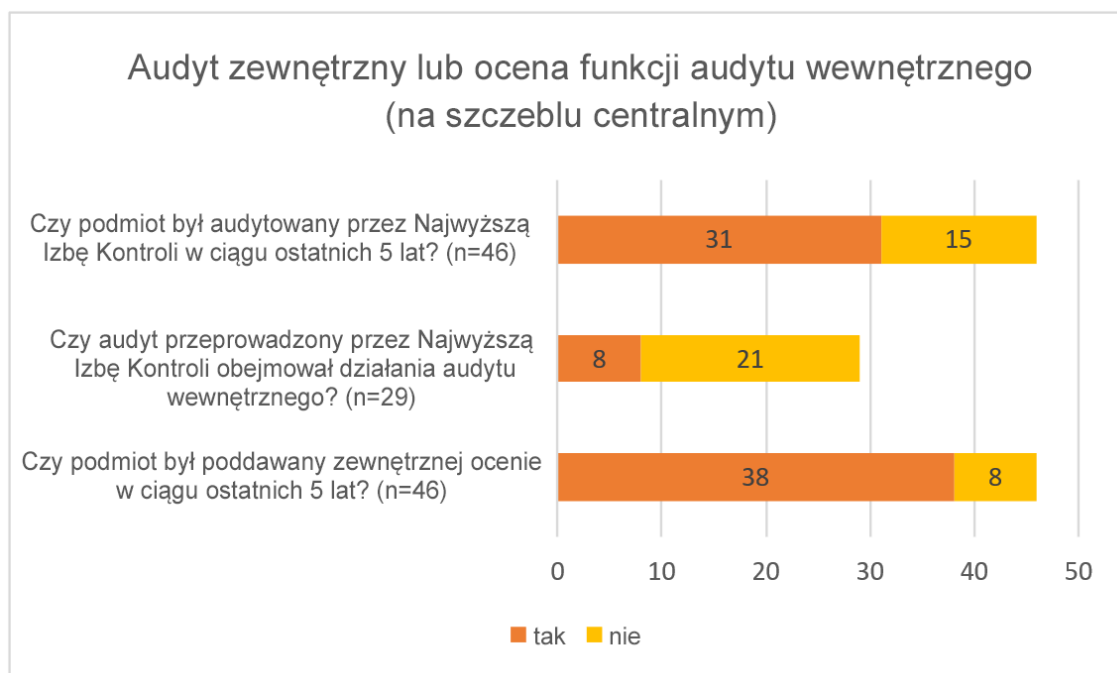


- W jednostkach samorządów terytorialnych wskaźnik wdrożenia zaleceń audytu wyniósł około 82%.

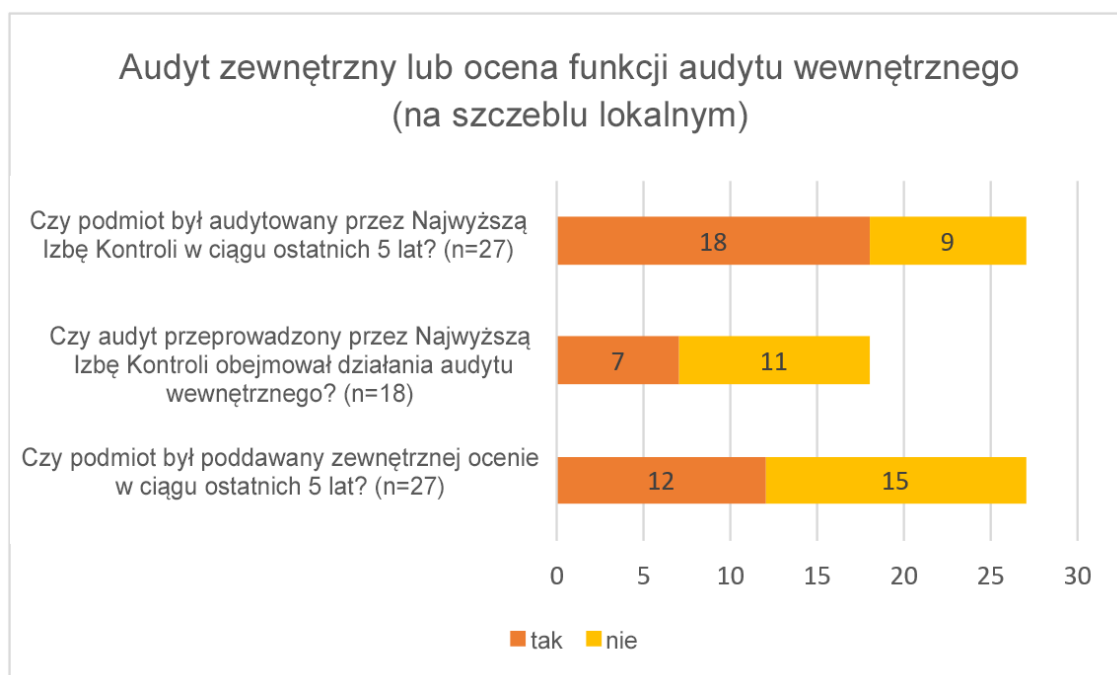


Audyt zewnętrzny i ocena funkcji audytu wewnętrznego

- W jednostkach instytucji rządowych na szczeblu centralnym około 70% respondentów odpowiedziało, że zostało poddanych audytowi przez NOK w ciągu ostatnich pięciu lat, ale tylko około jedna czwarta z nich włączyła działania audytu wewnętrznego do zakresu audytu. Około 80% respondentów wskazało, że otrzymało zewnętrzną ocenę w ciągu ostatnich pięciu lat.

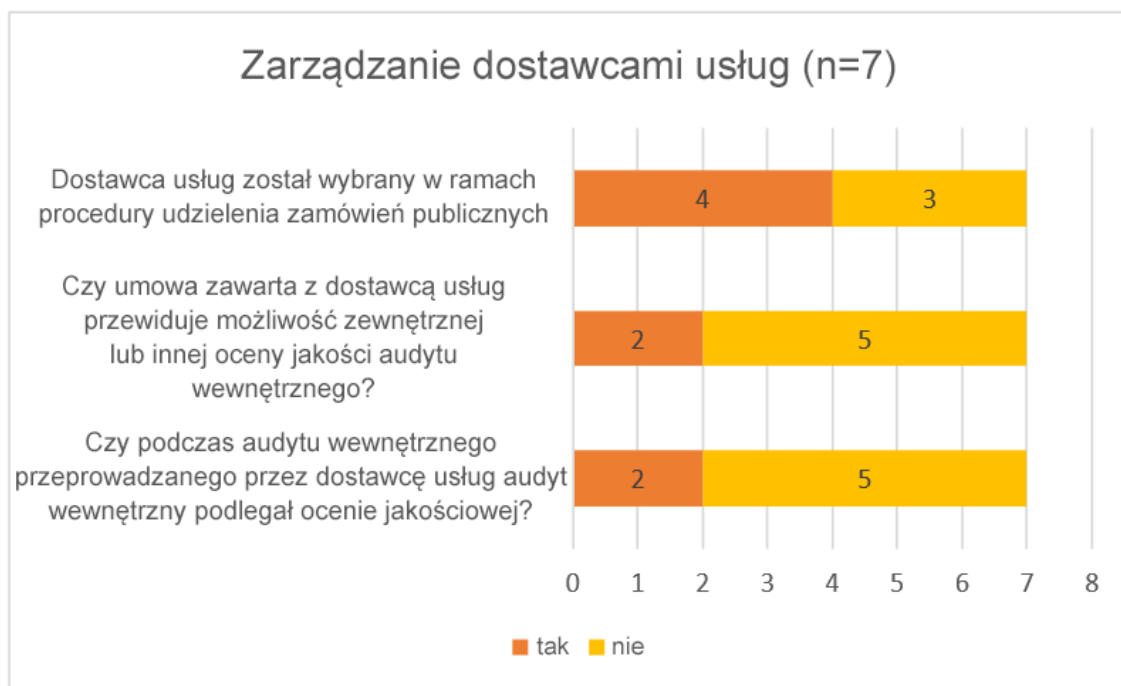


- W samorządach terytorialnych mniej niż połowa samorządów terytorialnych została poddana ocenie przeprowadzanej przez podmioty zewnętrzne.



Zarządzanie jakością audytów przeprowadzanych przez dostawców usług

- Wśród respondentów w ankiecie wzięło udział dwóch audytorów będących dostawcami usług z instytucji rządowej na szczeblu centralnym i pięciu z samorządu terytorialnego. Około połowa z nich odpowiedziała, że dostawca usług został wybrany bez przeprowadzania procesu przetargowego. Ponadto tylko 2 z 7 umów zawierają klauzule związane z oceną jakości audytu.



Aneks B. Kwestionariusz ankiety

Komórki audytu wewnętrznego instytucji rządowych na szczeblu centralnym

1. Jednostka sektora finansów publicznych (należy wybrać z listy).
2. Budżet jednostki w 2022 r. (należy wpisać najwyższą kwotę spośród przychodów/dochodów lub wydatków/kosztów).
3. Liczba osób zatrudnionych w jednostce (dotyczy również osób pełniących służbę).
4. Czy podmiot posiada podmioty podległe lub nadzorowane?
5. Proszę podać łączną liczbę osób zatrudnionych w podmiotach podległych lub nadzorowanych.
6. Proszę podać całkowity budżet podmiotów podległych lub nadzorowanych.
7. Zajmowane stanowisko.
8. Liczba lat przepracowanych w audycie wewnętrznym w sektorze finansów publicznych.
9. Liczba lat przepracowanych w obecnej jednostce.
10. Liczba lat przepracowanych w obecnej jednostce w audycie wewnętrznym.
11. Czy podmiot opracował kartę audytu, o której mowa w normie 1000, lub dokument o innej nazwie lub innym tytule, ustanawiający audyt wewnętrzny w podmiocie?
12. Czy Pana/Pani zdaniem narzędzia informatyczne zapewniane przez jednostkę są wystarczające, aby nie ograniczać zakresu planowania i realizacji zadań?
13. Czy Pana/Pani zdaniem narzędzia informatyczne zapewniane przez jednostkę są wystarczające, aby nie ograniczać zakresu planowania i realizacji zadań? [Uwaga]
14. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Pakiet MS Office]
15. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [MS Office] [Komentarz]
16. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Narzędzia do analizy danych]
17. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Narzędzia analizy danych] [Komentarz]
18. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Skrypty w językach programowania]
19. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Skrypty w językach programowania] [Komentarz]
20. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Inne]
21. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Inne] [Komentarz]
22. Czy opracowano procedury audytu wewnętrznego?

23. Czy podmiot przyjął kodeks etyki dla audytorów wewnętrznych?
24. Czy audyt wewnętrzny regularnie ocenia kontrolę zarządczą poprzez działania weryfikujące?
25. Czy audyt wewnętrzny regularnie ocenia kontrolę zarządczą poprzez działania weryfikujące? [Uwaga]
26. Czy audyt wewnętrzny dokonał ogólnej oceny środków kontroli zarządczej podmiotu w ciągu ostatnich trzech lat?
27. Czy audyt wewnętrzny dokonał ogólnej oceny środków kontroli zarządczej podmiotu w ciągu ostatnich trzech lat? [Uwaga]
28. Czy cel audytu wewnętrznego został określony w karcie audytu?
29. Czy opracowano strategiczny (długoterminowy) plan audytu wewnętrznego?
30. Czy opracowano strategiczny (długoterminowy) plan audytu wewnętrznego? [Uwaga]
31. Czy cel zdefiniowano dla każdego zadania związanego z audytem?
32. Czy cel zdefiniowano dla każdego zadania związanego z audytem? [Uwaga]
33. Czy opracowanie planu audytu opiera się na analizie ryzyka związanego z celami podmiotu (określonymi np. w planie działalności, innym dokumencie planistycznym)?
34. Czy opracowanie planu audytu opiera się na analizie ryzyka związanego z celami podmiotu (określonymi np. w planie działalności, innym dokumencie planistycznym)? [Uwaga]
35. Prosimy o opisanie, w jaki sposób audyt wewnętrzny obejmuje kluczowe ryzyka związane z funkcjonowaniem podmiotu.
36. Czy Pani/Pana zdaniem liczba audytorów wewnętrznych w podmiocie (w przypadku dostawców usług — prowadzących audyt w podmiocie) jest wystarczająca, biorąc pod uwagę zakres audytu i oczekiwania kierownictwa jednostki?
37. Czy Pani/Pana zdaniem liczba audytorów wewnętrznych w podmiocie (w przypadku dostawców usług — prowadzących audyt w podmiocie) jest wystarczająca, biorąc pod uwagę zakres audytu i oczekiwania kierownictwa jednostki? [Uwaga]
38. Czy Pana/Pani zdaniem zasoby kadrowe są odpowiednie i wystarczające do wdrożenia zatwierdzonego planu audytu?
39. Czy Pana/Pani zdaniem zasoby kadrowe są odpowiednie i wystarczające do wdrożenia zatwierdzonego planu audytu? [Uwaga]
40. Czy audytorzy wewnętrzni zatrudnieni przez podmiot lub oddelegowani przez dostawcę usług do przeprowadzenia audytu w podmiocie posiadają wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do wykonywania swoich obowiązków?
41. Czy audytorzy wewnętrzni zatrudnieni przez podmiot lub oddelegowani przez dostawcę usług do przeprowadzenia audytu w podmiocie posiadają wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do wykonywania swoich obowiązków? [Uwaga]
42. Prosimy o podanie liczby godzin przeznaczonych na szkolenia – średni czas poświęcony na szkolenie jednej osoby z jednostki audytu wewnętrznego (w przypadku dostawcy usług — audytorów prowadzących audyt w jednostce) w 2022 r.
43. Czy audytorzy wewnętrzni są zaangażowani w zadania niezwiązane z audytem w stopniu ograniczającym możliwość wykonywania zadań związanych z audytem?
44. Czy audytorzy wewnętrzni są zaangażowani w zadania niezwiązane z audytem w stopniu ograniczającym możliwość wykonywania zadań związanych z audytem? [Uwaga]

45. Czy kierownik funkcji audytu wewnętrznego (lub dostawcy usług) przygotowuje plan audytu niezależnie, przed skonsultowaniem go z kierownikiem podmiotu?
46. Czy kierownik funkcji audytu wewnętrznego (lub dostawcy usług) przygotowuje plan audytu niezależnie, przed skonsultowaniem go z kierownikiem podmiotu? [Uwaga]
47. Czy Pana/Pani zdaniem zostały zapewnione ustawowe warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym wyodrębnienie organizacyjne jednostki audytu wewnętrznego?
48. Czy Pana/Pani zdaniem zostały zapewnione ustawowe warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym wyodrębnienie organizacyjne jednostki audytu wewnętrznego? [Komentarz]
49. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [planowania]
50. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [wykonywania zadań]
51. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [sprawozdawczości]
52. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [dostępu do informacji (art. 282 ust. 2 i 3 Ustawy)]
53. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [wybór technik, metody audytu]
54. Jeśli satysfakcja została oceniona na poziomie niższym niż „5” w którymkolwiek z aspektów, proszę opisać przyczynę (lub określić zakres ograniczeń niezależności). W przypadku samych ocen „5” proszę wpisać „nie dotyczy”.
55. Proszę ocenić świadomość kierownictwa w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. [audytu wewnętrznego]
56. Proszę ocenić świadomość kierownictwa w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. [kontroli zarządczej]
57. Czy masz obawy dotyczące konsekwencji (które mogą zostać wyciągnięte wobec audytu) związanych z wydaniem zaleceń?
58. Czy masz obawy dotyczące konsekwencji (które mogą zostać wyciągnięte wobec audytu) związanych z wydaniem zaleceń? [Uwaga]
59. Czy jednostka jest ministerstwem lub jednostką w dziale w rozumieniu art. 2 pkt 7 Ustawy o finansach publicznych?
60. Czy Pana/Pani zdaniem komitet audytu wspiera audyt wewnętrzny w podmiocie?
61. Czy Pana/Pani zdaniem komitet audytu wspiera audyt wewnętrzny w podmiocie? [Uwaga]
62. Czy Pana/Pani zdaniem komitet audytu wspiera niezależność audytu wewnętrznego?
63. Czy Pana/Pani zdaniem komitet audytu wspiera niezależność audytu wewnętrznego? [Uwaga]
64. Czy plan audytu jest przygotowywany na każdy rok?
65. Czy plan audytu jest przygotowywany na każdy rok? [Uwaga]
66. Czy plan audytu jest przygotowywany na podstawie analizy ryzyka?
67. Czy plan audytu jest przygotowywany na podstawie analizy ryzyka? [Uwaga]
68. Czy audyt wewnętrzny ma procedury opisujące sposób oceny kontroli zarządczej?
69. Czy audyt wewnętrzny ma procedury opisujące sposób oceny kontroli zarządczej? [Uwaga]

70. Proszę podać liczbę audytów finansowych przeprowadzonych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w podmiocie krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
71. Proszę podać liczbę audytów zgodności z przepisami przeprowadzonych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w podmiocie krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
72. Proszę podać liczbę audytów wydajności przeprowadzonych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w jednostce krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
73. Czy kontrola zarządcza, w tym zarządzanie ryzykiem, została oceniona podczas każdego działania weryfikującego?
74. Czy kontrola zarządcza, w tym zarządzanie ryzykiem, została oceniona podczas każdego działania weryfikującego? [Uwaga]
75. Liczba zaleceń wydanych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w podmiocie krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
76. Liczba zaleceń wdrożonych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w jednostce krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
77. Czy audyt wewnętrzny stosuje zasady monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania kontroli zawartych w rozporządzeniu (lub bardziej rozbudowaną procedurę wewnętrzną zgodną z rozporządzeniem)?
78. Czy audyt wewnętrzny stosuje zasady monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania kontroli zawartych w rozporządzeniu (lub bardziej rozbudowaną procedurę wewnętrzną zgodną z rozporządzeniem)? [Komentarz]
79. Proszę wskazać odsetek zaleceń wydanych w 2022 r., które zostały odrzucone.
80. Proszę podać dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. na (w %, dane można przenieść z informacji o realizacji zadań audytu wewnętrznego) [Planowanie i sprawozdawczość] [Procent czasu]
81. Proszę podać dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. na (w %, dane można przenieść z informacji o realizacji zadań audytu wewnętrznego) [Planowanie, przeprowadzanie i dokumentowanie zadań poświadczających] [Procent czasu]
82. Proszę podać dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. na (w %, dane można przenieść z informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego) [Planowanie, realizacja i dokumentowanie czynności doradczych] [Procent czasu]
83. Proszę podać dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. na (w %, dane można przenieść z informacji o realizacji zadań audytu wewnętrznego) [Monitorowanie realizacji zaleceń i przeprowadzanie kontroli] [Procent czasu]
84. Proszę podać dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. na (w %, dane można przenieść z informacji o realizacji zadań audytu wewnętrznego) [Czynności związane z obsługą komitetu audytu] [Procent czasu]
85. Proszę podać dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. na (w %, dane można przenieść z informacji o realizacji zadań audytu wewnętrznego) [Szkolenia i rozwój zawodowy] [Procent czasu]
86. Proszę podać dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. na (w %, dane można przenieść z informacji o realizacji zadań audytu wewnętrznego) [Inne] [Procent czasu]
87. Proszę podać liczbę wniosków o czynności doradcze skierowanych do audytu wewnętrznego przez kierownika jednostki w 2022 r. (zarówno na etapie planowania na 2022 r., jak i w trakcie roku).

88. Proszę podać liczbę usprawnień w funkcjonowaniu jednostki zaproponowanych w wyniku działań doradczych w 2022 r.
89. Czy podczas zadań związanych z audytem uzyskiwano powtarzające się ustalenia (te same ustalenia w tym samym obszarze na przestrzeni lat)?
90. Czy podczas zadań związanych z audytem uzyskiwano powtarzające się ustalenia (te same ustalenia w tym samym obszarze na przestrzeni lat)? [Uwaga]
91. Ile było przypadków powtarzających się ustaleń, o których mowa w poprzednim pytaniu?
92. Jakie są Pana/Pani zdaniem główne wyzwania w zakresie wdrażania i rozwoju audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych?
93. Jakie są Pana/Pani zdaniem główne wyzwania w zakresie wdrażania i rozwoju kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych?
94. Jakie są Pana/Pani zdaniem główne wyzwania w zakresie wdrażania zaleceń?
95. Jakie są Pana/Pani zdaniem główne wyzwania w zakresie realizacji działań weryfikacyjnych?
96. Czy podmiot był audytowany przez Najwyższą Izbę Kontroli w ciągu ostatnich 5 lat?
97. Czy podmiot był audytowany przez Najwyższą Izbę Kontroli w ciągu ostatnich 5 lat? [Uwaga]
98. Czy kontrola, o której mowa w poprzednim pytaniu, obejmowała działania audytu wewnętrznego?
99. Czy kontrola, o której mowa w poprzednim pytaniu, obejmowała działania audytu wewnętrznego? [Uwaga]
100. Czy ma Pan/Pani doświadczenie we współpracy z Najwyższą Izbą Kontroli (jako audytor wewnętrzny)? Jeśli tak — proszę opisać, na czym polegała ta współpraca.
101. Proszę wskazać rok, w którym przeprowadzono ostatnią ocenę zewnętrzną zgodnie z normą 1312.
102. Kto przeprowadził ostatnią ocenę zewnętrzną pod kątem normy 1312?
103. Kto przeprowadził ostatnią ocenę zewnętrzną pod kątem normy 1312? [Uwaga]
104. Czy dostawca usług został wybrany w ramach procedury udzielania zamówień publicznych przewidującej ogłoszenie przetargu, umożliwiającej składanie wniosków/ofert wszystkim zainteresowanym stronom?
105. Czy umowa zawarta z dostawcą usług przewiduje możliwość przeprowadzenia oceny zewnętrznej (o której mowa w normie 1312) lub innej oceny jakości audytu wewnętrznego?
106. Czy umowa zawarta z dostawcą usług przewiduje możliwość przeprowadzenia oceny zewnętrznej (o której mowa w normie 1312) lub innej oceny jakości audytu wewnętrznego? [Uwaga]
107. Czy podczas audytu wewnętrznego przeprowadzanego przez dostawcę usług audyt wewnętrzny podlegał ocenie jakościowej?
108. Czy podczas audytu wewnętrznego przeprowadzanego przez dostawcę usług audyt wewnętrzny podlegał ocenie jakościowej? [Uwaga]
109. W jaki sposób przeprowadzana jest ocena, o której mowa w poprzednim pytaniu?

Komórki audytu wewnętrznego jednostek samorządu terytorialnego

1. Jednostka samorządu terytorialnego (należy wybrać z listy).
2. Budżet jednostki w 2022 r. (należy wprowadzić najwyższą kwotę z dochodów/przychodów lub wydatków/rozchodów).
3. Liczba osób zatrudnionych w jednostce.
4. Liczba jednostek organizacyjnych jednostek samorządów terytorialnych (z wyłączeniem urzędu samorządu terytorialnego).
5. Proszę podać łączną liczbę osób zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych.
6. Proszę wprowadzić całkowity budżet jednostek organizacyjnych.
7. Zajmowane stanowisko.
8. Liczba lat przepracowanych w audycie wewnętrznym w sektorze finansów publicznych.
9. Liczba lat przepracowanych w obecnej jednostce.
10. Liczba lat przepracowanych w obecnej jednostce w audycie wewnętrznym.
11. Czy podmiot opracował kartę audytu, o której mowa w normie 1000, lub dokument o innej nazwie lub innym tytule, ustanawiający audyt wewnętrzny w podmiocie?
12. Czy Pana/Pani zdaniem narzędzia informatyczne, którymi dysponuje audyt wewnętrzny, są wystarczające, aby nie ograniczać zakresu planowania i realizacji zadań?
13. Czy Pana/Pani zdaniem narzędzia informatyczne, którymi dysponuje audyt wewnętrzny, są wystarczające, aby nie ograniczać zakresu planowania i realizacji zadań? [Uwaga]
14. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Pakiet MS Office]
15. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [MS Office] [Komentarz]
16. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Narzędzia do analizy danych]
17. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Narzędzia analizy danych] [Komentarz]
18. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Skrypty w językach programowania]
19. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Skrypty w językach programowania] [Komentarz]
20. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Inne]
21. Jakich narzędzi używają Państwo do przeprowadzania audytu wewnętrznego? [Inne] [Komentarz]
22. Czy opracowano procedury audytu wewnętrznego?
23. Czy podmiot przyjął kodeks etyki dla audytorów wewnętrznych?
24. Czy audyt wewnętrzny regularnie ocenia kontrolę zarządczą poprzez działania weryfikujące?
25. Czy audyt wewnętrzny regularnie ocenia kontrolę zarządczą poprzez działania weryfikujące? [Uwaga]
26. Czy audyt wewnętrzny dokonał ogólnej oceny środków kontroli zarządczej podmiotu w ciągu ostatnich trzech lat?

27. Czy audyt wewnętrzny dokonał ogólnej oceny środków kontroli zarządczej podmiotu w ciągu ostatnich trzech lat? [Uwaga]
28. Czy cel audytu wewnętrznego został określony w karcie audytu?
29. Czy opracowano strategiczny (długoterminowy) plan audytu wewnętrznego?
30. Czy opracowano strategiczny (długoterminowy) plan audytu wewnętrznego? [Uwaga]
31. Czy cel zdefiniowano dla każdego zadania związanego z audytem?
32. Czy cel zdefiniowano dla każdego zadania związanego z audytem? [Uwaga]
33. Czy opracowanie planu audytu opiera się na analizie ryzyka związanego z celami podmiotu (określonymi np. w planie działalności, innym dokumencie planistycznym)?
34. Czy opracowanie planu audytu opiera się na analizie ryzyka związanego z celami podmiotu (określonymi np. w planie działalności, innym dokumencie planistycznym)? [Uwaga]
35. Prosimy o opisanie, w jaki sposób audyt wewnętrzny obejmuje kluczowe ryzyka związane z funkcjonowaniem podmiotu.
36. Czy Pani/Pana zdaniem liczba audytorów wewnętrznych w podmiocie (w przypadku dostawców usług — prowadzących audyt w podmiocie) jest wystarczająca, biorąc pod uwagę zakres audytu i oczekiwania kierownictwa jednostki?
37. Czy Pani/Pana zdaniem liczba audytorów wewnętrznych w podmiocie (w przypadku dostawców usług — prowadzących audyt w podmiocie) jest wystarczająca, biorąc pod uwagę zakres audytu i oczekiwania kierownictwa jednostki? [Uwaga]
38. Czy Pana/Pani zdaniem zasoby kadrowe są odpowiednie i wystarczające do wdrożenia zatwierdzonego planu audytu?
39. Czy Pana/Pani zdaniem zasoby kadrowe są odpowiednie i wystarczające do wdrożenia zatwierdzonego planu audytu? [Uwaga]
40. Czy audytorzy wewnętrzni zatrudnieni przez podmiot lub oddelegowani przez dostawcę usług do przeprowadzenia audytu w podmiocie posiadają wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do wykonywania swoich obowiązków?
41. Czy audytorzy wewnętrzni zatrudnieni przez podmiot lub oddelegowani przez dostawcę usług do przeprowadzenia audytu w podmiocie posiadają wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do wykonywania swoich obowiązków? [Uwaga]
42. Prosimy o podanie liczby godzin przeznaczonych na szkolenia – średni czas poświęcony na szkolenie jednej osoby z jednostki audytu wewnętrznego (w przypadku dostawcy usług — audytorów prowadzących audyt w jednostce) w 2022 r.
43. Czy audytorzy wewnętrzni są zaangażowani w zadania niezwiązane z audytem w stopniu ograniczającym możliwość wykonywania zadań związanych z audytem?
44. Czy audytorzy wewnętrzni są zaangażowani w zadania niezwiązane z audytem w stopniu ograniczającym możliwość wykonywania zadań związanych z audytem? [Uwaga]
45. Czy kierownik funkcji audytu wewnętrznego (lub dostawcy usług) przygotowuje plan audytu niezależnie, przed skonsultowaniem go z kierownikiem podmiotu?
46. Czy kierownik funkcji audytu wewnętrznego (lub dostawcy usług) przygotowuje plan audytu niezależnie, przed skonsultowaniem go z kierownikiem podmiotu? [Uwaga]

47. Czy Pana/Pani zdaniem zostały zapewnione ustawowe warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym wyodrębnienie organizacyjne jednostki audytu wewnętrznego?
48. Czy Pana/Pani zdaniem zostały zapewnione ustawowe warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym wyodrębnienie organizacyjne jednostki audytu wewnętrznego? [Uwaga]
49. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [planowania]
50. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [wykonywania zadań]
51. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [sprawozdawczości]
52. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [dostępu do informacji (art. 282 ust. 2 i 3 Ustawy)]
53. Proszę określić poziom zadowolenia z niezależności w kontekście: [wybór technik, metody audytu]
54. Jeśli satysfakcja została oceniona na poziomie niższym niż „5” w którymkolwiek z aspektów, proszę opisać przyczynę (lub określić zakres ograniczeń niezależności). W przypadku samych ocen „5” proszę wpisać „nie dotyczy”.
55. Proszę ocenić świadomość kierownictwa w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. [audytu wewnętrznego]
56. Proszę ocenić świadomość kierownictwa w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej. [kontroli zarządczej]
57. Czy masz obawy dotyczące konsekwencji (które mogą zostać wyciągnięte wobec audytu) związanych z wydaniem zaleceń?
58. Czy masz obawy dotyczące konsekwencji (które mogą zostać wyciągnięte wobec audytu) związanych z wydaniem zaleceń? [Uwaga]
59. Czy plan audytu jest przygotowywany na każdy rok?
60. Czy plan audytu jest przygotowywany na każdy rok? [Uwaga]
61. Czy plan audytu jest przygotowywany na podstawie analizy ryzyka?
62. Czy plan audytu jest przygotowywany na podstawie analizy ryzyka? [Uwaga]
63. Czy audyt wewnętrzny ma procedury opisujące sposób oceny kontroli zarządczej?
64. Czy audyt wewnętrzny ma procedury opisujące sposób oceny kontroli zarządczej? [Uwaga]
65. Proszę podać liczbę audytów finansowych przeprowadzonych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w podmiocie krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
66. Proszę podać liczbę audytów zgodności z przepisami przeprowadzonych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w podmiocie krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
67. Proszę podać liczbę audytów wydajności przeprowadzonych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w jednostce krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
68. Czy kontrola zarządcza, w tym zarządzanie ryzykiem, została oceniona podczas każdego działania weryfikującego?
69. Czy kontrola zarządcza, w tym zarządzanie ryzykiem, została oceniona podczas każdego działania weryfikującego? [Uwaga]

70. Liczba zaleceń wydanych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w podmiocie krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
71. Liczba zaleceń wdrożonych w ciągu ostatnich 5 lat (jeżeli audyt jest przeprowadzany w jednostce krócej niż 5 lat, proszę podać dane za krótszy okres).
72. Czy audyt wewnętrzny przestrzega zasad monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania kontroli zawartych w rozporządzeniu (lub bardziej rozbudowanej procedury wewnętrznej zgodnej z rozporządzeniem)?
73. Czy audyt wewnętrzny przestrzega zasad monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania kontroli zawartych w rozporządzeniu (lub bardziej rozbudowanej procedury wewnętrznej zgodnej z rozporządzeniem)? [Uwaga]
74. Proszę wskazać odsetek zaleceń wydanych w 2022 r., które zostały odrzucone.
75. Proszę oszacować dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. jako (w %) [Planowanie i raportowanie] [Procent czasu]
76. Proszę oszacować dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. jako (w %) [Planowanie, wykonywanie i dokumentowanie zadań zapewniających] [Procent czasu]
77. Proszę oszacować dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. jako (w %) [Planowanie, realizacja i dokumentowanie działań doradczych] [Procent czasu]
78. Proszę oszacować dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. jako (w %) [Monitorowanie wdrażania zaleceń i prowadzenie działań następnych] [Procent czasu]
79. Proszę oszacować dane dotyczące czasu poświęconego w 2022 r. jako (w %) [Szkolenie i rozwój zawodowy] [Procent czasu]
80. Proszę oszacować czas poświęcony w 2022 r. jako (w %) [Inne] [Procent czasu]
81. Proszę podać liczbę wniosków o czynności doradcze skierowanych do audytu wewnętrznego przez kierownika jednostki w 2022 r. (zarówno na etapie planowania na 2022 r., jak i w trakcie roku).
82. Proszę podać liczbę usprawnień w funkcjonowaniu jednostki zaproponowanych w wyniku działań doradczych w 2022 r.
83. Czy podczas zadań związanych z audytem uzyskiwano powtarzające się ustalenia (te same ustalenia w tym samym obszarze na przestrzeni lat)?
84. Czy podczas zadań związanych z audytem uzyskiwano powtarzające się ustalenia (te same ustalenia w tym samym obszarze na przestrzeni lat)? [Uwaga]
85. Ile było przypadków powtarzających się ustaleń, o których mowa w poprzednim pytaniu?
86. Jakie są Pana/Pani zdaniem główne wyzwania w zakresie wdrażania i rozwoju audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych?
87. Jakie są Pana/Pani zdaniem główne wyzwania w zakresie wdrażania i rozwoju kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych?
88. Jakie są Pana/Pani zdaniem główne wyzwania w zakresie wdrażania zaleceń?
89. Jakie są Pana/Pani zdaniem główne wyzwania w zakresie realizacji działań weryfikacyjnych?
90. Czy podmiot był audytowany przez Najwyższą Izbę Kontroli w ciągu ostatnich 5 lat?
91. Czy podmiot był audytowany przez Najwyższą Izbę Kontroli w ciągu ostatnich 5 lat? [Uwaga]
92. Czy kontrola, o której mowa w poprzednim pytaniu, obejmowała działania audytu wewnętrznego?

93. Czy kontrola, o której mowa w poprzednim pytaniu, obejmowała działania audytu wewnętrznego? [Uwaga]
94. Czy ma Pan/Pani doświadczenie we współpracy z Najwyższą Izbą Kontroli (jako audytor wewnętrzny)? Jeśli tak — proszę opisać, na czym polegała ta współpraca.
95. Proszę wskazać rok, w którym przeprowadzono ostatnią ocenę zewnętrzną zgodnie z normą 1312.
96. Kto przeprowadził ostatnią ocenę zewnętrzną pod kątem normy 1312?
97. Kto przeprowadził ostatnią ocenę zewnętrzną pod kątem normy 1312? [Uwaga]
98. Czy dostawca usług został wybrany w ramach procedury udzielania zamówień publicznych przewidującej ogłoszenie przetargu, umożliwiającej składanie wniosków/ofert wszystkim zainteresowanym stronom?
99. Czy umowa zawarta z dostawcą usług przewiduje możliwość przeprowadzenia oceny zewnętrznej (o której mowa w normie 1312) lub innej oceny jakości audytu wewnętrznego?
100. Czy umowa zawarta z dostawcą usług przewiduje możliwość przeprowadzenia oceny zewnętrznej (o której mowa w normie 1312) lub innej oceny jakości audytu wewnętrznego? [Uwaga]
101. Czy podczas audytu wewnętrznego przeprowadzanego przez dostawcę usług audyt wewnętrzny podlegał ocenie jakościowej?
102. Czy podczas audytu wewnętrznego przeprowadzanego przez dostawcę usług audyt wewnętrzny podlegał ocenie jakościowej? [Uwaga]
103. W jaki sposób przeprowadzana jest ocena, o której mowa w poprzednim pytaniu?

Aneks C. Wskaźniki uczciwości publicznej OECD — wyniki analizy Zasady 10 dla Polski

Źródło: Wskaźniki uczciwości publicznej OECD (dane niepublikowane)

Skuteczność mechanizmów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem w celu ochrony uczciwości publicznej (2023)



Ramy regulacyjne dotyczące kontroli wewnętrznej

- ☒ Definicje kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego w polityce lub dokumentach regulacyjnych są określone zgodnie z międzynarodowymi standardami.
- ☒ Przepisy dotyczące kontroli wewnętrznej określają odpowiedzialność kadry kierowniczej w zakresie wdrożenia kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.
- ☒ Przepisy określają cele kontroli wewnętrznej.
- ☒ Przepisy dotyczące kontroli wewnętrznej określają roczne działania w zakresie kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.
- ☒ Wytyczne dotyczące zapobiegania oszustwom i korupcji są dostępne i stanowią część ram kontroli wewnętrznej.
- ☒ Przepisy dotyczące wdrażania kontroli wewnętrznej mają zastosowanie do wszystkich instytucji rządowych na szczeblu centralnym, w tym funduszy zabezpieczenia społecznego.
- ☒ Standardy postępowania i etycznego zachowania są publikowane i mają zastosowanie do ministrów.
- ☒ Standardy postępowania i zachowania etycznego są publikowane i mają zastosowanie do posłów do parlamentu.
- ☒ Standardy postępowania i zachowania etycznego są publikowane i mają zastosowanie do innych osób mianowanych na stanowiska polityczne.
- ☒ Standardy postępowania i zachowania etycznego są publikowane i mają zastosowanie do urzędników służby cywilnej.

Ramy regulacyjne dotyczące audytu wewnętrznego

- ☒ Ramy regulacyjne określają ustalenia operacyjne dotyczące audytu wewnętrznego.
- ☐ Ramy regulacyjne określają zakres prac i wielkość jednostek audytu wewnętrznego (minimum dwie osoby na jednostkę).
- ☒ Ramy regulacyjne pozwalają na zróżnicowanie ustaleń dotyczących audytu wewnętrznego w zależności od rodzaju i wielkości instytucji.
- ☐ Publikowane są standardy bezpośrednio ukierunkowane na postępowanie i etyczne zachowanie audytorów wewnętrznych.
- ☒ Ramy regulacyjne stanowią, że dyrektor funkcji audytu wewnętrznego ma bezpośredni i nieograniczony dostęp do personelu politycznego i kadry kierowniczej wyższego szczebla wszystkich organów sektora publicznego.
- ☒ Ramy regulacyjne przewidują niezależność funkcji audytu wewnętrznego w określaniu zakresu audytu wewnętrznego, wykonywaniu pracy i przekazywaniu wyników.
- ☒ Ramy regulacyjne zabraniają pracownikom audytu wewnętrznego przeprowadzania audytu działań, za które byli wcześniej odpowiedzialni, lub ustanawiają okresy karencji w celu uniknięcia postrzegania konfliktu interesów.
- ☐ Ramy regulacyjne wymagają od jednostek audytu wewnętrznego (IAU) opracowania podręcznika czynności audytu wewnętrznego w oparciu o standardową metodologię zatwierdzoną przez Jednostkę harmonizacji na szczeblu centralnym (CHU) lub jednostkę audytu wewnętrznego na szczeblu centralnym.
- ☒ Ramy regulacyjne wymagają, aby zewnętrzna ocena jakości kontroli wewnętrznej była przeprowadzana nie rzadziej niż raz na 5 lat przez niezależną stronę.
- ☒ Ramy regulacyjne stanowią, że kierownicy jednostek audytu wewnętrznego muszą przedstawiać roczne sprawozdania z działalności Jednostce harmonizacji na szczeblu centralnym (CHU) lub jednostce audytu wewnętrznego na szczeblu centralnym.

Ramy zarządzania ryzykiem

- ☒ Istnieją ramy zarządzania ryzykiem.
- ☒ Zagrożenia dla uczciwości publicznej są wyraźnie uwzględnione w ramach zarządzania ryzykiem.
- ☒ Ramy zarządzania ryzykiem wyraźnie delegują obowiązek przeprowadzania ocen ryzyka na kadrę kierowniczą, a nie na audytorów wewnętrznych.
- ☐ Rejestry ryzyka dla całego podmiotu lub profile ryzyka nadużyć finansowych muszą być przygotowywane w każdym organie publicznym.
- ☒ Ustanowiono procesy i procedury dotyczące ryzyka i działań, które musi podjąć kadra kierownicza, w tym procedury raportowania lub eliminowania słabości systemu kontroli wewnętrznej.

Objęcie funkcji centralnych w celu wdrożenia kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego

- ☒ Jeden organ rządowy na szczeblu centralnym (CHU) jest odpowiedzialny za rozwój systemów kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.
- ☒ Funkcja na szczeblu centralnym rozwija system kontroli wewnętrznej.
- ☒ Funkcja na szczeblu centralnym rozwija system audytu wewnętrznego.
- ☒ CHU promuje metodologie kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego oparte na międzynarodowych standardach.
- ☒ Funkcja na szczeblu centralnym promuje metodologie kontroli wewnętrznej oparte na międzynarodowych standardach.
- ☒ Funkcja na szczeblu centralnym promuje metodologie audytu wewnętrznego oparte na międzynarodowych standardach.
- ☐ W ciągu ostatnich 3 lat CHU corocznie przeprowadzała ogólnorządowy przegląd funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.
- ☐ W ciągu ostatnich 3 lat funkcja na szczeblu centralnym przeprowadzała coroczny ogólnorządowy przegląd funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej.
- ☐ W ciągu ostatnich 3 lat funkcja na szczeblu centralnym przeprowadzała coroczny ogólnorządowy przegląd funkcjonowania systemu audytu wewnętrznego.
- ☐ CHU lub funkcja audytu wewnętrznego na szczeblu centralnym koordynuje system szkoleń i certyfikacji, aby zapewnić włączenie nowych pracowników audytu wewnętrznego i ustawiczne kształcenie zawodowe.
- ☒ Wytyczne dotyczące oceny ryzyka naruszenia integralności zostały wydane w ciągu ostatnich 5 lat przez CHU lub funkcję kontroli wewnętrznej na szczeblu centralnym wszystkim instytucjom sektora publicznego wdrażającym kontrolę wewnętrzną.

Sprawozdawczość na szczeblu centralnym w zakresie kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego

-  Wszystkie instytucje rządowe na szczeblu centralnym, które są zobowiązane do wdrożenia kontroli wewnętrznej, złożyły sprawozdanie z podjętych działań do centralnej funkcji odpowiedzialnej za politykę kontroli wewnętrznej w ostatnim pełnym roku kalendarzowym.
-  Roczne sprawozdania z kontroli wewnętrznej lub audytu wewnętrznego z ostatnich 3 lat przedstawiają stopień wdrożenia zaleceń audytu wewnętrznego.
-  Roczne sprawozdania z kontroli wewnętrznej lub audytu wewnętrznego za ostatnie 3 lata są publicznie dostępne.
-  Roczne sprawozdania z kontroli wewnętrznej lub audytu wewnętrznego były udostępniane najwyższym organom kontroli w ciągu ostatnich trzech lat, jeśli nie były publicznie dostępne.
-  Ostatnie roczne raporty dotyczące kontroli wewnętrznej z ostatnich 3 lat zawierały podsumowanie statystyk audytu oraz podsumowanie samooceny działań w zakresie kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem.
-  Ostatnie sprawozdanie roczne dotyczące kontroli wewnętrznej lub audytu wewnętrznego zawierało specjalną sekcję lub dane dotyczące ryzyka i kontroli w zakresie integralności, przeciwdziałania korupcji lub nadużyciom finansowym.
-  Ponad 50% organów publicznych objętych kontrolą wewnętrzną przedstawiło sprawozdanie z samooceny dotyczące dojrzałości ich systemów kontroli wewnętrznej w ostatnim pełnym roku kalendarzowym.
-  Organizacja międzyrządowa przeprowadziła przegląd systemu kontroli wewnętrznej lub audytu wewnętrznego w ciągu ostatnich 5 lat.
-  Najwyższy organ kontroli przeprowadził przegląd systemu kontroli wewnętrznej lub audytu wewnętrznego w ciągu ostatnich 5 lat.

Audyt wewnętrzny i podejścia oparte na ryzyku w praktyce



Jednostki audytu wewnętrznego są obsadzone zgodnie z wymogami prawnymi.



We wszystkich jednostkach audytu wewnętrznego zatrudnione są co najmniej 2 osoby.



System certyfikacji dla specjalistów audytu wewnętrznego funkcjonuje na poziomie krajowym.

Nd.

Co najmniej 85% urzędników publicznych wykonujących funkcje audytu wewnętrznego uzyskało krajowy lub międzynarodowy certyfikat audytu wewnętrznego.



Karty audytu są przyjmowane przez szefów instytucji we wszystkich organizacjach objętych próbą.



Podręczniki procedur audytu zostały przyjęte przez dyrektorów instytucji we wszystkich organizacjach objętych próbą.



Sprawozdania z jednostki audytu wewnętrznego są przedkładane bezpośrednio dyrektorowi instytucji w przypadku wszystkich organizacji objętych próbą.



Roczne sprawozdania z działalności wszystkich jednostek audytu wewnętrznego są przekazywane do CHU lub jednostki audytu wewnętrznego na szczeblu centralnym.



Plany audytu we wszystkich wybranych organizacjach wykorzystują dane z rejestru ryzyka obejmującego całą jednostkę oraz ocenę ryzyka funkcji audytu wewnętrznego w celu wybrania obszarów do audytu w ramach określonego zakresu audytu.



Plany audytu w co najmniej połowie wybranych organizacji obejmują cele związane z uczciwością, dążąc do ograniczenia nadużyć finansowych i innych zagrożeń dla integralności publicznej.



Co najmniej 90% raportów z audytu wewnętrznego zawiera wyniki oceny kontroli wewnętrznej w obszarze poddanym audytowi.

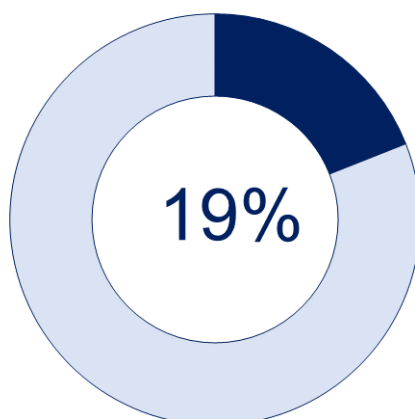


Co najmniej połowa badanych organizacji przeprowadziła zewnętrzne zapewnienie jakości funkcji audytu wewnętrznego w ciągu ostatnich 5 lat.

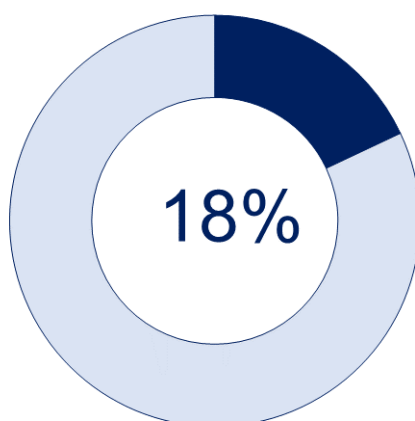
Wykorzystanie zarządzania ryzykiem uczciwości w organizacjach budżetowych w praktyce

-  Wszystkie organizacje objęte próbą przeprowadziły co najmniej jedną ocenę ryzyka w ciągu ostatnich 3 lat.
-  We wszystkich organizacjach budżetowych przydzielono role i obowiązki w zakresie zarządzania ryzykiem i zarządzania ryzykiem integralności, zgodnie z ramami regulacyjnymi.
-  Wszystkie organizacje objęte próbą ustanowiły system dokumentowania wyników ocen ryzyka, w tym co najmniej tworzenia profili ryzyka lub rejestrów ryzyka.
-  Funkcja audytu wewnętrznego dokonała przeglądu adekwatności i skuteczności polityk i procesów zarządzania ryzykiem dla wszystkich organów publicznych w ciągu ostatnich 3 lat.
-  Organ bezpośrednio odpowiedzialny za zarządzanie ryzykiem w zakresie uczciwości nie jest częścią funkcji audytu wewnętrznego i podlega bezpośrednio dyrektorowi instytucji we wszystkich organizacjach objętych próbą.
-  Organ bezpośrednio odpowiedzialny za zarządzanie ryzykiem w zakresie uczciwości nie jest częścią działu ds. zgodności z przepisami lub radcą prawnym we wszystkich organizacjach objętych próbą.
-  Wytyczne dotyczące zarządzania ryzykiem w zakresie uczciwości, w tym sygnały ostrzegawcze dotyczące ryzyka korupcji i nadużyć finansowych, które są istotne dla działalności podmiotu, istnieją w co najmniej połowie organizacji objętych próbą.
-  Oceny ryzyka w przypadku co najmniej połowy organizacji objętych próbą identyfikują ryzyka w zakresie uczciwości.
-  Oceny ryzyka w zakresie uczciwości dla co najmniej połowy organizacji objętych próbą wykazują zarówno ryzyko nieodłączne, jak i rezydualne.
-  Oceny ryzyka w zakresie uczciwości w przypadku co najmniej połowy organizacji objętych próbą obejmują badanie istniejących mechanizmów kontrolnych oraz sprawdzenie, czy konieczne są zmiany w środowisku kontroli (tj. postępowanie z ryzykiem).
-  Oceny ryzyka dla uczciwości w przypadku co najmniej połowy organizacji objętych próbą stosują jakościową lub ilościową metodologię punktacji (np. prawdopodobieństwo ryzyka, wpływ i szybkość), która umożliwia ustalenie priorytetów dla wysokiego i niskiego ryzyka.

Udział budżetu krajowego objętego audytem wewnętrznym



Udział budżetu krajowego poddanego audytowi w ciągu ostatnich pięciu lat



Wskaźnik przyjęcia zaleceń z audytu wewnętrznego

