



Międzynarodowe Ramowe  
Zasady Praktyki Zawodowej

Dodatkowy Przewodnik  
Praktyczny Przewodnik

# Przewodnik praktyczny – Audyt Wewnętrzny i Druga Linia Obrony



## Spis treści

Streszczenie.....	5
Wstęp.....	5
Znaczenie biznesowe oraz związane z tym ryzyka.....	6
Powiązane Standardy IIA.....	7
Definicje podstawowych pojęć.....	7
Przegląd dobrych praktyk zarządczych.....	9
Model trzech linii obrony.....	9
Niezależność i obiektywizm.....	10
Rola Zarządzającego Audytem Wewnętrznym.....	11
Ład organizacyjny i trzy linie obrony.....	11
Identyfikacja luk i potencjalnych konfliktów w ramach trzech linii obrony.....	11
Audyt Wewnętrzny i obowiązki drugiej linii obrony.....	11
Funkcje drugiej linii obrony.....	11
Audyt wewnętrzny i działania z drugiej linii obrony.....	12
Środki zaradcze w utrzymaniu niezależności i obiektywności.....	13
Dyskusje na temat podwójnych odpowiedzialności.....	13
Środki zaradcze w utrzymaniu niezależności i obiektywności.....	13
Plan przejściowy.....	15
Akceptacja przez kierownictwo wyższego szczebla zagrożeń dla niezależności i obiektywności.....	16
Źródła.....	17
Powiązane wytyczne IIA.....	17
Autorzy.....	17
O Instytucie.....	18



## Streszczenie

W świetle coraz ściślejszej współpracy funkcji ładu organizacyjnego i monitorujących przy unikaniu powielania wysiłków, audyt wewnętrzny może być angażowany do przyjmowania odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem, zgodność z przepisami, nadzór regulacyjny oraz inne działania związane z ładem organizacyjnym.

Zarządzający audytem wewnętrznym (ZAW) odgrywa kluczową rolę w nawigowaniu pomiędzy tradycyjnymi funkcjami audytu wewnętrznego, a przyjęciem odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem, zgodności i inne funkcje ładu organizacyjnego. ZAW powinien być odpowiedzialny za zachowanie niezależności i obiektywizmu, komunikację z kierownictwem wyższego szczebla i radą<sup>1</sup> oraz za potwierdzenie uzyskania u kierownictwa akceptacji ryzyk niezależności audytu wewnętrznego i / lub obiektywizmu audytora. W celu nawigowania w warunkach konkurencyjnych wyzwań, audytorzy wewnętrzni mogą posługiwać się wytycznymi IIA w zakresie skutecznego zarządzania ryzykiem i kontroli oraz ogłoszonymi standardami dotyczącymi niezależności i obiektywizmu.

## Wstęp

W styczniu 2013 roku IIA wydał publikację „Trzy linie obrony w efektywnym zarządzaniu ryzykiem i kontroli wewnętrznej”. W opracowaniu tym wskazano odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem i mechanizmy kontrolne w ramach organizacji oraz uznano, że jeśli do jednej osoby lub wydziału przypisane są podwójne obowiązki, należy rozważyć rozdzielenie tych funkcji w czasie późniejszym. Jednak względy biznesowe lub inne mogą wpływać na całkowity rozdział między funkcjami ładu organizacyjnego. Niniejszy poradnik praktyczny dostarcza wskazówek, jak zachować niezagrożoną niezależność i obiektywizm w sytuacjach, gdy audyt wewnętrzny może odpowiadać za funkcje z drugiej linii obrony.

Niniejsze wytyczne nie mają zastosowania w sytuacji, gdy kraj i / lub standardy branżowe zakazują łączenia funkcji z drugiej linii obrony z audytem wewnętrznym.

## Znaczenie biznesowe oraz związane z tym ryzyka

W modelu trzech linii obrony kompetencje różnych funkcji w organizacji są zazwyczaj klasyfikowane w następujący sposób:

- Pierwsza linia obrony: funkcje zarządzania operacyjnego wykonywane przez właścicieli i zarządzających ryzykiem.
- Druga linia obrony: zarządzanie ryzykiem i funkcje zgodności monitorujące ryzyka.
- Trzecia linia obrony: funkcja audytu wewnętrznego, która dostarcza niezależnego zapewnienia.

W przypadkach, gdy audyt wewnętrzny jest również odpowiedzialny za funkcje z drugiej linii obrony, takie jak zarządzanie ryzykiem i zgodność, konieczne jest, aby podjąć działania zaradcze (zabezpieczenia) chroniące niezależność i / lub obiektywizm, a także rutynowo potwierdzać skuteczne działanie tych zabezpieczeń.

<sup>1</sup> rada – Zgodnie z definicją Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego Rada to Najwyższy organ zarządzający, do obowiązków którego należy kierowanie działaniami i kierownictwem organizacji i/lub nadzór nad nimi. Zazwyczaj w skład rady wchodzi niezależna grupa dyrektorów (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza). Jeśli taka grupa nie istnieje, „radą” może być kierujący organizacją. Za „radę” można uznać komitet audytu, któremu organ zarządzający przekazał określone obowiązki.

Kierownictwo wyższego szczebla i rada powinny jasno i jednoznacznie rozumieć ryzyka i kontrole niezbędne w sytuacji, gdy audyt wewnętrzny podejmuje funkcje z drugiej linii obrony.

## Powiązane Standardy IIA

Poniższe standardy z Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego odnoszą się do podejmowania przez audyt wewnętrzny funkcji z drugiej linii obrony. Dodatkowe powiązane dokumenty IIA wymienione zostały w sekcji Źródła.

### 1100 – Niezależność i obiektywizm

Audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni obiektywni.

#### 1110 – 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.

#### 1120 – Indywidualny obiektywizm

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

#### 1130 – Naruszenie niezależności lub obiektywizmu

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

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

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

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

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

### 1322 – Ujawnienie braku zgodności

W sytuacji, gdy wystąpiła niezgodność z Definicją audytu wewnętrznego, Kodeksem etyki lub Standardami, która ma wpływ na ogólny zakres działalności audytu wewnętrznego, zarządzający audytem wewnętrznym musi ujawnić tę niezgodność i jej skutki kierownictwu wyższego szczebla i radzie.

### 2050 – Koordynowanie

W celu zapewnienia odpowiedniego zakresu audytu i minimalizacji powielania wysiłków, zarządzający audytem wewnętrznym powinien wymieniać informacje i koordynować działania zarówno z wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi wykonawcami usług zapewniających i doradczych.

### 2100 – Charakter pracy

Stosując systematyczne i uporządkowane podejście, audyt wewnętrzny musi dokonywać oceny i przyczyniać się do usprawniania procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli.

### 2500 – Monitorowanie postępów

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

2500.A1 – Zarządzający audytem wewnętrznym musi ustanowić proces monitorowania realizacji zaleceń i upewnić się, że decyzje kierownictwa zostały skutecznie wdrożone lub też kierownictwo wyższego szczebla zaakceptowało ryzyko niepodejmowania działań.

2500.C1 – Audyt wewnętrzny musi monitorować wyniki zadań doradczych w zakresie uzgodnionym ze zleceniodawcą.

### 2600 – Informowanie o akceptacji ryzyka

Jeżeli zdaniem zarządzającego audytem wewnętrznym kierownictwo wyższego szczebla przyjęło poziom ryzyka, który może być nie do zaakceptowania dla organizacji, musi omówić te kwestie z kierownictwem wyższego szczebla. Jeżeli zarządzający audytem wewnętrznym stwierdzi, że decyzja nie została zmieniona, musi poinformować o sprawie radę.

## Definicje podstawowych pojęć

**Funkcje zapewniające** - funkcje, które dają zapewnienie co do efektywności ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli.

**Usługi zapewniające** - Obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Przykładem takich usług są audyty finansowe, działalności, zgodności, bezpieczeństwa systemów oraz przeglądy typu due diligence.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, 2013.

**Rada** - Najwyższy organ zarządzający, do obowiązków którego należy kierowanie działaniami i kierownictwem organizacji i/lub nadzór nad nimi. Zazwyczaj w skład rady wchodzi niezależna grupa dyrektorów (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza). Jeśli taka grupa nie istnieje, „radą” może być kierujący organizacją. Za „radę” można uznać komitet audytu, któremu organ zarządzający przekazał określone obowiązki.<sup>3</sup>

**Zarządzający audytem wewnętrznym** - Zarządzający audytem wewnętrznym to osoba zajmująca stanowisko kierownicze, odpowiedzialna za skuteczne zarządzanie audytem wewnętrznym zgodnie z kartą audytu oraz Definicją audytu wewnętrznego, Kodeksem etyki i Standardami. Zarządzający audytem wewnętrznym i osoby mu podległe posiadają odpowiednie kwalifikacje i dyplomy zawodowe. Nazwa stanowiska zarządzającego audytem wewnętrznym może być różna w różnych organizacjach.<sup>4</sup>

**Naruszenia** - Naruszenia niezależności organizacyjnej lub indywidualnego obiektywizmu mogą wystąpić w postaci konfliktu interesów o charakterze osobistym, ograniczenia zakresu badania, ograniczenia w dostępie do danych, personelu i majątku, jak również ograniczenia zasobów (finansowania).<sup>5</sup>

**Niezależność** - Brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny.<sup>6</sup>

**Audyt wewnętrzny** - Departament, wydział, zespół konsultantów lub innych ekspertów świadczący usługi zapewniające i doradcze, działający niezależnie i obiektywnie w celu przysporzenia wartości i usprawnienia działalności operacyjnej organizacji. Audyt wewnętrzny systematycznie, w uporządkowany sposób ocenia procesy: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli i przyczynia się do poprawy ich działania, tym samym pomagając organizacji osiągnąć cele.<sup>7 8</sup>

**Obiektywizm** - Bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z pełną wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, by audytorzy wewnętrznymi nie podporządkowywali swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób.<sup>9</sup>

---

3 Ibid.

4 Ibid.

5 Ibid.

6 Ibid.

7 Ibid.

8 Pojęcia „audyt wewnętrzny” i „działalność audytu wewnętrznego” używane są w niniejszym opracowaniu zamiennie

9 Ibid.



## Przegląd dobrych praktyk zarządczych

### Model trzech linii obrony

Model trzech linii obrony<sup>10</sup>, zilustrowany na rys. 1, opisuje zakresy odpowiedzialności za efektywną kontrolę i zarządzanie ryzykiem w następujący sposób:

- za monitorowanie i kontrolowanie procesów odpowiadają w pierwszej kolejności menedżerowie/kadra zarządzająca. To oni stanowią pierwszą linię obrony przed ryzykiem.
- drugą linię obrony tworzą wydzielone funkcje monitorowania ryzyk kontroli i zgodności, mające dostarczać zapewnienia, że umieszczone w pierwszej linii obrony procesy i kontrole są poprawne i działają efektywnie. Rodzaje i natura tych funkcji są zależne od wielu czynników, w tym m.in. specyfiki branży oraz dojrzałości organizacji.
- trzecią linię obrony nazywane są funkcje dostarczające niezależnego przeglądu procesów i kontroli.

rysunek 1



Przy założeniu skutecznego działania, każda z linii obrony wpływa na poprawę ładu organizacyjnego poprzez zapewnianie, że cele są osiągane w kontekście społecznym, regulacyjnym i rynkowym. Zarówno druga, jak i trzecia linia zapewniają przegląd i / lub zapewnienie zarządzania ryzykiem.

Podstawowa różnica pomiędzy drugą, a trzecią linią obrony sprowadza się do zagadnienia niezależności i obiektywizmu.

<sup>10</sup> Publikacja IIA: Trzy linie obrony w efektywnym zarządzaniu ryzykiem i kontroli, 2013.

## Niezależność i obiektywizm

Standard 1100 mówi, że działalność audytu wewnętrznego musi być niezależna, a audytorzy wewnętrzni muszą być obiektywni przy wykonywaniu swoich zadań.

Czynniki, które zagrażają dowolnej funkcji w organizacji (również funkcji audytu wewnętrznego) w wykonywaniu swoich obowiązków w sposób bezstronny, mają również możliwość, aby stanowić zagrożenie dla niezależności i obiektywizmu.

Według interpretacji standardu 1110, niezależność organizacyjna jest skutecznie osiągnięta, gdy ZAW podlega Radzie, tzn. m.in. że Rada aprobuje wybór na stanowisko, wynagradzanie, a także odwoływanie z funkcji zarządzającego audytem. Liderzy w drugiej linii obrony zwykle podlegają funkcjonalnie kierownictwu wyższego szczebla, w wyniku czego druga linia obrony nie jest uważana za niezależną.

Organizacja może uzyskać korzyści wynikające ze współpracy drugiej i trzeciej linii obrony. Standard 2050 stwierdza, że w celu zapewnienia właściwego pokrycia i zminimalizowania dublowania wysiłków zarządzający audytem wewnętrznym powinien wymieniać informacje i koordynować działania zarówno z wewnętrznymi i zewnętrznymi podmiotami zapewniającymi i doradczymi. Przewodnik praktyczny „Koordynowanie zarządzania ryzykiem i funkcji zapewniających” zawiera wytyczne dla ZAW w zakresie skutecznej koordynacji i raportowania tak, że zasoby będą wykorzystywane efektywnie, a podstawowe ryzyka nie są pominięte lub błędnie ocenione.

Działania audytu wewnętrznego są wykorzystywane przez Radę i kadrę zarządzającą przy zapewnianiu odpowiedniej adekwatności ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Ta zależność jest wzmocniana przez niezależność audytu wewnętrznego i obiektywizm audytorów wewnętrznych. W miarę rozwoju funkcji zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego, pojawia się potrzeba dodatkowych zabezpieczeń i kontroli przy utrzymaniu niezależności i obiektywizmu.

## Rola Zarządzającego Audytem Wewnętrznym

### Ład organizacyjny i trzy linie obrony

Zgodnie ze standardem 2100, audyt wewnętrzny musi oceniać i przyczyniać się do poprawy funkcji ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli stosując systematyczne i zdyscyplinowane podejście. Jeśli jakaś z funkcji z drugiej linii obrony jest uważana za krytyczną dla monitorowania i / lub funkcji zapewniającej co do skuteczności zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej, zarządzający audytem musi ocenić skuteczność tych funkcji w stosunku do tego celu. Zakres oceny powiązany będzie z ryzykiem i stopniem zależności od tych funkcji.

Praktyczny poradnik IIA „Zaufanie audytu wewnętrznego do innych podmiotów zapewniających” zawiera wytyczne dla zarządzających audytem wewnętrznym w zakresie podejścia do wykorzystywania ocen dostarczanych przez inne wewnętrzne lub zewnętrzne funkcje zapewniające do oceny skuteczności funkcji.

### Identyfikacja luk i potencjalnych konfliktów w ramach trzech linii obrony

Przy ocenie drugiej linii obrony zarządzający audytem może zidentyfikować luki, konflikty lub powielanie wysiłków. Zgodnie ze standardem 2100 zarządzający audytem powinien współpracować z interesariuszami przy rekomendowaniu usprawnień z zakresu ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej. Wyniki mogą obejmować współpracę pomiędzy obszarami organizacji zmierzające do ograniczania nakładania się funkcji i prawidłowej segregacji obowiązków dla potrzeb utrzymania niezależności i obiektywizmu. Poniższe sekcje zawierają wskazówki dla zarządzających audytem z zakresu utrzymania niezależności i obiektywizmu w sytuacjach, gdy audyt wewnętrzny angażowany jest w drugiej linii obrony.

## Audyt wewnętrzny i obowiązki drugiej linii obrony

### Funkcje drugiej linii obrony

Wiele organizacji zaleca lub wręcz wymaga od zarządzających audytem wewnętrznym przyjęcie dodatkowych funkcji z drugiej linii obrony. Jest to często związane z wielkością lub dojrzałością organizacji, może też być wynikiem podejmowanych przez organizację nowych inicjatyw z zakresu zgodności i zarządzania ryzykiem. Jeśli obszar taki nie jest odpowiednio zarządzany, może dojść do osłabienia obiektywizmu, co stanowi niezwykle istotny problem przy prowadzeniu działań zapewniających przez kadrę menadżerską i radę.

Standardy prawne i / lub powszechnie przyjęte praktyki branżowe mogą wymagać od drugiej linii obrony działań specjalistycznych, jak np. koordynacji zarządzania ryzykiem lub przeglądów zgodności. Na przykład: druga linia obrony może być powiązana z wymaganiami sektora finansowego, niezależnych audytów systemu zarządzania jakością (ISO 9001), System ek zarządzenia i audytu Komisji Europejskiej (EMAS) – wymagających oceny i raportowania oddziaływań na środowisko, zaś Administracja Bezpieczeństwa i Higieny Pracy USA (OSHA) – może wymagać oceny i raportowania stosowania przepisów ochrony zdrowia i bezpieczeństwa pracy.

## Audyt wewnętrzny i działania z drugiej linii obrony

Nawet w organizacjach z silnymi programami zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego oraz posiadającymi zasoby do wspierania obu obszarów, może dojść do rozmycia podziału obowiązków pomiędzy funkcjami audytu wewnętrznego i drugiej linii obrony. Zarządzający audytem może zostać poproszony o przejęcie działań z drugiej linii obrony w sytuacjach, takich jak:

- Nowe wymagania regulatorów: gdy nowe przepisy wymagają znaczącego wysiłku związanego z opracowaniem i wdrożeniem nowych polityk i procedur, a także z testowaniem i zarządzaniem ryzykiem.
- Zmiany w środowisku biznesowym: organizacja może wchodzić na nowy rynek geograficzny lub w nowy segment biznesowy i podlegać nowym przepisom lub działaniom związanym z zarządzaniem ryzykiem.
- Ograniczenia zasobów: organizacja może doświadczyć ograniczenia zasobów lub niekorzystnych zmian kadrowych, na przykład gdy lider funkcji z drugiej linii obrony opuszcza organizację.
- Efektywność: kierownictwo wyższego szczebla i / lub rada może uznać za bardziej efektywne wykonywanie funkcji zgodności lub innych funkcji z drugiej linii obrony przez audyt wewnętrzny.

Audyt wewnętrzny może być najlepszym wyborem ze względu na posiadanie wiedzy fachowej w zarządzaniu ryzykiem oraz stosowaniu zasad ładu organizacyjnego w istniejących, nowych i formowanych obszarach. Na przykład, gdy ustawa Sarbanes-Oxley stała się obligatoryjna dla spółek publicznych USA, zarządzający w wielu organizacjach angażowali audyt wewnętrzny do pełnienia roli wiodącej dla funkcji zgodności. Łączenie audytu wewnętrznego z drugą linią obrony może również występować bez dodatkowych wymogów prawnych lub ograniczeń zasobów wówczas, gdy kierownictwo wyższego szczebla uzna, że audyt wewnętrzny jest najlepiej predysponowany do pewnych działań, w przypadku gdy:

- Organizacja jest mała i nie może obsługiwać odrębnych funkcji kontroli i zapewniania.
- Kierownictwo wyższego szczebla i rada nie uznają, że poziom ryzyka uzasadnia oddzielenie niektórych funkcji z drugiej i trzeciej linii obrony.
- Audyt wewnętrzny posiada niezbędny zasób umiejętności lub doświadczenia wymaganego dla danej funkcji zarządzania ryzykiem i / lub zapewnienia.
- Kierownictwo wyższego szczebla i / lub rada nie rozumie właściwie lub nieodpowiednio ocenia znaczenie niezależnej i obiektywnej trzeciej linii obrony.
- Audyt wewnętrzny reaguje na presję obniżania kosztów lub na inne czynniki i przyjmuje odpowiedzialności dla dobra organizacji.

W sytuacjach, gdy audyt wewnętrzny przyjmuje odpowiedzialność za funkcje z drugiej linii obrony, zarządzający audytem wewnętrznym powinien zakomunikować związane z tym ryzyko do kierownictwa wyższego szczebla i rady. Niezależnie od tego, czy będzie to rozwiązanie tymczasowe lub długoterminowe, jest to kwestia istotna do zrozumienia ryzyka związanego z przypisywaniem takich obowiązków zarówno dla zarządzającego audytem wewnętrznym, kadry zarządzającej, jak i dla rady. W takich sytuacjach, aby zapewnić prawidłowy obiektywizm audytu wewnętrznego, muszą zostać uzgodnione, a następnie wdrożone i okresowo walidowane, odpowiednie rozwiązania zabezpieczające i kontrole.

## Środki zaradcze w utrzymaniu niezależności i obiektywności

Rozwiązania z zakresu ładu organizacyjnego różnią się znacznie między organizacjami, w zależności od takich czynników jak wielkość organizacji, branża, dostępność zasobów, kultura, tolerancja ryzyka, nastawienie rady oraz względne ryzyko i znaczenie niektórych zadań z drugiej linii obrony dla podmiotu. Skuteczność podstawowej funkcji audytu wewnętrznego - zapewnienie niezależnej, obiektywnej oceny i usług doradczych - powinny być chronione. Jakikolwiek osłabienia niezależności i / lub obiektywizmu muszą być komunikowane i oceniane.

### Dyskusje na temat podwójnych odpowiedzialności

Standard 1110 wymaga co najmniej raz do roku potwierdzenia radzie statusu funkcji audytu wewnętrznego w zakresie niezależności organizacyjnej. Standard 1130 wskazuje w przypadku rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności lub obiektywizmu, szczegóły tego naruszenia muszą zostać ujawnione odpowiednim osobom. Charakter ujawnienia będzie zależeć od rodzaju zaburzenia i powinien określać co następuje:

- sytuację,
- konsekwencje i ryzyka dla niezależności i obiektywizmu audytu wewnętrznego,
- zastosowane zabezpieczenia,
- plan przejściowy, o ile ma zastosowanie.

### Środki zaradcze w utrzymaniu niezależności i obiektywności

Jeśli kierownictwo i rada akceptują ryzyko przypisania funkcji z drugiej linii obrony do audytu wewnętrznego, w celu zapewnienia bezpieczeństwa niezależności i obiektywizmu, muszą zostać wprowadzone zabezpieczenia i kontrole. Dla każdej funkcji z drugiej linii obrony przypisanej do audytu wewnętrznego powinny zostać rozpatrzone niżej wymienione zabezpieczenia.

- Omówienie ryzyk z kierownictwem wyższego szczebla i radą.
- Akceptacja i przypisanie własności ryzyk u kierownictwa wyższego szczebla.
- Jasne zdefiniowanie i przypisanie ról dla każdej działalności, w której zębiają się druga i trzecia linia obrony, z uwzględnieniem następujących udokumentowanych elementów:
  - Wpływ i ryzyko dla organizacji i funkcji audytu wewnętrznego.
  - Role, odpowiedzialności i podział obowiązków.
  - Kontrole zastosowane w celu walidacji, czy uzgodnione / ustalone zabezpieczenia działają efektywnie.
  - Określenie, czy przypisanie jest tymczasowe, czy długotrwałe.
    - Przy przypisaniach tymczasowych niezbędny jest plan przejściowy (patrz: następna sekcja).
  - Udokumentowana akceptacja i zatwierdzenie przez kierownictwo wyższego szczebla i radę.

- Funkcje z drugiej linii obrony wykonywane przez audyt wewnętrzny powinny być opisane w karcie audytu i / lub zawarte w sprawozdaniach rady przynajmniej raz do roku
- Okresowa (przynajmniej roczna) ocena podległości oraz odpowiedzialności ze strony zarządzających i rady.
- Natura działań / ról audytu wewnętrznego powinna być jasno określona w karcie audytu.
- Okresowa niezależna ocena ról audytu wewnętrznego w drugiej linii obrony oraz skuteczności uregulowań dotyczących niezależności, obiektywizmu i działań zapewniających.
  - W zależności od poziomu ryzyka, zarządzający audytem wewnętrznym powinien z większą częstotliwością dokonywać przeglądu ról audytu wewnętrznego w drugiej linii obrony w powiązaniu z programem doskonalenia i zapewnienia jakości.
- Jeżeli zabezpieczenia mające na celu utrzymanie niezależności i obiektywizmu audytu wewnętrznego nie są możliwe do zastosowania, Standardy wymagają, aby odpowiedzialność za realizację zadań z drugiej linii obrony były przeniesione w inne miejsce w organizacji lub zlecone podmiotowi zewnętrznemu.

Audyt wewnętrzny powinien zadbać, aby unikać działań, które naruszają ich niezależność i / lub obiektywizm, w tym:

- określania apetytu na ryzyko,
- przypisywania własności lub zarządzanie ryzykiem,
- przyjmowania odpowiedzialności za rachunkowość, rozwój biznesu i inne funkcje z pierwszej linii obrony,
- podejmowania w imieniu zarządzających decyzji z zakresu reagowania na ryzyko,
- wdrażania lub przyjmowania odpowiedzialności za procesy zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego,
- podejmowania działań zapewniających dotyczących funkcji z drugiej linii obrony wykonywanych przez audyt wewnętrzny.

## Plan przejściowy

Jeśli przyporządkowanie obowiązków z drugiej linii obrony do audytu wewnętrznego jest uważane za czasowe, należy opracować, omówić z kierownictwem wyższego szczebla oraz radą i wdrożyć formalny plan przejściowy, zdejmujący te obowiązki z audytu wewnętrznego.

Plan przejściowy powinien zawierać takie kwestie, jak:

- **Potrzeby organizacyjne / strukturalne:** w miarę jak jednostki lub grupy przestają pełnić role w drugiej linii obrony, może pojawić się konieczność dostosowania podległości audytu wewnętrznego. Jeśli obowiązki te przemieszczane są w inne miejsca w organizacji, w celu zapewnienia niezależności i obiektywizmu może zaistnieć potrzeba zmian strukturalnych.
- **Zasoby:** do pełnienia obowiązków z drugiej linii obrony mogą być wymagane zasoby do wyszkolenia osób z innych części organizacji lub przejście personelu z audytu wewnętrznego do tych ról.
- **Terminy i zadania:** obowiązki i końcowe terminy kluczowych etapów powinny być udokumentowane.
- **Utrzymanie niezależności podczas przejścia:** zgodnie ze standardem 1130.A1, osoby muszą powstrzymać się od oceny spraw, za które były uprzednio odpowiedzialne przez okres co najmniej jednego roku. Odnosi się to do osób, które brały udział w drugiej linii obrony podczas pracy w audycie wewnętrznym.
- **Proces monitorowania:** zarządzający audytem powinien monitorować postęp planu przejściowego.
- **Przejrzystość:** bieżąca komunikacja z zarządzającymi i radą w zakresie przestrzegania planu przejściowego i harmonogramu. Znaczące zmiany lub opóźnienia powinny być ocenione i zatwierdzone przez radę.

Plan działań audytu wewnętrznego może przewidywać walidację kompletności i skuteczności przejścia drugiej linii obrony do obowiązków zidentyfikowanych zasobów (z powodu implikacji w zakresie niezależności i obiektywizmu może zaistnieć potrzeba poprowadzenia tego działania audytowego przez stronę trzecią). W celu zapewnienia właściwego przywództwa, podczas opracowywania i wdrażania planu przejściowego zarządzający audytem wraz z kierownictwem wyższego szczebla i radą powinni wziąć pod uwagę: długoterminową strukturę organizacyjną; adekwatność programów ładu organizacyjnego; statutowe, wykonawcze i inne wymogi prawne; kulturę zarządzania ryzykiem; dostosowanie do trzech linii obrony; oraz wielkość i złożoność organizacji.

## Akceptacja przez kierownictwo wyższego szczebla zagrożeń dla niezależności i obiektywności

Organizacje mogą zdecydować o zintegrowaniu niektórych obowiązków z drugiej linii obrony z audytem wewnętrznym. Może to nastąpić w mniejszych organizacjach, jak również w obszarach, w których zarządzający uznali, że istnieje minimalne ryzyko lub wpływ na organizację. Decyzja o integracji funkcji z drugiej i trzeciej linii obrony, jako strategia długoterminowa powinny być przemyślane, zamierzone i oparte o analizę ryzyk i zasadniczą dyskusję z zarządzającymi i radą.

Akceptowanie przez zarządzających ryzyka związanego z łączeniem audytu wewnętrznego z czynnościami z drugiej linii obrony może być uważane za odpowiednie jedynie w pewnym okresie czasu, ale nie powinno być traktowane jako stałe. Zmiany w biznesie, otoczeniu prawnym i w ryzykach podstawowych (zarówno ryzyka inherentnego, jak i stosowania ryzyk w działalności gospodarczej) często przerastają zasoby przydzielone do zarządzania ryzykiem. Ocenę obecnej roli audytu wewnętrznego w wykonywaniu działań z drugiej linii obrony, zawierającą aktualizację analizy ryzyka, powinno przeprowadzać się we współpracy z zarządzającymi i radą przynajmniej raz w roku.

Częściowe pokrywanie się działań z drugiej i trzeciej linii obrony jest doskonałym obszarem dla koncentracji na zapewnieniu jakości i programie doskonalenia. Audyt wewnętrzny powinien okresowo dokonywać ponownej oceny ryzyk niezależności i obiektywności, omawiać ją z kierownictwem wyższego szczebla, analizować plany przejściowe i uzyskiwać akceptację tych ryzyk przez zarządzających. Zarządzający audytem wewnętrznym może również zlecić wykonanie tych spraw podmiotom oceniającym.

W miarę postępującego rozwoju funkcji zarządczych i zarządzania ryzykiem, audyt wewnętrzny może zostać przesyłany lub zostać zobligowanym przez kierownictwo wyższego szczebla do zaangażowania się w działania z drugiej linii obrony. Kierownictwo wyższego szczebla i rada powinni ocenić, przedyskutować i zaakceptować związane z tym ryzyka przed połączeniem tych obowiązków. Zarządzający audytem wewnętrznym powinien dostarczyć zapewnienia, że w celu utrzymania niezależności audytu wewnętrznego i jego obiektywności, odpowiednie środki zabezpieczające i kontrole, określone w niniejszych wytycznych, są wdrażane i okresowo walidowane.



## Źródła

### Powiązane wytyczne IIA

Poniżej przedstawiono zasoby IIA mogące posłużyć audytorom wewnętrznym przy podejmowaniu odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem, ocenę zgodności, przegląd regulacyjny i inne działania zarządcze.

Poradnik 2050-1: Koordynacja

Poradnik 2500.A1-1: Postępowanie poaudytowe

Praktyczny poradnik IIA, Koordynowanie zarządzania ryzykiem i funkcji zapewniających, 2012  
Praktyczny poradnik IIA, Zaufanie audytu wewnętrznego do innych podmiotów zapewniających, 2011  
Publikacja IIA: Trzy linie obrony w efektywnym zarządzaniu ryzykiem i kontroli, 2013.

## Autorzy

Caroline Glynn, CIA

Douglas Hileman, CRMA, CPEA

Hans-Peter Lerchner, CIA

Thomas Sanglier, CIA, CRMA

## Tłumaczenie

Tomasz Bloch, CIA, CRMA

### Kontrola jakości tłumaczenia:

Konrad Knedler, CIA, CGAP, CRMA

Sebastian Burgemejster, CISA, CGAP, CCSA, CRMA

### Nadzór na projektem tłumaczenia:

Sebastian Burgemejster, CISA, CGAP, CCSA, CRMA

## Skład DTP

Marcin Boguś

## O Instytucie

Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) założony został w 1941 roku. To międzynarodowe stowarzyszenie zawodowe z siedzibą w Altamonte Springs, Floryda, USA. IIA jest międzynarodową instytucją reprezentującą profesję audytu wewnętrznego, uznanym autorytetem i liderem, głównym orędownikiem i edukatorem zasad. Do IIA należy obecnie ponad 180.000 członków z ponad 170 krajów.

## O Instytucie IIA Polska

IIA jest reprezentowany w Polsce przez Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska. Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska jest stowarzyszeniem osób fizycznych, zarejestrowanym w Krajowym Rejestrze Sądowym 9 maja 2002 r. oraz uznanym przez światową organizację IIA w dniu 27 czerwca 2003 roku. Do Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska należy aktualnie ponad 1500 osób z całego kraju. Instytut nie prowadzi działalności gospodarczej i opiera się na aktywności społecznej członków i wolontariuszy realizujących cele Instytutu.

## O poradnikach uzupełniających

Poradniki uzupełniające stanowią część Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego i zawierają dodatkowe zalecane (nieobowiązkowe) wytyczne dla prowadzenia działalności audytu wewnętrznego. Jako wspierające Standardy, wytyczne uzupełniające nie mają bezpośrednio wiązać się z osiągnięciem zgodności ze Standardami. Są one natomiast przeznaczone do stosowania w obszarach lokalnych, jak również do kwestii specyficznych branż i zawierają szczegółowe procesy i procedury. Niniejszy poradnik jest autoryzowany przez IIA poprzez formalny proces przeglądu i zatwierdzenia.

## Przewodniki praktyczne

Poradniki praktyczne zawierają szczegółowe wytyczne dotyczące przeprowadzania czynności audytu wewnętrznego. Szczegółowo opisują procesy i procedury, takie jak narzędzia i metody, programy oraz podejścia krok po kroku, jak również przykładowe wyniki. Praktyczne poradniki stanowią część Międzynarodowych Ramowych Praktyk Zawodowych (IPPF) IIA. W ramach kategorii „Szczególnie zalecane” zgodność nie jest obowiązkowa, ale zalecana. Wytyczne są zatwierdzane przez IIA poprzez formalne przeglądy i procesy zatwierdzania. Globalny Przewodnik Audytu Technologicznego (ang. Global Technology Audit Guide) to napisany prostym językiem biznesowym typ poradnika, który pomaga rozwiązywać bieżące problemy dotyczące zarządzania, kontroli oraz bezpieczeństwa IT.

Dodatkowe materiały zawierające wytyczne sporządzone przez Instytut znajdują się na naszej stronie internetowej: [www.theiia.org/guidance](http://www.theiia.org/guidance).

## Zastrzeżenie

IIA publikuje niniejszy dokument w celach informacyjnych i edukacyjnych. Niniejszy materiał nie zapewnia ostatecznych odpowiedzi na specyficzne indywidualne okoliczności i jako taki powinien być wykorzystywany jedynie jako przewodnik. W odniesieniu do konkretnych sytuacji, IIA zaleca konsultacje z niezależnym ekspertem. IIA nie bierze odpowiedzialności za wyłączone powoływanie się na niniejszy poradnik.

## Majątkowe prawa autorskie

Majątkowe prawa autorskie © 2016 Instytut Audytorów Wewnętrznych. Aby uzyskać zgodę na przetwarzanie, należy skontaktować się z IIA pod adresem [guidance@theiia.org](mailto:guidance@theiia.org). Styczeń 2016

