



**PODRĘCZNIK**

**AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

**W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ**

MINISTERSTWO FINANSÓW MARZEC 2003

<b>1</b>	<b>WSTĘP .....</b>	<b>4</b>
1.1	WPROWADZENIE.....	4
1.2	KONTROLA FINANSOWA I AUDYT WEWNĘTRZNY W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ .....	4
1.3	SYSTEM KONTROLI WEWNĘTRZNEJ .....	5
1.4	DEFINICJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO.....	6
1.5	ZAKRES AUDYTU WEWNĘTRZNEGO.....	7
1.6	CELE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO .....	7
1.7	ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA AUDYT WEWNĘTRZNY.....	8
<b>2</b>	<b>KOMÓRKA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO (KAW) .....</b>	<b>9</b>
2.1	POZYCJA WEWNĄTRZ ORGANIZACJI I NIEZALEŻNOŚĆ.....	9
2.2	SKŁAD KOMÓRKI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO .....	9
2.3	ZAŁOŻENIA OPERACYJNE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO .....	9
2.3.1	<i>Zadania komórki audytu wewnętrznego (KAW) .....</i>	<i>9</i>
2.3.2	<i>Relacje z kierownikami i personelem innych komórek organizacyjnych.....</i>	<i>10</i>
2.3.3	<i>Stosunki z audytorami / kontrolerami zewnętrznymi.....</i>	<i>10</i>
2.3.4	<i>Specjalne zlecenia.....</i>	<i>11</i>
2.3.5	<i>Przegląd sprawdzający, reakcja na sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego .....</i>	<i>11</i>
2.4	ZASADY DZIAŁANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO.....	12
2.4.1	<i>Wysoka jakość audytu.....</i>	<i>13</i>
2.4.2	<i>Przełożenie zasobów KAW na obszary ryzyka.....</i>	<i>13</i>
2.4.3	<i>Profesjonalizm audytorów.....</i>	<i>13</i>
2.4.4	<i>Odpowiedzialność kierownictwa za kontrolę .....</i>	<i>14</i>
2.4.5	<i>Ukierunkowanie na poprawę działalności jednostki .....</i>	<i>14</i>
2.4.6	<i>Poziom istotności.....</i>	<i>15</i>
2.4.7	<i>Obiektywizm.....</i>	<i>15</i>
2.4.8	<i>Swobodny obieg informacji, swoboda porozumiewania się.....</i>	<i>16</i>
2.4.9	<i>Ustawiczne doskonalenie zawodowe pracowników .....</i>	<i>16</i>
2.5	NALEŻYTA STARANNOŚĆ.....	16
2.6	KIEROWNIK KOMÓRKI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO ( KIEROWNIK KAW).....	17
2.7	KOORDYNATOR ZADANIA AUDYTOWEGO (KZA).....	18
2.8	AUDYTOR ODPOWIEDZIALNY.....	20
<b>3</b>	<b>PROCEDURY I TECHNIKI AUDYTU.....</b>	<b>21</b>
3.1	PLANOWANIE AUDYTU.....	21
3.1.1	<i>Ocena ryzyka .....</i>	<i>21</i>
3.1.2	<i>Plan strategiczny audytu .....</i>	<i>25</i>
3.1.3	<i>Roczny plan audytu.....</i>	<i>26</i>
3.2	ZADANIE AUDYTOWE.....	27
3.2.1	<i>Planowanie zadania audytowego .....</i>	<i>27</i>
3.2.2	<i>Czynności audytowe .....</i>	<i>34</i>
3.2.3	<i>Sprawozdawczość .....</i>	<i>39</i>
3.3	AKTA AUDYTU.....	42
3.3.1	<i>Stale akta audytu .....</i>	<i>43</i>
3.3.2	<i>Bieżące akta audytu.....</i>	<i>44</i>
3.3.3	<i>Przegląd jakości akt audytu.....</i>	<i>44</i>
3.4	SPRAWOZDAWCZOŚĆ NA TEMATY NIE ZWIĄZANE BEZPOŚREDNIO Z ZADANIAMI AUDYTOWYMI.....	46
3.5	POROZUMIEWANIE SIĘ .....	47

3.6	CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE (AUDYT SPRAWDZAJĄCY) .....	47
3.6.1	Przegląd jakości zadania audytu.....	48
3.7	PRAWO DO ODWOŁANIA SIĘ DO OSOBY TRZECIEJ .....	49
<b>4</b>	<b>KWALIFIKACJE I ROZWÓJ ZAWODOWY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH.....</b>	<b>51</b>
4.1	SZKOLENIE .....	51
4.2	OPIS STANOWISKA – KIEROWNIK KAW.....	51
4.3	OPIS STANOWISKA/FUNKCJI - KOORDYNATOR ZADANIA AUDYTU .....	52
4.4	OPIS STANOWISKA - AUDYTOR WEWNĘTRZNY.....	53
4.5	OPIS STANOWISKA - ASYSTENT AUDYTU .....	54
<b>5</b>	<b>ZAŁĄCZNIKI .....</b>	<b>55</b>
5.1	ZAŁĄCZNIK 1. OCENA RYZYKA AUDYTU.....	55
	ZAŁĄCZNIK 1A. METODY OCENY RYZYKA .....	58
5.2	ZAŁĄCZNIK 2. OCENA SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ .....	75
5.3	ZAŁĄCZNIK 3. PLAN AUDYTU WEWNĘTRZNEGO.....	78
5.4	ZAŁĄCZNIK 4. UPOWAŻNIENIE DO PRZEPROWADZANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO .....	82
5.5	ZAŁĄCZNIK 5. WNIOSEK O POWOŁANIE RZECZOZNAWCY DO UDZIAŁU W ZADANIU AUDYTOWYM.....	84
5.6	ZAŁĄCZNIK 6. ZESTAWIENIE ETAPÓW ZADANIA AUDYTOWEGO .....	86
5.7	ZAŁĄCZNIK 7. FORMULARZ PRZYDZIAŁU ZADANIA AUDYTOWEGO .....	87
5.8	ZAŁĄCZNIK 8. FORMULARZ WNIOSKU O ZMIANĘ HARMONOGRAMU .....	89
5.9	ZAŁĄCZNIK 9. EWIDENCJA WYKORZYSTANIA CZASU.....	91
5.10	ZAŁĄCZNIK 10. LISTA WERYFIKACYJNA CELÓW I PLANOWANIA ZADANIA AUDYTOWEGO .....	93
5.11	ZAŁĄCZNIK 11. ZALECENIA DOTYCZĄCE GRAFICZNEJ ANALIZY PROCESÓW .....	96
5.12	ZAŁĄCZNIK 12. PROGRAM ZADANIA AUDYTOWEGO .....	99
5.13	ZAŁĄCZNIK 13. ARKUSZ USTALEŃ AUDYTU.....	101
5.14	ZAŁĄCZNIK 14. PROTOKÓŁ Z WYWIADU (ROZMOWY).....	103
5.15	ZAŁĄCZNIK 15. DOKUMENTACJA ROBOCZA.....	104
5.16	ZAŁĄCZNIK 16. PROTOKÓŁ NARADY ZAMYKAJĄCEJ.....	111
5.17	ZAŁĄCZNIK 17. WZÓR SPRAWOZDANIA Z PRZEPROWADZENIA AUDYTU 113	
5.18	ZAŁĄCZNIK 18. DOKUMENT ZAMKNIĘCIA ZADANIA AUDYTOWEGO....	115
5.19	ZAŁĄCZNIK 19. LISTA WERYFIKACYJNA OCENY JAKOŚCI WYKONANIA ZADANIA .....	116
5.20	ZAŁĄCZNIK 20. PORADNIK: JAK POROZUMIEWAĆ SIĘ Z AUDYTOWANYMI I Z KIEROWNICTWEM. ....	122
5.21	ZAŁĄCZNIK 21. FORMULARZ LISTY WERYFIKACYJNEJ ZADANIA AUDYTOWEGO .....	131
5.22	ZAŁĄCZNIK 22. FORMULARZ PRZEGLĄDU POAUDYTOWEGO .....	135
5.23	ZAŁĄCZNIK 23. KWESTIONARIUSZ ANKIETY POAUDYTOWEJ.....	137

# 1 Wstęp

## 1.1 Wprowadzenie

Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej stanowi podstawowe źródło informacji dla jednostek sektora finansów publicznych w Polsce, obejmujące zagadnienia związane zarówno z organizacją komórek audytu wewnętrznego, jak i prowadzeniem audytu wewnętrznego. Celem Podręcznika jest dostarczenie kierownikom jednostki sektora finansów publicznych (JSFP<sup>1</sup>) oraz audytorom wewnętrznym, a także innym zainteresowanym osobom, zasad i wskazówek, mających służyć im w ich bieżącej działalności. Warto jednak podkreślić, że wymagają one dalszego uszczegółowienia na poziomie każdej jednostki, bowiem nie jest możliwe uwzględnienie w tego rodzaju opracowaniu całej różnorodności form i sposobów, w jakich działają jednostki sektora finansów publicznych. W związku z tym, zaleca się opracowanie, na bazie niniejszego podręcznika opracowanie własnej, pisemnej, szczegółowej metodyki obejmującej całość lub część zagadnień omawianych w podręczniku.

Zasady i procedury wskazywane w podręczniku uwzględniają przepisy prawne dotyczące audytu wewnętrznego oraz powszechnie uznawane standardy. Podręcznik jest ponadto dostosowany do specyfiki sektora publicznego. Rozwiązania w nim zaproponowane są zalecane, nie stanowią jednak wyłącznego modelu możliwych do zastosowania rozwiązań – pod warunkiem, że te będą zgodne z prawem oraz powszechnie uznawanymi standardami oraz będą służyły celom, dla jakich prowadzi się audyt wewnętrzny.

Organem administracji rządowej właściwym w sprawie koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w JSFP jest Minister Finansów. Niniejszy podręcznik jest jedną z szeregu publikacji związanych z wypełnianiem przez Ministra Finansów nałożonego prawem obowiązku.

## 1.2 Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w administracji publicznej

Zgodnie z art. 28a ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 1998 r., Nr 155, poz.1014 ze zm.) odpowiedzialność za prowadzenie gospodarki finansowej JSFP, w tym kontroli finansowej spoczywa na kierowniku każdej JSFP. Przepisy art. 35b ust. 2 i 3 wspomnianej wyżej ustawy wprowadziły obowiązek stworzenia przez kierownika JSFP stworzenia pisemnych procedur kontroli finansowej, które mają dotyczyć procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem.

---

<sup>1</sup> W dalszych partiach tekstu podręcznika skrót ten będzie zastępował pełną nazwę „jednostki sektora finansów publicznych”.

Procedury te stanowią niezbędną część systemu kontroli wewnętrznej istniejącego w każdej JSFP - zbioru zasad i mechanizmów służących zapewnieniu prawidłowego działania jednostki<sup>2</sup>.

Dla kierownika jako osoby odpowiedzialnej za gospodarkę finansową jednostki jest zatem niezwykle istotne właściwe działanie systemu kontroli wewnętrznej, a w szczególności jej podsystemu – wewnętrznej kontroli finansowej. Niezależny, profesjonalny i obiektywny audyt wewnętrzny jest dla kierownika podstawowym źródłem informacji o podległej jednostce. Dzięki informacji uzyskanej od audytora kierownik może ocenić, czy wdrożony przez niego system kontroli wewnętrznej spełnia swoje zadania.

Z tego powodu zdecydowano się wprowadzić obowiązek powadzenia audytu wewnętrznego w znacznej części polskiej administracji publicznej. Ze względu na wskazany powyżej ścisły związek problematyki audytu wewnętrznego z systemem kontroli finansowej w JSFP podstawowe definicje, zasady oraz tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego zostały zawarte w rozdziale 5 działu I ustawy o finansach publicznych obok przepisów dotyczących kontroli finansowej.

### **1.3 System kontroli wewnętrznej**

Na system kontroli wewnętrznej składają się środowisko kontroli i mechanizmy kontroli.

Środowisko kontroli stanowi ramy, w których działają różne inne elementy kontroli. Obejmuje styl zarządzania (w tym strukturę organizacyjną oraz sposób przydziału obowiązków i funkcji kontroli), kulturę instytucji i świadomość zawodową pracowników oraz ich ogólne nastawienie oraz świadomość o działaniach kierownictwa w dziedzinie kontroli wewnętrznej.

Mechanizmy kontroli to wszystkie środki kontroli wewnętrznej mające na celu zapobieganie, wykrywanie i naprawianie nieprawidłowości przyjęte przez kierownictwo jednostki, w celu:

1. praktycznego zabezpieczenia uporządkowanego i skutecznego prowadzenia działalności,
2. zgodności z przyjętą polityką wewnętrzną,
3. zabezpieczenia majątku,
4. wykrywania oszustw i nieprawidłowości,
5. prowadzenia dokładnej i rzetelnej księgowości,
6. przygotowania na czas rzetelnych informacji finansowych.

---

<sup>2</sup> Szerzej o systemie kontroli wewnętrznej informuje następny rozdział niniejszego podręcznika.

## 1.4 Definicja audytu wewnętrznego

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych:

**Audytem wewnętrznym jest ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.**

Definicję tą należy postrzegać poprzez pryzmat Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, opracowanych przez Instytut Auditorów Wewnętrznych, które następująco definiują audyt wewnętrzny:

„Audyty wewnętrzne stanowią niezależne, obiektywne działania o charakterze zapewniającym i doradczym, zaprojektowane w celu przysporzenia dodatkowej wartości i usprawnienia działalności danej instytucji. Pomaga on danej organizacji w osiąganiu jej celów poprzez wprowadzenie systematycznego, zdyscyplinowanego podejścia do oceny i poprawy skuteczności w zakresie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i kierowania (governance) organizacją”.

Audyty wewnętrzne są narzędziami zarządzania służącymi kierownikowi JSFP do uzyskania racjonalnego zapewnienia, czy :

- cele postawione przed jednostką są wykonywane
- zasady i procedury wynikające z przepisów prawa powszechnie obowiązującego lub przyjęte przez kierownika jednostki są wdrażane i przestrzegane,
- mechanizmy i procedury stanowiące system kontroli wewnętrznej są adekwatne i skuteczne dla prawidłowego działania jednostki.

Działania KAW<sup>3</sup> powinny być prowadzone w sposób, który w zadowalającym stopniu zapewni, iż prace audytu prowadzone są zgodnie z:

- przepisami prawnymi dotyczącymi audytu wewnętrznego,
- standardami audytu wewnętrznego,
- wewnętrznymi procedurami służącymi efektywności i skuteczności, zaprojektowanymi w danej jednostce do kontrolowania prac KAW, o ile te ostatnie istnieją.

---

<sup>3</sup> W dalszych partiach tekstu podręcznika skrót ten będzie zastępował pełną nazwę „komórka audytu wewnętrznego”.

## 1.5 Zakres audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny obejmuje wszelkie działania prowadzone przez daną organizację, bądź przez jednostki, za które dana organizacja jest odpowiedzialna. Obowiązki Kierownika komórki do spraw audytu wewnętrznego (KAW) obejmują badanie i identyfikowanie zakresu obszaru podlegającego audytowi oraz podejmowanie działań zmierzających do poszerzenia tego obszaru w razie potrzeby.

Audyt wewnętrzny może być przeprowadzany w postaci:

- Badania wiarygodność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez sprawdzenie: przestrzegania zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi, zgodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych (audyt finansowy),
- Oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, zarządzania ryzykiem i kierowania (governance) jednostką sektora finansów publicznych (audyt systemu),
- Oceny przestrzegania zasady celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków oraz przestrzegania terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań (audyt gospodarności).

## 1.6 Cele audytu wewnętrznego

Celami audytu wewnętrznego są:

- analiza ryzyk, przed jakimi stoi dana organizacja oraz środowiska kontroli wewnętrznej, dla ustalenia programu audytu opartego na ocenie ryzyka oraz w szczególności ocena efektywności procesu zarządzania ryzykiem;
- składanie sprawozdań z poczynionych ustaleń, oraz tam gdzie jest to właściwe, przedstawianie uwag i wniosków dotyczących poprawy (zaleceń);
- wyrażanie opinii na temat skuteczności mechanizmów kontrolnych w badanym systemie;
- dostarczenie, w oparciu o ocenę systemu kontroli wewnętrznej, racjonalnego zapewnienia, że jednostka działa prawidłowo<sup>4</sup>;

---

<sup>4</sup> ang. *reasonable assurance* – termin mający na celu wyjaśnienie, iż nie chodzi to o absolutną, stu procentową pewność.

## **1.7 Odpowiedzialność za audyt wewnętrzny**

Kierownik każdej JSFP jest odpowiedzialny za ustanowienie KAW, która jest funkcjonalnie niezależna od pozostałych komórek danej organizacji, oraz której kierownik podlega bezpośrednio właśnie kierownikowi danej JSFP.

Minister Finansów odpowiada za koordynację funkcjonowania komórek audytu wewnętrznego w administracji rządowej, za wydawanie odpowiednich standardów, wytycznych oraz podręczników dla audytorów wewnętrznych jak również za doradzanie im w sprawach ich właściwego szkolenia.

## 2 Komórka audytu wewnętrznego (KAW)

### 2.1 Pozycja wewnątrz organizacji i niezależność

Komórka audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi JSFP. Do Kierownika JSFP należy zapewnienie organizacyjnej niezależności audytorów wewnętrznych. Aby zapewnić niezależność KAW, nie można pozwolić na uczestnictwo jej pracowników działaniach związanych z zarządzaniem jednostką.

Kierownik KAW jest niezależny w zakresie planowania pracy danej komórki, przeprowadzania audytu i składania sprawozdań z jego ustaleń.

KAW podlega bezpośrednio kierownikowi danej jednostki, oraz wspomaga ją w realizacji celów i funkcji wyznaczonych przez dotyczące jej przepisy prawa powszechnie obowiązującego, akty prawa wewnętrznego, a także inne dokumenty o charakterze programowym. KAW odpowiada wobec kierownika JSFP za realizację funkcji związanych z audytem wewnętrznym. Z drugiej strony, audytorzy wewnętrzni muszą zachowywać swoją niezależność i postępować zgodnie z ustalonymi normami etyki zawodowej i standardami audytu wewnętrznego<sup>5</sup>.

### 2.2 Skład komórki audytu wewnętrznego

Personel KAW winien składać się z kierownika danej komórki oraz takiej liczby audytorów wewnętrznych, która umożliwia realizację celów określonych w karcie (*charter*) Komórki Audytu Wewnętrznego zatwierdzonej przez kierownika JSFP. W przypadku jednostek o ograniczonym zakresie działania, jeśli nie sprzeciwiają się temu istniejące przepisy prawa, audyt wewnętrzny może być wykonywany przez pojedynczego audytora, albo przez komórkę audytu służącą więcej niż jednej jednostce. Liczba zadań audytowych, która jest wystarczająca do tego, aby zapewnić w stopniu rozsądnym prawidłowe działanie jednostki jest uzależniona od wielkości danej instytucji, wielkości będących w dyspozycji środków finansowych i jej majątku, oraz od innych czynników spełniających potrzeby danej jednostki wyznaczonych przez jej kierownika.

### 2.3 Założenia operacyjne audytu wewnętrznego

#### 2.3.1 Zadania komórki audytu wewnętrznego (KAW )

Działalność audytu wewnętrznego obejmuje przede wszystkim przegląd, ocenę i

---

<sup>5</sup> Standardy audytu wewnętrznego opublikowane przez Ministra Finansów, standardy Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA) i Międzynarodowej Organizacji Naczelnych Organów Audytu (INTOSAI), wytyczne i standardy audytu wewnętrznego wydawane przez Ministra Finansów,

weryfikację stopnia przestrzegania, efektywności oraz adekwatności mechanizmów kontroli. Jest to funkcja o charakterze doradczym, zatem KAW nie dysponuje uprawnieniami władczymi wobec innych osób wewnątrz danej organizacji, i która nie ustanawia, ani nie wdraża zasad i procedur. KAW może dokonywać jedynie przeglądu zasad, planów, procedur oraz innych mechanizmów kontroli wewnętrznej w zakresie kompetencji danej jednostki, oraz składać sprawozdania z ustaleniami dotyczącymi możliwych ich możliwych ulepszeń. Audyt wewnętrzny w żaden sposób nie zwalnia innych osób wewnątrz danej organizacji z obowiązków im przypisanych. Co więcej, audytorzy wewnętrzni powinni pomagać, o ile to potrzebne, pracownikom JSFP w zrozumieniu faktu, że sami pracownicy odpowiedzialni za mechanizmy kontroli i nie powinni polegać jedynie na ustaleniach audytu w kwestii tworzenia mechanizmów kontrolnych.

### 2.3.2 Relacje z kierownikami i personelem innych komórek organizacyjnych

Zasadą obowiązującą w audycie wewnętrznym jest przeprowadzanie zadań audytowych w sposób konstruktywny. Zawsze, kiedy jest to możliwe, trzeba występować o pomoc ze strony personelu danego departamentu przy planowaniu i wykonywaniu danego zadania, słuchać ich opinii i wskazówek. Postawa taka nie może jednak podważać faktu, że audytorzy wewnętrzni muszą mieć zagwarantowany nieograniczony dostęp do wszelkich dokumentów, wszystkich pracowników oraz wszelkich innych źródeł informacji potrzebnych do przeprowadzenia audytu. W razie potrzeby należy podjąć odpowiednie kroki dla umożliwienia zbadania informacji poufnych lub tajnych. Przed rozpoczęciem każdego zadania audytowego, należy odpowiednio poinformować kierownika właściwej komórki o planowanych działaniach audytu.

### 2.3.3 Stosunki z audytorami / kontrolerami zewnętrznymi

Kierownik KAW powinien być odpowiedzialny za koordynację stosunków jednostki z audytorami zewnętrznymi czy kontrolerami.

Postawa współdziałania i współpracy to najlepsze określenie relacji występujących pomiędzy audytem wewnętrznym i audytorami/kontrolerami zewnętrznymi.

W celu zapewnienia koordynacji prac audytu kierownik komórki audytu wewnętrznego i audytorzy/kontrolerzy zewnętrzni powinni utrzymywać bezpośrednie oraz w miarę możliwości stałe kontakty.

Koordinacja działań audytu wewnętrznego z audytorami/kontrolerami zewnętrznymi powinna polegać zasadniczo na wzajemnym sprawdzaniu i wzajemnej współpracy, celem zapewnienia:

- uzyskania pokrycia maksymalnego zakresu spraw przez działania audytu,
- wymiany informacji,
- unikania dublowania wysiłków i kosztów poświęconych na rutynowe etapy pracy, w zakresie audytu.

W miarę możliwości należy przeprowadzać okresowe spotkania z udziałem kierownika komórki audytu wewnętrznego i audytorów / kontrolerów zewnętrznych w celu ustalenia właściwych obszarów wzajemnego wspierania się lub możliwości

wspólnej realizacji określonych celów (np. we wspólnych zespołach). W miarę potrzeb należy opracowywać skoordynowane lub zintegrowane programy audytu. Przykład obszarów, które mogą być przedmiotem współpracy pomiędzy audytorami wewnętrznymi i zewnętrznymi, stanowią zagadnienia mechanizmów kontroli, które mogą obejmować istotne słabości, błędy i nieprawidłowości w systemie kontroli, działania bezprawne, oceny kierownictwa, istotne rozwiązania organizacyjne dotyczące audytu, spory z kierownictwem, albo trudności napotymane przy przeprowadzaniu audytów. Tematy do dyskusji obejmować mogą także techniki i metody audytu, oraz sposoby doboru prób do badań.

Ze względu na występujące różnice celów między wspomnianymi instytucjami nie można natomiast dopuścić do tego, aby audyt wewnętrzny wykonywał wyłącznie zadania usługowe wobec audytora czy kontrolera zewnętrznego.

Ponadto należy pamiętać, że niektórzy audytorzy zewnętrzeni – na przykład biegli rewidenci - zainteresowani są często wyłącznie dorocznym badaniem rocznych sprawozdań, które przyjmuje formę weryfikacji stanu aktywów, majątku i zobowiązań wg stanu na określony dzień, oraz taką analizę rachunku wyników finansowych, która umożliwi im wyrażenie opinii na temat rzetelności sprawozdań finansowych. Zakres takiego badania powinien obejmować przegląd elementów systemu kontroli wewnętrznej dotyczących głównie zabezpieczenia dbałości o posiadane składniki majątku (aktywa) oraz wiarygodności i rzetelności ewidencji finansowo-księgowej. Tymczasem w odróżnieniu od powyższego, audyt wewnętrzny polega na realizacji zadań umieszczonych rocznym planie audytu, które dotyczą nie tylko sfery finansowo - księgowej, ale również sprawdzają efektywność pracy jednostki i jej poszczególnych komórek, przestrzeganie wszystkich zasad i procedur.

#### 2.3.4 Specjalne zlecenia

Sporadycznie pracownicy KAW mogą być na życzenie kierownika JSFP kierowani do pracy bezpośrednio na rzecz innych departamentów nad specjalnymi zadaniami nie mającymi żadnego związku z celami KAW i zadaniami wynikającymi z rocznego planu audytu. Podczas wykonywania takich zleceń dany audytor (pracownik KAW) podlegać będzie zlecającej komórce organizacyjnej w sprawach dotyczących danego zlecenia roboczego; jednakże w pozostałych sprawach natury administracyjnej audytor winien zwracać się o wskazówki do kierownika KAW. Pracownik KAW (audytor wewnętrzny) powinien zadbać o to, aby zadania mu powierzone w trakcie specjalnego zlecenia nie powodowały naruszenia standardów audytu wewnętrznego, zwłaszcza tych dotyczących bezstronności i obiektywności audytora oraz unikania konfliktu interesów.

Problemowi wykonywania przez audytora działań nie związanych z audytem poświęcony jest także rozdział 25.7 „Obiektywizm” niniejszego podręcznika.

#### 2.3.5 Przegląd sprawdzający, reakcja na sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego

Zasadą przy prowadzeniu audytu wewnętrznego jest osiągnięcie porozumienia z pracownikami jednostki co do prawdziwości stwierdzonych faktów związanych z ustaleniami audytu przed rozpowszechnieniem sprawozdania z audytu wewnętrznego. Tam gdzie jest to właściwe, należy ustalić działania korygujące, jakie należałoby podjąć i uwzględnić je w sprawozdaniu. Czasami personel audytu

wewnętrznego może pracować z audytowanymi nad poszukiwaniem najlepszych rozwiązań dla uniknięcia niedociągnięć stwierdzonych w toku audytu.

Jeżeli zawiodą inne sposoby osiągnięcia porozumienia z audytowanymi, ustalenia zadania audytowego, które mają być zamieszczone w sprawozdaniu poddawane są przeglądowi sprawdzającemu z udziałem kierownika JSFP, lub osoby przez nich wyznaczonej. Otrzymują oni następnie egzemplarz projektu sprawozdania z przeprowadzenia audytu do sprawdzenia przed jego rozprowadzeniem.

Po upewnieniu się przez kierownika KAW, że sprawozdanie jest adekwatne do występujących okoliczności, następuje ostateczna dystrybucja sprawozdania, zgodnie z ustaloną procedurą i według przyjętego rozdzielnika. Egzemplarze sprawozdania lub wyjątki ze sprawozdań audytu mogą być przekazane odpowiednim pracownikom za pośrednictwem ich przełożonych bądź także do innych zainteresowanych osób.

Jeżeli reakcje audytowanych (podejmowane lub planowane działania i szacunkowy termin ich realizacji) dotyczące zaleceń audytu nie zostały zamieszczone w końcowym sprawozdaniu kierownik KAW oraz zainteresowani członkowie personelu audytu winni podjąć wspólną pracę z danym kierownikiem departamentu nad ustaleniem wzajemnie zadowalających działań w odpowiedzi na wskazania audytu. Takie plany działania należy następnie przekazać pierwotnym adresatom sprawozdania z audytu.

Na kierowniku KAW spoczywa ostateczna odpowiedzialność za ocenę reakcji zainteresowanej komórki organizacyjnej czy jednostki. KAW powinien współpracować z kierownikiem danej komórki organizacyjnej we właściwy sposób, zgodnie z zakresem kompetencji, nad rozwiązaniem ewentualnego sporu.

Zakres dystrybucji sprawozdań z przeprowadzenia z audytu jest ograniczony i wynika z przepisów prawa. Nie należy ich powielać ani przekazywać innym adresatom bez wyraźnej zgody kierownika komórki audytu wewnętrznego.

## **2.4 Zasady działania audytu wewnętrznego**

Aby zapewnić spełnienie celu audytu wewnętrznego, polegającego na efektywnym służeńiu potrzebom kierownika danej JSFP, należy przyjąć szereg podstawowych zasad działania, takich jak:

- zapewnienie wysokiej jakości audytu,
- przełożenie zasobów KAW na obszary ryzyka,
- profesjonalizm audytorów,
- odpowiedzialność kierownika JSFP za system kontroli wewnętrznej,
- ukierunkowane podejście na poprawę działania jednostki,
- wyznaczenie poziomu istotności
- obiektywizm,
- swobodny obieg informacji – swoboda porozumiewania się,

- ustawiczne doskonalenie zawodowe pracowników.

#### 2.4.1 Wysoka jakość audytu

Wysoka jakość audytu polega na dążeniu do dostarczenia kierownictwu usług przynoszących wartość dodaną. W sprawozdaniach z przeprowadzenia audytu należy przedstawiać przejrzyste oceny i pokazać, w jakim zakresie można wprowadzać usprawnienia.

Udziały poszczególnych pracowników KAW w wykonaniu zadania audytowego powinny układać się w jedną całość — bez luk, bez tarć, bez dublowania pracy.

Zadania audytowe należy zawsze realizować w sposób rzetelny, z zachowaniem zasad etyki.

Na każdy audyt przeznaczona jest określona ilość dni (osobodni) pracy, a koordynator zadania audytowego powinien we współpracy z zespołem realizującym zadanie audytowe opracować plan możliwie najlepszego wykorzystania tego czasu dla osiągnięcia uzgodnionych celów zadania audytowego. Plan ten powinien zostać zatwierdzony przez kierownika KAW. Należy wyznaczyć termin sporządzenia sprawozdania z audytu. Konieczne wydaje się ustalenie, jakie środki zostaną zastosowane do pomiaru efektywności poszczególnych audytorów w osiąganiu uzgodnionych celów.

#### 2.4.2 Przełożenie zasobów KAW na obszary ryzyka

Jeden z Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego stanowi, że „Audytorzy wewnętrzni powinni oceniać gospodarność i efektywność wykorzystania zasobów”. Ważnym jest, aby audytorzy wewnętrzni pamiętali o tym, że odpowiedzialność za gospodarne i efektywne wykorzystanie zasobów jednostki audytowanej dotyczy również działalności prowadzonej przez nich samych

Czas pracy pracowników audytu wewnętrznego jest ograniczony. Z tego powodu podstawowe znaczenie ma takie przeznaczenie i wykorzystanie czasu, które przynosi największe korzyści danej organizacji. Aby zaplanować efektywne wykorzystanie umiejętności i czasu audytorów oraz materiałów potrzebnych do wykonania zadania audytowego KAW dokonuje oceny ryzyka. Kluczowe znaczenie dla właściwego wykorzystania zasobów KAW ma ustalenie priorytetów obszarów ryzyka, a więc także kolejności, w jakiej zostaną poddane audytowi. [zostało ono opisane w rozdziale 3.1.1 „Ocena ryzyka niniejszego podręcznika”.

#### 2.4.3 Profesjonalizm audytorów

Pracownikom KAW należy stawiać wysokie wymagania dotyczące umiejętności zawodowych, umiejętności postępowania z ludźmi na wszystkich szczeblach organizacji oraz zdolności do twórczego myślenia. Audytowani oceniają działanie KAW i instytucję audytu wewnętrznego na podstawie kontaktów z poszczególnymi audytorami. Postawa audytora, który nie spełnia zakładanych wysokich standardów wykonywania tego zawodu może zaszkodzić wizerunkowi KAW.

Audytor powinien umieć przystosować się do nieustannie zmieniającego się środowiska, z którym spotyka się w ramach wykonywania różnorodnych zadań

audytowych, a także szybko zdobywać wiedzę dotyczącą nowych technik i nowych usług, jakie świadczy administracja. Konieczne wydaje się, aby audytor w sporządzanych przez siebie dokumentach i sprawozdaniu potrafił przedstawić prostym, przejrzystym językiem problemy opisane specjalistycznym- technicznym czy urzędniczym - żargonem.

Audytor powinien zachowywać się taktownie i z szacunkiem wobec audytowanych i kolegów - innych audytorów. Postawa taka pomoże zdobyć szacunek i zaufanie audytowanych oraz uniknąć podejrzeń i oskarżeń. Audytorowi potrzebna jest determinacja w radzeniu sobie z trudnymi problemami oraz wkraczaniu w nowe obszary poddawane badaniu. Powinien być odporny na naciski oraz skłonny do wyczerpanej i długotrwałej pracy, jakiej wymaga ustalenie faktów, zdolny do udokumentowania w ten sposób, aby nadawały się one do przyjęcia przez kierownictwo.

Zalecenia sformułowane w trakcie wykonywania zadania audytowego powinny opierać się na faktach, zaś fakty nie mogą zostać pozbawione właściwego im kontekstu. Audytor musi dokonać obiektywne, czyli pozbawionej dążenia do osiągnięcia jakichkolwiek własnych osobistych celów, oceny istotności ustaleń, jakie przyniosło zadania audytowego.

#### 2.4.4 Odpowiedzialność kierownictwa za kontrolę

Audytorzy wewnętrzni nie powinni być uprawnieni do podejmowania decyzji o charakterze władczy. Nie powinni oni również odpowiadać za jakikolwiek rodzaj działalności danej JSFP, jaki jest poddawany audytowi. Nie mogą też poza własną jednostką pełnić żadnych obowiązków związanych z dysponowaniem środkami publicznymi, które to obowiązki mogłyby wymagać wykonania audytu. KAW ze względu na konieczność zachowania obiektywizmu i bezstronności nie może przyjmować na siebie odpowiedzialności za działania operacyjne jednostki. Musi także unikać przeprowadzania audytu własnych wyników pracy.

Kierownictwo JSFP jest odpowiedzialne za ustanowienie elementów systemu kontroli wewnętrznej (mechanizmy kontroli oraz środowisko kontroli), oraz zapewnianie adekwatności, efektywności i skuteczności stosowanych mechanizmów kontroli. Mechanizmy kontroli nie powinny być wdrażane wyłącznie w następstwie zaleceń audytora. Jeżeli zalecenia audytora są jedynym uzasadnieniem dla wprowadzenia lub modyfikacji danego mechanizmu kontroli, może to być sygnał, że odpowiedzialni kierownicy nie są wystarczająco przekonani o konieczności ich wprowadzenia. Aby uniknąć takiej sytuacji, audytor nie może dostarczać kierownikowi JSFP gotowych rozwiązań. Kierownik na podstawie informacji uzyskanych od audytora powinien zaprojektować odpowiednie procedury i mechanizmy. Wspomniane elementy systemu kontroli wewnętrznej stanowią sposób wdrożenia ogólnych założeń kierownictwa dotyczących zarządzania JSFP do praktyki działalności jednostki.

#### 2.4.5 Ukierunkowanie na poprawę działalności jednostki

Ze względu na fakt, że audytorzy zajmują się testowaniem i oceną elementów systemu kontroli wewnętrznej, zainteresowani są, aby ich ustalenia przyczyniły się do poprawy działalności jednostki audytowanej w przyszłości. Ważne jest, aby audytorzy nie wykorzystywali błędów wykrytych w trakcie swoich badań do oceniania osób za nie odpowiedzialnych. Błędy jedynie ujawniają stan rzeczy leżący u ich źródła.

Audytorów wewnętrznych powinno interesować znacznie bardziej skorygowanie istniejącego problemu niż poszczególne błędy.

#### 2.4.6 Poziom istotności

Żaden element działalności JSFP nie jest z zasady wolny od błędów. Audytor wewnętrzny powinien ustalić jaki margines błędów nie stwarza zagrożenia dla działalności jednostki, a tym samym jest akceptowalny dla potrzeb audytu.

Audytor powinien skłonić kierownictwo do stworzenia stosownych mechanizmów i procedur służących wykrywaniu i zapobieganiu błędom, gdy wykryje w trakcie zadania audytowego, że:

- poziom nasilenia błędów zaczyna stawać się w nieuzasadnionym stopniu wysoki,
- liczba błędów istotnie się powiększa, stają się coraz poważniejsze,
- błędy pociągają za sobą skutki finansowe istotnych rozmiarów.

Kluczowe jest za każdym razem ustalenie przez audytora we współpracy z kierownikiem JSFP, jakie skutki finansowe lub jaki poziom występowania błędów zostaną uznane za istotne.

Z kolei bardzo niewielkie nasilenie błędów w danym rodzaju działalności JSFP może skłaniać audytora do wniosku, że mechanizmy kontroli są nadmiernie rozbudowane w stosunku do potrzeb.

#### 2.4.7 Obiektywizm

Audytor powinien dążyć do wykonywania swoich obowiązków swoich ustaleń w sposób obiektywny. Swoje ustalenia i zalecenia musi oprzeć na faktach, a nie na wrażeniach, jakim uległ w czasie dokonywania badań. Powinien pamiętać, że jego działalność jest tylko usługą świadczoną kierownictwu, które ma mieć zaufanie do wyników jego pracy.

Audytorzy wewnętrzni nie powinni dostosowywać swoich ocen w sprawach dotyczących audytu do oczekiwań innych osób. Konieczne, aby czuli się przekonani, że dostarczają produkt o wysokiej jakości i że nie poczynili w tej kwestii żadnych znaczących ustępstw. Zadania audytowe muszą być wykonywane w taki sposób, aby audytorzy wewnętrzni nie byli stawiani w sytuacjach, w których czuliby się niezdolnymi do wydawania obiektywnych, zgodnych z ich umiejętnościami i wiedzą zawodową opinii (*professional judgement*).

Zadania dla personelu KAW muszą być wyznaczane w taki sposób, aby uniknąć potencjalnych i rzeczywistych konfliktów interesów oraz uprzedzeń czy stronniczości. Jeżeli wystąpi sytuacja konfliktu interesów od audytorów oczekuje się składania sprawozdań Koordynatorowi Zadania Audytu. Koordynator albo Kierownik KAW rozpatrzy daną sytuację konflikt i ponownie wyznaczy audytorów do wykonania zadania, jeżeli uzna to za stosowne. Audytorzy powinni podlegać rutynowej rotacji pomiędzy obszarami poddawanych audytowi i komórkami audytowanymi w JSFP, co powinno sprzyjać szkoleniu, rozwojowi kariery zawodowej, oraz ograniczać ryzyko wystąpienia konfliktu interesów.

Audytorzy wewnętrzni zazwyczaj nie mogą podejmować obowiązków związanych z

operacyjną działalnością JSFP. Jeżeli zdarza się czasem, że audytorzy wewnętrzni wykonują pracę nie polegającą na audycie, to zakłada się, że nie działają oni w roli audytorów wewnętrznych. Audytorzy nie mogą angażować się w audyt jakichkolwiek działań, w sprawach, w których dysponowali kompetencjami władczymi, lub za które ponosili odpowiedzialność w ciągu poprzednich 24 miesięcy.

Pracownicy przeniesieni lub zatrudnieni czasowo w KAW nie powinni przeprowadzać audytu tych działań, które poprzednio sami wykonywali, dopóki nie upłynie rozsądnie przyjęty okres czasu. Należy założyć, że pracownicy tacy mogą nie być bezstronni przy prowadzeniu badania. Przy wykonywaniu nadzoru nad pracami KAW oraz przy składaniu sprawozdań z zadań audytowych trzeba zwracać uwagę, czy audytor wewnętrzny jaki prace w JSFP wykonywał wcześniej audytor wewnętrzny.

Koordinator oraz/lub Kierownik Komórki Audytu Wewnętrznego odpowiadają za sprawdzenie wszelkich wyników pracy audytu przed złożeniem końcowego sprawozdania w celu upewnienia się, czy przy jego opracowywaniu zachowano bezstronność.

#### 2.4.8 Swobodny obieg informacji, swoboda porozumiewania się

Praca zespołowa charakterystyczna dla KAW wymaga swobodnego obiegu informacji w sposób formalny jak i nieformalny, zarówno w górę jak i w dół hierarchii organizacyjnej JSFP, jak również pomiędzy pracownikami KAW.

#### 2.4.9 Ustawiczne doskonalenie zawodowe pracowników

Kierownik KAW oraz Kierownik JSFP powinni sprzyjać rozwojowi zawodowemu pracowników KAW poprzez:

- zachęcanie do zdobywania wiedzy i umiejętności w ramach jak i na zewnątrz danej JSFP poprzez udział w szkoleniach, wizytach studyjnych, studiach, stażach itp.,
- oferowanie zadań będących wyzwaniem dla audytorów wewnętrznych, zapewnienie w miarę możliwości różnorodności tematyki zadań audytowych dla utrzymania możliwie jak najwyższego poziomu zainteresowania audytorów pracą,
- wymaganie zawodowego podejścia do wykonywania obowiązków oraz nagradzanie i propagowanie postaw, które świadczą o wysokich standardach uprawiania zawodu.

### 2.5 Należyta staranność

Zachowanie należytej staranności zawodowej przez audytora oznacza staranne i sprawne posługiwanie się umiejętnościami audytorskimi w taki sposób, jakiego oczekiwać można od rozważnego i kompetentnego audytora wewnętrznego działającego w takich samych lub podobnych okolicznościach.

Standard należytej staranności wymaga zachowania racjonalnie uzasadnionego stopnia dbałości i kompetencji, nie zapewnia jednak nieomyślności czy też nadzwyczajnych wyników działania. W związku z tym audytor wewnętrzny nie może w sposób bezwzględny zapewnić, że przypadki błędów lub nieprawidłowości w ogóle

nie występują. Nie należy zapominać, że audytor zazwyczaj nie dysponuje takim zasobem wiedzy specjalistycznej, jaki charakteryzuje pracowników merytorycznych.

Staranność zawodowa powinna być odpowiednia do stopnia złożoności przeprowadzanego audytu. Działanie z należytą zawodową starannością wymaga zatem, aby przy wykonywaniu danego zadania audytowego tak zaplanować zakres prac, aby było możliwe osiągnięcie celów audytu. Czynności zawodowe audytora muszą być odpowiednie do znaczenia obszaru poddanego audytowi dla JSFP, prawdopodobieństwa wystąpienia błędów i nieprawidłowości, efektywności stosowanego systemu kontroli wewnętrznej. Działanie z należytą starannością wymaga również zapewnienia, aby korzyści związane z realizacją zadania audytowego były większe lub równe poniesionym nakładom.

Zagadnieniem związanym z zapewnieniem należytego stopnia zawodowej staranności jest konieczność stałego podnoszenia wiedzy, umiejętności i kwalifikacji przez audytorów. Obowiązkiem Kierownika KAW, a także Koordynatora Zadania Audytowego jest dbanie o zachowywanie należytej staranności przez podległych bądź nadzorowanych pracowników.

Należyta staranność wyraża się w postępowaniu zgodnym z przyjętymi wskazówkami metodycznymi oraz stosowaniu się do ogólnie przyjętych standardów. Ocena, czy audytorzy działają we wskazany sposób powinna być dokonywana przez Kierownika KAW czy Koordynatora Zadania Audytowego np. przy zatwierdzaniu planu audytu czy sprawozdania z przeprowadzenia audytu.

## **2.6 Kierownik komórki audytu wewnętrznego ( Kierownik KAW)**

Kierownik KAW jest odpowiedzialny za zarządzanie komórką audytu wewnętrznego. Efektywne zarządzanie wymaga, aby:

- praca KAW realizowała cele i obowiązki zatwierdzone przez kierownika JSFP,
- zasoby komórki były efektywnie i skutecznie wykorzystywane.
- praca audytu była zgodna z prawem oraz standardami audytu wewnętrznego.

Kierownik KAW odpowiada za następujące zadania:

- zatwierdzanie celów, planów i zakresu zadania audytowego zgodnych ze kartą danej KAW, oceną ryzyka, oraz potrzebami audytu,
- ustalenie zasad i procedur związanych z kierowaniem KAW oraz sprawowanie nadzoru nad ich przestrzeganiem przez pracowników KAW,
- nadzór nad pracownikami w zakresie wykonywania powierzonych im zadań, zwłaszcza nad przygotowaniem się do przeprowadzenia zadania audytowego i nad przestrzeganiem obowiązujących zasad i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz jego zgodności ze standardami międzynarodowymi,
- dokonywanie/zatwierdzanie wstępnej analizy obszarów ryzyka,
- uzgodnienie planu audytu z kierownikiem JSFP,
- podejmowanie decyzji o przeprowadzeniu audytu poza planem, na wniosek

kierownika JSFP, a w sytuacji, jeżeli przeprowadzenie audytu wewnętrznego poza planem audytu wewnętrznego stworzy zagrożenie dla realizacji tego planu, zawiadamia o tym na piśmie kierownika jednostki, a w przypadku jednostek, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt 2 –14 ustawy, także Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego,

- zatwierdzanie dokumentu przydzielającego pracowników KAW do zadania audytowego oraz w przypadkach, kiedy zadanie audytowe będzie realizowane przez dwu lub więcej audytorów, wyznaczanie Koordynatora Zadania Audytowego,
- ostateczne zatwierdzanie sporządzanych programów zadań audytowych oraz sprawozdań z przeprowadzenia audytu oraz dbanie o to, aby dokonana w sprawozdaniu ocena audytowanej działalności była rzetelna, zaś udokumentowanie wyników audytu było prawidłowe,
- sprawowanie nadzoru nad opracowaniem i prowadzeniem stałych akt audytu,
- ustanowienie i prowadzenie programu naboru i rozwoju zasobów ludzkich KAW.
- koordynację prac audytu wewnętrznego i zewnętrznego dla zapewnienia odpowiedniego zakresu audytu, minimalizowania zakresu dublowania prac audytorów zewnętrznych i wewnętrznych i związanego z tym ograniczenia kosztów,
- przyjęcie i realizowanie programu zapewnienia jakości.

Kierownik KAW realizując program zapewnienia jakości działań KAW powinien dbać o to, aby taki program przyczyniał się do usprawnienia działalności KAW. Bezcelowe jest utrzymywanie programu zapewnienia jakości jeżeli nie przynosi on skutków. W tym celu Kierownik KAW powinien wprowadzić system monitorowania i oceny efektywności programu jakości. System ten powinien uwzględniać również oceny wewnętrzne i zewnętrzne dokonywane w KAW. Ocena wewnętrzna może polegać na dokonywaniu bieżących przeglądów działalności KAW przez kierownika lub w drodze samooceny przez pracownika KAW. Ocena zewnętrzna może być dokonywana przez wykwalifikowaną osobę lub zespół spoza organizacji.

## **2.7 Koordynator zadania audytowego (KZA)**

Audytor może być wyznaczony Koordynatorem Zadania Audytowego w przypadku realizacji zadania audytowego przez dwie lub więcej osób. W takim przypadku Koordynator Zadania Audytowego, odpowiedzialny jest za opracowanie planów audytu wewnętrznego, przeprowadzanie zadań audytowych, oraz za składanie sprawozdań z audytu wewnętrznego sporządzanych w ramach obszarów przyznanego jemu zakresu odpowiedzialności za audyt. Zakres tych obowiązków obejmuje następujące zadania:

- opracowanie programu zadania audytowego,
- ustalenie harmonogramu zadania audytowego, wyznaczenie potrzebnych zasobów, oraz dopilnowanie, aby zatwierdzony program zadania audytowego został wykonany,

- przeprowadzenie narady otwierającej,
- zapewnienie prawidłowego i terminowego przeprowadzenia zadania audytowego,
- nadzorowanie przeprowadzania audytów oraz sprawdzanie wykonanych prac celem upewnienia się co do właściwego zakresu audytu, adekwatności użytych technik badawczych oraz precyzji uzyskanych wniosków,
- przygotowywanie list zadań do wykonania albo doradzanie wyznaczonym pracownikom w sprawach przeprowadzania dodatkowych testów, redagowania i dalszej dokumentacji uznanej za konieczną,
- sprawowanie nadzoru nad prowadzeniem bieżących akt audytu,
- reprezentowanie audytorów realizujących zadanie audytowe wobec kierownika jednostki audytowanej,
- komunikowanie się z pracownikami całej jednostki, a zwłaszcza z pracownikami tych komórek, które poddawane są audytowi, celem rozwiązywania problemów związanych z przeprowadzaniem audytu i uzyskania pożądanych działań korygujących,
- przekazywanie poczynionych w trakcie audytu ustaleń członkom kierownictwa komórki organizacyjnej,
- bieżące informowanie Kierownika KAW o stanie postępów prowadzonych zadań audytowych,
- sporządzanie projektu sprawozdania z audytu,
- ustalenie, czy cele audytu zostały osiągnięte,
- przedstawianie i komunikowanie ustaleń audytu na naradzie zamykającej poświęconej przeglądowi wyników audytu, oraz redagowanie odpowiedzi na zastrzeżenia kierownictwa komórki, poddawanej audytowi, zamieszczanych w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu.

Obowiązki Koordynatora Zadania Audytowego w zakresie nadzorowania realizacji konkretnego zadania audytowego obejmują okres od planowania danego zadania po przeprowadzenie ewentualnego audytu sprawdzającego. Stopień nadzoru będzie się wahać zależnie od umiejętności audytorów oraz stopnia trudności zadań audytu. Dokumentacja z wykonywania funkcji nadzorczych, taka jak notatki z przeglądów sprawdzających, listy zadań do wykonania, listy weryfikacyjne przeglądu dokumentów roboczych audytu powinna być zachowana jako ewentualna podstawa oceny jakości wykonywania nadzoru nad audytorami. Nadzór obejmuje następujące elementy:

- przydzielenie obowiązków poszczególnym audytorom uczestniczącym w zadaniu audytowym,
- rozstrzygnięcie rozbieżności między audytorami wewnętrznymi uczestniczącymi w zadaniu audytowym wynikłe na tle dokonanych ustaleń lub sposobu ujęcia ustaleń sprawozdaniu,
- monitorowanie codziennych postępów wyznaczonej pracy (wstrzymując

nieuzasadnione prace oraz przydzielając dodatkowe prace tam, gdzie to konieczne),

- sprawdzanie dokumentów roboczych audytu sporządzanych przez wyznaczonych pracowników i parafowanie takich dokumentów dla zaznaczenia, że zostały przejrane i prawidłowo wykonane,
- ustalenie, czy dokumenty robocze uzasadniają przyjęte ustalenia,
- dbanie o to, aby zatwierdzony program został wykonany,
- dbanie o to, aby sprawozdania były dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne i terminowo sporządzone,
- ocena wyników pracy audytorów,
- ułatwianie procesu prowadzenia audytu, poprzez rozwiązywanie problemów i kwestii obsady personalnej w toku codziennych postępów prac w zakresie prowadzonych audytów,
- sprawowanie obowiązków administracyjnych delegowanych przez Kierownika KAW,
- ocena wkładu pracy i wysiłku wyznaczonych pracowników, uzupełnianie dobrze wykonanych prac, oraz konstruktywna krytyka prac wymagających poprawy i uzupełnienia,
- przygotowanie formularzy oceny pracowników zgodnie z wymaganiami/otrzymanymi poleceniami,

W przypadku mniejszych KAW obowiązki koordynatora spełnia Kierownik KAW.

## **2.8 Audytor odpowiedzialny**

Audytor realizujący zadanie audytowe odpowiada za przeprowadzenie czynności audytorskich w ramach zadania audytowego.

Zakres obowiązków audytora obejmuje:

- przeprowadzanie czynności audytowych zgodnie z zasadami i trybem przewidzianym w przepisach prawnych, powszechnie uznawanymi standardami oraz metodyką przyjętą w danej KAW,
- dokonywanie w sposób obiektywny ustaleń oraz rzetelne ich dokumentowanie,
- sporządzanie wszelkich dokumentów w trakcie realizacji zadania audytowego,
- wykonywanie innych zadań zleconych przez Koordynatora zadania audytowego.

## 3 Procedury i techniki audytu

Szczegółowe procedury audytu wewnętrznego, proces audytu, powinny obejmować następujące zagadnienia:

- Planowanie audytu i ocena ryzyka
- Audytowanie/badanie/ocena
- Komunikowanie wyników/sprawozdawczość
- Późniejsze czynności sprawdzające/ocena wykonania zaleceń audytu

### 3.1 Planowanie audytu

Prace w zakresie audytu w ramach KAW powinny opierać się na ocenie dokonanej przez KAW dotyczącej ryzyka istotnych błędów w obszarach mających być poddany audytowi. Opiera się ona na kryteriach dotyczących istotności i ryzyka. Tak jak używa się jej w tym przypadku, ocena ryzyka stanowi technikę stosowaną do badania potencjalnych zadań audytu oraz do wyboru tych zadań, które są narażone na największe ryzyko. Kierownik KAW przeprowadza ocenę ryzyka dotyczącego środowiska audytu.

#### 3.1.1 Ocena ryzyka

Ocena ryzyka powinna być obecna na każdym etapie pracy audytora poprzedzającym opracowanie sprawozdania z przeprowadzenia audytu. Przeprowadzenie oceny ryzyka powinno w szczególności poprzedzać sporządzenie rocznego planu audytu wewnętrznego.

**Ryzyko** jest prawdopodobieństwem wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub braku działania, którego skutkiem może być szkoda w majątku lub wizerunku danej jednostki lub które przeszkodzi w osiągnięciu wyznaczonych jej celów i zadań. Jako przykłady takiego niepożądanego zdarzenia można wymienić np. podjęcie błędnej decyzji, wynikające z wykorzystania nieprawdziwych, nieaktualnych czy niepełnych informacji, niewłaściwe zaksięgowanie środków, przekazanie nienależnej dotacji. Zdarzenia te mogą przynieść niepożądane skutki dla jednostki i ponoszącego za nią odpowiedzialność kierownika, np. zwrot środków finansowych do budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, krytyczny raport audytora zewnętrznego (np. Najwyższej Izby Kontroli) czy wreszcie negatywny obraz jednostki w oczach opinii publicznej.

Ograniczenie ryzyka w zakresie działalności jednostki jest podstawowym celem audytu wewnętrznego.

W procesie oceny ryzyka można wyróżnić dwa etapy:

- ❖ identyfikacja obszarów ryzyka;
- ❖ analiza ryzyka, w wyniku której zostają uszeregowane obszary ryzyka pod względem ich ważności dla działania jednostki, a w konsekwencji ustalona kolejność przeprowadzania zadań audytowych.

### 3.1.1.1 Identyfikacja obszarów ryzyka

Audytor wewnętrzny identyfikuje wedle własnej zawodowej oceny (*professional judgement*) obszary ryzyka, czyli procesy, zjawiska lub problemy wymagające przeprowadzenia audytu. Należy podkreślić, że nie istnieje uniwersalny zbiór obszarów ryzyka. Ich rozpoznanie zawsze zależy będzie od wiedzy audytora - znajomości celów, działań, struktury danej jednostki, zakresów odpowiedzialności pracowników itp. oraz od jego intuicji.

Zbierając informacje niezbędne przy identyfikacji obszarów ryzyka audytor powinien brać pod uwagę:

- cele i zadania jednostki,
- przepisy prawne dotyczące działania jednostki (ewentualne zmiany w tych przepisach),
- wyniki wcześniej przeprowadzonego audytu lub kontroli,
- wyniki wcześniej dokonywanych innych ocen adekwatności, efektywności i skuteczności procedur i mechanizmów w jednostce (systemów kontroli wewnętrznej),
- sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z wykonania budżetu,
- wyniki rozmów, jakie przeprowadził z kierownictwem, kierownikami komórek i innymi pracownikami jednostki,
- pytania i wnioski, jakie kierują do niego pracownicy jednostki;
- ankiety i kwestionariusze badające opinię pracowników jednostki,
- informacje dotyczące jednostki opublikowane w prasie, radiu, telewizji, na stronach internetowych czy listach dyskusyjnych itp.

Ważne wydaje się, żeby audytor zapewnił sobie dostęp do istotnych źródeł informacji o wszystkim tym, co dotyczy jednostki. Konieczne jest śledzenie wszelkich zmian w organizacji jednostki - powoływanie nowych komórek, czy grup zadaniowych. Wskazane jest, aby audytor zapoznawał się z harmonogramami prac poszczególnych komórek organizacyjnych, zbierał i czytał dokumenty wykorzystywane przez te komórki do monitorowania postępu swoich prac i osiągania celów (np. składane cyklicznie sprawozdania). Audytor powinien zadbać o to, aby przy zbieraniu informacji odnoszących się do obszaru ryzyka mieć możliwość odbywania rozmów z kluczowymi osobami zajmujących się danym problemem, mieć możliwość przeglądania korespondencji, a także protokołów spotkań i narad. Jeżeli jest to możliwe w danej jednostce, audytor powinien uczestniczyć w spotkaniach kierownictwa.

Pomocne dla audytora przy badaniu obszarów ryzyka mogą być także sprawozdania i inna dokumentacja kontroli dokonywanych przez komórkę kontroli wewnętrznej (inspekcyjnej) danej jednostki, jak również dodatkowe ustne informacje uzyskane od kontrolerów.

Najważniejszym źródłem informacji mogą się w praktyce okazać rozmowy z pracownikami jednostki. Audytor powinien okazać swoim rozmówcom jak największe zaufanie, wysłuchać ich, nie narzucać swoich wniosków założonych z góry. Należy pamiętać, że pracownicy jednostki na ogół wiedzą znacznie więcej niż audytor o określonym problemie i mogą zaproponować jego rozwiązanie. Audytor powinien być dla nich wiarygodnym rozmówcą. Musi zdobyć zaufanie i podkreślać, że skutkiem zbierania przez niego informacji nie będą represje ze strony kontrolerów czy kierownictwa, a jedynie ewentualne podjęcie działań prewencyjnych dla zapewnienia prawidłowego działania jednostki. Nie można przy tym zakładać, że rozmowa przyniesie zawsze konkretne, pożądane przez audytora ustalenia.

Audytor musi dokonać krytycznego badania swoich źródeł. I tak, na przykład, powinien zbadać, co spowodowało ewolucję częstotliwości i treści sprawozdań składanych przez komórki organizacyjne. Audytor musi zadać sobie pytanie o przyczynę decyzji, której treść jest zawarta w dokumencie, czy o trafność spostrzeżeń zawartych w przeglądanych notatkach służbowych. W przypadku informacji pochodzących z ankiety imiennej rozpisanej wśród pracowników należy zastanowić się, czy są one kompetne i rzetelne. Należy w tym przypadku wziąć pod uwagę obawy pracowników przed ich zwierzchnikami albo brak czasu i niechęć do udzielania wyczerpujących wyjaśnień na piśmie. Konieczne może okazać się także porównanie informacji uzyskanej w trakcie wywiadu z inną informacją uzyskaną ustnie.

### 3.1.1.2 Analiza ryzyka

Dokonując analizy napływających informacji audytor zwraca uwagę na newralgiczne, wrażliwe punkty związane z działalnością jednostki, którymi mogą być przykładowo:

- działania jednostki, które mogą wpływać na opinię publiczną,
- cele i zadania jednostki,
- przepisy prawne dotyczące działania jednostki
- liczba, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych,
- wielkość majątku, którym dysponuje jednostka,
- sytuacja finansowa jednostki,
- możliwość dysponowania przez jednostkę środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych, niepodlegających zwrotowi przy uwzględnieniu wymogów dawcy,
- liczba i kwalifikacje pracowników jednostki,
- uwagi pracowników jednostki,
- warunki pracy w jednostce,
- postawy etyczne pracowników, ich nastawienie i motywacja do realizacji zadań

jednostki,

- przewidywane zmiany przepisów prawnych,
- zmiana zakresu rzeczowego lub terytorialnego działania jednostki,
- zmiany sposobu działalności, zmiany personelu, struktury organizacyjnej systemu informatycznego,
- specyficzne ryzyka związane ze sprawami, którymi zajmuje się wybrany departament, wydział itp.
- jakość i bezpieczeństwo używanych systemów informatycznych;
- jakość kierowania daną komórką – doświadczenie, kwalifikacje ich kierowników, delegowanie kompetencji,
- wyniki wcześniej przeprowadzonego audytu lub kontroli
- wpływ czasu od poprzedniego audytu lub kontroli,
- akceptacja ustaleń poprzedniego audytu lub kontroli w danej komórce czy jednostce, podjęte działania naprawcze
- sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

Kierownik KAW powinien opracować ujednolicone wytyczne dla ocen ryzyka i nadawania znaczenia poszczególnym obszarom ryzyka. Opinia kierownika KAW decyduje, jaki czynnik będzie miał decydujący wpływ na wybór pewnego obszaru działalności jednostki do audytu. Audytorzy wewnętrzni przedstawiają propozycje oceny ryzyka w obszarach, którymi się zajmują, i ostatecznie dokonują oceny ważności ryzyka korzystając z ujednoliconych kryteriów (wag) przedstawionych im przez Kierownika KAW.

Audytor wewnętrzny może wykorzystać wiele metod oceny ryzyka. Może ustalić jego znaczenie wyłącznie na podstawie opisu ryzyka. Może również tworzyć matryce oceny operujące wieloma kryteriami, do których przypisana jest odpowiednia waga (lub punktacja). Przykładowo kryteriami zastosowanymi przy liczeniu istotności ryzyka w matrycy mogą być wpływ czasu od poprzedniego audytu lub kontroli, znaczenie obszaru ryzyka, priorytety kierownika JSFP itd.

W załączniku 1 i 1a opisano sześć metod oceny ryzyka dla audytu wewnętrznego.

W załączniku 2 podano przykład metody do oceny systemu kontroli wewnętrznej. Ocena taka może być przeprowadzona w ramach przygotowywania programu zadania audytowego lub na początkowym etapie zadania audytowego.

Innymi metodami, jakie audytor wewnętrzny może wykorzystać przy ocenie ryzyka są: mapa ryzyka i kwestionariusz oceny ryzyka.

**Mapa ryzyka** klasyfikuje obszary ryzyka według ich znaczenia i prawdopodobieństwa wystąpienia w każdym obszarze niepożądanych zdarzeń. Klasyfikacji ryzyka dokonuje się tu w formie matrycy. Szczególnym zainteresowaniem audytora powinna być obdarzona ta część matrycy, w której ujęte są procesy o dużym znaczeniu dla jednostki i gdzie zarazem występuje wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia

błędów i nieprawidłowości.

**Kwestionariusz oceny ryzyka** przygotowany przez audytora jest rozsyłany pracownikom jednostki do wypełnienia. Jeśli audytor uzna to stosowne, może poprosić pracowników o wypełnienie go anonimowo. Może on służyć zdobyciu informacji o opinii pracowników na temat:

- kultury organizacyjnej jednostki,
- wykonywania obowiązujących w niej procedur,
- komunikacji między pracownikami a kierownictwem, czy między poszczególnymi komórkami organizacyjnymi.

Wszelkie istotne obszary ryzyka muszą zostać uszeregowane pod względem stopnia ich priorytetu na potrzeby strategicznego (długookresowego) planu audytu – o ile taki istnieje - oraz rocznego planu audytu.

Ważnym jest, aby w ramach pracy nad ustaleniem priorytetów uzyskać odpowiedź na pytanie, które ryzyka są akceptowane przez Kierownika JSFP w całości, a które do pewnego poziomu. Kierownik JSFP może bowiem dojść do wniosku, że są takie ryzyka, których wystąpienie nie zagraża w istotny sposób funkcjonowaniu jednostki i wykonywaniu przez nią zadań, a zapobieżenie im pochłonęłoby zbyt wiele środków finansowych czy nakładu pracy.

### 3.1.2 Plan strategiczny audytu

Plan strategiczny audytu jest zalecany, lecz nie jest wymagany przez przepisy prawa. Plan taki powinien nakreślać funkcje i obszary pracy KAW w perspektywie średnio-okresowej i długo-okresowej. Powinien być sporządzony na co najmniej trzy lata i powinien podlegać corocznemu przeglądowi oraz aktualizacji w miarę potrzeb. Powinien brać pod uwagę relacje pomiędzy dostępnymi zasobami i zidentyfikowanymi priorytetami audytu, wyniki audytu oraz nowe systemy i inne zmiany w danej JSFP. Plan strategiczny audytu wewnętrznego powinien być ściśle związany z planem strategicznym danej JSFP, o ile plan taki istnieje.

Kierownik KAW opracowuje strategiczny plan audytu, który może zawierać następujące elementy:

- Cele długo-okresowe i krótko-okresowe dla KAW.
- Opis działań komórki audytu wewnętrznego.
- Plany rozwoju funkcji audytu.
- Wszelkie planowane sfery audytu, które mają być poddane audytowi, uszeregowane według stopnia priorytetu ze względu na ocenę ryzyka.
- Częstotliwość audytów w poszczególnych sferach.

Plan strategiczny powinien zostać zatwierdzony przez Kierownika JSFP. Kierownik JSFP powinien przedstawić zatwierdzony plan strategiczny audytu Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego.

### 3.1.3 Roczny plan audytu

Audyt wewnętrzny powinien być prowadzony według rocznego planu audytu i opierać się na ocenie ryzyka. W szczególnie uzasadnionych przypadkach, audyt wewnętrzny należy prowadzić przez okres wykraczający poza zasięg rocznego planu audytu.

Kierownik KAW powinien przygotować roczny plan audytu obowiązujący dla audytu w następnym roku. Zanim zostanie podjęta decyzja o przyjęciu planu audytu, należy przeprowadzić konsultacje z Kierownikiem danej JSFP. Kierownik KAW zatwierdza plan swoim podpisem nie później niż do końca października. Roczny plan audytu należy także przesłać do Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego. W załączniku 3 zamieszczono strukturę rocznego planu audytu.

Roczny plan audytu powinien przedstawiać ogólny opis tego, co komórka audytu wewnętrznego zamierza dokonać w ciągu roku. Zadania audytu dobiera się w oparciu o ocenę ryzyka oraz uwzględniając oczekiwania Kierownika danej JSFP, jak również biorąc pod uwagę dostępne fundusze i zasoby ludzkie. Plan audytu powinien obejmować w szczególności:

- Ryzyko dotyczące pozyskiwania i wydatkowania środków z funduszy publicznych,
- Tematy (obszary) audytu wewnętrznego,
- Proponowany harmonogram audytu wewnętrznego,
- Tematy (obszary) zaplanowane do przeprowadzenia audytu wewnętrznego na przestrzeni kolejnych lat.

Do zadań wymagających szczególnych kwalifikacji Kierownik KAW może zatrudnić ekspertów z zewnątrz. Jeżeli potrzebne kwalifikacje fachowe dostępne są w innych departamentach danego urzędu, należy najpierw wykorzystać takich specjalistów zanim sięgnie się po wynajęcie ekspertów z zewnątrz.

Jeżeli uzasadniają to określone okoliczności, roczny plan audytu może zostać zmieniony.

O takich zmianach i uzasadnieniach korekty planu decyduje Kierownik KAW, a zatwierdza Kierownik danej JSFP. Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego powinien być informowany o zmianach bez niepotrzebnej zwłoki.

Do końca marca każdego roku, Kierownik KAW przedstawia Kierownikowi JSFP oraz Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego sprawozdanie z wykonania rocznego planu audytu za poprzedni rok.

## 3.2 Zadanie audytowe

W Załączniku 6 przedstawiono Zestawienie etapów zadania audytowego (poczynając od planowania audytu, kończąc na czynnościach sprawdzających (audyt sprawdzający).

### 3.2.1 Planowanie zadania audytowego

#### 3.2.1.1 Przydzielenie zadania

Przydzielenie zadania, zwykle przygotowane przez KZA i zatwierdzone przez Kierownika KAW, rozpoczyna wykonywanie zadania audytowego. Należy je podpisać jeszcze przed rozpoczęciem danego zadania. Przydzielenie zadania zawiera nazwę i numer, podaje wskazówki co do celów danego zadania oraz ewentualnych szczególnych uzasadnionych obaw lub innych spraw wymagających uwzględnienia, ustala okres trwania audytu, oraz wyznacza audytorów i harmonogram. Przykład wzorcowego formularza przydzielenia zadania audytu znaleźć można w Załączniku 7.

Szacunkowy harmonogram zostaje wstępnie określony na podstawie rocznego planu audytu. Wszelkie propozycje zmian przewidzianych w harmonogramie oparte na wnioskach ze wstępnych prac, takich jak przegląd dotychczasowych dokumentów roboczych, jak rozmowy z Kierownikiem danej JSFP, itp., należy zgłaszać przy pomocy formularza wniosku o zmianę planu harmonogramu oraz Ewidencji Wykorzystania Czasu przedstawionych w Załącznikach 8 i 9.

#### 3.2.1.2 Identyfikacja zakresu, celów i bieżącego ryzyka zadania audytowego

Listę weryfikacyjną celów i planowania zadania audytowego (Załącznik 10) można wypełnić jeszcze przed rozpoczęciem zadania. Koordynator, który jest odpowiedzialny za dane zadanie audytowe, odpowiada za terminowe wypełnienie takiej listy kontrolnej. Celem listy weryfikacyjnej jest udokumentowanie następujących informacji dotyczących planowania:

- przeglądu wcześniejszych dokumentów roboczych audytu, zakresu dotychczasowych audytów i sprawozdań z przeprowadzenia audytu, oraz ustaleń na temat wymaganych konkretnych działań następczych;
- przeglądu okresu trwania poprzednich audytów w zestawieniu z ustaleniami i zaleceniami wynikającymi z poprzednich sprawozdań z przeprowadzenia audytów, oraz ustalenia ich wpływu na bieżące zadanie audytowe;
- oceny ryzyka bieżącego zadania audytowego, oraz identyfikacji spraw wzbudzających szczególne obawy z punktu widzenia bieżącego audytu;
- znajomości działalności operacyjnej komórki poddawanej zadaniu audytowemu;
- koordynacji audytu z audytorami zewnętrznymi, oraz ustalenia wpływu ich pracy na zakres bieżącego zadania audytowego;
- ustalenia konkretnych celów zadania audytowego;
- oszacowania czasu i zasobów koniecznych do osiągnięcia celów zadania

audytowego. W razie potrzeby należy powołać eksperta do przeprowadzenia niektórych elementów zadania audytowego;

- opracowania i zatwierdzenia szczegółowego programu zadania audytowego;
- komunikowania się ze wszystkimi osobami, które mają interes w zaznajamiania się z procesem audytu;
- dokumentowania powodów zaangażowania (informowania) odpowiedniego szczebla kierownictwa dla zapewnienia, aby wybrany szczebel kierownictwa dysponował odpowiednimi uprawnieniami do wdrożenia uzgodnionych działań naprawczych;
- komunikowania się z kierownictwem badanej komórki na temat celów zadania audytowego, oraz uzyskiwanie jego uwag i sugestii ułatwiających osiągnięcie pozytywnych wyników zadania audytowego;
- w razie potrzeby, zmiany szczegółowego programu zadania audytowego, dla odzwierciedlenia wyników komunikowania się z kierownictwem badanej komórki, bądź dla odzwierciedlenia wyników przeglądu na miejscu;
- zatwierdzenia docelowej daty zakończenia zadania audytowego.

Przed rozpoczęciem audytu można także przeprowadzić wstępny przegląd. Jego celem jest uzyskanie informacji potrzebnych do opracowania programu zadania audytowego.

### 3.2.1.3 Wstępny przegląd.

Jedną z bardziej użytecznych metod wykorzystywanych na etapie zbierania informacji i poznawania działalności jednostki jest **wstępny przegląd**. Wstępny przegląd polega na zbieraniu informacji o badanej działalności, bez ich szczegółowej weryfikacji. Do głównych celów takiego przeglądu należą:

- zrozumienie badanej działalności;
- wyodrębnienie istotnych obszarów, wymagających szczególnej uwagi w trakcie zadania audytowego;
- zidentyfikowanie istniejących mechanizmów kontroli;
- uzyskanie informacji ułatwiających przeprowadzenie zadania audytowego;
- ustalenie, czy konieczne jest przeprowadzanie zadania audytowego w danym obszarze.

Przegląd pozwala na zaplanowanie i przeprowadzenie prac audytorskich w oparciu o posiadane informacje. Jest też narzędziem umożliwiającym najbardziej efektywne wykorzystanie zasobów KAW. Przegląd przeprowadzany jest na podstawie programu wstępnego przeglądu, który sporządzany jest przez audytora/Koordynatora i zatwierdzany przez Kierującego audytem wewnętrznym. Przeglądu dokonuje wyznaczony przez Kierującego audytem wewnętrznym audytor.

Przegląd może się wiązać z zastosowaniem następujących technik:

- rozmów z pracownikami danej komórki organizacyjnej;

- rozmów z osobami, na które audytowana działalność wywiera wpływ, np. z użytkownikami wyników generowanych przez audytowaną działalność;
- obserwacji na miejscu/ogłędzin;
- analizy sprawozdań i innych dokumentów przygotowywanych dla kierownictwa komórki;
- procedur analitycznych;
- schematów, wykresów;
- testów kroczących (*walk-through*);
- zaprojektowaniu kwestionariuszy kontroli wewnętrznej.

Zebrane na tym etapie informacje stanowią dla audytora podstawę do opisanie procesu<sup>7</sup>, który ma być poddany badaniu w trakcie zadania audytowego. Dokumentacja w postaci opisowej lub analizy graficznej proces może ulec dalszym modyfikacjom na etapie oceny systemu kontroli wewnętrznej. Ostateczna wersja dokumentacji procesu powinna zostać włączona zarówno do akt stałych jak i bieżących.

Aktualizacja dokumentacji procesów (zawartych w aktach stałych) w jednostce jest zadaniem audytora odpowiedzialnego za przydzielone mu w ramach jego obowiązków służbowych określone procesy. Do niego należy sprawdzenie, czy w danym procesie zaszły jakieś zmiany i czy, ewentualnie, nie jest konieczne opisanie nowego procesu, dotychczas nie uwzględnionego. Dokumentując dany proces, audytor może posługiwać wieloma technikami, a w tym opisem, schematem struktury organizacyjnej, graficzną analizą procesów a także kwestionariuszem kontroli wewnętrznej<sup>8</sup>.

#### 3.2.1.4 Techniki badania

Opisane poniżej techniki badania można stosować na etapie planowania zadania audytowego, jak również w trakcie czynności audytorskich (na miejscu). Audytorzy powinni stosować tylko te techniki, które są potrzebne do realizacji konkretnego programu lub działalności stanowiącej przedmiot badania. Audytorzy powinni stale dążyć do opracowywania nowych i bardziej efektywnych technik. Przy dokonywaniu wyboru najlepszej metody badania danej konkretnej działalności, audytor powinien stosować takie techniki, które doprowadzą do pożądanego wyniku, uwzględniając związane z tym koszty.

#### **Rozmowa/wywiad**

Rozmowa jest jedną z podstawowych technik badania. Należy pamiętać o

---

<sup>7</sup> Przez proces należy rozumieć pewien uporządkowany logicznie ciąg czynności, działań, decyzji i uzgodnień, których efektem jest powstanie pewnej wartości dodanej w postaci dającej się określić zmiany w środowisku zewnętrznym, którą określać będziemy efektem pracy jednej lub kilku komórek organizacyjnych jednostki.

<sup>8</sup> Służy on raczej ocenie niż dokumentacji procesu. Można jednak tak sformułować pytania, by odpowiedzi wymagały formy opisowej.

stosowaniu podstawowych zasad przy przeprowadzaniu rozmowy:

- Ustalenie celów rozmowy
- Zaplanowanie organizacyjne rozmowy
- Udokumentowanie jej istotnych wyników

### **Analiza porównawcza**

Polega ona na porównywaniu danych, czasami pochodzących z różnych źródeł, celem identyfikacji nietypowych sytuacji lub odchyłeń od sytuacji pożądanej. Jeżeli dane znajdują się na elektronicznych nośnikach informacji, na ogół można zaprogramować komputer do przeprowadzania analiz porównawczych.

### **Graficzna analiza procesów (*flowcharting*)**

Oznacza to posługiwanie się siatką graficzną do sporządzania wykresu lub schematu czynności, które muszą zostać wykonane, aby dane zadanie lub czynność można było z powodzeniem doprowadzić do końca. Technika ta może być audytorowi szczególnie użyteczna do identyfikacji możliwych słabości mechanizmów kontroli wewnętrznej lub wąskich gardeł w działalności operacyjnej. W Załączniku 11, zamieszczono Zalecenia dotyczące graficznej analizy procesów.

### **Procedury analityczne**

Stanowią one dla audytora narzędzie do oceny informacji zebranych w trakcie badania. Polegają na analizie relacji pomiędzy danymi finansowymi lub niefinansowymi z różnych okresów lub różnych jednostek, dokonywanej w celu stwierdzenia zgodności i przewidywanych tendencji lub znaczących odchyłeń i niespodziewanych związków.

Przykłady: - porównywanie wyników takich jak przychody, wydatki, itp., tej samej komórki/jednostki organizacyjnej/programu z okresu na okres.

- ocena zmian wyników, które są uzależnione lub podlegają wpływom innych czynników. Jeżeli na przykład, liczba pracowników zwiększyła się w stosunku do poprzedniego okresu, koszty wynagrodzeń powinny również wzrosnąć, obok ich normalnego zwiększenia na skutek podwyżek, inflacji, itp.

### **Testy kroczące (*walkthrough*)**

Jest to powtarzanie konkretnych mechanizmów kontroli, które umożliwiają sprawdzenie procesu od jego początku do końca. Mają one potwierdzić prawidłowość opisu systemu jakim dysponuje audytor i zagwarantować pełne zrozumienie zasad systemu przed rozpoczęciem zadania audytowego. Wykonuje się je poprzez zbadanie niewielkiej ilości operacji.

### **Rozpoznawcze badanie próbek**

Metoda rozpoznawczego badania próbek posługuje się pobieraniem próbek losowych jako narzędziem dostępnym do wykorzystania w połączeniu z wieloma innymi testami. Aby można było stosować to narzędzie, muszą być spełnione następujące kryteria:

- Wykaz elementów populacji jest kompletny, aktualny i możliwy do

zidentyfikowania.

- Do przeprowadzenia wyboru obiektów stanowiących przedmiot testu na potrzeby audytu da się zastosować system liczb losowych.
- Można ustalić poziom dopuszczalnego błędu.

Można wyróżnić następujące podstawowe metody doboru próby:

- Losowanie statystyczne. Wymaga spełnienia warunku, aby wszystkie jednostki populacji miały równą szansę wyboru do próby. Do doboru używa się tablic liczb losowych bądź odpowiednich programów komputerowych.
- Losowanie intuicyjne. Dokonanie doboru odbywa się na podstawie zawodowej oceny audytora i może być uzasadnione przez np. wartość jednostek populacji, poziom ryzyka, poziom reprezentacyjności.
- Losowanie systematyczne. Wymaga wyliczenia stałego przedziału losowania, tzw. interwału. Interwał wyznacza się dzieląc populację przez liczebność próby. Pierwszą jednostkę do próby wybieramy losowo z przedziału od 1 do wartości interwału. Jeśli interwał oznaczymy jako "i", pierwszą jednostkę do próby jako "p", a liczebność próby jako "n" to wówczas do próby trafią jednostki o numerach: p, p+i, p+2i, p+3i, ..., p+(n-1)i.
- Losowanie „na chybił trafił”. Stosuje się je wtedy, gdy trudno zastosować inne metody, np. kiedy jednostkom populacji nie można przyporządkować kolejnych numerów.

### **Obserwacja/oględziny**

Wizytacja pomieszczeń komórki organizacyjnej, poddawanej badaniu, może przynieść ujawnienie istotnych słabości w jej działaniu. Technika ta może także polegać na obserwowaniu wykonywania zadań przez pracowników jednostki.

#### **3.2.1.5 Program zadania audytowego**

Program zadania audytowego powinien zostać opracowany przez Koordynatora Zadania Audytu oraz sprawdzony i zatwierdzony przez Kierownika KAW po zakończeniu planowania danego zadania. Program zadania audytowego stanowi szczegółowy plan pracy do wykonania w toku danego zadania. Program audytu powinien zawierać następujące elementy:

- 1) oznaczenie zadania audytowego ze wskazaniem jego numeru i tematu,
- 2) cel zadania audytowego,
- 3) analizę ryzyka,
- 4) podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania audytowego,
- 5) wskazówki metodyczne, w tym:
  - a) techniki przeprowadzania zadania audytowego,
  - b) sposób przeprowadzania zadania audytowego,
  - c) problemy, na które należy zwrócić szczególną uwagę w badaniach,
  - d) dowody niezbędne do dokonania ustaleń i sposób ich badania,
  - e) wskazówki o charakterze techniczno – organizacyjnym,

- f) wzory wykazów i zestawień,
- 6) założenia organizacyjne,
- 7) harmonogram przeprowadzania zadania audytowego.

Nie później niż na dwa tygodnie przed planowanym rozpoczęciem zadania audytowego, audytor powinien przedłożyć Kierownikowi KAW pisemne powiadomienie o zadaniu audytowym, przedstawiające:

- Przedmiot audytu.
- Czas trwania.
- Imiona i nazwiska audytorów.

Dobrze skonstruowany program umożliwia:

- systematyczne planowanie każdego etapu pracy, które można zaprezentować wszystkim zainteresowanym pracownikom audytu,
- istnienie narzędzi samooceny działań własnych audytorów,
- istnienie instrumentów, za pomocą których KZA może sprawdzać i porównywać wyniki pracy z zatwierdzonymi planami,
- pomoc w szkoleniu niedoświadczonych pracowników i zapoznawaniu ich z zakresem, celami i czynnościami roboczymi audytu,
- podstawę do sumarycznego dokumentowania rzeczywiście wykonanych prac,
- istnienie narzędzi wspomagających KZA, umożliwiających ograniczenie bezpośredniego zaangażowania się w prowadzenie nadzoru,
- pomoc w zapoznaniu się przez kolejnych pracowników audytu z istotą poprzednio wykonanych prac.

Program składa się z konkretnych wskazówek dotyczących przeprowadzenia danego zadania. Dla każdego obszaru audytu program w ramach analizy ryzyka powinien: (1) wyszczególnić ryzyka, które muszą być uwzględnione w tym obszarze; (2) przedstawiać dla każdego ryzyka elementy systemu kontroli (mechanizmy kontroli), które istnieją lub które są potrzebne jako zabezpieczenie przed wskazanym ryzykiem; (3) przedstawiać, dla każdego z wyszczególnionych mechanizmów kontroli, czynności audytorskie potrzebne do sprawdzenia efektywności tych mechanizmów, albo przedstawiać zalecenia, których spełnienie będzie wymagane dla stworzenia potrzebnych mechanizmów kontroli; oraz (4) przewidywać miejsce na zamieszczanie odniesień do powiązanych dokumentów roboczych audytu.

Przykładową strukturę programu zadania audytowego zamieszczono w Załączniku 12.

#### 3.2.1.6 Narada otwierająca

Po zakończeniu wstępnych etapów planowania zadania audytowego, oraz przed rozpoczęciem czynności audytorskich (na miejscu), przeprowadza się naradę otwierającą z udziałem audytorów (włącznie z Koordynatorem Zadania Audytowego) oraz przedstawicieli danej komórki organizacyjnej, która ma być poddana audytowi.

Podczas narady otwierającej audytor wewnętrzny przedstawia cel, tematykę i założenia organizacyjne zadania audytowego, w celu minimalizacji możliwych zaburzeń w pracy poddawanego audytowi komórki organizacyjnej, oraz uzyskania ogólnych informacji na temat danej komórki organizacyjnej. Wszelkie ewentualne zastrzeżenia i sprzeczności muszą być zamieszczone w aktach audytu w części dotyczącej dokumentów na temat programu zadania audytowego. Narada otwierająca stanowi okazję do rozpoczęcia budowania dobrych stosunków. Do spraw, które należy omówić w trakcie narady należą następujące sprawy:

- a. Tematykę i cele – przegląd podstawowego zakresu i celów zaplanowanych dla danego zadania audytowego. Zarysowanie ogólnego planu pracy audytu. Podkreślenie, że celem audytu jest wspomoczenie kierownictwa poprzez dostarczenie analiz, ocen, zaleceń, oraz informacji dotyczących badanych działań.
- b. Założenia organizacyjne – wyjaśnienie, w jaki sposób postępować się będzie z ustaleniami audytu, np.: rozwiązanie spraw związanych z drobnymi ustaleniami, omawianie wszystkich ustaleń na bieżąco aby umożliwić klientowi audytu podjęcie w porę działań naprawczych, narada zamykająca po zakończeniu czynności audytorskich (na miejscu), przegląd sprawdzający projekt sprawozdania, oraz dystrybucja formalnego sprawozdania z przeprowadzenia audytu. Omówienie aktualnego stanu poprzednich ustaleń audytu.
- c. Postępy audytu – doprowadzenie do jasnego porozumienia z kierownictwem komórki poddawanej audytowi na temat bieżącego informowania ich personelu o postępach i ustaleniach audytu. Ustalenie częstotliwości przekazywania aktualizujących informacji o postępach audytu oraz szczebli kierowniczych, do których będą kierowane informacje aktualizujące na temat postępów i ustaleń audytu.
- d. Wkład ze strony klienta audytu – zwrócenie się o podanie sugestii dotyczących obszarów problemowych, w których audytorzy mogą być pomocni dla kierownictwa komórki poddawanej audytowi. (Należy starannie rozważyć wszelkie sugestie i życzenia, aby upewnić się, czy rzeczywiście zachodzi potrzeba skierowania uwagi audytu na te sprawy. Nie należy angażować się w działalność operacyjną.)
- e. Współpraca administracyjna – informacje na temat godzin pracy, dostępu do akt, miejsca do pracy dla uczestniczących audytorów, wymogów dochowania terminów roboczych w działalności komórki poddanej audytowi, oraz uzyskania innych informacji, które mogą być pomocne do ustalenia harmonogramu działań audytu, tak aby dopasować je do trybu pracy badanej komórki i aby jak najmniej zakłócać jej pracę.
- f. Przedstawienie się i wizytacja – Zorganizowanie spotkania z pozostałym personelem, z którym audytor będzie pracować w trakcie audytu; zorganizowanie wizytacji, obejścia pomieszczeń dla zaznajomienia się z fizycznym środowiskiem pracy. Efektywna komunikacja na początku audytu może istotnie wpłynąć na atmosferę, w której prowadzony jest cały audyt. Może to oznaczać różnicę

### 3.2.2 Czynności audytowe

#### 3.2.2.1 Wstępna ocena systemu kontroli wewnętrznej (badanie systemów)

Ocena systemu kontroli wewnętrznej może być przeprowadzona jako część oceny ryzyka występującego w danej organizacji na etapie planowania rocznego audytu, jak również w trakcie różnych faz planowania i realizacji danego zadania audytowego.

Ocena mechanizmów kontroli wewnętrznej powinna dostarczyć rozsądnego, chociaż nie absolutnego zapewnienia, że podstawowe elementy systemu są wystarczające do osiągnięcia ich zamierzonych celów. Badanie i ocena winny być wystarczająco udokumentowane oraz rzetelnie poparte wynikami testów, obserwacji i badań. Wykorzystanie metod elektronicznego przetwarzania danych, które może rzutować na wiarygodność, dokładność czy też przydatność danych finansowych lub statystycznych, oraz sprawozdań, winno być uwzględnione jako część badania i oceny jego wyników. W Załączniku 2 przedstawiony jest przykład oceny systemu kontroli wewnętrznej. Celem wszelkich prac audytorskich wewnętrznego jest ocena systemu kontroli wewnętrznej.

Mechanizmy kontroli wewnętrznej poddawane są ocenie przez cały czas trwania badań audytu. KZA powinien opracować wytyczne pomagające wyznaczonym pracownikom w wykonywaniu tego aspektu prac audytu. Wytyczne te włączone są do programu zadania audytowego w formie pożądanых cech mechanizmów kontroli wewnętrznej, kwestionariuszy kontroli wewnętrznej, list kontrolnych, oraz szczegółowych testów i procedur audytu. Wprowadzone wytyczne dla audytu sporządzone na piśmie stanowią bezcenne środki wspomagające, lecz KZA musi dbać o to, aby każdy z wyznaczonych pracowników był zaznajomiony z zakresem i celami przeglądu systemu kontroli wewnętrznej.

Badając system kontroli wewnętrznej audytor może posłużyć się **kwestionariuszami kontroli** lub **listami kontrolnymi**. Stanowią one dla audytora pomoc do uzyskiwania potrzebnych informacji od pracowników badanej komórki na temat mechanizmów kontroli wewnętrznej. Kwestionariusze takie są skonstruowane w taki sposób, żeby odpowiedzi negatywne wskazywały na potencjalnie słabe punkty kontroli wewnętrznej. Negatywna odpowiedź będzie powodować, że audytor będzie się starał ustalić, czy istnieją kompensacyjne elementy kontroli, które kompensowałyby negatywną odpowiedź.

Narzędziami wspomagającymi pracę audytora na tym etapie są notatki opisowe<sup>9</sup> oraz graficzna analiza procesów, opracowywane na etapie wstępnego przeglądu.

Oprócz podanych powyżej narzędzi wiele informacji audytor uzyskuje podczas rozmów z pracownikami komórek organizacyjnych, poddawanych audytowi. Informacje te oraz wyniki z nich ustalenia i wnioski, są także dokumentowane w dokumentach roboczych. Dokumentacja taka obejmuje identyfikowane silne i słabe strony mechanizmów kontroli, oraz ich odniesienia do odpowiednich testów wiarygodności.

---

<sup>9</sup> Opisują one mechanizmy kontroli wewnętrznej.

W ocenie mechanizmów kontroli wewnętrznej audytor powinien brać pod uwagę następujące czynniki:

- typy błędów i nieprawidłowości, które mogą występować,
- procedury mechanizmów kontroli służące zapobieganiu i wykrywaniu takich błędów i nieprawidłowości,
- czy zostały przyjęte stosowne procedury i czy są zadowalająco przestrzegane,
- słabe strony, które mogłyby umożliwiać wymykanie się błędów i nieprawidłowości istniejącym mechanizmom kontroli,
- wpływ tych słabych stron na charakter, rozłożenie w czasie i stopień nasilenia technik audytu, które trzeba zastosować.

Dokumentacja wspomaga zrozumienie przez audytora mechanizmów kontroli wewnętrznej. Dokumenty robocze audytu dostarczają uzasadnień wniosków, do których doszedł audytor w zakresie badania i oceny mechanizmów kontroli wewnętrznej. Tylko te funkcje mechanizmów kontroli wewnętrznej, które zostaną uznane za krytyczne albo ważne dla zachowania siły określonego cyklu transakcji, powinny być testowane i oceniane. Dokumenty robocze powinny być opracowywane dla naświetlenia tych cech mechanizmów kontroli wewnętrznej w ramach tych procesów, które mają być poddane ocenie. Wyniki ocen poszczególnych mechanizmów kontroli powinny być dokumentowane w arkuszu ustaleń, którego przykładowy format znajduje się w załączniku 3.

#### 3.2.2.2 Testowanie

Testowanie polega na określeniu i doborze reprezentatywnej próbki operacji, zbadaniu ich, porównaniu wyników z oczekiwaniami oraz dokonaniu ekstrapolacji wyników na badaną populację. Stosowanie prób statystycznych i losowych opartych na teorii prawdopodobieństwa pozwala audytorowi na stawianie tez dotyczących większych zbiorów z określonym stopniem pewności, na podstawie badania pewnej części procentowej wszystkich elementów. Istnieją dwa podstawowe rodzaje testów:

**Testy zgodności** przeprowadza się dla uzyskania wystarczających dowodów, że dany system działa zgodnie z rozumieniem audytora uzyskanym poprzez ocenę systemu kontroli wewnętrznej, czyli że mechanizmy kontroli są stosowane. Przeprowadza się je dla tych procesów mechanizmów kontroli, na których audytor postanowił polegać<sup>10</sup>. I odwrotnie, jeżeli audytor ustali, że na pewnych mechanizmach systemu kontroli nie można polegać, zwykle nie przeprowadza się w stosunku do nich testów zgodności. Ważne jest, aby jednostki populacji będącej przedmiotem testowania miały taką samą cechę dotyczącą mechanizmu kontroli. Błędem będzie każde odstępstwo od takiego mechanizmu.

Rodzaj, rozkład czasowy i nasilenie testów zgodności są blisko związane z mechanizmami kontroli badanymi przez audytora. Ponadto, audytor musi brać pod uwagę dostępność materiałów dowodowych oraz wkład pracy audytorskiej koniecznej do przetestowania zgodności. Rozpatrując konieczny wkład pracy

---

<sup>10</sup> W praktyce test zgodności może polegać na fizycznym sprawdzeniu czy dany mechanizm kontroli (np. autoryzacja wydatku) został w rzeczywistości przeprowadzony.

audytorskiej, audytor ocenia, czy pominięcie określonych testów zgodności nie zmniejszy w sposób istotny zaufania do danych mechanizmów kontroli, oraz czy taka ograniczona wiarygodność istotnie wpłynie na kolejne testy i procedury audytu.

KZA powinien zatwierdzić rodzaj, nasilenie i rozkład w czasie testów zgodności dla potrzeb audytu po przejrzaniu i sprawdzeniu odpowiednich kwestionariuszy, list weryfikacyjnych, pisemnych opisów, oraz analiz graficznych. Ponadto, testy i procedury audytu winny być adekwatnie opatrzone krzyżowymi odniesieniami do wstępnego przeglądu i wstępnej oceny mechanizmów kontroli wewnętrznej.

**Testy wiarygodności** (rzeczowe) przeprowadza się po przeprowadzeniu testów zgodności<sup>11</sup>. Polegają one na sprawdzeniu, czy informacje zawarte w dokumentacji są kompletne, dokładne i czy odzwierciedlają stan faktyczny. Zazwyczaj testy te przeprowadza się na poszczególnych operacjach celem stwierdzenia ich poprawności. Jeśli audytor na podstawie testów zgodności stwierdzi stosowanie danych mechanizmów kontroli, testy wiarygodności przeprowadzane są na małych próbach (ograniczone testy wiarygodności). W przypadku stwierdzenia, że mechanizmy kontroli nie są stosowane testy wiarygodności prowadzi się na odpowiednio zwiększonych próbach (rozszerzone testy wiarygodności).

### 3.2.2.3 Podsumowanie

Reasumując, czynności audytorskie mogą obejmować:

- Wstępny przegląd dla uzyskania wewnętrznego zapoznania się z ogólną organizacją, działaniem i mechanizmami kontroli występującymi u klienta audytu.

Ustalenie, jakie ustanowiono mechanizmy kontroli. Wstępne próby zarysowania schematów organizacyjnych, analiz graficznych procesów, oraz notatki opisujące procedury.

Testy kroczące – Prześledzenie przebiegu wybranych operacji przez cały system dla potwierdzenia, czy rzeczywiście funkcjonują tak jak to opisano.

- Wstępną ocenę mechanizmów kontroli:
  - Dokumentowanie – ukończenie kompletowania schematów organizacyjnych, analiz graficznych przebiegu procesów, oraz notatek opisujących procedury.
  - Ocenę – Dokonanie wstępnej próby oceny efektywności mechanizmów kontroli wewnętrznej<sup>12</sup>.
- Testowanie i ponowną ocenę – Potwierdzenie, modyfikacja, albo odrzucenie wstępnej próby oceny systemu mechanizmów kontroli wewnętrznej poprzez

---

<sup>11</sup> Dopuszczalne jest także połączenie tych dwóch rodzajów testów w trakcie jednego ciągu czynności.

<sup>12</sup> Z reguły dokonuje się jej na w oparciu o informacje uzyskane na podstawie kwestionariusza kontroli wewnętrznej.

zastosowanie testów na wybranych próbach. Udokumentowanie wyników takich testów i wniosków dotyczących efektywności systemu mechanizmów kontroli wewnętrznej.

Jednocześnie należy stwierdzić, że ujęcie chronologiczne czynności audytorskich w praktyce może się nieco różnić od powyższego modelu. Zawodowy osąd audytora, jego doświadczenie, specyfika badanego obszaru lub dogłębna wiedza audytora na jego temat mogą uzasadniać odejście od niektórych czynności bądź przeprowadzenie ich w innej kolejności.

#### 3.2.2.4 Cechy właściwie opracowanych ustaleń audytu

Stwierdzenie stanu istniejącego(Co jest!)

Kryteria (Co powinno być!)

Skutek (Co z tego wynika?)

Przyczyna (Dlaczego tak się stało?)

Zalecenie (Co należy zrobić?)

**Stwierdzenie stanu istniejącego.** Stwierdzenie stanu określa rodzaj i zakres ustalenia bądź niezadowolającego stanu. Często stanowi odpowiedź na pytanie: "Co było źle?" Zazwyczaj, jasne i dokładne stwierdzenie stanu wyłania się z porównań i wyników uzyskanych przez audytora w odniesieniu do odpowiednich kryteriów oceny.

**Kryteria.** Ta cecha polega na ugruntowaniu prawomocności danego ustalenia poprzez identyfikację kryteriów oceny, oraz odpowiada na pytanie: "Na podstawie jakich norm zostało to osądzone?" W przypadku audytów finansowych i audytów zgodności, takie kryteria stanowić mogą dokładność, istotność, ciągłość i stałość metod, albo zgodność z obowiązującymi zasadami rachunkowości oraz wymogami aktów prawnych. W przypadku audytów efektywności i gospodarności, (skuteczności), kryteria mogą być zdefiniowane w określeniach misji, działalności albo funkcji; standardach i normach wyników oraz kosztów; wymaganiach określonych w zobowiązaniach prawnych; celach danego programu; przyjętych zasadach, procedurach, oraz innych poleceniach służbowych; albo też w innych zewnętrznych źródłach kryteriów.

**Skutek.** Ta cecha określa rzeczywisty lub potencjalny wpływ na istniejący stan i odpowiada na pytanie: "Jaki to miało skutek?". Znaczenie danego stanu rzeczy jest zwykle oceniane poprzez jego skutki. W przypadku audytów operacyjnych działalności, ograniczenie efektywności i gospodarności, albo nie osiągnięcie celów danego programu (skuteczność), stanowią właściwe miary skutku. Często znajdują one wyraz w ujęciu ilościowym, np. środków pieniężnych, liczby zatrudnionych osób, ilości materiałów, liczby transakcji, albo upływu czasu. Jeżeli rzeczywistego skutku nie da się ustalić, potencjalne lub niewymierne skutki mogą być czasami przydatne do pokazania znaczenia danego stanu rzeczy.

**Przyczyna.** Czwarty cecha określa powody leżące u podłoża niezadowolającego stanu rzeczy lub ustalenia i odpowiada na pytanie: "Dlaczego tak się stało?"

Jeżeli dany stan rzeczy utrzymywał się przez dłuższy czas, albo nasila się, należy

także opisać przyczyny wpływające na takie cechy danego stanu faktycznego.

Identyfikacja przyczyny niezadowolającego stanu rzeczy lub określonych ustaleń, stanowi wstępny warunek sformułowania znaczących zaleceń dotyczących działań naprawczych. Przyczyna może być całkiem oczywista, jeżeli zalecenia audytu wskazują na konkretny i praktyczny sposób poprawy danego stanu rzeczy. Jednakże, brak identyfikacji przyczyny w ramach danego ustalenia może również oznaczać, że przyczyna nie została ustalona z powodu ograniczeń lub wad pracy audytu, albo że została pominięta aby uniknąć bezpośredniej konfrontacji z urzędnikami odpowiedzialnymi za niepożądany stan.

**Zalecenia.** Ten ostatni atrybut określa sugerowane działania zaradcze i odpowiada na pytanie: "Co należy zrobić?". Relacja pomiędzy zaleceniem audytu a leżącą u jego podłoża przyczyną danego stanu rzeczy winna być jasna i logiczna. Jeżeli taki związek istnieje, zalecane działanie będzie najprawdopodobniej wykonalne i właściwie ukierunkowane. Zalecenia zawarte w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu powinny precyzyjnie określać co trzeba zmienić lub naprawić. Sposób dokonania zmian należy do obowiązków klienta. Bardziej ogólne zalecenia (np. aby zwrócić większą uwagę, ponownie podkreślić wagę konkretnych mechanizmów kontroli, coś przeanalizować albo rozpatrzyć) nie powinny być stosowane w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu, lecz bywają czasami stosowane w skrótowych sprawozdaniach kierowanych bezpośrednio do kierownictwa najwyższego szczebla dla zwrócenia jego uwagi na ustalenia w sprawie zgodności (z prawem, planami celami itp.), ujawnione w szeregu obszarów.

Korzyści płynące z podjęcia zalecanych działań należy wyszczególnić, chyba że są one zupełnie oczywiste. Koszt wdrożenia i utrzymania zaleceń należy zawsze porównać z odpowiednim ryzykiem. Zalecenia należy kierować do osoby posiadającej kompetencje do podjęcia odpowiednich działań.

### 3.2.2.5 Dokumentowanie czynności audytowych

Audytor wewnętrzny ma nie tylko prawo wglądu do dokumentów i innych materiałów związanych z funkcjonowaniem badanej komórki, ale także może sporządzać niezbędne odpisy, kopie lub wyciągi, jak również zestawienia i obliczenia, w tym zawartych na elektronicznych nośnikach informacji. Zestawienia i obliczenia dokonywane na podstawie dokumentów, przez pracowników badanej komórki zatwierdza kierownik tej komórki. Odpisy i kopie powinny być potwierdzone przez pracowników badanej komórki.

Odpisy, kopie lub wyciągi, jak również zestawienia i obliczenia otrzymane lub opracowane w trakcie zadania audytowego należy umieścić we właściwym rozdziale akt audytu. Aby zapewnić prawidłową i pełną ilustrację danego zadania audytowego w aktach audytu, audytor powinien dokumentować wszelkie uzyskane informacje i włączać je do akt audytu.

Należy dokumentować wszelkie informacje uzyskane w trakcie prowadzonych spotkań, włącznie z rozmowami telefonicznymi, naradami i wywiadami.

Przebieg narady otwierającej, zamykającej oraz innych narad w trakcie zadania audytowego dokumentuje się protokołem. Protokół z narady musi zawierać informacje o celu, przebiegu i wyniku narady.

Protokół z rozmowy (załącznik 14) stanowi dokument, który powinien być sporządzony według jednolitego wzoru bezpośrednio po rozmowie lub jeszcze w jej trakcie. Ogólne zalecenia dotyczące archiwizowania dokumentów roboczych opisano w Załączniku 14. Zaleca się, aby kopię protokołu rozmowy przedstawić osobie, z którą przeprowadzono dany wywiad, zwłaszcza jeżeli miała wtedy miejsce dyskusja na temat istotnych spraw. Dokumentowanie rozmów ułatwia proces audytu i wspomaga opracowanie wniosków i zaleceń. Protokół z rozmowy powinien zostać podpisany przez audytora, a także w przypadkach kiedy jest to właściwe, przez z którą przeprowadzono rozmowę.

### 3.2.3 Sprawozdawczość

Celem sprawozdań składanych Kierownikowi JSFP przez audytora wewnętrznego, jest dostarczenie obiektywnych informacji i zaleceń, których celem jest umożliwienie podejmowania właściwych decyzji. Ostateczne sprawozdanie z przeprowadzenia audytu stanowi wynik końcowy każdego zadania audytowego i należy do obowiązków Kierownika KAW.

#### 3.2.3.1 Projekt sprawozdania z przeprowadzenia audytu (zadania audytowego)

Dla każdego zakończonego zadania audytowego audytor powinien opracować projekt sprawozdania, w którym informuje o ustaleniach, uwagach i wnioskach (zaleceniach) i ich wdrożeniu. Kierownik KAW powinien dopilnować aby sprawozdanie było dokładne, obiektywne, przejrzyste, zwięzłe, konstruktywne, kompletne oraz terminowe.

Celem opracowywania projektu sprawozdania z przeprowadzenia audytu jest upewnienie się, że audytor prawidłowo zrozumiał części składowe systemu oraz zapewnienie klientowi audytu możliwości ustosunkowania się i oceny tego sprawozdania, a także do wyrażenia własnych ocen i opinii. Projekt sprawozdania z przeprowadzenia audytu należy przedstawić kierownikowi komórki poddanej audytowi, a wyniki audytu poddać pod dyskusję w trakcie narady zamykającej. Klient audytu ma także prawo do przedstawienia wyjaśnień dotyczących wyników. Projekt sprawozdania powinien odpowiednio obejmować te same elementy co sprawozdanie ostateczne.

#### 3.2.3.2 Narada zamykająca

Elementem kończącym zadanie audytowe jest narada zamykająca. Odbywa się ją w celu przedstawienia wstępnych ustaleń i wniosków zawartych w projekcie sprawozdania z przeprowadzenia audytu. Projekt taki należy dostarczyć kierownikowi komórki poddawanej badaniu w terminie umożliwiającym mu ustosunkowanie się do jego treści.

Koordynator Zadania Audytowego odpowiada za ustalenie terminu narady zamykającej. W naradzie zamykającej biorą udział audytorzy przeprowadzający zadanie, a w razie potrzeby także Kierownik KAW oraz kierownik badanej komórki i wskazani przez niego pracownicy. Audytor wewnętrzny może, na wniosek kierownika komórki, w której jest przeprowadzony audyt wewnętrzny, zaprosić do uczestniczenia w naradzie zamykającej osoby sprawujące nadzór nad działalnością komórki.

Przed naradą zamykającą, należy przygotować strategię prezentacji. Powiązane sprawy można połączyć, oraz należy opracować kolejność prezentacji. Należy unikać

takich punktów na początku prezentacji, które wprowadzałyby elementy mogące wywołać sprzeciw pracowników komórki poddawanej audytowi. Ustalenia należy pogrupować w dwie kategorie i przedstawić je w następującym porządku.

1. Istotne ustalenia adresowane do kierownictwa najwyższego szczebla.
2. Uwagi – sprawy mniej ważne, które zostaną przedstawione ustnie lub w formie nieformalnej notatki osobom odpowiedzialnym za nadzór wobec klienta audytu.

Celem narady jest poinformowanie kierownictwa komórki poddanej audytowi o wynikach audytu i o procesie sprawozdawczym, osiągnięciu porozumienia na temat ustaleń, oraz zapoznanie z działaniami naprawczymi zaplanowanymi lub już podjętymi w celu poprawy ewentualnych niedociągnięć ujawnionych przez audyt. KZA powinien dokonać przeglądu celów i zakresu zadania audytowego, oraz procesu sprawozdawczego przed podjęciem dyskusji o ustaleniach audytu. w miarę możliwości, ustalenia i zalecenia audytu powinny następnie zostać omówione przez osobę, która opracowała ustalenia audytu lub prowadziła zadanie audytowe w danym obszarze. Należy również wziąć pod uwagę okazję przedstawienie pozytywnych mechanizmów kontroli wewnętrznej i zarządzania, zidentyfikowanych podczas przeprowadzania audytu. Jeden z pracowników audytu winien zostać wyznaczony do zapisywania i dokumentowania wszelkich dyskusji w trakcie narady. Należy sporządzić protokół z narady zamykającej (załącznik 16) dla każdego ustalenia omawianego na naradzie zamykającej.

#### 3.2.3.3 Sprawozdanie z przeprowadzenia audytu

Po naradzie zamykającej KZA sporządza sprawozdanie z przeprowadzenia audytu. Wszyscy audytorzy wewnętrzni, którzy uczestniczyli w czynnościach audytu podpisują sprawozdanie, potwierdzając tym samym, że dane które przedstawili są dokładne. Osoby oraz/lub kierownik odpowiedzialny za komórkę poddaną audytowi również podpisują sprawozdanie końcowe dla potwierdzenia, że jego treść została im przedstawiona i że otrzymali jeden egzemplarz tego sprawozdania.

Sprawozdanie z przeprowadzenia audytu powinno zawierać następujące elementy:

1. oznaczenie zadania audytowego,
2. datę sporządzenia,
3. nazwę i adres komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny,
4. imię i nazwisko audytorów wewnętrznych uczestniczących w zadaniu audytowym oraz numer imiennego upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego,
5. krótkie streszczenie,
- 6. cel przeprowadzania zadania audytowego,**
- 7. zakres przedmiotowy zadania audytowego,**
8. podjęte działania i zastosowane techniki przeprowadzania zadania audytowego,
9. termin, w którym przeprowadzono audyt wewnętrzny,
10. zwięzły opis działań komórki, jej strategii i celów zwłaszcza w obszarze

poddanym audytowi wewnętrznemu,

**11. ustalenia stanu faktycznego,**

**12. określenie oraz analizę przyczyn i skutków uchybień,**

**13. uwagi i wnioski w sprawie usunięcia stwierdzonych uchybień,**

14. podpisy audytorów wewnętrznych uczestniczących w zadaniu audytowym,

15. zatwierdzenie przez Kierownika KAW,

16. lista osób otrzymujących sprawozdanie z przeprowadzenia audytu.

Jasne określenie **celu zadania audytowego** jest konieczne dla prawidłowej oceny jego wyników. Jeśli zaistnieje taka potrzeba w tej części sprawozdania można poinformować dlaczego przeprowadzono zadanie audytowe (czy wynikało ono z planu czy było działaniem *ad hoc*) i jakich wyników oczekiwano.

Wskazanie **zakresu audytu** umożliwi czytelnikowi sprawozdania na zorientowanie się jakiego obszaru działalności jednostki dotyczyło badanie. Aby precyzyjnie określić granice zakresu, można również wymienić rodzaje działalności, powiązane z badanymi obszarami.

W sprawozdaniu powinny znaleźć się te **ustalenie stanu faktycznego** (stwierdzone fakty), które są konieczne do uzasadnienia lub wyjaśnienia uwag i wniosków.

**Analiza przyczyn i skutków** znalezionych uchybień to sporządzona przez audytora wewnętrzного ocena wpływu ustalenia stanu faktycznego na badany rodzaj działalności i na całą jednostkę. Należy jednak pamiętać, aby w przypadku nie znalezienia istotnych uchybień wyraźnie wskazać, że system funkcjonuje w sposób prawidłowy.

**Uwagi i wnioski** (zalecenia) w sprawie stwierdzonych uchybień stanowią zalecenia ulepszeń oraz plan działań naprawczych.

Kierownik komórki poddanej audytowi w porozumieniu z audytorem określi także czas przewidziany na wdrożenie i osoby odpowiedzialne za wprowadzenie w życie ustaleń i zaleceń sformułowanych w końcowym sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu.

Zastrzeżenia ze strony poddanego audytowi komórki organizacyjnej muszą zawsze być składane w postaci pisemnej oraz zostać załączone do akt audytu. Kierownik KAW także podpisuje sprawozdanie końcowe z przeprowadzenia audytu oraz zatwierdzone sprawozdanie końcowe z audytu, jak również harmonogram wdrożenia jego zaleceń, które zostają przedłożone Kierownikowi danej JSFP. Zatwierdzone sprawozdanie końcowe zostaje załączone do akt.

W przypadku, gdyby po dwóch miesiącach od otrzymania wewnętrznego sprawozdania nie podjęto żadnych kroków zmierzających do poprawy mechanizmów kontroli i zarządzania, Kierownik danej JSFP powinien poinformować Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego oraz Kierownika KAW i wyjaśnić przyczynę takiej

sytuacji.

Wzór końcowego sprawozdania z audytu (przykłady Wzór Sprawozdania z Przeprowadzenia Audytu podano w Załączniku 17) powinny zostać opracowane i wprowadzone przez Kierownika KAW. Wzór taki może być różny zależnie od celów i zakresu audytu, itp.

Akta audytu mogą zostać zamknięte po zatwierdzeniu końcowego sprawozdania z przeprowadzenia audytu przez Kierownika danej JSFP. Sprawdzanie wykonania zaleceń traktuje się jako odrębne działanie. Dokument zamknięcia akt audytu sporządzony przez audytora i sprawdzony przez Kierownika KAW należy umieścić jako ostatni dokument w aktach (Załącznik 18 Dokument Zamknięcia Audytu).

Wszystkie sprawozdania powinny mieć sześć następujących cech:

**Dokładność** – Wszelkie sprawozdania muszą być poparte faktami. Jest niezmiernie ważnym dla wiarygodności KAW i każdego audytora, aby zachować najwyższy poziom rzeczowej, bezstronnej i obiektywnej sprawozdawczości.

**Jasność** – Wszelkie sprawozdania muszą być jasne, zrozumiałe i nie powinny wymagać konieczności ich interpretowania ani ustnych wyjaśnień.

**Kwantyfikacja** – Wszelkie uwagi powinny mieć podany w maksymalnym możliwym stopniu wymiar ilościowy, aby pozwolić na ustalenie wagi i skutków oddziaływania wskazanych punktów. Przykłady kwantyfikacji stanowią ilości, liczby odchyłeń w testach oraz zakresu testowania.

**Zwięzłość** – Wszelkie sprawozdania muszą być trafne i dotyczyć przedmiotu audytu. Niekoniecznie oznacza to że mają być krótkie.

**Rzetelność** – Wszelkie sprawozdania winny zachować równowagę, biorąc pod uwagę wrażliwością klientów audytu. Nacisk należy położyć na warunki poprawy, a nie na krytykę osób lub zdarzeń z przeszłości.

**Terminowość** – Wszelkie sprawozdania muszą być wydawane na czas po zakończeniu danego zadania. Podsumowanie podstawowej tematyki badania Audytu (Załącznik 25) można sporządzić dla każdego sprawozdania z przeprowadzenia audytu.

**Przypisanie odpowiedzialności do konkretnych osób** – Wszelkie sprawozdania muszą podawać kto, jak i kiedy ma podejmować działania naprawcze.

Jeżeli sprawozdanie jest dokładne, jasne, zwięzłe, rzetelne, terminowe i zawiera konkretnie wyznaczone obowiązki, wzrasta jego wartość, jako wiarygodnego źródła informacji.

### 3.3 Akta audytu

Aby zapewnić wysoką jakość audytu i uprościć opracowywanie dokumentów

roboczych gromadzonych w trakcie audytu, jak również aby umożliwić dostęp stron trzecich do informacji na temat przebiegu audytu, wszelkie dokumenty robocze powinny być zamieszczone w aktach audytu. Akta audytu należy układać według jednolitych wymogów.

Każda teczka akt audytu powinna być zaopatrzona w następujące informacje:

- Numer akt ,
- Nazwa akt ,
- Nazwa KAW,
- Nazwa komórki poddanej audytowi,
- Czas trwania czynności zbierania akt.

Wszelkie dokumenty audytu przed włączeniem ich do teczki akt audytu należy ponumerować oraz zarejestrować w odpowiednim formularzu. Spis dokumentów na początku każdego rozdziału dostarcza informacji o wszystkich dokumentach zamieszczonych w danym rozdziale.

Akta audytu przenosi się do archiwum zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi w Rzeczypospolitej Polskiej.

### 3.3.1 Stałe akta audytu

KAW powinna prowadzić stałe akta, która zawierają dokumenty charakteryzujące daną Jednostkę Sektora Finansów Publicznych jako całość, oraz/lub jej strukturę według podziału na komórki organizacyjne.

Stałe akta obejmują w szczególności:

1. akty normatywne oraz inne akty prawne związane z zakresem działania jednostki oraz regulujące jej funkcjonowanie,
2. dokumenty zawierające opis procedur kontroli, w tym kontroli finansowej, i mające wpływ na system kontroli finansowej,
3. plany audytu wewnętrznego,
4. inne informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzanie audytu wewnętrznego i analizę ryzyka.

Akta stałe mogą być wykorzystane do przeprowadzenia zadań audytowych w przyszłości oraz posłużą jako cenne informacje wprowadzające dla nowych audytorów wewnętrznych. Akta te należy stale aktualizować.

### 3.3.2 Bieżące akta audytu

Bieżące akta zawierają informacje niezbędne do sformułowania uwag i wniosków, które będą zawarte w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu wewnętrznego. Prowadzi się je dla dokumentowania przebiegu i wyników konkretnego zadania audytowego.

Powinny składać się co najmniej z pięciu części, obejmujących:

1. Dokumenty zgromadzone przed rozpoczęciem zadania audytowego, w tym materiałów, które stanowią podstawę rozpoczęcia zadania (np. analiza ryzyka sektora) oraz imienne upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego.
2. Dokumenty, które przynależą do czynności planowania i projektowania programu audytu, m.in. programu audytu, wszelkich ewentualnych korekt programu, protokół z narady otwierającej, wybrana metodyka audytu).
3. Materiały do oceny i dowodów, w tym wszelkie materiały sporządzone przez audytora lub otrzymane od stron trzecich oraz oświadczenia pracowników badanej komórki, które wywierają wpływ na ocenę systemów zarządzania i kontroli finansowej (protokoły narad, fotokopie dokumentów, wyniki testów, itp.).
4. Sprawozdania, w tym projekt sprawozdania, podnoszone zastrzeżenia i zatwierdzone końcowe sprawozdanie.
5. Czynności sprawdzających, w tym notatkę informacyjną z czynności sprawdzających.

Kiedy końcowe sprawozdanie zostanie zatwierdzone, wszelkie nieistotne dokumenty zawarte w aktach audytu należy usunąć z akt. Dokumenty weryfikujące ustalenia audytu (ścieżka audytu) oraz metody audytu muszą zostać zarejestrowane w aktach na trwałe. Kierownik KAW odpowiada za opracowanie wytycznych gromadzenia akt i ich archiwizacji.

### 3.3.3 Przegląd jakości akt audytu

Ważną częścią oceny jakości Komórki Audytu Wewnętrznego stanowi okresowy i gruntowny przegląd akt oraz dokumentów roboczych audytu dokonywany przez Kierownika KAW i Koordynatora Zadania Audytowego. Celem przeglądu akt audytu jest ocena adekwatności wykonanych prac audytorskich oraz sprawdzenie, czy ustalone z góry cele audytu zostały osiągnięte. Określenie "dokument roboczy audytu" dotyczy w tym kontekście zarówno papierowych kopii dokumentów roboczych jak i elektronicznych wersji dokumentów roboczych przechowywanych za pomocą komputera.

Dokumenty robocze audytu muszą stanowić zestaw samodzielnych dokumentów, na podstawie których czytelnik będzie w stanie zidentyfikować działania przeprowadzone przez audytora(ów) dla spełnienia celów programu zadania

audytowego i przygotowania sprawozdanie z przeprowadzenia audytu. Musi istnieć jasna ścieżka dokumentująca audyt.

Dokumentacja przeglądu dokumentów roboczych stanowi obowiązek Kierownika KAW oraz właściwego Koordynatora Zadania Audytowego. Lista weryfikacyjna oceny jakości wykonania zadania audytowego (przykład w Załączniku 19) powinna być stosowana do jednolitej dokumentacji zadania. Wymogi dla poszczególnych funkcji dotyczące przeglądu dokumentów roboczych określono poniżej:

### **Koordinator Zadania Audytowego**

KZA odpowiada za okresowe przeglądy dokumentów roboczych w trakcie trwania zadania audytowego. Co do reguły przegląd taki powinien następować w miarę jak zostają zakończone poszczególne części programu zadania audytowego. Celem takiego przeglądu jest zapewnienie istnienia:

- A. Adekwatnej dokumentacji wszelkich ustaleń z odpowiednimi odniesieniami do konkretnych dokumentów roboczych. Każde ustalenie powinno znajdować poparcie w Arkuszu Ustaleń Audytu (Załącznik 13).
- B. Ustalonych wymogów opracowywania każdego zalecenia tak, aby zapewnić dokładność w uwzględnianiu wszelkich elementów danego ustalenia oraz wykazywanie profesjonalizmu w formułowaniu tych ustaleń.
- C. Konsekwentnej ciągłości w systemie indeksowania celem utrzymania zapisu ścieżki audytu.
- D. Odnotowania wszelkich elementów programu zadania audytowego, które w dalszym ciągu pozostają nie ukończone.
- E. Odpowiednich dokumentów/zestawień roboczych zawierających wskazania źródeł danych, podstaw określenia i doboru próbek, zapis wykonanych prac, oraz wniosków. Ponadto, wszelkie mające znaczenie w danym wypadku arkusze robocze/zestawienia powinny zawierać odniesienie do konkretnych posunięć programu zadania audytowego oraz do właściwego Zestawienia Ustaleń Audytu, jeżeli uzasadniają one dane ustalenie audytu.
- F. Niezbędnych odniesień dla zapewnienia pełnego powiązania ze wszystkimi stronami dokumentów roboczych dla zachowania kompletnej ścieżki audytu (*audit trail*).

### **Kierownik KAW**

Kierownik KAW dokonuje oceny przeglądu dokumentów roboczych wykonanego przez audytorów przeprowadzających zadanie audytowe. Zostaje to osiągnięte za

pomocą przeglądu dokumentów roboczych pod kątem niektórych spośród kryteriów wymienionych wyżej. Przegląd przez KZA powinien zostać zakończony wraz z zakończeniem czynności audytorskich, a przed przeglądem projektu sprawozdania z przeprowadzenia audytu z udziałem klientów audytu. W przypadku, gdy audyt wykonywany był wyłącznie przez audytora, będącego jednocześnie KZA, przegląd dokumentów audytu powinien być przeprowadzony podczas trwania zadania audytowego, nie czekając na zakończenie czynności audytorskich i na sporządzenie projektu sprawozdania. Obok spraw wyszczególnionych istotne dla przeglądu dokonywanego przez KZA, Kierownik KAW powinien być także brać pod uwagę następujące elementy:

- A. Dokładność - Audytor musi zawsze pamiętać, że sprawozdanie musi być całkowicie oparte na faktach. Każde stwierdzenie, każda liczba, oraz każde odniesienie musi być oparte na rzeczowych dowodach. Stwierdzenia faktów muszą wiązać się z zapewnieniem, że audytor osobiście zaobserwował lub zweryfikował każdy fakt stwierdzony w sprawozdaniu.
- B. Jasność – Jasność oznacza przekazanie czytelnikowi tego co audytor miał na myśli pisząc sprawozdanie. Jeżeli audytor nie wystarczająco zapoznał się z danym tematem, przeprowadzić więcej prac w terenie lub dalszych badań.
- C. Zwięzłość – Zwięzłość oznacza pozbywanie się nadmiernie rozbudowanych elementów oraz eliminowanie tego, co jest nieistotne lub bez znaczenia dla przedmiotu audytu. Słowa, zdania i akapity, które nie służą audytorowi do przekazania głównego wątku sprawozdania nie powinny znaleźć się w sprawozdaniu.
- D. Język sprawozdania – audytor powinien zastanowić się nad oddziaływaniem sprawozdania na obszar będący przedmiotem badania. W sprawozdaniu należy zawsze unikać posługiwania się żargonem i terminami technicznymi, które nie będą zrozumiałe dla wszystkich osób otrzymujących sprawozdanie.

Mogą występować sytuacje, w których Kierownik KAW powinien wziąć pod uwagę potrzebę przeglądu dokumentów roboczych w toku zadania audytowego, zwłaszcza jeżeli niektórzy spośród wydelegowanych audytorów są nowymi pracownikami, albo jeżeli na wczesnym etapie zadania audytowego sygnalizowane są istotne ustalenia.

#### **3.4 Sprawozdawczość na tematy nie związane bezpośrednio z zadaniami audytowymi**

Obok sprawozdań z przeprowadzenia audytu można także sporządzać "Sprawozdanie Informacyjne" na temat istotnych obserwacji dokonanych przez audytorów, które nie mają związku z zadaniem audytowym. Sprawozdanie takie może być także zastosowane do dokumentowania wyników specjalnych zleceń, które

wprawdzie związane są z badaniem i rozwiązywaniem danego problemu (np. podejrzeń o oszustwo), ale nie są rozpatrywane w ramach audytu wewnętrznego.

Sprawozdanie powinno zawierać następujące informacje, jeżeli zostaje użyte do udokumentowania badania i rozwiązania specyficznego problemu.

1. Określenie problemu.
2. Wyniki przeglądu, badania.
3. Wnioski, rozwiązanie.
4. Zalecenia.

Sprawozdanie przeznaczone jest przede wszystkim do użytku wewnątrz Komórki Audytu Wewnętrznego, i co do reguły nie powinny być udostępniane innym osobom.. Jeżeli jednak Kierownik KAW uzna za stosowne aby rozpowszechnić dane informacje, powinno zostać to zrobione poprzez przesłanie kopii sprawozdania, lub oddzielnej notatki, zależnie od tego które rozwiązanie uznane zostanie za bardziej odpowiednie.

### **3.5 Porozumiewanie się**

Niezwykle ważne jest aby audytorzy posiadali umiejętność skutecznego komunikowania się. Jest to szczególnie istotne ze względu na to, iż nie mogą oni wydawać poleceń służbowych, koniecznych do podejmowanie działań korygujących błędy stwierdzone w toku ich audytów. Oznacza to, że audytorzy muszą pozostawać w kontakcie z osobami, posiadającymi takie kompetencje i przekonywać ich o potrzebie odpowiedniego działania. Sposób osiągnięcia takiego porozumienia przez audytorów zależy od konkretnych okoliczności.

Istnieją cztery podstawowe aspekty komunikowania się:

- Wybór sposobu komunikacji ustnej lub pisemnej
- Posługiwanie się językiem, który wywołuje skłonność do współpracy ze strony kierownictwa.
- Prezentowanie ustaleń w sposób obiektywny.
- Używanie jasnego, prostego języka (unikanie żargonu).

Przykłady dobrych metod komunikowania się, zostały zawarte w Załączniku 20.

### **3.6 Czynności sprawdzające (audyt sprawdzający)**

Czynności sprawdzające to zespół czynności wykonywanych przez audytora wewnętrznego w celu sprawdzenia czy i w jakim stopniu, kierownictwo danej JSFP podjęło kroki zmierzające do wprowadzenia w życie zaleceń (uwag i wniosków)

udzielonych w wyniku audytu lub czy kierownictwo oceniło ryzyko związane z nie wdrożeniem danego zalecenia.

Wewnętrzne procedury KAW powinny określać sposób przeprowadzania czynności sprawdzających, uwzględniając następujące czynniki:

- znaczenie ustaleń, uwag i wniosków (zaleceń),
- skalę wysiłków i kosztów, potrzebnych do wypełnienia zaleceń,
- skutki związane z ryzykiem niewypełnienia zaleceń,
- złożoność zaleceń i czas ich wykonania.

Czynności sprawdzające mogą obejmować kategorie działań o różnej skali, od krótkiej rozmowy telefonicznej, poprzez zbadanie określonej procedury, aż po realizację od początku procesu zadania audytowego.

Planowanie harmonogramu audytu sprawdzającego można rozpocząć, kiedy działania naprawcze zostaną potwierdzone przez akceptację danego zalecenia audytu lub kiedy kierownictwo wybierze podjęcie ryzyka nie wprowadzenia w życie danego zalecenia. Na podstawie ryzyka i wchodzącego w grę zagrożenia przez nie, jak również stopnia trudności osiągnięcia zalecanego działania zaradczego, czynności audytu sprawdzającego należy tak zaplanować, aby monitorować sytuację albo potwierdzić wprowadzenie zmian, które były zaplanowane. Te same czynniki należy ustalić niezależnie od tego, czy wystarczyłaby zwykła rozmowa telefoniczna, czy też wymagane byłyby dalsze procedury audytu.

Wyniki czynności sprawdzających powinny być przedstawione w notatce informacyjnej, która przekazuje się kierownikowi jednostki oraz kierownikowi badanej komórki. się w sprawozdaniu z audytu sprawdzającego. Sprawozdanie z audytu sprawdzającego należy przesłać Kierownikowi KAW oraz osobie odpowiedzialnej za komórkę poddaną audytowi. Co roku Kierownik KAW powinien przedstawić Kierownikowi danej JSFP sprawozdanie z czynności sprawdzających za poprzedni rok. Sprawozdanie to odzwierciedla wszelkie ustalenia bieżącego okresu wraz z odpowiednimi uwagami dla oddania stanu rzeczy na koniec roku.

### 3.6.1 Przegląd jakości zadania audytu

W przypadku szczególnie ważnych zadań audytu, albo kiedy Kierownik KAW uzna to za konieczne, należy przeprowadzić ocenę jakości zadania. W Załączniku 21 przedstawiono Listę Weryfikacyjną Zadania Audytowego a w Załączniku 22 Formularz przeglądu.

## **Oceny zespołów/audytorów przeprowadzających audyt**

Oceny zespołów przeprowadza się po opracowaniu sprawozdania z przeprowadzenia audytu. W ocenie uczestniczy Kierownik KAW, KZA oraz wszyscy członkowie zespołu audytu. Ocena powinna mieć formę interakcyjnej dyskusji skoncentrowanej na następujących kwestiach:

- Czy zadanie audytowe przeprowadzono zgodnie z założonym harmonogramem?
- Co zespół wykonał dobrze?
- Co zespół mógł wykonać lepiej?
- Ocena wkładu pracy zespołu dokonywana przez Koordynatora Zadania Audytu na etapie planowania, czynności audytorskich (na miejscu) i sprawozdawczości.

- Czy poziom komunikowania się pomiędzy członkami zespołu był wystarczający dla uniknięcia dublowania pracy, a zarazem pozwalający na pełne zbadanie potencjalnych ustaleń audytu?
- Czy jakość relacji z klientem audytu była dobra/umiarkowana/słaba?
- Czy osiągnięto dobry poziom porozumienia?

KZA odpowiada z urzędu za zorganizowanie i przewodnictwo zebrań poświęconych ocenie zespołu. Wyniki oceny powinny składać się z praktycznych sugestii na temat „jak to robić” służących poprawie przyszłych audytów. Powinno to być udokumentowane przez KZA. Wynikłe z takiego zebrania sugestie powinny mieć formę stwierdzeń w postaci zwięzłych punktów.

## **Zapewnienie jakości zadania audytowego wobec komórki poddawanej audytowi**

Po zakończeniu każdego zadania audytu, komórka poddana audytowi powinna otrzymać do wypełnienia kwestionariusz. Jego celem jest zapewnienie wysokiej jakości wyników audytu. Patrz Załącznik 26.

### **3.7 Prawo do odwołania się do osoby trzeciej**

Aby zapewnić niezależność i obiektywizm, wszyscy pracownicy Komórek Audytu Wewnętrznego mają prawo do swobodnego wyrażania swoich opinii, w tym różnicy

zdań wobec osób znajdujących się w zależności służbowej). Różnice takie należy przedstawiać na piśmie.

Dla umożliwienia rozwiązywania różnic wyrażanych opinii, należy wprowadzić przejrzysty i nieograniczony odwołań do osoby trzeciej w następującym układzie:

<b>Różnice zdań w stosunku do:</b>	<b>Osoba trzecia do której należy się zwrócić:</b>
Audytór wewnętrzny	Koordinator Zadania Audytowego
Koordinator Zadania Audytowego	Kierownik KAW
Kierownik KAW	Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego

Rozwiązywanie różnic zdań musi następować zgodnie z wyżej przedstawionym porządkiem. Jeżeli różnice zdań utrzymują się po odwołaniu do pierwszego szczebla odwoławczego, można rozważyć podjęcie próby rozstrzygnięcia różnicy zdań na kolejnym wyższym szczeblu. W każdym przypadku dany pracownik musi dopilnować, aby osoba, z którą powstał spór była w pełni świadoma, że następuje odwołanie się do rozstrzygnięcia osoby trzeciej.

Niedopuszczalne jest, aby zwracania się o rozstrzygnięcie osoby trzeciej było powodem wyciągania negatywnych konsekwencji wobec danego pracownika, zwracającego się o rozstrzygnięcie..

## 4 Kwalifikacje i rozwój zawodowy audytorów wewnętrznych

### 4.1 Szkolenie

Regularne szkolenie audytorów umożliwia im nabycie umiejętności i wiedzy wymaganych w pracy audytu wewnętrznego. Obowiązkiem Kierownika KAW jest zapewnienie regularnego podnoszenia kwalifikacji zawodowych pracowników w myśl opracowanych planów szkolenia. KAW winna przygotowywać roczne plany szkolenia i rozwoju zawodowego. Plany te należy brać pod uwagę przy sporządzaniu rocznego planu audytu, a sprawozdanie z ich wykonania należy załączyć do sprawozdania z wykonania planu audytu za rok poprzedni przedstawianego Głównemu Inspektorowi Audytu Wewnętrznego.

Kierownik KAW powinien dokonywać przeglądu planu szkoleń i rozwoju kwalifikacji zawodowych w regularnych odstępach czasu. Ministerstwo Finansów dostarczać będzie porad w kwestii koniecznych i dostępnych szkoleń.

### 4.2 Opis Stanowiska – Kierownik KAW

Osoby wyznaczone na to stanowisko zarządzają i kierują działaniami KAW. Praca ta wymaga fachowej znajomości obszarów audytu wewnętrznego i zewnętrznego, włącznie z funkcjami audytu finansowego i operacyjnego.

Osoby powołane na to stanowisko powinny wykazywać własną inicjatywę oraz posługiwać się własnym oceną wobec opracowanych metod i procedur, jak również w ukierunkowywaniu działań pracowników audytu.

#### Zasadnicze obowiązki i zakres odpowiedzialności

- Wyznaczanie planów i nadzorowanie pracy audytorów i innych podwładnych w zakresie wykonywania audytów.
- Konsultowanie z kierownictwem danej JSFP zasad, procedur i działań KAW; formułowanie zaleceń dotyczących konkretnych obszarów działalności.
- Opracowywanie i aktualizowanie programów i list weryfikacyjnych zadań audytowych; planowanie i monitorowanie harmonogramów pracy audytu; oraz wypracowywanie i rekomendowanie wdrożeń dotyczących form, systemów i procedur realizacji obowiązków i osiągnięcia celów KAW.
- Dbanie o przestrzeganie przyjętych zasad i standardów rachunkowości i audytu, oraz ocenianie adekwatności i efektywności procedur

rachunkowości oraz systemów operacyjnych i mechanizmów kontroli wewnętrznej.

- Spotykanie się z kierownictwem danej JSFP na wszystkich szczeblach zarządzania zależnie od potrzeb, celem omawiania planów i wyników audytu, oraz przedstawiania zaleceń służących rozwiązywaniu spraw wynikłych z ustaleń audytu wymagających działań naprawczych.
- Nadzorowanie, sprawdzanie i uczestnictwo w szkoleniu pracowników KAW.
- Wykonywanie szczególnych zadań związanych z audytem, do których zostanie wyznaczony. Kierowanie przygotowaniem wniosków KAW dotyczących zapotrzebowań finansowych.
- Wykonywanie innych zleconych mu obowiązków.

#### **4.3 Opis stanowiska/funkcji - Koordynator Zadania Audytu**

Odpowiada za prace merytoryczne i administracyjne, wspomagając Kierownika KAW. Pod ogólnym kierunkiem Kierownika KAW, KZA kieruje, nadzoruje i wspomaga audytorów zaangażowanych w wykonywanie konkretnych zadań audytowych. Dopilnowuje, aby zadania audytowe obejmowały obszary szczególnie wrażliwe z punktu widzenia celów, oraz wywierania wpływu w ramach rozmaitych programów gospodarczych, finansowych i rzetelnego zarządzania finansowego. Sprawdza wykonywane prace pod kątem osiągnięcia celów za pomocą stosownych spotkań i sprawozdań. W razie potrzeby reprezentuje [zastępuje] Kierownika KAW. W przypadku kilkuosobowych, składających się z pracowników o podobnym doświadczeniu i umiejętnościach KAW należy rozważyć powierzanie funkcji KZA każdorazowo innej osobie w różnych zadaniach audytowych. I tak w jednym zadaniu audytowym, w którym uczestniczy dwóch audytorów, jeden z nich może pełnić funkcje KZA, natomiast w kolejnym zadaniu funkcje KZA może pełnić drugi audytor.

#### **Zasadnicze obowiązki i zakres odpowiedzialności**

- Wspomaga Kierownika KAW w planowaniu i organizowaniu działalności KAW, a w tym w szczególności w: (a) przygotowaniu rocznego planu audytu, co należy do obowiązków KAW, (b) ustalanie harmonogramu i przydział prac w taki sposób, aby dotrzymać terminów ich wykonania, oraz (c) oszacowania zapotrzebowania na odpowiednie zasoby i środki.
- Nadzoruje audytorów wewnętrznych i podległych pracowników merytorycznych.
- Zapewnia utrzymanie wysokich standardów w KAW i jakości wykonania zadań audytu, poprzez: (a) weryfikację i zatwierdzanie programów i harmonogramów audytu i (b) wdrażanie zasad i ustanawianie procedur dotyczących zakresu audytów, (c) weryfikację i ocenę dokumentów roboczych wykonanych zadań celem upewnienia się, że zgromadzono

stosowną dokumentację, oraz że dokumenty robocze dokumentują i zapewniają adekwatną podstawę dla sprawozdawczości, oraz (d) weryfikację projektów sprawozdań z przeprowadzenia audytu w powiązaniu z dokumentami roboczymi dla zagwarantowania pełnej i kompletnej sprawozdawczości sporządzonej w profesjonalny sposób przed zatwierdzeniem przez Kierownika.

- Koordynuje zakres prac z udziałem niezależnych audytorów/kontrolerów zewnętrznych.
- Uzgadnia, doradza, inicjuje i koordynuje z innymi komórkami organizacyjnymi sprawy dotyczące przyjętych zasad i procedur.
- Opracowuje testy służące do ustalenia, czy pożądane wyniki i korzyści realizowanych programów są rzeczywiście osiągane.
- Identyfikuje i analizuje przyczyny niegospodarnych i nieefektywnych praktyk. Ocenia alternatywne rozwiązania, które mogą przynieść pożądane wyniki.
- Dbą o sprawdzanie następstw ustaleń audytu celem zapewnienia stosownych i terminowych działań naprawczych.
- Prezentuje ustalenia i zalecenia dotyczące obszaru poddanego audytowi - Kierownikowi KAW.
- Koordynuje działania audytu z innymi komórkami organizacyjnymi w celu zapewnienia zasobów potrzebnych do oceny programów i przeprowadzania audytów.
- Wykonuje inne wyznaczone mu obowiązki.

#### **4.4 Opis stanowiska - Audytor Wewnętrzny**

Pod ogólnym kierunkiem KZA, programuje i wykonuje prace audytu na profesjonalnym poziomie, pracując indywidualnie lub jako kierujący zadaniem audytu, polegające na przeglądowym sprawdzaniu celów, wyników w osiąganiu celów, oraz skutków rozmaitych programów gospodarczych, finansowych i zarządzania, w myśl przyjętych zasad i procedur administracyjnych.

##### **Zasadnicze obowiązki i zakres odpowiedzialności**

- Programuje, kieruje, oraz uczestniczy w wykonywaniu audytu w wyznaczonym obszarze, za który odpowiada.
- Interpretuje zasady i procedury, oraz stosuje profesjonalne zasady i standardy rachunkowości i audytu, do testowania i oceny złożonych systemów ewidencji finansowej i systemów operacyjnych.

- Identyfikuje i analizuje przyczyny nieekonomicznych i nieefektywnych praktyk; ocenia alternatywne rozwiązania, które mogą przynieść pożądane rezultaty.
- Opracowuje zalecenia w celu doprowadzenia programów i działań do zgodności z celami i zadaniami, oraz redaguje sprawozdania dokumentujące ustalenia.
- Przeprowadza badania w celu identyfikacji i streszczenia ustaw i rozporządzeń lub przeglądu podręczników prawnych, aby ustalić czy oceniany program jest zgodny z prawem.
- Posługuje się komputerem do wykonywania statystycznych analiz danych.
- Przygotowuje dokumenty robocze, zestawienia i podsumowania.
- Wykonuje inne zleczone obowiązki.

#### **4.5 Opis stanowiska - Asystent Audytu**

Pod ogólnym nadzorem KZA/ albo audytora wewnętrznego, wykonuje prace biurowe natury administracyjnej i urzędniczej, wspierając przy tym audytorów.

#### **Zasadnicze obowiązki i zakres odpowiedzialności**

- Sporządza skomputeryzowane zestawienia i generuje analizy graficzne do zadań audytu.
- Wspomaga audytorów wykonując wyznaczone zadania weryfikacji audytu.
- Bada odchylenia zaobserwowane w procesie przeglądu sprawdzającego dane; wskazuje KZA lub audytorowi wewnętrznemu odchylenia od oczekiwanych ustaleń; może redagować sprawozdania po zakończeniu danego zadania; Może rekomendować określone rozwiązania zaobserwowanych problemów.
- Wykonuje inne zleczone mu obowiązki.

## 5 Załączniki

### 5.1 Załącznik 1. OCENA RYZYKA AUDYTU

#### Podręcznik Audytu Wewnętrznego

### OCENA RYZYKA

#### Praktyczny przykład techniki

Celem stosowania modelu ryzyka jest optymalizacja przydziału środków audytu poprzez kompleksową analizę środowiska audytu i czynników ryzyka związanych z jego elementami.

Poczynając od rocznego planu audytu, należy określać ocenę ryzyka poszczególnych komórek audytu stosując model ryzyka audytu. Harmonogram audytów wyznacza się według ich priorytetów. Tym samym odchodzi się od wcześniejszej praktyki polegającej na mniej formalnej ocenie ryzyka, a raczej uwzględniającej wpływ czasu od poprzedniego audytu.

Nowy model ryzyka opiera się na następujących sześciu czynnikach, lub elementach, ryzyka:

1. Ustalenia poprzednich audytów
2. Ocena wrażliwości
3. Środowisko kontrolne
4. Zaufanie do kierownictwa operacyjnego
5. Zmiany w ludziach lub systemach
6. Złożoność.

Poszczególne elementy uniwersum audytu ocenia się według powyższych sześciu czynników w następującej skali numerycznej: od 1) "prawdopodobnie nie ma problemu", przez 2) "możliwy problem" do 3) "nieunikniony problem". Wszystkie obszary ocenione na 2 lub 3 należy poddać dalszej analizie.

Do opisanej powyżej oceny należy wprowadzić "czynnik upływu czasu". Obszarom nie poddawanym audytowi od dłuższego czasu należy się pierwszeństwo przed obszarami audytowanymi niedawno.

Wprowadzenie stosowanie modelu ryzyka nadal wymaga oceny, poszczególne oceny są jednak dokumentowane oraz podlegają krytycznemu przeglądowi i dyskusji. Model ten sprzyja jednolitej definicji środowiska audytu w poszczególnych obszarach. Nadal jednak czynniki ryzyka audytu w różnych miejscach można porównać tylko na zasadzie intuicyjnej.

Przed oceną ryzyka należy określić środowisko audytu. Środowisko audytu, którego dotyczyć będzie dana ocena ryzyka, określają Koordynatorzy Zadań Audytu oraz Kierownik komórki audytu wewnętrznego (KAW) na podstawie znajomości planu strategicznego i działalności instytucji, przeglądu schematów organizacyjnych oraz zakresów kompetencji i obowiązków wszystkich jej komórek organizacyjnych, a także rozmów z odpowiedzialną kadrą kierowniczą.

Wytyczne kryteriów oceny ryzyka:

**Ustalenia poprzednich audytów** - Ustalenia poprzednich audytów świadczą o dyscyplinie systemu kontroli wewnętrznej w instytucji. Istotne odstępstwa, znaczne korekty, większa niż zwykle liczba wniosków oraz ich bezskuteczna powtarzalność często znamionują problemy. Odwrotnie, brak wniosków albo bezzwłoczna reakcja na poprzednie ustalenia świadczy o dyscyplinie systemu kontroli wewnętrznej.

**Wrażliwość** - Jest to miara właściwego ryzyka związanego z ocenianą jednostką, czyli tego, co może się nie udać i jakie to spowoduje konsekwencje. Może to być ryzyko związane z utratą lub uszkodzeniem majątku, nie wykrytym błędem, nieznanym lub błędnie skalkulowanym zobowiązaniem lub ryzyko niekorzystnej opinii publicznej, odpowiedzialności prawnej, itp. Ocena wrażliwości powinna także uwzględniać wielkość elementu uniwersum w porównaniu z jego innymi elementami, potencjalne zagrożenie i jego prawdopodobieństwo.

**Środowisko kontrolne** - Środowisko kontrolne reprezentuje łącznie zasady, procedury, rutyny, zabezpieczenia fizyczne oraz zaangażowany personel. W korzystnym środowisku kontrolnym najważniejsze jest nastawienie kierownictwa, przestrzeganie udokumentowanych zasad i procedur, niezawodne systemy, bezzwłoczne wykrywanie i naprawa błędów, odpowiedni personel o kontrolowanej rotacji. Odwrotnie, brak nadzoru, liczne błędy, brak dokumentacji, niekontrolowane zaległości w pracy, wysoka rotacja oraz nie rutynowe transakcje to objawy złego

środowiska kontrolnego.

**Zaufanie do kierownictwa operacyjnego** - Kryterium to odzwierciedla zaufanie, jakim kierownictwo audytu darzy kadrę kierowniczą bezpośrednio odpowiedzialną za daną jednostkę audytu i jej zaangażowanie w system (czyli mechanizmy i elementy) kontroli wewnętrznej. Charakteryzują je czynniki takie jak współdziałanie przy poprzednich audytach, praktyka kadry kierowniczej w danym środowisku pracy oraz wrażenia co do jakości i poziomu personelu.

**Zmiany w ludziach/systemach** - Doświadczenie uczy, że zmiany wywierają duży wpływ na system kontroli wewnętrznej i sprawozdawczość finansową. Zwykle zmiany wywierają korzystne skutki długoterminowe, ale często miewają krótkoterminowe skutki uboczne, które wymagają nasilenia prac audytowych. Zmiany takie to reorganizacje, nagłe i częste wahania obciążenia pracą, nowe systemy, przejęcia, pozbywanie się obowiązków, nowe przepisy lub ustawy oraz rotacja personelu. Jednostki organizacyjne niepodlegające zmianom wymagają mniejszego nasilenia prac audytowych.

**Złożoność** - Czynnikiem ryzyka, który odzwierciedla możliwość przeoczenia błędów lub nieprawidłowości z powodu złożoności środowiska. Ocena złożoności zależy od wielu czynników. Zakres automatyzacji, skomplikowane obliczenia, wzajemnie powiązane i współzależne działania, liczba usług, horyzont czasowy szacunków, uzależnienie od osób trzecich, oczekiwania opinii publicznej, czas przetwarzania, odnośne prawa i przepisy oraz wiele innych czynników, w tym czynniki nieuświadomiane, wpływa na ocenę złożoności danego audytu.

\*\*\*\*\*

Doskonalenie powyższego modelu oceny ryzyka pozostaje stałym zadaniem audytu wewnętrznego. Polega ono również na optymalnym przydziale środków audytu z uwzględnieniem stopnia ryzyka i wielkości oszczędności lub zwrotu.

## Załącznik 1a. METODY OCENY RYZYKA

### 1. Matematyczna metoda analizy ryzyka

Przeprowadzenie analizy ryzyka w celu wybrania zadań audytowych do wykonania w planie rocznym. Zastosowana metoda matematyczna z wykorzystaniem arkusza kalkulacyjnego.

NAZWA ZADANIA AUDYTOWEGO	NAZWY JEDNOSTEK AUDYTOWANYCH	KATEGORIE RYZYK					PRIORYTET KIEROWNICTWA	DATA OSTATNIEGO AUDYTU	OCENA RYZYKA				ILOŚĆ DNI ROBOCZYCH
		ISTOTNOŚĆ	JAKOŚĆ ZARZĄDZANIA	KONTROLA WEWNĘTRZNA	CZYNNIKI ZEWNĘTRZNE	OPERACYJNE			KRYTERIÓW	DATY OSTATNIEGO AUDYTU	PRIORYTETÓW KIEROWNICTWA	KOŃCOWA	
1	2	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Zadanie 1		4	4	4	4	4	duży	2000	100,0%	120,0%	150,0%	93,8%	90
Zadanie 2		3	3	2	4	2	duży	2000	67,5%	87,5%	117,5%	73,4%	60
Zadanie 3		4	2	1	3	4	niski	2002	70,0%	70,0%	70,0%	43,8%	45
Zadanie 5		1	1	1	1	1	niski	2000	25,0%	45,0%	45,0%	28,1%	30
Zadanie 4		2	3	3	3	1	średni	nigdy	55,0%	85,0%	100,0%	62,5%	60
Zadanie 6		2	1	4	1	3	średni	2001	60,0%	70,0%	85,0%	53,1%	45

Kategorie Ryzyka					
Istotność	Jakość zarządzania	Kontrola Wewnętrzna	Wpływ czynników zewnętrznych	Operacyjne	
1	Brak implikacji finansowych	Bardzo wysoka	Bardzo wysoka (BW)	Niski wpływ	Miała
2	Małe implikacje finansowe	Wysoka	Wysoka (W)	Umiarkowany	Średnia
3	Duże implikacje finansowe	Umiarkowana	Zadawalająca (W/Z lub Z/N)	Wysoki	Duża
4	Kluczowy system finansowy	Niska	Niska (N)	Bardzo wysoki	Bardzo dużo
<b>Waga w modelu</b>					
<b>0,25</b>	<b>0,15</b>	<b>0,25</b>	<b>0,15</b>	<b>0,20</b>	

1. Punktem wyjścia jest identyfikacja wszystkich możliwych zadań audytowych, czyli wykonanie **oceny potrzeb audytu**. Wszystkie zadania wyliczone są w kolumnie 1 ("Nazwa zadania audytowego").

2. Następnie należy określić jednostki organizacyjne odpowiedzialne za prawidłowy przebieg danego procesu (kolumna 2 „Nazwy jednostek audytowanych”).
3. Po zasięgnięciu opinii kierownictwa jednostki organizacyjnej odpowiedzialnej za dany proces oraz kierownictwa organizacji, określany jest priorytet kierownictwa (kolumna 10 "Priorytet kierownictwa"). Dla każdego z priorytetów przyznawane są wagi, które zostaną użyte w modelu. W zależności od znaczenia, jakie KAW przywiązuje do opinii kierownictwa przyznane wagi mogą się zmieniać. W prezentowanym modelu przyznane dla priorytetu kierownictwa wagi wynoszą:
  - duży - 0,30 (tj. 30%),
  - średni - 0,15 (tj. 15%),
  - niski - 0,0 (tj. 0%).
4. W kolumnie 11 uwzględniany jest czynnik ryzyka – czas jaki upłynął od ostatniego audytu (kolumna 11 „Data poprzedniego audytu”). W prezentowanym modelu przyznane wagi wynoszą:
  - nigdy - 0,3 (tj. 30%)
  - 2000 - 0,2 (tj. 20%)
  - 2001 - 0,1 (tj. 10%)
  - 2002 – 0,0 (tj. 0%)
5. Określenie wag dla kryteriów ryzyka w modelu. Pomocna jest tabela z kryteriami ryzyka. Suma poszczególnych wag musi wynosić 1. Wagi dla poszczególnych kryteriów ustalane są przez audytora na podstawie profesjonalnego osądu (*professional judgement*). Wagi poszczególnych kryteriów ryzyka mają wpływ na wynik obliczeń wskazany w kolumnie 12 „Ocena po uwzględnieniu kryteriów”.
6. Przyznanie punktów dla przyjętych w tym modelu kategorii ryzyka w modelu. Punkty dla poszczególnych kryteriów przyznawane są przez audytorów na podstawie ich profesjonalnego osądu. Punkty (1, 2, 3, lub 4) przyznane dla poszczególnych kategorii po uwzględnieniu wag (pkt 5) są wykorzystane do obliczenia rezultatu w kolumnie 12 „Ocena po uwzględnieniu kategorii ryzyk”
7. Kolumna „Ocena po uwzględnieniu kategorii”. Algorytm obliczeń jest następujący:
 

[(waga **istotność** x liczba punktów) +  
 (waga **jakość zarządzania** x liczba punktów) +  
 (waga **kontrola wewnętrzna** x liczba punktów) +  
 (waga **czynniki zewnętrzne** x liczba punktów) +  
 (waga **czynniki operacyjne** x liczba punktów)] / 4

(4 to wartość maksymalna jaką można przyznać dla danego kryterium).

Obliczenia dla zadania audytowego nr 2

$$[(0,25 \times 3) + (0,15 \times 3) + (0,25 \times 2) + (0,15 \times 4) + (0,20 \times 2)] / 4 = 0,675 = 67,5\%$$

8. Ocena ryzyka według daty ostatniego audytu. Obliczenia uwzględniają wynik w kolumnie 12 oraz datę przeprowadzenia ostatniego audytu (wynik w kolumnie 13). Algorytm obliczeń jest następujący: wynik kolumna 12 + wartość wagi z pkt 4 przyznana dla danego okresu w kolumnie 11).

Obliczenia dla zadania audytowego nr 2

$$67,5\% + 20\% (2000 \text{ r.} - 0,2 \text{ tj. } 20\%) = 87,5\%$$

9. Ocena ryzyka według priorytetu kierownictwa. Obliczenia uwzględniają wynik w kolumnie 13 oraz dodatkowo priorytet kierownictwa. Algorytm obliczeń jest następujący:

Wynik z kolumny 14 („Ocena ryzyka po uwzględnieniu priorytetu kierownictwa”) = Wynik z kolumny 13 + wartość liczbowa odpowiadająca priorytetowi kierownictwa.

Obliczenia dla zadania audytowego nr 2

$$87,5\% + 30\% (\text{duży} - 0,3 \text{ tj. } 30\%) = 117,5\%$$

10. Sprowadzenie uzyskanych wyników procentowych do wspólnego mianownika. Wynik zapisany jest w kolumnie 15 (końcowa ocena ryzyka). Algorytm obliczeń jest następujący:

Obliczenia dla zadania audytowego nr 2

$$117\% : 160\% = 0,734 = 73,4\%$$

160 % jest wartością maksymalną jaką może uzyskać w analizie ryzyka zadanie audytowe. Każde zadanie może uzyskać od 100 % (160 % : 160 % x 100 %) do 15,6 % (25 % : 160 %)

12. Kolumna 16 („ilość dni roboczych”) pozwala przyporządkować poszczególnym zadaniom audytowym odpowiednią ilość dni roboczych

100 % do 75 % - najwyższy priorytet – 90 dni roboczych

75 % do 50 % - wysoki priorytet – 60 dni roboczych

50 % do 30 % - średni priorytet – 45 dni roboczych

poniżej 30 % – 30 dni roboczych

#### **UWAGI:**

Powyższa metoda wymaga obliczeń zgodnie z przyjętym algorytmem. Przy stosowaniu tej metody istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia błędów mogących rzutować na merytoryczną treść planu audytu. Zaleca się, aby obliczenia zostały zweryfikowane przez innego audytora wewnętrznego.

## 2. Metoda szacunkowa analizy ryzyka – metoda delficka (grupa ekspercka)

1. Audytor wewnętrzny ma dokonać wyboru 4 spośród 12 zadań audytowych.
2. Zadaniom audytowym zostają przypisane kolejne numery.
3. Do dokonania wyboru wyznaczona zostaje grupa audytorów (w omawianym przykładzie 5).
4. Każdy audytor, nie uzgadniając swoich ocen z innymi tworzy własną listę rankingową.
5. Zadanie audytowe, które powinno być zrealizowane jako pierwsze (największe ryzyko) otrzymuje 12 punktów.
6. Każde kolejne otrzymuje o jeden punkt mniej. Ostatnie zadanie na liście otrzymuje 1 punkt.
7. Punkty otrzymane od każdego audytora są sumowane i tworzony jest ranking zadań począwszy od tego, które otrzymało najwięcej punktów.
8. Aby wyrazić otrzymany wynik w „%” dzieli się ilość punktów, które otrzymało każde zadanie łącznie przez ilość punktów, którą otrzymało zadanie pierwsze na liście
9. Pierwsze na liście zadanie ma ryzyko równe 1 (100%) każde następne ma mniej niż 100%. Jest możliwe uzyskanie przez dwa lub więcej zadań takiego samego wyniku punktowego.

### Przykład:

	Audytorzy					Suma uzyskanych pkt.	Pozycja w rankingu	Ocena ryzyka
	A	B	C	D	E			
Zadanie audytowe 1	1	3	2	2	4	12	12	23,5%
Zadanie audytowe 2	3	4	4	1	2	14	11	27,5%
Zadanie audytowe 3	5	5	1	4	1	16	10	31,4%
Zadanie audytowe 4	4	9	8	5	5	31	7	60,8%
Zadanie audytowe 5	9	6	3	3	3	24	8	47,1%
Zadanie audytowe 6	2	1	5	6	6	20	9	39,2%
Zadanie audytowe 7	8	2	7	7	11	35	6	68,6%
Zadanie audytowe 8	12	8	6	9	8	43	5	84,3%
Zadanie audytowe 9	7	12	9	8	12	48	3	94,1%
Zadanie audytowe 10	11	10	12	10	7	50	2	98,0%
Zadanie audytowe 11	6	7	11	12	10	46	4	90,2%
Zadanie audytowe 12	10	11	10	11	9	51	1	100,0%

## Interpretacja wyniku

Audyt wewnętrzny dokonał wyboru zadań audytowych nr 9, 10, 11, 12.

### UWAGI:

Powyższa metoda jest prostsza od Metody matematycznej, natomiast wymaga od audytorów dużego doświadczenia zawodowego. Audytorzy tworzą swoje własne listy rankingowe, przypisując poziom ryzyka dla każdego wcześniej wybranego zadania audytowego. Najczęściej przyjmowany model obejmuje wykonanie analizy ryzyka a następnie określana jest ilość zadań audytowych, które należy skorygować uwzględniając posiadane zasoby. Metoda wymaga dla swej wiarygodności przeprowadzenia przez kiluosobowy zespół audytorów.

### 3. Metoda mieszana analizy ryzyka<sup>13</sup>

Etapy:

- przypisanie wag - zidentyfikowanym, w ramach procesu czynnikom ryzyka audytor przypisuje wagę. Suma wag musi wynosić 100%. Czynnik ryzyka musi wynosić przynajmniej 10%. Przypisanie wag musi odzwierciedlać ważność i znaczenia danego czynnika ryzyka, z uwzględnieniem opinii kierownictwa jednostki i komórki audytowanej i poziomu akceptacji ryzyka,
- ocena ryzyka - wartość natężenia danego czynnika ryzyka w procesie, przyjmując skalę czterostopniową, gdzie 1 oznacza niski, 2 – średni, 3 – wysoki, 4 – bardzo wysoki,
- obliczenie ryzyka ważonego – iloczyn każdego czynnika wyniku oceny ryzyka i przypisanej wagi. Przedstawienie wyników w formie tabelarycznej,

Nazwa procesu:				
I.p.	Czynnik ryzyka	Waga	Ocena ryzyka	Ryzyko ważone
1.		a	B	$a \times b = c$
		%		
2.		%		
3.		%		
				Suma:

<sup>13</sup> Metoda opracowana przez Biuro Audytu Wewnętrznego Ministerstwa Finansów

- obliczenie średniego poziomu ryzyka ważonego dla każdego procesu w danym obszarze – zsumowanie w ramach procesu wyliczonych wartości ryzyka ważonego i podzielenie przez ilość ocenianych czynników. Przedstawienie w formie tabelarycznej,

Nazwa obszaru:				
I.p.	Nazwa procesu	Suma ryzyk ważonych	Ilość czynników ryzyka	Ryzyko ważne dla procesu
1.		d	E	$d/e = f$
		%		
2.		%		
3.		%		
				Suma:

- powtórzenie powyższych czynności w odniesieniu do wszystkich zidentyfikowanych obszarów,
- przyporządkowanie procesów do poszczególnych obszarów,
- wyliczenie ryzyka ważonego dla obszaru – suma ryzyk ważonych wyliczonych dla procesów w danym obszarze i iloraz sumy przez ilość procesów,

I.p.	Nazwa obszaru	Suma ryzyk ważonych	Ilość procesów w obszarze	Ryzyko ważne dla obszaru
1.		f	G	$f/g$
2.				

- uporządkowanie obszarów malejąco, wg wartości ryzyka ważonego.

## **Przykład:**

### **(A) Etap planowania**

#### **Założenia:**

Dwa obszary działania jednostki

- Obszar I
- Obszar II

Ilość procesów w poszczególnych obszarach:

Obszar I – dwa procesy:

Proces 1

Proces 2

Obszar II – trzy procesy:

Proces 3

Proces 4

Proces 5

Ilość czynników ryzyka w poszczególnych procesach:

Proces 1 – trzy czynniki ryzyka:

- czynnik A
- czynnik B
- czynnik C

Proces 2 – pięć czynników ryzyka :

- czynnik D
- czynnik E
- czynnik F
- czynnik G
- czynnik H

Proces 3 – dwa czynniki ryzyka:

- czynnik J
- czynnik K

Proces 4 – cztery czynniki ryzyka

- czynnik L

- czynnik Ł
- czynnik M
- czynnik N

Proces 5 – cztery czynniki ryzyka

- czynnik O
- czynnik P
- czynnik R
- czynnik S

**Analiza ryzyka:**

- I. Przypisano następujące wartości wag i wartości natężenia czynnikom ryzyka, zachowując zasadę, iż suma wag musi wynosić 100%, a czynnik ryzyka musi mieć przynajmniej 10%. Tabele sporządzono oddzielnie dla każdego procesu.

Nazwa procesu: Proces 1				
I.p.	Czynnik ryzyka	Waga	Ocena ryzyka	Ryzyko ważone
1.	czynnik A	a	b	$a \times b = c$
		50%	2	1
2.	czynnik B	20%	3	0,6
3.	czynnik C	30%	1	0,3
Suma:				1,9

Nazwa procesu: Proces 2				
I.p.	Czynnik ryzyka	Waga	Ocena ryzyka	Ryzyko ważone
1.	czynnik D	a	b	$a \times b = c$
		10%	4	0,4
2.	czynnik E	15%	3	0,45
3.	czynnik F	30%	2	0,6
4.	czynnik G	25%	2	0,5
5.	czynnik H	20%	1	0,2
Suma:				2,15

Nazwa procesu: Proces 3				
I.p.	Czynnik ryzyka	Waga	Ocena ryzyka	Ryzyko ważone
1.	czynnik J	a	b	$a \times b = c$
		25%	4	1
2.	czynnik K	75%	1	0,75
Suma:				1,75

Nazwa procesu: Proces 4				
I.p.	Czynnik ryzyka	Waga	Ocena ryzyka	Ryzyko ważone
1.	czynnik L	a	b	$a \times b = c$
		20%	1	0,2
2.	czynnik Ł	50%	3	1,5
3.	czynnik M	12%	1	0,12
4.	czynnik N	18%	3	0,55
Suma:				2,73

Nazwa procesu: Proces 5				
I.p.	Czynnik ryzyka	Waga	Ocena ryzyka	Ryzyko ważone
1.	czynnik O	a	b	$a \times b = c$
		17%	2	0,34
2.	czynnik P	15%	2	0,3
3.	czynnik R	13%	1	0,13
4.	czynnik S	55%	4	2,2
Suma:				2,97

- II. Obliczenie średniego poziomu ryzyka ważonego dla każdego procesu w danym obszarze. Zaokrąglamy do drugiego miejsca po przecinku.

Nazwa obszaru: Obszar I				
I.p.	Nazwa procesu	Suma ryzyk ważonych	Ilość czynników ryzyka	Ryzyko ważne dla procesu
1.	Proces 1	d	e	d/e = f
		1,9	3	0.63
2.	Proces 2	2,15	5	0.43
				Suma: 1.06

Nazwa obszaru: Obszar II				
I.p.	Nazwa procesu	Suma ryzyk ważonych	Ilość czynników ryzyka	Ryzyko ważne dla procesu
1.	Proces 3	d	e	d/e = f
		1,75	2	0,87
2.	Proces 4	2,73	4	0,68
3.	Proces 5	2,97	4	0,74
				Suma: 2,29

III. Wyliczenie ryzyka ważonego dla obszaru.

I.p.	Nazwa obszaru	Suma ryzyk ważonych	Ilość procesów w obszarze	Ryzyko ważne dla obszaru
1.	Obszar I	f	g	f/g
		1,06	2	0.53
2.	Obszar II	2,29	3	0.73

IV. Wnioski.

W rocznym planie audytu należy w pierwszej kolejności Obszar II, aby określić zakres zadania audytowego należy wziąć pod uwagę analizę ryzyka w odniesieniu do Procesów i czynników. W obszarze II procesy można uszeregować w kolejności:

- 1) Proces 3,
- 2) Proces 5,
- 3) Proces 4.

Czynniki w Procesie 3 można uszeregować:

- 1) Czynniki J,
- 2) Czynniki K..

Tak więc pierwsze najistotniejsze zadanie audytowe musi obejmować swym zakresem przynajmniej czynniki J w Procesie 3. Oczywiście zadanie audytowe może objąć zakresem wszystkie czynniki w Procesie 3, jednakże audytor musi mieć na uwadze, iż czynniki J jest ważniejszy.

Taką samą analizę audytor przeprowadza dla procesów 5 i 4 w Obszarze II, a także wszystkich procesów w Obszarze I, aby zbudować plan zadań audytowych uszeregowanych pod kątem ważności.

W przypadku gdy dane zadanie nie mieści się w rocznym planie, z uwagi na zasoby komórki audytu, zadanie takie przechodzi na następny rok tworząc plan strategiczny.

## **(B) Etap programowania**

- I. Analiza ryzyka na etapie programowania dotyczy obszaru wybranego w trakcie planowania rocznego i strategicznego. Analiza ta jest bardziej szczegółowa, gdyż odnosi się do konkretnych nieprawidłowości powstałych w wyniku działania czynnika ryzyka.

Np.

Zadanie audytowe zawiera się, zgodnie z poprzednimi wynikami analizy ryzyka, w Obszarze II, Proces 3 i obejmuje czynniki J i czynniki K. Audytor dla każdego zidentyfikowanego ryzyka, przypisuje wartości ze względu na prawdopodobieństwo i skutek, w skali sześciostopniowej, opierając się na macierzy ryzyka.

Czynnik J powoduje trzy ryzyka, którym przypisano następujące wartości skutku i prawdopodobieństwa:

Ryzyko – t : skutek 6, prawdopodobieństwo 2

Ryzyko – s : skutek 4, prawdopodobieństwo 4

Ryzyko – w: skutek 6, prawdopodobieństwo 1

Czynnik K powoduje cztery ryzyka, którym przypisano następujące wartości skutku i prawdopodobieństwa:

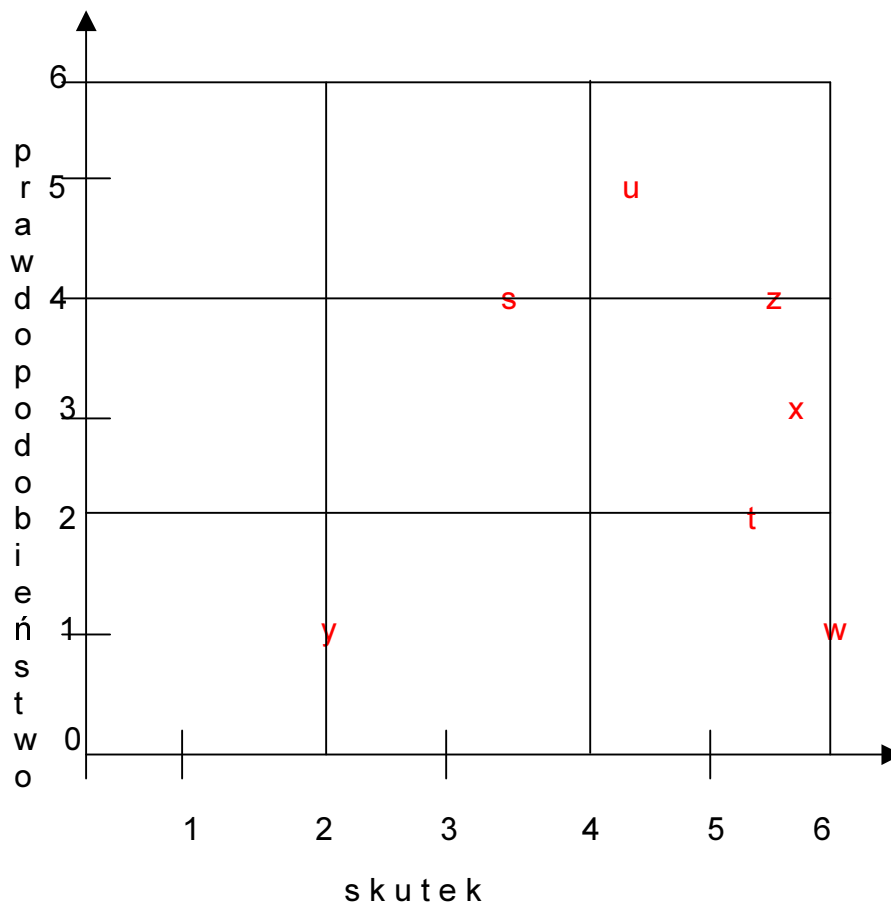
Ryzyko – x : skutek 5, prawdopodobieństwo 3

Ryzyko – y : skutek 2, prawdopodobieństwo 1

Ryzyko – z: skutek 6, prawdopodobieństwo 4

Ryzyko – u : skutek 5, prawdopodobieństwo 5

II. Ryzyka audytor umieszcza na mapie ryzyka.



III. Na podstawie wyników uzyskanych z mapowania, audytor dla każdego ryzyka przypisuje ocenę, w skali czterostopniowej, ryzyka, które znalazły się na linii granicznej kwalifikuje się do wyższej wartości, tak więc:

Ryzyko – t otrzymuje wartość: 3

Ryzyko – s otrzymuje wartość: 4

Ryzyko – w otrzymuje wartość: 1

Ryzyko – x otrzymuje wartość : 3

Ryzyko – y otrzymuje wartość: 1

Ryzyko – z otrzymuje wartość: 4

Ryzyko – u otrzymuje wartość: 4

- IV. W ramach jednego czynnika ryzyka audytor sumuje wyniki oceny wszystkich ryzyk spowodowanych danym czynnikiem.

$$\text{Czynnik J} = 3 + 4 + 1 = 8$$

$$\text{Czynnik K} = 3 + 1 + 4 + 4 = 12$$

- V. W celu uzyskania oceny czynnika ryzyka audytor dzieli uzyskany wynik przez ilość zidentyfikowanych ryzyk.

$$\text{Czynnik J} = 8 / 3 = 2.67$$

$$\text{Czynnik K} = 12 / 4 = 3$$

- VI. W celu uzyskania ryzyka ważonego dla danego czynnika, należy czynnikowi nadać wagę, w skali 10% -100 %, zachowując zasadę, iż suma wag musi wynosić 100% i przemnożyć przez ocenę czynnika.

I.p.	Czynnik	Waga	Ocena czynnika	Ryzyko ważne
1.	Czynnik J	25%	2.67	0.67
2.	Czynnik K	75%	3	3

- VII. Wnioski.

Z przeprowadzonej analizy wynika, iż od czasu dokonanej w trakcie planowania analizy ryzyka większe ryzyko ważne ma jednak Czynnik K. Spowodowane to mogło być zmianami w organizacji, zmianami przepisów, procedur itp. W związku z tym program zadania audytowego należy tak skonstruować aby przede wszystkim zbadać poziom zabezpieczenia komórki/komórek organizacyjnej/organizacyjnych przed wpływem Czynnika K, czyli przed negatywnymi skutkami jakie ten czynnik niesie za sobą.

### (C) ETAP ZADANIA AUDYTOWEGO

Analiza ryzyka na tym etapie opiera się na sumie zebranych informacji o ujawnionych w trakcie audytu nieprawidłowościach, czyli konkretnych czynnikach ryzyka lub zaistniałych już skutkach.

Założenia:

Zadanie audytowe potwierdziło istnienie Czynnika J i Czynnika K, jednakże audytor zidentyfikował dodatkowo Czynnika Z.

Przyjęto następujące kryteria:

**Ryzyko bardzo wysokie** – jest poważnym zagrożeniem dla funkcjonowania procesu, prowadzi lub doprowadziło do strat finansowych, przez co wpływa na kluczową działalność Ministerstwa, należy podjąć natychmiastowe działania naprawcze.

**Ryzyko wysokie** – wiąże się z poważnymi brakami w środowisku kontrolnym i procedurach kontrolnych, które mogą potencjalnie wpłynąć na kluczową działalność Ministerstwa, niezbędne są działania naprawcze.

**Ryzyko średnie** – nieprecyzyjne procedury, które w przypadku braku zmian, wciąż mogą wywierać wpływ na kluczową działalność Ministerstwa, należy monitorować i sprawdzać.

**Ryzyko niskie** – pojedyncze błędy i braki w dokumentacji, nie zmieniające obrazu całego procesu, posiadające niewielkie znaczenie dla organizacji, należy monitorować i w miarę potrzeby sprawdzać, czy jest prawidłowo kontrolowane.

Przykładowo, czynniki można zakwalifikować następująco:

Czynnik J wypełnia kryteria ryzyka średniego.

Czynnik K wypełnia kryteria ryzyka wysokiego.

Czynnik Z wypełnia kryteria ryzyka średniego

#### 4. Mapa ryzyka w analizie ryzyka

Mapa ryzyka klasyfikuje rodzaje ryzyka według znaczenia i prawdopodobieństwa i umieszcza je na mapie, w jednym z czterech kwadratów.

Na początku trzeba przeprowadzić ocenę ryzyka (patrz tabela na następnej stronie). Zarówno ocena znaczenia, jak i prawdopodobieństwa powinna być dokonana **bez** brania pod uwagę procesów i kontroli, jakie organizacja stosuje, by zarządzać tymi ryzykami.

Następnie, dla każdego ryzyka należy odczytać współrzędne – „znaczenie” na osi Y oraz „prawdopodobieństwo” na osi X. Należy sprawdzić, w którym kwadracie znajduje się ryzyko. Pozycja w określonym kwadracie pomaga ustalić ważność ryzyka. Określa także, jak wiele wysiłku i uwagi powinno być poświęcone ograniczeniu tego ryzyka, biorąc pod uwagę potencjalny wpływ, jaki ma ono na zdolność organizacji do prowadzenia swojej strategii działania.

Mapa ryzyka umieszcza każde ryzyko w jednym z czterech następujących kwadratów:

### **I. “Zapobiegaj u źródła”**

Rodzaje ryzyka w tym kwadracie zaliczają się do podstawowych i najważniejszych. Są to takie rodzaje ryzyka, które zagrażają osiągnięciu celów organizacji. Są one znaczące, jeśli chodzi o konsekwencje, a prawdopodobieństwo ich wystąpienia jest znaczne. Powinny być zredukowane lub wyeliminowane poprzez zastosowanie kontroli zapobiegawczych. Kontrole te powinny podlegać ocenie i badaniu.

### **II. “Wykryj i monitoruj”**

Rodzaje ryzyka w tym kwadracie są znaczące, ale prawdopodobieństwo ich wystąpienia jest mniejsze. Te rodzaje ryzyka powinny być cyklicznie monitorowane, by upewnić się, że są właściwie zarządzane przez organizację i prawdopodobieństwo ich wystąpienia pozostanie niskie. Powinno się zastosować kontrole wykrywające, by zapewnić, że rodzaje ryzyka o dużym znaczeniu będą wykryte, zanim pojawią się ich konsekwencje. Ta grupa ryzyka jest druga co do ważności.

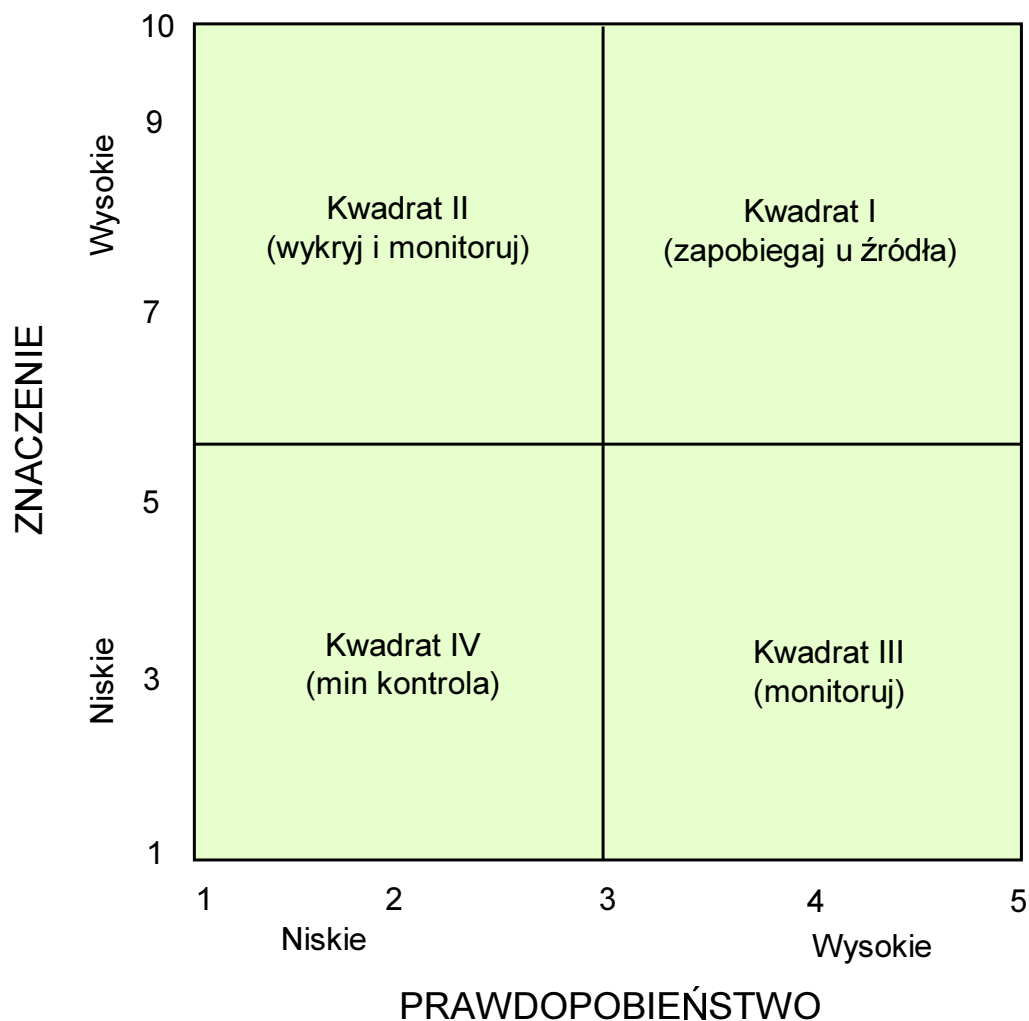
### **III. “Monitoruj”**

Rodzaje ryzyka w tym kwadracie mają mniejsze znaczenie, ale prawdopodobieństwo ich wystąpienia jest duże. Powinny być monitorowane, by zapewnić, że są właściwie zarządzane oraz że ich znaczenie nie wzrośnie przy zmieniających się warunkach działania.

### **IV. “Minimalna kontrola”**

Rodzaje ryzyka w tym kwadracie nie są znaczące i prawdopodobieństwo ich wystąpienia jest niskie. Wymagają minimalnego monitoringu i kontroli chyba, że następna ocena ryzyka wykaże, że przeszły do innej kategorii.

<b>Znaczenie</b>	<b>Prawdopodobieństwo wystąpienia</b>	<b>Ryzyko</b>	<b>Opis ryzyka</b>
(Skala 1-10, gdzie 10 oznacza najwyższe ryzyko; każda liczba może być użyta raz)	(Skala 1-5, gdzie 5 oznacza pewność wystąpienia a 1, że raczej nie wystąpi)		



Audytorzy przeprowadzający analizę ryzyka zgodnie z powyższą metodą powinni dysponować dużym zasobem wiedzy profesjonalnej oraz dogłębną znajomością zakresu działania jednostki audytowanej.

**UWAGI:**

Powyższy podział mapy ryzyka na cztery kwadraty nie jest obowiązkowy i może zostać rozszerzony do dziewięciu zapewniając jednocześnie większą szczegółowość. Audytorzy stosujący tę metodę powinni dysponować dużym zasobem wiedzy oraz dogłębną znajomością zakresu działania jednostki audytowanej., dzięki czemu będą w stanie wiarygodnie zidentyfikować ryzyka i pogrupować je w zależności od ich znaczenia (skutku) oraz prawdopodobieństwa wystąpienia.

## 5. Czynniki ryzyka w analizie ryzyka

Procedura oceny ryzyka jest następująca:

1. Wymienić czynniki ryzyka.
2. Każdemu czynnikowi nadać wagę, odzwierciedlającą jego znaczenie.
3. Ocenić poziom ryzyka związany z każdym czynnikiem ryzyka.

np. Niskie ryzyko

Średnie 2

Znaczne 3

Wysokie 4

4. Obliczyć ogólny wynik i na tej podstawie zdecydować, jak często dana działalność ma być badana.

np. zakładając, że ogólna ocena może wynosić od 0 do 100, można przyjąć następujące zasady:

0 – 25      audyt co 2.5 – 3 lata

25 – 50     audyt co 2 – 2.5 roku

51 – 75     audyt co 1.5 – 2 lata

76 – 100    audyt co 6 do 18 miesięcy

Czynnik ryzyka	Waga	Ocena poziomu ryzyka	Wynik
	(a)	(b)	(a) x (b)
Ogólny wynik			

### UWAGI:

Metoda wymaga dużego doświadczenia zawodowego od audytora. Przyznanie wag oraz określenie częstotliwości przeprowadzania audytu dokonywane jest w oparciu o doświadczenie zawodowe audytora.

## 5.2 Załącznik 2. OCENA SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

### Podręcznik Audytu Wewnętrznego

#### OCENA SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

Ocena ta zawiera wyniki rozmów z różnymi pracownikami dotyczące systemów poddawanych audytowi, analizę dokumentacji obowiązujących zasad i procedur, a także badanie dostępnej dokumentacji odnoszącej się do obszarów objętych zakresem audytu. Aby proces ten był przejrzysty, audytor opracowuje zestawienie oceny systemu kontroli wewnętrznej. Arkusz oceny systemu kontroli wewnętrznej projektuje się zgodnie z planowanym zakresem audytu i celami kontroli i podlega on przeglądowi Kierownika KAW.

**SYGNATURA.....**

Główne czynniki ryzyka	Obecne i potrzebne mechanizmy kontroli ryzyka	Ocena zapotrzebowania na mechanizmy kontrolne	Określenie metody testowej	Poziom/ istotność ryzyka	Uwagi, ocena
1	2	3	4	5	6
Na czym polega ryzyko?	Jak można neutralizować ryzyko?	Wstępna ocena audytorów dot. obecnych środków kontroli.	Jakie testy należy przeprowadzić, aby określić skuteczność środków kontroli	Wysoki, średni, czy niski?  Co się stanie, gdy spełni się ryzyko?	Podane ustalenia, oceny i zalecenia.

Przygotował -----  
-----

Sprawdził-----

#### 1. Główne czynniki ryzyka

Dla poszczególnych obszarów kontrolnych identyfikuje się możliwe czynniki ryzyka oraz środki zapobiegające wystąpieniu ryzyka albo je ograniczające. Audytor powinien uwzględnić czynniki ryzyka i zidentyfikować procesy, które mogą zaszkodzić osiągnięciu celów kontroli.

## **2. Obecne i potrzebne mechanizmy kontroli ryzyka**

Mechanizmy kontroli to konkretne sposoby zapobiegania możliwemu ryzyku lub jego ograniczenia. Na początku zadania audytowego audytor powinien zidentyfikować obecne mechanizmy kontroli. Polegając na wcześniejszej wiedzy o konkretnym systemie, doświadczeniach praktycznych oraz wiedzy nabytej w trakcie szkolenia audytorów, audytor powinien zidentyfikować mechanizmy kontroli, które należy uruchomić w celu zapobieżenia ryzyku.

## **3. Ocena zapotrzebowania na mechanizmy kontrolne**

Na podstawie konkretnych faktów i praktyki zawodowej, audytor powinien dokonać udokumentowanej oceny wszystkich mechanizmów kontroli zidentyfikowanych w kolumnie 2 i zapisać tę ocenę w kolumnie 3. Pomoże to zidentyfikować najsłabsze mechanizmy kontroli w systemie i priorytety audytu. W trakcie procesu oceny audytor powinien uwzględnić wszelkie warunki, które mogą wpływać na skuteczność danego mechanizmu kontroli.

Aby wyraźnie ustalić obecny poziom kontroli oraz zidentyfikować słabości systemu, po jego ocenie audytor może opracować schemat graficzny audytu.

## **4. Określenie metody analizy**

Przy opracowaniu strategii analizy audytor może skorzystać z różnych metod, na przykład:

- wywiady,
- badanie i analiza dokumentacji, procedur i dokumentów regulacyjnych,
- ankiety,
- testy, itp.

Metodę wywiadu należy wybrać na podstawie oceny niezbędnych mechanizmów kontroli. Wybrana metoda powinna zapewnić stwierdzenie:

- obecności mechanizmów kontroli, ich skuteczności i przestrzegania,
- obecności, zastosowania i skuteczności mechanizmów kontrolnych,

- rzeczywistych lub potencjalnych słabości systemu kontroli,
- obszarów systemu o najwyższym poziomie ryzyka.

Wybór metody wywiadu zależy od specyfiki audytu. Zwykle w pracy audytu stosuje się różne metody. Wybrane metody wywiadu oraz proces ich stosowania należy wyraźnie opisać w kolumnie 4 tabeli oceny kontroli wewnętrznej. Zapewni to jednolite podejście do przeglądu systemów kontrolnych. Planując wywiady audytor powinien wskazać ich respondentów oraz mechanizmy kontrolne poddawane sprawdzeniu, a także wszelkie inne informacje, które należy zebrać w ich trakcie.

## **5. Poziom ryzyka i istotności**

Oceniając system kontroli wewnętrznej audytor powinien oceniać ryzyko według kryteriów wybranych przez Kierownika KAW, np. następujących:

- Znaczne ryzyko
- Umiarkowane ryzyko
- Niskie ryzyko

Audytor powinien także postarać się przeanalizować czynniki ryzyka w aspekcie ich istotności, np. wg następujących kryteriów:

- Kwota (wartość środków finansowych w danym procesie)
- Szkoda na wizerunku instytucji
- Związek z celami instytucji.

## **6. Uwagi i oceny**

W kolumnie 6 można skomentować inne sugestie, ustalenia i wyniki, które mogą przydać się do audytu. W ustaleniach należy podać, czy mechanizmy służące do kontroli są uruchomione i działają, a w przypadku ich nieskuteczności - przyczyny tego stanu rzeczy i środki, jakie należy podjąć, aby go poprawić.

Na koniec audytor podpisuje zestawienie oceny systemu kontroli wewnętrznej i przedstawia go do przeglądu Kierownikowi KAW. Uwagi Kierownika KAW należy wprowadzić do rozdziału "Przeгляд akt audytu".

**5.3 Załącznik 3. PLAN AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**SYGNATURA .....**

.....

(nazwa i adres jednostki  
sektora finansów publicznych)

**PLAN AUDYTU WEWNĘTRZNEGO NA ROK.....**

**1. Informacje o jednostce sektora finansów publicznych istotne dla przeprowadzenia audytu wewnętrznego:**

**2. Analiza ryzyka**

2.1 Charakterystyka obszaru poddawanego audytowi wewnętrznemu

2.2 Metody analizy ryzyka

2.3 Wyniki analizy ryzyka

2.4 Obszary ryzyka ustalone ze względu na stopień ich ważności

<b>Lp.</b>	<b>Obszar ryzyka</b>	<b>Uwagi</b>
<b>1.</b>		
<b>2.</b>		
<b>.....</b>		

### 3. Zadania audytowe do przeprowadzenia w roku.....

#### 3.1. Zakres tematyczny i organizacja zadań audytowych

Lp.	Temat zadania audytowego	Planowany termin przeprowadzenia audytu wewnętrznego	Niezbędne zasoby (liczba osobo/dni, inne)	Obszar ryzyka	Ewentualna potrzeba powołania rzeczoznawcy (zakres pracy, planowany czas pracy)	Uwagi
1.						
2.						
3.						
.....						

#### 4. Planowane obszary, które powinny zostać objęte audytem wewnętrznym w kolejnych latach

Lp.	Obszar audytu wewnętrznego	Planowany rok przeprowadzenia	Obszar ryzyka	Uwagi
1.				
2.				

.....				
-------	--	--	--	--

## 5. Organizacja pracy komórki audytu wewnętrznego

Lp.	Zadania	Zasoby ludzkie (liczba osobo/dni)	Zasoby rzeczowe	Uwagi
	<b>1. Przeprowadzanie zadań audytowych</b>			
	<b>2. Opracowanie technik przeprowadzania zadania audytowego</b>			
	<b>3. Przeprowadzanie czynności sprawdzających</b>			
	<b>4. Współpraca z innymi służbami kontrolnymi</b>			
	<b>5. Czynności organizacyjne w tym plan i sprawozdawczość</b>			
	<b>6. Szkolenia i rozwój zawodowy</b>			
	<b>7. Urlopy/ czas dostępny</b>			
	<b>8. Inne działania, w tym audyt wewnętrzny poza planem audytu wewnętrznego</b>			

.....  
(Data)  
wewnętrznego)

.....  
(podpis audytora

.....  
(Data)  
publicznych)

.....  
(podpis kierownika jednostki  
sektora finansów

**5.4 Załącznik 4. UPOWAŻNIENIE DO PRZEPROWADZANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

.....  
..... (data i miejsce wystawienia)

(pieczęć nagłówkowa jednostki  
sektora finansów publicznych )

.....  
(numer upoważnienia)

**Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego**

Na podstawie art. 35g ust. 1 ustawy z dnia 26 listopada 1998r. o finansach publicznych ( Dz.U. Nr 155, poz. 1014, z 1999r. Nr 38, poz. 360, Nr 49, poz. 485, Nr 70, poz. 778 i Nr 110, poz. 1255, z 2000r. Nr 6, poz. 69, Nr 12, poz. 136, Nr 48, poz. 550, Nr 95, poz. 1041, Nr 119, poz. 1251 i Nr 122, poz. 1315 oraz z 2001r. Nr 45, poz. 497, Nr 46, poz. 499, Nr 88, poz. 961, Nr 98, poz. 1070, Nr 100, poz. 1082, Nr 102, poz. 1116, Nr 125, poz. 1368 i Nr 145, poz. 1623 oraz z 2002r. Nr 41 poz. 363 i 365 i Nr 74, poz. 676)

upoważnia się Pana/Panią<sup>\*)</sup>

.....  
(imię, nazwisko i stanowisko służbowe)

.....  
.....  
do przeprowadzenia audytu wewnętrznego zgodnie z planem audytu wewnętrznego/poza planem audytu wewnętrznego<sup>\*)</sup>

W.....  
(nazwa i adres komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny)

Upoważnienie jest ważne za okazaniem dowodu osobistego / legitymacji służbowej<sup>\*)</sup> nr ..... oraz poświadczenia bezpieczeństwa nr....., upoważniającego do dostępu do informacji niejawnych, oznaczonych klauzulą.....

Termin ważności upoważnienia upływa z dniem .....

.....

(pieczęć i podpis kierownika jednostki sektora finansów publicznych)

Ważność upoważnienia przedłuża się do dnia .....

.....

(pieczęć i podpis kierownika jednostki sektora finansów publicznych)

\*) Niepotrzebne skreślić

**5.5 Załącznik 5. WNIOSEK O POWOŁANIE RZECZOZNAWCY DO UDZIAŁU W ZADANIU AUDYTOWYM**

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

.....  
(nazwa i adres jednostki sektora finansów publicznych)

..... dnia .....

(miejscowość)

**Wniosek o powołanie rzeczoznawcy do udziału w zadaniu audytowym**

Na podstawie art. 35g ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998r. o finansach publicznych ( Dz.U. Nr 155, poz. 1014, z 1999r. Nr 38, poz. 360, Nr 49, poz. 485, Nr 70, poz. 778 i Nr 110, poz. 1255, z 2000r. Nr 6, poz. 69, Nr 12, poz. 136, Nr 48, poz. 550, Nr 95, poz. 1041, Nr 119, poz. 1251 i Nr 122, poz. 1315 oraz z 2001r. Nr 45, poz. 497, Nr 46, poz. 499, Nr 88, poz. 961, Nr 98, poz. 1070, Nr 100, poz. 1082, Nr 102, poz.1116, Nr 125, poz. 1368 i Nr 145, poz. 1623 oraz z 2002r. Nr 41, poz. 363 i 365 i Nr 74, poz. 676) powołuję rzeczoznawcę w dziedzinie

.....w osobie.....

do udziału w dniu/dniach <sup>\*)</sup>.....

W .....

( miejsce, przedmiot i zakres czynności audytowych, w których ma wziąć udział rzeczoznawca)

Rzeczoznawca dokonuje czynności audytowych samodzielnie/we współpracy z audytorami wewnętrznymi uczestniczącymi w zadaniu audytowym <sup>\*)</sup>

.....  
( podpis audytora wewnętrznego)

.....  
( podpis kierownika jednostki sektora finansów publicznych)

\*) Niepotrzebne skreślić

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**ZESTAWIENIE ETAPÓW ZADANIA AUDYTOWEGO**

**1. PLANOWANIE ZADANIA AUDYTU**

Zadanie audytowe: określenie celu, kryteriów, harmonogramu

Przeprowadzenie narady otwierającej

Wstępny przegląd i dokumentacja systemów

Metodyka audytu, techniki badawcze

Program zadania audytowego

**2. CZYNNOŚCI AUDYTOWE**

Wstępna ocena systemu kontroli wewnętrznej

Testowanie

**4. SPRAWOZDANIE Z PRZEPROWADZENIA AUDYTU**

Opracowanie projektu sprawozdania z audytu.

Narada zamykająca

Ostateczne sprawozdanie z przeprowadzenia audytu

**5. WEWNĘTRZNA OCENA JAKOŚCI**

Kierownik KAW

Krótką notatką do akt

**6. CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE**

**5. ZAMKNIĘCIE AKT ZADANIA AUDYTOWEGO**

**5.7 Załącznik 7. FORMULARZ PRZYDZIAŁU ZADANIA AUDYTOWEGO**

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**SYGNATURA .....**

**FORMULARZ PRZYDZIAŁU ZADANIA AUDYTOWEGO**

**Nazwa zadania:**

\_\_\_\_\_

<b>Nr zadania:</b>	<b>Planowana liczba godzin rozliczeniowych:</b>	<b>Data przydziału:</b>
_____	_____	_____

**Uwagi ogólne:**

**Cele zadania  
audytowego:**

**Instrukcje specjalne:**

**Przydział personelu audytu wewnętrznego**

**Koordinator Zadania Audytowego/Audytor odpowiedzialny:**

**Przygotował:** \_\_\_\_\_ **Data:** \_\_\_\_\_

**Sprawdził:** \_\_\_\_\_ **Data:** \_\_\_\_\_

**Zatwierdził:** \_\_\_\_\_ **Data:** \_\_\_\_\_

## 5.8 Załącznik 8. FORMULARZ WNIOSKU O ZMIANĘ HARMONOGRAMU

### Podręcznik Audytu Wewnętrznego

Harmonogram należy skorygować, gdy tylko okaże się, że wykonywane zadanie audytowe różni się od planowanego w formularzu przydzielenia zadania. Generalnie robi się to po przeglądzie wstępnym i sporządzeniu programu audytu, choć czynniki zmuszające do korekty budżetu mogą się pojawiać na każdym etapie zadania.

Wniosek przygotowuje audytor odpowiedzialny, sprawdza KZA, zatwierdza zaś lub odrzuca Kierownik KAW.

SYGNATURA .....

## FORMULARZ WNIOSKU O ZMIANĘ HARMONOGRAMU (NIEOBLIGATORYJNY)

Wniosek o zmianę harmonogramu:

Numer zadania:

Łączna liczba godzin rozliczeniowych:

Wniosek o zmianę:

Poprawiona liczba godzin:

Powody wniosku o poprawki:

Przygotował

:

Data:

Sprawdził: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

Zatwierdził/odrzucał  
: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

**5.9 Załącznik 9. EWIDENCJA WYKORZYSTANIA CZASU**

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**SYGNATURA .....**

**EWIDENCJA WYKORZYSTANIA CZASU**

Nazwa zadania: \_\_\_\_\_ Nr zadania: \_\_\_\_\_

	Oryginalnie	Po zmianie harmonogramu	Ostateczny czas rzeczywisty	Rzeczywiście ponad/poniżej harmonogramu
Planowanie	_____	_____	_____	_____
Planowanie wstępne	_____	_____	_____	_____
Badanie wstępne	_____	_____	_____	_____
Program zadania audytowego	_____	_____	_____	_____
Czynności audytu	_____	_____	_____	_____
Obszar 1	_____	_____	_____	_____
	_____	_____	_____	_____

Obszar 2				
Obszar 3				
Ocena Kierownika KAW				
Opracowanie sprawozdania				
Ocena audytu dokonywana przez Klienta Audytu				
Razem				

**5.10 Załącznik 10. LISTA WERYFIKACYJNA CELÓW I PLANOWANIA ZADANIA  
AUDYTOWEGO**

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**SYGNATURA: .....**

**LISTA WERYFIKACYJNA CELÓW I PLANOWANIA ZADANIA  
AUDYTOWEGO**

Nazwa  
zadania  
audytowego:

\_\_\_\_\_

Planowany termin  
rozpoczęcia

\_\_\_\_\_

Planowany termin  
zakończenia:

\_\_\_\_\_

Termin wykonania:

1. Przegląd sprawozdania z poprzedniego zadania audytowego oraz formularza przeglądu poaudytowego w celu określenia i udokumentowania wszelkich niezbędnych szczególnych działań kontynuacyjnych.

\_\_\_\_\_

2. Przegląd rozliczenia czasu poprzedniego audytu w kontekście przedstawionych ustaleń i wniosków. Dokumentacja sugestii ewentualnych korekt zakresu audytu w konsekwencji wyników poprzednich audytów.

\_\_\_\_\_

3. Dokumentacja wszelkich zmian wprowadzanych do oceny ryzyka audytu podanej w dokumentach roboczych poprzednich audytów.

\_\_\_\_\_

4. Kontakt z audytorami/kontrolerami zewnętrznymi, aby sprawdzić, czy mają jakieś konkretne zastrzeżenia w związku tym audytem, lub życzą sobie wykonania jakiegoś konkretnego testu z zakresu audytu wewnętrznego.

\_\_\_\_\_

5. Zwięzłe pisemne sformułowanie celów zadania audytowego, aby skupić wysiłki na ich osiągnięciu, a następnie ułatwić ocenę, czy audyt spełnił swój cel. Wskazówka: generalnie cele audytu można formułować w kontekście oceny:

wiarygodności i uczciwości danych zarejestrowanych operacji,

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

	zgodności z zasadami, dyrektywami, procedurami, planami, prawem lub przepisami,	_____	_____
	zabezpieczenia majątku,	_____	_____
	oszczędnego i efektywnego użytkowania zasobów,	_____	_____
	wykonania planu i osiągnięcia celów programów lub operacji.	_____	_____
6.	Przygotowanie i wysyłka zawiadomienia o audycie do wszystkich, którzy powinni o nim wiedzieć, z podaniem terminu oraz celów audytu.	_____	_____
7.	Na naradzie otwierającej powiadomienie kadry kierowniczej klienta o celach audytu. Zebranie i dokumentacja ich uwag i sugestii, co do tego jak ułatwić pozytywne wyniki audytu.	_____	_____
8.	Opracowanie programu zadania audytowego szczegółowego	_____	_____
9.	Przygotowanie Ewidencji Wykorzystania Czasu	_____	_____
10.	W razie potrzeby przygotowanie formularza wniosku o zmianę harmonogramu (nieobligatoryjne)	_____	_____

## 5.11 Załącznik 11. ZALECENIA DOTYCZĄCE GRAFICZNEJ ANALIZY PROCESÓW

### Podręcznik Audytu Wewnętrznego

## ZALECENIA DOTYCZĄCE GRAFICZNEJ ANALIZY PROCESÓW

Audyt wewnętrzny zobowiązany jest do sporządzenia graficznej analizy procesów przetwarzania transakcji w Administracji. Zadanie to służy późniejszemu skróceniu łącznego czasu trwania audytu. Choć na początku trzeba zainwestować więcej czasu, w konsekwencji czas audytu skróci się do procesu aktualizacji z ograniczonym programem testów tam, gdzie mechanizmy kontroli są dostateczne i nie zmieniły się.

Procedura niniejsza opisuje ogólne podejście, format oraz zastosowanie symboli i ogólnych zasad dokumentacji wykorzystywanych przez Audyt Wewnętrzny do dokumentowania głównych systemów kontroli. Zwracamy uwagę, że do nabycia są programy komputerowe do sporządzania graficznej analizy procesów.

Główne systemy przetwarzania transakcji definiuje się jako grupy lub cykle transakcji, takie jak:

przychody

zakupy/wypłaty/

sprawozdawczość płacowo-kadrowa

sprawozdawczość produkcyjno-magazynowa

środki trwałe/utrzymanie

Głównym celem sporządzania schematu graficznego jest identyfikacja kluczowych atrybutów kontrolnych - tych, dzięki którym osiąga się cele kontrolne. Identyfikacja taka może skutecznie wskazać przypadki niedostatecznych lub nadmiernych mechanizmów kontroli oraz nadmiarowych rezerw produkcyjnych. Z udokumentowania głównych systemów kontroli i przetwarzania transakcji z podaniem przepływu transakcji i kluczowych punktów kontrolnych skorzystają samodzielnie księgowi Administracji, kontrolerzy oraz Audyt Wewnętrzny.

Sporządzana przez Audyt Wewnętrzny graficzna analiza transakcji koncentruje się

na pięciu generalnych celach kontrolnych, jakie realizować powinien system rachunkowości, aby zasadnie zapewniać wiarygodność, dokładność i kompletność informacji finansowych. Są to:

**Autoryzacja** - Transakcje wykonuje się zgodnie z zamiarami kierownictwa.

**Zapisywanie** - Wszelkie autoryzowane transakcje zapisuje się na właściwych kontach, we właściwych kwotach i okresach rozrachunkowych.

**Zabezpieczenie** - Obowiązek fizycznej dbałości o majątek spoczywa na konkretnych pracownikach, niezależnych od odnośnych funkcji księgowych.

**Uzgadnianie** - Zapisy księgowe porównuje się z odnośnymi aktywami, dokumentami lub rachunkami.

**Wycena** - Zapisane kwoty weryfikuje się pod względem utraty wartości, odpisy zaś, potrącenia, lub inne korekty zapisuje się zgodnie z wymaganiami księgowym.

Aby promować wydajność i jednolitość przy sporządzaniu schematów graficznych oraz ułatwić proces ich przeglądania, należy opracować znormalizowany format reprezentacji graficznej. Norma ta powinna zawierać ogólne wytyczne sporządzania graficznej analizy transakcji, kontrolę jakości reprezentacji graficznej, specyficzne techniki sporządzania schematów oraz szablony elementów schematu. Graficzną analizę transakcji należy sporządzać w Audycie Wewnętrzny zgodnie z przedstawionymi zwyczajami i dokumentacją, a także logicznie, zwięźle i wyraźnie.

### **Ogólne wytyczne sporządzania schematów graficznych**

A. W prezentacji najważniejsza jest jasność i prostota. Błędne uwzględnienie skrajnych szczegółów może raczej zaciemnić, niż pokazać kluczowe sprawy. Zawiłości, takie jak mechanizmy kontroli wyjątków, lepiej wyjaśnić w załącznikach. Jednakże opisy powinny być krótkie. W większości przypadków połączenie schematu graficznego i słownego opisu wydaje się znacznie przewyższać każdy z tych dokumentów z osobna.

B. Wykazywać należy tylko operacje/dokumenty mające znaczenie kontrolne (tzn. kontrolujące autoryzację, zapis, zabezpieczenie, uzgadnianie i wycenę). W ogólności można to osiągnąć uwzględniając tylko te działania w ramach aplikacji,

gdzie inicjuje się dane, zmienia je, lub przenosi do innych wydziałów. Poddawany reprezentacji graficznej proces należy podzielić na części składowe, czyli działania i decyzje. Przy każdym działaniu należy także podać nazwiska i stanowiska osób wykonujących daną transakcję. Wśród symboli takiego dokumentu należy uwzględnić także nazwy wszystkich dokumentów.

C. Audytorzy zwykle uzyskują informacje niezbędne do sporządzenia lub aktualizacji graficznej analizy transakcji z wywiadów z personelem w poszczególnych komórkach, dotyczących przestrzeganych przezeń procedur, oraz z przeglądu podręczników procedur, obecnych schematów graficznych i innej dokumentacji systemu. Zbiera się próbki dokumentów i pyta w każdym z audytowanych komórek o jej szczególne obowiązki. Pytania takie zadawać można równocześnie z wykonywaniem przeglądu transakcji, zwłaszcza gdy aktualizuje się schematy.

### **Ocena jakości graficznej analizy transakcji**

Ustalenia audytorów odnośnie procedur kontrolnych oraz wstępne wnioski/sugestie co do poprawy należy przetestować poprzez testy kroczące i opisać w dokumentach roboczych. Ponieważ systemy najlepiej znają ich użytkownicy, o sprawdzenie dokładności schematów i odnośne uwagi audytorzy powinni poprosić odpowiednich pracowników.

**5.12 Załącznik 12. PROGRAM ZADANIA AUDYTOWEGO****Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

SYGNATURA: .....

**PROGRAM ZADANIA AUDYTOWEGO**

<b>TEMAT ZADANIA AUDYTOWEGO</b>	
<b>NR ZADANIA AUDYTU</b>	
<b>ŁĄCZNA LICZBA PRZYZNANYCH DNI (PLAN AUDYTU)</b>	
<b>PLANOWANY TERMIN ROZPOCZĘCIA AUDYTU</b>	
<b>PLANOWANY TERMIN SPORZĄDZENIA PROJEKTU SPRAWOZDANIA Z PRZEPROWADZENIA AUDYTU</b>	
<b>PLANOWANY TERMIN OGŁOSZENIA OSTATECZNEGO SPRAWOZDANIA Z PRZEPROWADZENIA AUDYTU</b>	

<b>Podpis Kierownika KAW</b>	
	<b>Data i miejsce podpisania</b>

<b>CEL ZADANIA AUDYTOWEGO</b>	
<b>ZAKRES ZADANIA AUDYTOWEGO</b>	

<b>METODYKA AUDYTU</b> (techniki przeprowadzania zadania audytowego, sposób przeprowadzania zadania audytowego, problemy, na które należy zwrócić szczególną uwagę w badaniach, dowody niezbędne do dokonania ustaleń i sposób ich badania, wskazówki o charakterze techniczno – organizacyjnym, wzory wykazów i zestawień)	
<b>ANALIZA RYZYKA I KONTROLI WEWNĘTRZNEJ</b>	
<b>PLANOWANY CZAS TRWANIA ZADANIA AUDYTOWEGO</b>	
<b>NAZWISKA AUDYTORÓW WYKONUJĄCYCH AUDYT</b>	
<b>KZA</b>	
<b>UWAGI</b>	

**5.13 Załącznik 13. ARKUSZ USTALEŃ AUDYTU**

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**SYGNATURA .....**

**ARKUSZ USTALEŃ AUDYTU**

Nazwa zadania: \_\_\_\_\_ Nr zadania: \_\_\_\_\_

Przygotował : \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

Sprawdził: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

1. OMÓWIENIE STANU NIEKORZYSTNEGO - Stwierdzenie odstępstw, uzasadniające je fakty i wyniki testów, a także skutek danego stanu (powody zmiany, naruszone normy). O ile to możliwe podanie przyczyny odstępstwa i wyjaśnienie, dlaczego uznano je za ustalenie audytu (np. sprzeczność z zapisaną procedurą, itp.).

STAN:

Stan stwierdzono na podstawie: \_\_\_\_\_

2. ZALECENIE - Jak najlepiej naprawić tę sytuację na podstawie akceptowalnych kryteriów uzgodnionych z zainteresowanym personelem?

Zalecenie na podstawie: \_\_\_\_\_

3. REAKCJA - Stwierdzenie, czy zainteresowany personel zgadza się, czy też nie zgadza z danym ustaleniem oraz rekomendacją. W przypadku niezgody - wskazuje stanowisko zajęte przez audytowaną komórkę.

4. NARADA ZAMYKAJĄCA - Prezentacja ostatecznej opinii, kwestii otwartych, spornych interpretacji, początkowych reakcji, pozycji do sekcji "tło informacyjne".

5. ZAZNACZ JEDNO Z PONIŻSZYCH:

- Włączyć do ostatecznego sprawozdania
- Nie włączać do ostatecznego sprawozdania (podać powody poniżej)

**5.14 Załącznik 14. PROTOKÓŁ Z WYWIADU (ROZMOWY)**

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**PROTOKÓŁ Z WYWIADU (ROZMOWY)**

<b>NR ZADANIA AUDYTU I NAZWA KOMÓRKI AUDYTOWANEJ</b>	
<b>NAZWA ZADANIA AUDYTOWEGO</b>	
<b>DATA</b>	
<b>PRZEDMIOT WYWIADU</b>	

-----  
Przygotował

-----  
Sprawdził

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**DOKUMENTACJA ROBOCZA**

Wszelkie informacje (w tym notatki z rozmów telefonicznych, spotkań i kwestionariuszy) dotyczące audytu wykorzystane przy wyciąganiu wniosków, formułowaniu zaleceń, ocenie ryzyka, planowaniu audytów itp. muszą być dokumentowane w systematycznym porządku na dowód tego, że audytorzy wewnętrzni wykonali swą pracę zgodnie z zasadami. Dokumenty robocze służą jako narzędzie pracy audytora, ale także pisemnej dokumentacji pracy podsumowanej w sprawozdaniu z audytu. Informacje zawarte w dokumentach roboczych powinny być wystarczające, kompetentne, istotne i przydatne jako rzetelna podstawa ustaleń i zaleceń audytu. Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego następująco definiują wystarczalność, kompletność, istotność i przydatność:

- wystarczającą jest informacja faktyczna, adekwatna i przekonująca tak, że każda rozsądna i poinformowana osoba wyciągnęłaby z niej ten sam wniosek, co audytor,
  
- kompetentną jest informacja wiarygodna i najłatwiej dostępna poprzez zastosowanie właściwej techniki audytu,
  
- istotną jest informacja potwierdzająca ustalenia i zalecenia audytu i zgodna z jego celami,
  
- przydatną jest informacja pomagająca instytucji osiągnąć jej cele.

Dokumenty robocze, poza tym, że służą jako materiały źródłowe wykorzystywane do przygotowania sprawozdania z ustaleń lub odpowiedzi na pytania, mogą także okazać się potrzebne innym osobom.

- KZA korzysta z dokumentów roboczych przy ocenie jakości wykonania zadania audytowego oraz ocenie personelu audytu.

- Kierownictwo audytowanej komórki może wykorzystać dane zawarte w dokumentach roboczych przy wdrażaniu działań naprawczych lub przy kwestionowaniu stwierdzenia problemu.
  
- Wyższa kadra kierownicza lub inne osoby, które wniosły o przeprowadzenie audytu, wymagają terminowego składania sprawozdań. Dobrze prowadzona dokumentacja robocza może pomóc się z tego wywiązać.
  
- Kontrolerzy/Audytorzy zewnętrzni dokonują przeglądu pracy wykonanej przez KAW i oceniają skutki jego działań dla systemu kontroli wewnętrznej instytucji.
  
- Pewne organy regulacyjne monitorują działalność instytucji w ramach swoich publicznych obowiązków i dokumentacja robocza KAW może być poddana ich ocenie/inspekcji. Akta z rzetelną dokumentacją są najważniejsze, gdy odpowiada się na pytaniach tych, czy innych ewentualnych inspektorów zewnętrznych.

#### Cechy dobrej dokumentacji roboczej

##### Kompletność

Dokumenty robocze muszą "bronić się same". Oznacza to, że trzeba odpowiedzieć na wszystkie pytania, wyjaśnić wszelkie wątpliwości audytora i wyciągnąć logiczne, przemyślane wnioski w każdym segmencie audytu.

##### Zwięzłość

Dokumentację roboczą należy ograniczyć wyłącznie do tej, która służy użytecznemu celowi.

##### Jednolitość

Wszystkie dokumenty robocze powinny mieć ten sam format i wygląd. Mniejsze należy zszywać ze znormalizowanymi arkuszami, większe - składać do wymaganych wymiarów.

## Ład

W dokumentach roboczych nie może być ścisku. Na każde zestawienie należy przeznaczyć dość miejsca, aby odnośne informacje można było w nim zawrzeć w logiczny i systematyczny sposób. Z drugiej strony dokumenty robocze muszą być oszczędne. Należy uwzględniać tylko formularze i procedury istotne dla audytu lub jego zaleceń. Należy także starać się unikać niepotrzebnych wykazów i zestawień. Każde zestawienie powinno mieć cel dotyczący procedur lub zaleceń audytu.

## Techniki sporządzania dokumentów roboczych

### 1. Informacje w nagłówkach

Wszystkie dokumenty robocze muszą nosić pieczęć audytu, zawierać nazwę audytu, numer zadania audytowego, sygnaturę, tytuł dokumentu roboczego, inicjały autora, datę sporządzenia, źródło informacji oraz cel dokumentu roboczego.

### 2. Oznaczniki

Audytorzy stosują wiele różnych symboli na oznaczenie wykonanej pracy. Powszechnie nazywa się je "ptaszkami". Ponieważ "ptaszki" same w sobie nie mają ani specjalnego, ani jednolitego, znaczenia, każdy odhaczony "ptaszek" należy objaśnić w zestawieniu, w którym się pojawia.

### 3. Odsyłacze

Odsyłacze do dokumentów roboczych (lub/i ich sygnatur) powinny być kompletne i dokładne. Do dokumentów roboczych odsyła się w Ustaleniach Audytu, do nich z kolei w notatce z narady zamykającej oraz/lub w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu, aby wskazać ostateczną opinię w danej sprawie. Odsyłacze należy zaznaczać na marginesach wersji roboczych sprawozdań z przeprowadzenia audytu. Odsyłacze takie pozwalają natychmiast odnaleźć odnośne dokumenty robocze.

### 4. Sygnatury

System sygnowania dokumentów roboczych audytu powinien być prosty, a

jednak umożliwiać pewną elastyczność. Obszary audytu należy oznaczać wielkimi literami, cyframi arabskimi zaś sprawy w ramach obszarów.

## 5. Kontynuacja

Audytor powinien w pełni wykorzystać dokumentację roboczą poprzedniego audytu. Graficzne analizy procesów, opisy systemów i inne dane mogą być nadal aktualne. Nadal przydatne dokumenty należy włączyć do dokumentacji roboczej obecnego audytu. Należy je zaktualizować bieżącymi informacjami, na nowo ponumerowane, zaopatrzone w odnośniki oraz podpisane i datowane przez obecnego audytora.

### Typy dokumentów roboczych

Wszystkie dokumenty robocze należy przechowywać w segregatorach. Zestawienia, analizy, dokumenty, graficzne analizy procesów oraz opisy należy wpinać w znormalizowane skoroszyty. Dokumenty o nieznormalizowanych wymiarach należy przytwierdzać do arkuszy papieru znormalizowanego formatu albo umieszczać w nieznormalizowanych skoroszytach wskazanych w odpowiednich odsyłaczach.

#### 1. Zestawienia i analizy

Zestawienia i analizy przydają się przy identyfikowaniu trendów statystycznych, weryfikowaniu dokładności danych, opracowaniu projekcji lub szacunków, oraz stwierdzaniu należytego wykonania zadań lub zapisów. Każdy przegląd zapisów, zestawienie danych, lub analiza powinien zawierać następujące pozycje:

- wyjaśnienie celu (odniesienie do kroku audytu),
- metodyka zastosowana przy próbkowaniu, obliczeniach itp.,
- kryteria przyjęte do oceny danych,
- źródło danych i uwzględniony horyzont czasowy,

- podsumowanie wyników analizy,
- wnioski audytora.

## 2. Dokumenty

Kopii rzeczywistych próbek różnych dokumentów można używać jako wyjaśniające przykłady oraz jako dowody rzeczowe słuszności wniosku lub istnienia problemu. Mogą to być notatki służbowe, sprawozdania, wydruki komputerowe, procedury, formularze, faktury, schematy graficzne, kontrakty lub wiele innych pozycji. Każdy kopiowany dokument powinien służyć jakiemuś użytecznemu celowi audytu.

Poniższe wytyczne dotyczą przygotowywania dokumentacji roboczej z wykorzystaniem dokumentów:

- Podawaj zarówno osobę oraz/lub akta, od/z których pochodzi dany dokument.
- Kopiuj i załączaj tylko ten fragment sprawozdania, notatki, procedury itd., który potrzebny jest w celu wyjaśnienia, lub jako dokumentacja potencjalnego ustalenia. O ile nie jest to absolutnie konieczne nie włączaj do dokumentacji roboczej całych dokumentów.
- W pełni objaśnij terminologię i skróty występujące w dokumencie oraz ich zastosowanie. To szczególnie ważne przy włączaniu do dokumentacji map, rysunków technicznych lub schematów graficznych. Objasnienia te można umieścić na poprzedniej stronie lub na samym dokumencie.
- Każdy dokument należy zaopatrzyć w odsyłacze albo do danej strony albo do odrębnej analizy, gdzie go omówiono.

## 3. Notatki opisowe i graficzne analizy procesów

W przypadku wielu audytów konieczne jest opisanie systemów lub procesów stosowanych przez klienta. Można do tego użyć notatek opisowych lub graficznych

analiz, albo pewnej kombinacji ich obu. Wybór metody zależy od jej skuteczności w odniesieniu do złożoności opisywanego systemu.

Notatki opisowe są często łatwiejsze do sformułowania i należy z nich korzystać, jeśli system lub proces da się jasno i zwięźle opisać. Gdyby jednak notatka opisowa miała być rozwlekła, a opisy odnośnych punktów kontrolnych trudno połączyć w opowieść, wówczas właściwym rozwiązaniem będzie prezentacja graficzna (lub jej kombinacja z notatką opisową). Na graficznych schematach łatwo odwzorować złożone uwarunkowania, ponieważ objaśnienia słowne redukuje się tu do obrazu systemu. Są one zwięzłe i często łatwiej je analizować niż notatki opisowe.

### 3. Rozmowy/Wywiady

Najwięcej informacji uzyskuje się z formalnych wywiadów prowadzonych osobiście lub telefonicznie. Najbardziej pożądane są formalne wywiady, ponieważ respondenci wiedzą, że ich wypowiedzi będą użyte w audycie, jednakże ważnych informacji mogą dostarczyć wywiady ad hoc, a nawet przypadkowe rozmowy. Wszystkie informacje słowne, które mogą potwierdzić jakiś wniosek w dokumentacji roboczej audytu należy udokumentować. Wywiady przydają się przy identyfikowaniu obszarów problemów, nabywaniu ogólnej wiedzy o przedmiocie audytu, zbieraniu danych w formie nieudokumentowanej oraz dokumentowaniu opinii, ocen, lub powodów do działania klientów audytu. Notatki z wywiadów powinny zawierać wyłącznie fakty przedstawione przez respondenta, a nie opinie audytora.

Wytyczne w sprawie przygotowania dokumentacji roboczej z przeprowadzonych wywiadów:

- Nie zapomnij podać nazwisk i stanowisk wszystkich osób udzielających informacji. Dotyczy to także danych zbieranych w trakcie przypadkowych rozmów.
- Podawaj gdzie i kiedy odbyło się spotkanie.
- Gdy tylko to możliwe segreguj notatki według tematów.
- Podawaj cytowane przez respondentów źródła informacji.

### 4. Obserwacje

To, co audytor zaobserwuje może służyć temu samemu celowi, co wywiady. Obserwacje, które mogą być użyte na potwierdzenie wniosków, należy udokumentować. Bywają szczególnie przydatne przy weryfikacjach fizycznych.

Obserwacje służące jako dokumentacja dowodowa powinny, w ogólności, zawierać następujące pozycje:

- Czas i miejsce obserwacji,
- Gdzie dokonano obserwacji ?
- Kto towarzyszył audytorowi w trakcie obserwacji?
- Co zaobserwowano? Tam, gdzie zastosowano testy, do dokumentacji roboczej należy włączyć wybór próbek i podstawę próbkowania.

## 5. Ustalenia

Wszystkie ustalenia audytu należy udokumentować w dokumentacji roboczej w Zestawieniu Ustaleń Audytu, Załącznik 12, niezależnie od tego, czy zostaną włączone do sprawozdania z przeprowadzenia audytu. Wszystkie ustalenia powinny być dokumentowane natychmiast po stwierdzeniu danej sytuacji przez audytora.

**5.16 Załącznik 16. PROTOKÓŁ NARADY ZAMYKAJĄCEJ**

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**SYGNATURA .....**

**PROTOKÓŁ NARADY ZAMYKAJĄCEJ**

Nazwa zadania  
audytowego

---

Nr zadania

---

Termin narady

---

Cel narady

---

Obecni - KAW

Obecni - Klienci audytu

Odniesienie do dokumentu roboczego (Ref. : sygnatura dokumentu roboczego)

Ustalenie (Charakter słabości mechanizmu kontrolnego)

Zalecenie

Możliwy wpływ słabości na charakter i zakres procedur audytowych

Ustalenie włączyć do sprawozdania:     Tak     Nie (podaj powód)

Reakcja kierownictwa komórki audytowanej - w tym ewentualne proponowane działania naprawcze.

## 5.17 Załącznik 17. WZÓR SPRAWOZDANIA Z PRZEPROWADZENIA AUDYTU

### Podręcznik Audytu Wewnętrznego

## WZÓR SPRAWOZDANIA Z PRZEPROWADZENIA AUDYTU

Zasadnicza treść i układ ostatecznego sprawozdania z audytu. Bardziej szczegółowy model określi Kierownik KAW.

### STRONA TYTUŁOWA

Nazwa i numer (oznaczenie) zadania audytowego,

Imiona i nazwiska audytorów wewnętrznych uczestniczących w zadaniu audytowym oraz numer imiennego upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego,

Cel przeprowadzania zadania audytowego,

Zakres zadania audytowego,

Termin, w którym przeprowadzono audyt wewnętrzny,

Okres poddawany badaniu

Data sporządzenia,

Nazwa i adres komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny oraz imię i nazwisko jej kierownika

### SPIS TREŚCI ( w tym liczba stron dokumentu)

### STRESZCZENIE

Ważne ustalenia,

Ważne wnioski,

Zalecenia (uwagi i wnioski),

### TŁO INFORMACYJNE

Zwięzły opis działań komórki, jej strategii i celów zwłaszcza w obszarze poddanym audytowi wewnętrznemu.

Nazwiska i stanowiska osób stojących na czele danej Jednostki Sektora Finansów Publicznych [JSFP] w trakcie badanego okresu oraz osoby odpowiedzialnej za audytowany obszar.

Kto i kiedy ostatnio audytował dany obszar działalności oraz braki wykazane w trakcie tego audytu i czy zostały wyeliminowane.

Podjęte działania i zastosowane techniki przeprowadzania zadania audytowego.

## **USTALENIA STANU FAKTYCZNEGO**

Wymienione w kolejności ich ważności

## **ANALIZA PRZYCZYN I SKUTKÓW**

## **UWAGI I WNIOSKI (ZALECENIA)**

Treść złożonych zaleceń

Czas na wdrożenie i osoba odpowiedzialna

## **PODSUMOWANIE**

## **OCENA**

## **LICZBA ANEKSÓW I EGZEMPLARZY OSTATECZNEGO SPRAWOZDANIA**

## **PODPISY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH UCZESTNICZĄCYCH W ZADANIU AUDYTOWYM**

## **WYKAZ ADRESATÓW OSTATECZNEGO SPRAWOZDANIA**

## **WYKAZ ODNOŚNIKÓW**



<b>5.19 Załącznik 19. LISTA WERYFIKACYJNA OCENY JAKOŚCI WYKONANIA ZADANIA</b>
---

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**LISTA WERYFIKACYJNA OCENY JAKOŚCI WYKONANIA ZADANIA**

Zadanie audytowe	_____	Nr zadania	_____
Sprawdził	_____	Audytór Odpowiedzialny/Data	
Sprawdził	_____	Kierownik KAW/Data	

Wytyczne audytu/program

Zadania audytowego:

	Tak	Nie	Aud.Odp	Kier.
1) Czy wszystkie czynności programu zadania audytowego zakończono i parafowano na znak zakończenia?	..	..	..	..
2) Czy wyraźnie udokumentowano powody wszelkich pominięć niektórych czynności?	..	..	..	..
3) Czy powody te uzasadniają pominięcia?	..	..	..	..
4) Czy wszystkie pominięcia zatwierdziła osoba nadzorująca	..	..	..	..

audyt?

Zestawienie Ustaleń Audytu:

5) Czy we wszystkich arkuszach podano:

· Datę? .. .. ..

· Odsyłacz do dokumentacji roboczej? .. .. ..

· Nazwisko autora? .. .. ..

· Sygnaturę? .. .. ..

6) Czy wszystkie ustalenia i zalecenia poparte są materiałem dowodowym? .. .. ..

7) Czy wszystkie zestawienia ustaleń wystarczająco analizują przyczyny ustaleń? .. .. ..

8) Czy wszystkie zestawienia ustaleń są kompletne i zawierają kryteria, stan, przyczynę, skutek, zalecenia i reakcję? .. .. ..

9) Czy jakichś ustaleń nie zakwalifikowano jako mniej ważne, choć należałoby? .. .. ..

10) Czy na wszystkich arkuszach podano z kim omówiono ustalenia? .. .. ..

11) Czy arkusze są jasne, zwarte i czy odzwierciedlają poprawny, obiektywny ton?	..	..	..
--	----	----	----

Szczegółowa dokumentacja robocza:

12) Czy na wszystkich stronach jest:

· Właściwa numeracja uwzględniająca strony niezapisane?	..	..	..
---	----	----	----

· Data(y) przygotowania?	..	..	..
--------------------------	----	----	----

· Imię i nazwisko autora?	..	..	..
---------------------------	----	----	----

· Właściwy nagłówek i odsyłacz do numeru czynności z programu zadania?	..	..	..
--	----	----	----

· Źródło(a) danych/informacji?	..	..	..
--------------------------------	----	----	----

· Podstawa wyboru?	..	..	..
--------------------	----	----	----

· Legenda "Oznaczników"?	..	..	..
--------------------------	----	----	----

· Stosowne wnioski?	..	..	..
---------------------	----	----	----

· Właściwe odsyłacze?	..	..	..
-----------------------	----	----	----

	Tak	Nie	Aud.Odp	Kier.
· Stwierdzenie sprawdzenia przez Odpowiedzialnego Audytora?	..	..	..	..
13) Czy wszystkie ustalenia z dokumentów roboczych zostały podane w Zestawieniach Ustaleń Audytu lub odpowiednio rozwiązane w dokumentacji roboczej?	..	..	..	..
14) Czy wszystkie dokumenty robocze odpowiadają czynnościom programu zadania pod względem zasięgu testów i zakresu audytu?	..	..	..	..
15) Czy dokumentację roboczą audytu przygotowano skutecznie wykorzystując dane/informacje dostępne u klienta tak, aby nie tracić czasu na tworzenie czegoś, co już istnieje?	..	..	..	..
16) Czy dokumentacja robocza nie zawiera jakichś nieistotnych lub niepotrzebnych stron lub dokumentów?	..	..	..	..
17) Czy dokumenty robocze są czytelne, schludne i logicznie ułożone zgodnie z rozwojem informacji od ogólnej do szczegółowej?	..	..	..	..
18) Czy akta odpowiednio zaktualizowano i czy aktualizacje te podpisał Odpowiedzialny Audytor?	..	..	..	..

19) Czy z akt usunięto  
niepotrzebne dokumenty robocze? .. .. ..

Ogólna ocena zadania audytowego:

20) Czy projekt sprawozdania z  
audytu zawiera odsyłacze do  
odnośnych Zestawień Ustaleń  
Audytu? .. .. ..

21) Czy zadanie wykonano  
obiektywnie i samodzielnie? .. .. ..

22) Czy zadanie osiągnęło cele  
ustalone w ramach procesu  
planowania? .. .. ..

23) Czy coś należy zmienić  
w programie zadania przed  
ponownym wykonaniem podobnego  
zadania? Czy udokumentowano te  
zmiany? .. .. ..

24) Czy są jakieś obszary warte  
zbadań, którymi nie zajmowano się  
w tym audycie,  
a powinny zostać uwzględnione w  
ramach systematycznej oceny  
ryzyka? Czy udokumentowano je? .. .. ..

25) Czy projekt sprawozdania z  
przeprowadzenia audytu oddaje  
właściwy ton, czyli służy poprawie, a  
nie krytyce? .. .. ..

26) Czy czas trwania zadania  
audytowego był zgodny z planem, .. .. ..

czy potrzebne było wyjaśnienie odstępstw od harmonogramu?

..

27) Czy audytor(zy) skutecznie korzystali z dostępnego sprzętu i oprogramowania komputerowego?

..

..

..

..

29) Czy dokumenty robocze stworzone na komputerze zostały skopiowane na dyskietkach oraz zaopatrzone we właściwe etykiety i oznaczenia?

..

..

..

..

30) Czy wszystkie pozycje z listy spraw do załatwienia i notatek z przeglądu zostały zadowalająco rozwiązane?

..

..

..

..

## 5.20 Załącznik 20. PORADNIK: JAK POROZUMIEWAĆ SIĘ Z AUDYTOWANYMI I Z KIEROWNICTWEM.

### Podręcznik Audytu Wewnętrznego

## Poradnik: JAK POROZUMIEWAĆ SIĘ Z AUDYTOWANYMI I Z KIEROWNICTWEM.

### Rozdział 1 - Ogólne wskazówki

Niezwykle ważne jest, aby audytor potrafił przekonać kierownika JSFP czy szefa odpowiedniej komórki organizacyjnej do działań służących naprawie braków dostrzeżonych w trakcie zadań audytowych. Umiejętność ta jest tym ważniejsza, że jak podkreślano w niniejszym podręczniku, audytor nie może mieć żadnych władczych uprawnień w jednostce.

Z tego względu umieszczono w Podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej niniejszy poradnik, który jest próbą uporządkowania wskazówek dotyczących komunikowania się z kierownikami i audytowanymi.

Audytor musi ocenić, jaka metoda przekazania swoich ustaleń i wniosków kierownikowi będzie skuteczniejsza - rozmowa (bezpośrednia lub telefoniczna) czy sprawozdanie na piśmie. Powinien swoje uwagi przedstawić w sposób bezstronny, w odpowiednim – spokojnym, lecz przekonującym tonie, używając jasnego i przejrzystego języka..

### Wybór najlepszej metody porozumiewania się

W konkretnej sprawie najlepiej jest skorzystać z kilku metod przekazania informacji . Na początku można krótko poinformować kierownika telefonicznie o najważniejszych ustaleniach. Następnie , gdy kierownik potrzebuje więcej informacji lub konieczne jest przedyskutowanie ustaleń z szefami komórek organizacyjnych , należy zaproponować zwołanie narady. Wskazane jest także, aby audytor sporządził notatkę służbową, czy to podsumowującą ustalenia audytu, czy uzgodnienia zapadłe w czasie wspomnianej narady.

Okolicznościami, które sprawiają , że niezbędne jest złożenie szybko informacji na piśmie są :

- potrzeba upewnienia się przez audytora , że pożądane działania zostaną rzeczywiście podjęte,,
- ustalenia i postępowanie audytora będą oceniana pod względem zgodności z przepisami prawa, standardami, zasadami etycznymi i dobrymi wzorami pracy audytorów wewnętrznych.
- o ustaleniach i potrzebie działań kierownika powinny być powiadomione inne osoby,
- potrzebne będzie sprawdzenie lub kontynuacja odpowiedniego działania,
- audytor oczekuje na pisemna odpowiedź kierownika.

## **Ton**

Wydaje się, że audytorzy opisują praktyki i procedury używając negatywnych sformułowań, takich jak brak, słabość, błąd, naganny, nieskuteczny, niedokładny itp. Wówczas miejscowe kierownictwo zajmuje pozycje obronne i kieruje swe wysiłki na wyjaśnianie i obronę sytuacji, z powodu której jest krytykowane. Audytorzy powinni rozważyć, czy mogą sobie pozwolić na używanie w opisie sugestywnych sformułowań odmalowujących sytuację w badanej komórce czy jednostce jako złą i wymagającą naprawy. (takich jak brak, nieprawidłowość, słabość, błąd, naganny, nieskuteczny, niedbały, niechlujny itp.) Należy pamiętać, że bardzo krytyczny obraz systemu kontroli wewnętrznej w danej komórce może zostać potraktowany jako atak na jej kierownika. Wówczas można się spodziewać, audytowani skierują swe wysiłki na obronę swoich poczynań, a nawet mogą starć się zdyskredytować postępowanie i osobę audytora w oczach kierownika jednostki. Utrudni to proces uzgadniania treści sprawozdania z przeprowadzenia audytu i spowoduje konieczność mediacji kierownika jednostki. Konfrontacja z audytowanymi może zaszkodzić opinii KAW w jednostce, spowodować zachwianie zaufania pracowników jednostki do audytorów.

## **Przedstawienie badanych operacji jednostki z punktu widzenia kierowników**

Audytorzy, jeśli chcą do uznania wartości swych uwag przekonać głównego księgowego lub skarbnika, muszą potrafić opisać lub objaśnić to, jak ich sugestie przyczynią się do osiągnięcia celów. Gdyby ograniczyli swą perspektywę do punktu widzenia głównego księgowego lub skarbnika jednostki samorządu terytorialnego, wówczas ich uwagom brak byłoby synchronizacji z potrzebami kierownika jednostki. To właśnie wzajemne stosunki i zależności pomiędzy wydziałami należy podkreślać, aby zaskarbić sobie współpracę wszystkich zainteresowanych.

Audytorzy powinni opisać swoje ustalenia tak, aby przekonać konkretnego kierownika komórki (np. głównego księgowego lub skarbnika jednostki samorządu terytorialnego), że wprowadzenie tych ustaleń odpowiada zadaniom postawionym właściwej komórce. Powinni jednakże zadbać o to, aby te uwagi uwzględniały również punkt widzenia kierowników innych departamentów, czy wydziałów. Muszą dążyć do współpracy ze wszystkimi zainteresowanymi osobami.

## **Budowa sprawozdania lub notatki**

Audytor musi przekazać swoje ustalenia w taki sposób, aby skupić na nich uwagę kierownika. Trzeba pamiętać, że audytor konkuruje o chwilę uwagi swojego zwierzchnika z wieloma innymi osobami. Powinien zatem rozpocząć od przedstawienia w sposób wyraźny najważniejszych ustaleń, zarówno jeśli chodzi o sposób sformułowania, jaki układ graficzny tekstu. Kierownik nie może mieć wątpliwości co w sprawozdaniu z audytu, czy notatce jest najważniejsze. Tekst powinien być krótki. Należy pamiętać, że kierownik może z braku czasu nie przeczytać przedłożonego tekstu lub obarczyć audytora dodatkową pracą - polecić sporządzenie dodatkowego krótkiego streszczenia czy notatki.

Należy zadbać, aby ustalenia zawarte w tekście były wzajemnie powiązane i miały logiczny związek ze sobą. Ułatwi to zrozumienie poruszanych spraw, zacheci do przyjęcia wniosków audytora i podjęcia odpowiednich zadań.

## **Dziesięć postulatów dotyczących zrozumiałego i zwięzłego pisania**

1. Należy pisać krótkimi zdaniami. Jednakże aby tekst był łatwiejszy do czytania i mniej monotony można po kilku zdaniach krótkich użyć zdania dłuższego.
2. Należy unikać żargonu, czy to urzędniczego, czy związanego z techniką. Wskazane jest używanie zrozumiałych dla czytelników, prostych pojęć.
3. Dla uniknięcia znużenia czytelnika warto zastępować słowa często używane w tekście ich synonimami, o ile to możliwe.
4. Należy unikać pisania rozwlekłych tekstów. Tekst powinien być zwięzły, a każde słowo musi mieć swoją wagę..
5. Nie należy nadużywać stosowania z nadużywania strony biernej czasowników. Prozą można pisać i bezosobowo i w stronie czynnej
6. Wskazane jest korzystanie z określeń, których treść czytelnik może sobie wyobrazić. Terminy abstrakcyjne mogą wydawać się nudne i mgliste.
7. Analizując instytucje czy pojęcia warto odwołać się do terminów znanych już czytelnikowi.
8. W sprawozdaniach i notatkach należy unikać pisania w sposób napsuszony, jak również wykorzystywania typowych formuł pism urzędniczych. Nie wskazane jest również z drugiej strony używanie w tekście wyrażen kolokwialnych.
9. Dobrze jest zadbać o różnorodność stylu poszczególnych zdań, aby nie znużyć czytelnika powtórzeniami..
10. Teksty pisany przez audytora nie może mieć na celu imponowania czytelnikowi erudycją, czy skomplikowanym stylem.. Myśli powinny być przedstawione prosto i bezpośrednio. Najlepsze wrażenie robi autor, który umie prosto wyrazić złożone koncepcje.

### **Dziesięć sugestii co do tego jak dobrze porozumiewać się z kierownikami audytowanymi**

Wnioski audytora osiągają skutek tylko gdy powodują pożądaną reakcję innych ludzi W swej pracy audytorzy porozumiewają się z pracownikami własnej jednostki nie tylko słowami, ale poprzez swoje czyny i postawę.

1. Przed rozmową czy wysłaniem sprawozdania warto pokusić się o przemyślenie, jaki cel zamierzamy osiągnąć mają i jakich postaw można się spodziewać po adresatach..
2. Przed rozmową czy napisaniem tekstu trzeba określić cel, które chce się osiągnąć - uzyskanie informacji, wszczęcie działania, czy zmianę nastawienia innych osób. Im bardziej precyzyjnie wyznaczony cel, tym większa szansa na sukces.
3. Należy pamiętać o okolicznościach , w jakich rozmawia się z kierownikiem komórki czy innym pracownikiem. Te okoliczności pozwalają obydwu stronom zachowywać się mniej lub bardziej swobodnie, udzielać takich a nie innych informacji..
4. Planując rozmowę z kierownictwem lub z audytowanymi, pisząc

notatkę czy sprawozdanie warto zasięgać opinii innych audytorów. Wymiana informacji, rada kolegi może umożliwić zajęcie obiektywnego stanowiska.

5. W trakcie rozmowy należy pamiętać o znaczeniu gestów, tonu, słownictwa, jakiego używa nas rozmówca. Warto pamiętać, że audytor powinien używać pewnych odpowiednich niewerbalnych zachowań dla uzyskania pożądanych reakcji rozmówcy.

6. Warto zabiegać o kontakty z audytowanym starać się udzielać im pożytecznych porad i informacji. Warto przekonać ich do tego, że audytor służy im pomocą, zdobyć przychylność pracowników urzędu.

7. Wskazane jest, aby audytor zachęcał respondentów do jasnego wyrażania swoich opinii i innych reakcji na sprawozdanie. Należy podtrzymywać kontakty z audytowanymi dla stwierdzenia, czy uwagi zostały w pełni zrozumiane i spowodowały odpowiednie działanie.

8. Audytor powinien pamiętać, że informacje i sugestie, które zamierza przekazać kierownikom komórek muszą być spójne i odwoływać się do celów, jakie mają zostać osiągnięte w przyszłości. Nie można odsuwać w nieokreślona przyszłość rozmowy o sprawach trudnych. Nie jest łatwo otwarcie komunikować się w sprawach takich, jak marne wyniki pracy lub niedociągnięcia lojalnego podwładnego, ale opóźnianie takiego nieprzyjemnego komunikatu na dłuższą metę tylko utrudnia jego przyjęcie i w istocie jest nieuczciwe wobec podwładnych i instytucji.

9. Audytor musi zadbać, aby jego postawa nie przeczyła jego słowom. Gdy będzie postępował inaczej, będzie lekceważony przez pracowników urzędu..

10. Praca audytora wymaga bycia dobrym słuchaczem, wrażliwym zwłaszcza na ton wypowiedzi, gesty, niedopowiedziane słowa.

## **Rozdział 2 - Cechy charakterystyczne właściwie opracowanych zaleceń audytu**

To, czy zalecenia są konstruktywne zależy od właściwego określenia przyczyn błędów czy nieprawidłowości. Jeśli wiadomo, dlaczego coś się stało, zalecane rozwiązanie zyskuje na wiarygodności. Jeśli przyczyna jest niewyjaśniona, kierownik jednostki może mieć wątpliwości co do staranności badania i ostatecznie utracić zaufanie do KAW oraz odrzucić całe sprawozdanie.

Proponowane założenia zaleceń audytu:

### **Stan - opis problemu**

--Na czym polega problem?

--Co się zepsuło?

--Czego brak?

--Na czym polega błąd?

--Czy problem ten jest odosobniony, czy powszechny?

Stwierdzenie stanu faktycznego. Wszystkie jego składniki muszą być dokładne, dobrze udokumentowane i wyrażone tak jasno i precyzyjnie, jak to możliwe.

**Przyczyna – ustalenie dlaczego** wystąpił dany stan.

--Przyczyny stanu?

--Kto odpowiada za brak?

--Udzielenie odpowiedzi na pytania: kto, co, kiedy, gdzie, dlaczego i jak.

### **Kryteria**

(Należy ustalić, jaką miarą mierzymy, do jakich zasad czy przepisów się odwołujemy? Miary czy odniesienia stosowane przez personel KAW muszą być ujednoczone.

Przykład: Stan obecny jest sprzeczny z postanowieniami prawa czy / i umowy.

### **Efekt**

Co z tego wynikło? Co znaczy dane niedociągnięcie w kategoriach kosztów, wydajności pracy, itp.? Warto przedstawić niewykorzystane zasoby, ewentualne straty w pieniądzu, w jednostkach czasu, w liczbie procedur lub transakcji.

### **Zalecenie**

Powinno zawierać ogólnie sformułowane propozycje działań naprawczych. Wdrożenie rekomendacji zależy od potencjalnych korzyści, jakie mogą one przynieść kierownictwu. Korzyści te należy wyraźnie podać i objaśnić.

### **Rozdział 3 - Kryteria oceny tekstów**

Poniżej zaproponowano listę weryfikacyjną zawierającą kryteria oceny gotowych sprawozdań pod względem ich czytelności, poprawności i stosowności. wskazane jest, aby listy te służyły pomocą przy ocenie sprawozdań zarówno autorom, jak i sprawdzającym sprawozdania po wykonaniu audytu.. Sprawdzającym jest kierownik KAW. Powinien on korzystać z jednakowych list czy kryteriów oceny sprawozdań przy wszystkich zadaniach audytowych.

1. Czy sprawozdanie jest odpowiednie do zakładanego poziomu wiadomości czytelnika:

- czy nie jest przeładowane specjalistycznymi szczegółami?,
- czy zakłada uprzednią znajomość przedmiotu
- czy sprawozdanie nie opowiada wielokrotnie rzeczy oczywistych

2. Jak są zbudowane zdania:

- czy długie, złożone zdania nie są używane zbyt często,
- czy jest zachowany porządek: podmiot - orzeczenie - dopełnienie,
- czy styl nie jest zbyt chropawy,.

3. Budowa akapitów

- czy akapity mają tytuły,

- czy w danym akapicie nie porusza się zbyt wielu wątków,.
- czy akapity nie są zbyt długie.

#### 4. Słownictwo

- Czy nie jest używany żargon, - czy język nie jest pretensjonalny.
- czy słownictwo nie jest niepotrzebnie abstrakcyjne.

#### 5. Sterowanie procesem czytania

- czy w tekście są porządkujące omówienia rozdziałów nie ,
- czy łączniki pomiędzy akapitami zawierającymi opis stanu i wnioskami są wystarczające
- czy w tekście znajdują się podsumowania rozdziałów umożliwiające czytelnikowi sprawdzenie , czy dobrze zrozumiał treść rozdziału.

### **Poprawność**

#### 1. Gramatyka

Sprawdzenie poprawności gramatycznej, w tym interpunkcji.

#### 2. Forma

- czy użyto stosowanego w KAW formularza,
- czy tekst wygląda czytelnie,
- czy zachowano odpowiednie światło między akapitami,
- czy nagłówki akapitów i akapity znajdują się na tych samych stronach,
- czy utrzymano jednolite odstępy między wierszami i akapitami,
- czy numeracja nagłówków, odsyłaczy i przypisów jest właściwa,
- czy tekst nie zawiera zbyt wielu wewnętrznych odwołań.

#### 3. Spójność tekstu

- czy zdania są logicznie skonstruowane, czy zawierają myśli powiązane ze sobą,.
- czy dzięki dobrze powiązanim ze sobą akapitom czytelnik będzie miał wrażenie postępu w rozumieniu problemu.

#### 4. Uzasadnienie

- czy rekomendacje wynikają z ustaleń opartych na faktach.
- czy są jasno formułowane i nie zawierają nieistotnych szczegółów.

#### 5. Prezentacja treści ustaleń zadania audytowego

- Jaki cel chce osiągnąć autor sprawozdania,
- czy dane zostały zebrane, przeanalizowane i przedstawione w sposób właściwy,

- czy zakres zadania nie został przekroczony.

## 6. Analiza treści sprawozdania

- czy nie zostały pominięte ważne dowody na skutek powierzchownego badania danych.

- czy nie przeoczenie oczywistych wniosków wynikających z przedstawionych danych.

- czy nie zostały przedstawione konkluzje nie poparte dowodami,

- czy twierdzenia co do których słuszności autor nie jest przekonany zostały opatrzone zastrzeżeniami,- czy należy uzasadniono przyjęte założenia,

- czy tekst nie ujawnia uprzedzeń autorów, które mogą doprowadzić czytelnika do mylnej interpretacji danych.

## Stosowny ton wypowiedzi

### 1. Takt

- czy uwzględniono różnice stanowisk oraz wieku i stażu pracy autora i odbiorcy.

- czy ton jest uprzejmy,

- czy tekst nie zawiera elementów świadczących o arogancji i zadufaniu autora,.

czy tekst nie zawiera uwag osobistych,

### 2. Opinia

- czy nie zbyt wiele wniosków wydano na podstawie badań, które można uznać za wystarczające do wydania opinii przez audytora,

- czy wnioski są oparte na wystarczających faktach i wystarczającym zakresie badania.

- czy wyraźnie zaznaczono, co jest opinią audytora.

### 3. Postawa

- czy wnioski audytora nie spełniają z góry założonych założeń kierownictwa , a nie wydanie bezstronnej opinii,.

- czy audytor nie zajmuje obronnej postawy wobec kierownika i boi się wypowiedzieć oczywistych wniosków.

### 4. Sugestywność

- czy wnioski nie są bardziej przekonujące od samych faktów,

- czy z kolei wnioski są mniej odważne niż wynika to z faktów,

- czy sprawozdanie nie ma oczywistego zamiaru propagandowego,

- czy zalecenia odzwierciedlają punkt widzenia menadżera,

- czy sprawozdanie nie jest zbyt obcesowe tam, gdzie bardziej przydałaby się

dypłomacja,

- czy ujęto w tekście zależność między kosztami wprowadzenia zaleceń a korzyściami z nich.

## **Rozdział 4 - Techniki korektorskie**

### **Uwagi ogólne**

1. Właściwie wykonana korekta tekstu wymaga wiele czasu. Należy pamiętać, że wiele osób jest skłonnych robić korektę zbyt szybko, zwłaszcza, jeśli znają tekst, bo go przedtem napisali lub przepisali. W dodatku terminy mogą skłaniać korektorów do pośpiechu.

2. Korekta następuje w chwili, wydaje się już być definitywnie zamknięte. Może to wywoływać niechęć do powtórnego zajmowania się tekstem sprawozdania, gdy pracowników KAW oczekują już nowe zadania.

Poza korektą ortografii i błędów maszynowych sprawozdania należy sprawdzać pod względem poprawności matematycznej, jasności gramatycznej i budowy zdań, zatwierdzonego formatu i zgodności z normami zawodowymi. Sugeruje to zastosowanie złożonej, wielopoziomowej procedury korekty. Ma to służyć:

uniknięciu kwestionowania przez podwładnego treści lub norm użytych przez przełożonego

obciążania podwładnego odpowiedzialnością za sprawdzenie na poziomie przekraczającym wiedzę wymaganą na jego stanowisku.

3. Procedura korekty w audycie wewnętrznym

Audytor wewnętrzny (odpowiedzialny za wykonanie zadania , autor sprawozdania):

Czyta sprawozdanie co najmniej dwukrotnie.

1. Poprawia błędów ortograficzne, maszynowe, dotyczące wielkości liter i oczywiste błędów gramatycznych. Korzysta przy tym z mechanizmu sprawdzania pisowni wbudowanego w edytor tekstu komputera klasy PC. We wszystkich załącznikach, zestawieniach i dokumentacji dowodowej należy dokonać sprawdzenia poprawności liczonych danych przy pomocy arkusza kalkulacyjnego. Po sprawdzeniu wskazane jest parafowanie tekstu.

2. Ponowne sprawdzenie elementów przejrzanych przy pierwszym sprawdzaniu Zakres korekty należy rozszerzyć o zrozumiałość treści, frazeologię oraz zgodność z zatwierdzonym formatem i normami zawodowymi.

3. Zaleca się korektę przez jeszcze jednego audytora, o ile starcza na to czasu.

Kierownik KAW:

Ostatnie czytanie sprawozdania przed złożeniem odpowiedzi władzom. Korekta w zasadzie taka sama jak autorska, Należy pamiętać, że niekiedy czytelnikowi posiadającemu dystans do tekstu łatwiej jest wykryć te założenia autora, które mogą wprowadzić w błąd czytelnika.

## **Rozdział 5 - Rozpowszechnianie sprawozdań z audytu**

Należy pamiętać, że wszystkie sprawozdania muszą być rozpowszechniane zgodnie z przepisami prawa i zasadami uzgodnionymi wcześniej z kierownikiem JSFP. Informacje zawarte w sprawozdaniu są poufne i powinny być dostępne tylko dla określonego wcześniej kręgu odbiorców.

#### Rozdział 6 - Pisma i notatki skierowane do innych departamentów (wydziałów)

Wszystkie istotne pisma kierowane poza KAW powinny być zatwierdzone przez koordynatora zadania audytu lub kierownika KAW po to aby:

1. kierownik czy koordynator zadania audytu w wiedział o korespondencji wychodzącej z KAW,
2. uniknąć nieporozumień co do autorstwa, co mogłoby się zdarzyć, jeśli podwładny formułuje sugestię w taki sposób, że można ją odczytać jako polecenie swojego kierownika.

Część korespondencji KAW, np. pisma przewodnie do sprawozdań z audytu, może podpisywać audytor wewnętrzny wykonujący zadanie w zastępstwie koordynatora zadania audytu.

<b>5.21 Załącznik 21. FORMULARZ LISTY WERYFIKACYJNEJ ZADANIA AUDYTOWEGO</b>
---

**Podręcznik Audytu Wewnętrznego**

**FORMULARZ LISTY WERYFIKACYJNEJ ZADANIA  
AUDYTOWEGO**

Nazwa zadania	_____	Nr zadania	_____
---------------	-------	------------	-------

Data	Inicjały osoby odpowiedzi alnej
------	---------------------------------------

**PLANOWANIE**

- |  |       |       |
|--|-------|-------|
| 1. Przygotowanie formularza zadania audytowego.  | _____ | _____ |
| 2. Przegląd sprawozdania z poprzedniego audytu, odpowiedzi klienta audytu i dokumentacji roboczej.                                     | _____ | _____ |
| 3. Przygotowanie podsumowania ustaleń z poprzedniego audytu i odnotowanie działań naprawczych podanych w odpowiedziach klienta audytu. | _____ | _____ |
| 4. Przegląd Formularza Przeglądu Poaudytowego.   | _____ | _____ |
| 5. Wstępne ustalenie celów i zakresu zadania audytowego.   | _____ | _____ |

## WSTĘPNY PRZEGLĄD:

1. Przeprowadzenie narady otwierającej w celu omówienia problemów klienta audytu i sprawdzenia wstępnych celów audytu.

\_\_\_\_\_

2. Zapoznanie się z celami komórek, jak się je osiąga, monitoruje i jak określa rezultaty.

\_\_\_\_\_

3. Zapoznanie się z działalnością departamentu i przegląd jej systemu kontroli.

\_\_\_\_\_

4. Uzyskanie kopii pisemnych procedur oraz, w razie potrzeby, ich aktualizacja. Jeśli ich brak, udokumentowanie przestrzeganych praktyk na piśmie w dokumentacji roboczej.

\_\_\_\_\_

5. Obserwacja i dokumentacja operacji (przepływu informacji i sprawozdań).

\_\_\_\_\_

6. Uzyskanie ogólnych informacji (liczba obsługiwanych dokumentów, pieniądze i źródła finansowania, liczba zatrudnionych).

\_\_\_\_\_

7. Identyfikacja wszelkich odnośnych numerów kont lub funduszy oraz rejestracja danych finansowych do przeglądu i testów.

\_\_\_\_\_

8. Wstępne wyciągnięcie wniosków co do wystarczalności systemu kontroli i skuteczności jego funkcjonowania.

\_\_\_\_\_

9. Sporządzenie wykazu obszarów ryzyka.

\_\_\_\_\_

10. Sprawdzenie wstępnych celów i zakresu zadania

\_\_\_\_\_

audytowego.

\_\_\_\_\_

11. Przygotowanie programu zadania audytowego.

\_\_\_\_\_

12. Uzyskanie zatwierdzenia programu zadania audytowego przez osobę nadzorującą.

\_\_\_\_\_

#### CZYNNOŚCI AUDYTOWE W TERENIE:

1. Przeprowadzenie i udokumentowanie przeglądów i testów przewidzianych programem audytu i analiza ich wyników.

\_\_\_\_\_

2. Uwaga na sposobności obniżki kosztów i usprawnień systemu.

\_\_\_\_\_

3. Przegląd i udokumentowanie statusu ustaleń z poprzedniego audytu.

\_\_\_\_\_

4. Przygotowanie podsumowania ustaleń, ich przegląd z klientem, rejestracja uwag klienta oraz planowanych lub podjętych działań naprawczych.

\_\_\_\_\_

#### ETAP KOŃCOWY:

1. Przegląd dokumentacji roboczej pod względem zgodności z pozycjami wymienionymi w Liście weryfikacyjnej oceny jakości audytu.

\_\_\_\_\_

2. Uzyskanie zatwierdzenia dokumentacji roboczej przez koordynatora zadania audytu.

\_\_\_\_\_

3. Przygotowanie projektu sprawozdania i jego przegląd z koordynatorem zadania audytu.

\_\_\_\_\_

4. Przegląd projektu sprawozdania z klientem audytu.

\_\_\_\_\_

5. Modyfikacje projektu sprawozdania oraz, w razie potrzeby, przegląd poprawionej wersji projektu z osoba nadzorującą i uzyskanie ostatecznego zatwierdzenia sprawozdania.

\_\_\_\_\_

7. Sporządzenie Ewidencji Wykorzystania Czasu.

\_\_\_\_\_

8. Przygotowanie Formularza Przeglądu Poaudytowego.

\_\_\_\_\_

9. Przygotowanie formularza Ankiety Klienta Audytu i wysłanie go do klienta audytu.

\_\_\_\_\_

Audytor Odpowiedzialny

Kierownik Audytu

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## 5.22 Załącznik 22. FORMULARZ PRZEGLĄDU POAUDYTOWEGO

### Podręcznik Audytu Wewnętrznego

## FORMULARZ PRZEGLĄDU POAUDYTOWEGO

Nazwa  
zadania:

\_\_\_\_\_

Nr  
zadania:

\_\_\_\_\_

Pytanie/Odpowiedź (podać powody)

Czy należy powtórzyć to zadanie audytowe    " Tak "    Nie

Jeśli "tak":

1. Po jakim czasie?
2. Czy należy je połączyć z innym zadaniem?

3. Jaki zaleca się budżet:

dla zadania w pełnym zakresie?

dla skróconego przeglądu (badania)?

Jeśli "nie": dlaczego nie?

Które części zadania audytowego:

1. należy poddać badaniu przejściowemu?

2. muszą być uwzględnione lub wymagają specjalnej uwagi przy przyszłych badaniach?

3. należy wyeliminować z przyszłych badań?

Co zasugerowałbyś audytorowi prowadzącemu następne badanie tego obszaru?

Czy ujawniono jakieś sprawy, które wymagają przeglądu w trakcie innych zadań audytowych? Jeśli tak – to które?

Audytor odpowiedzialny \_\_\_\_\_ Data \_\_\_\_\_

Koordynator Zadania \_\_\_\_\_ Dat \_\_\_\_\_  
Audytu \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_

## 5.23 Załącznik 23. KWESTIONARIUSZ ANKIETY POAUDYTOWEJ

### Podręcznik Audytu Wewnętrznego

## KWESTIONARIUSZ ANKIETY POAUDYTOWEJ

Sprawozdanie z zadania audytowego Nr.....

Data.....

Uwaga: Prosimy ocenić efektywność procesu zadania audytowego, przy każdej pozycji zakreślając właściwą odpowiedź. Będziemy zobowiązani za pisemne uwagi w ostatnim rozdziale, ze szczególnym uwzględnieniem odpowiedzi "Nie zgadzam się" i "Stanowczo nie zgadzam się".

Stanowczo zgadzam się    Stanowczo nie zgadzam się    Zgadzam się  
zgadzam się    nie zgadzam się    Nie zgadzam się

### PLANOWANIE

Czy powiadomiono cię o zadaniu audytowym na tyle,  
aby twój personel mógł się odpowiednio przygotować  
i aby do minimum ograniczyć zakłócenia w waszej pracy.

Zakres i cel zadania audytowego jasno podano na piśmie  
i znany był przewidywany czas pobytu audytorów.

Miałeś sposobność omówić  
z audytorami swe obawy co do  
ewentualnego włączenia operacji  
do zakresu zadania audytowego.

Przed rozpoczęciem zadania  
Audytorzy znali funkcjonowanie instytucji

wystarczająco dobrze, aby nie tracić niepotrzebnie czasu kierownictwa na wyjaśnianie podstaw.

## CZYNNOŚCI AUDYTOWE

Audytorzy zawsze wyjaśniali sens pytań zadawanych tobie i twemu personelowi.

Aby efektywnie wykorzystać czas na spotkaniach z kierownictwem audytorzy starali się omawiać po kilka spraw lub tematów.

Audytorzy okresowo informowali kierownictwo o postępach audytu.

Stanowczo    Stanowczo    Zgadzam się  
zgadzam się    nie zgadzam się    Nie zgadzam się

W miarę postępów audytu audytorzy przedstawiali odpowiedzialnym osobom nadzorującym i kierownictwu pisemne rekomendacje z audytu.

"Uzgodnione" rozwiązania ustaleń audytu z ostatecznego sprawozdania z audytu były rozwiązaniami najlepszymi z możliwych w danych okolicznościach i miałeś sposobność przyczynić się do ich opracowywania.

Audytorzy zwrócili wszystkie oryginały dokumentów po wykorzystaniu.

## NARADA ZAMYKAJĄCA

Dzień i godzinę spotkania uzgodniono

odpowiednio wcześniej z wszystkimi właściwymi kierownikami.

Całkowicie wyjaśniono cel spotkania.

Wersję roboczą sprawozdania z przeprowadzenia audytu dostarczono co najmniej 24 godz. przed spotkaniem.

Audytorzy byli dobrze przygotowani i dobrze znali omawiane na spotkaniu obszary.

Zalecenia z audytu dyskutowano otwarcie i obiektywnie, a audytorzy reagowali na uwagi kierownictwa.

## SPRAWOZDANIE Z PRZEPROWADZENIA AUDYTU

Ostateczne sprawozdanie z przeprowadzenia audytu właściwie odzwierciedla wyniki audytu i spotkania zamknięcia.

Sprawozdanie z przeprowadzenia audytu napisano rzetelnie i uwzględniono wszystkie istotne fakty.

Stanowczo    Stanowczo    Zgadzam się  
zgadzam się   nie zgadzam się   Nie zgadzam się

## SPRAWOZDANIE STANU

Pisemne instrukcje przygotowania sprawozdania stanu w trybie kontynuacji (follow up) audytu były zrozumiałe, podano je przy ostatecznym sprawozdaniu z audytu i w razie potrzeby objaśniono.

## OGÓLNIE

Audyt był przydatną usługą.

Audytorzy byli profesjonalni,  
uprzejmi i obiektywni.

Audyt był kompleksowy i wyważony,  
nie rozводził się nad drugorzędnymi obszarami.

Audytorzy brali pod uwagę  
obawy i zastrzeżenia  
podnoszone przez kierownictwo.

### UWAGI KIEROWNICTWA:

Czy coś, co dotyczyło audytu, szczególnie spodobało ci się?

Czy coś, co dotyczyło audytu, nie spodobało ci się?

Jeśli odczuwałeś spowodowane audytem zakłócenia w pracy, jak można by ograniczyć je w przyszłości?

Jak można by poprawić następny audyt twojego obszaru?

Poniżej prosimy wpisać wszelkie inne uwagi:

1. Poniżej prosimy wyjaśnić wszystkie (NIE WYJAŚNIONE DOTĄD POWYŻEJ) odpowiedzi "NIE ZGADZAM SIĘ" i "STANOWCZO NIE ZGADZAM SIĘ":

Nazwisko i imię respondenta  
(drukowanymi literami):.....

Podpis: .....

Data: .....