

Załącznik do Zarządzenia Marszałka  
Województwa Kujawsko – Pomorskiego  
Nr 9/2021 z dnia 9 lutego 2021 r.

**ZASADY PROWADZENIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO  
UTWORZONEGO W URZĘDZIE MARSZAŁKOWSKIM  
WOJEWÓDZTWA KUJAWSKO-POMORSKIEGO W TORUNIU**

---

Luty 2021 roku

## SPIS TREŚCI

OBJAŚNIENIA .....	3
I. WSTĘP .....	7
II. KARTA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO .....	8
1. Misja, definicja i cel audytu wewnętrznego .....	8
2. Systematyczne podejście w działalności audytu wewnętrznego .....	8
3. Zasady etycznego postępowania .....	9
4. Odpowiedzialność i zakres działań audytu wewnętrznego .....	9
5. Uprawnienia i zakres odpowiedzialności audytora wewnętrznego i audytowanego .....	10
5.1. <i>Uprawnienia i zobowiązania audytora wewnętrznego</i> .....	10
5.2. <i>Uprawnienia i zobowiązania audytowanego</i> .....	10
6. Koordynacja działalności audytu wewnętrznego .....	10
III. PROGRAM ZAPEWNIENIA I POPRAWY JAKOŚCI .....	12
1. Podstawowe zasady działania audytu wewnętrznego .....	12
1.1. <i>Niezależność i obiektywizm</i> .....	12
1.1.1. <i>Niezależność</i> .....	12
1.1.2. <i>Obiektywizm audytora wewnętrznego</i> .....	13
1.2. <i>Biegłość i należyta staranność zawodowa</i> .....	13
1.3. <i>Ukierunkowane podejście na poprawę działania jednostki</i> .....	14
1.4. <i>Poufność</i> .....	15
2. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego .....	16
2.1. <i>Oceny wewnętrzne</i> .....	16
2.2. <i>Oceny zewnętrzne</i> .....	17
3. Monitoring i sprawozdawczość z działalności audytu wewnętrznego .....	18
3.1. <i>Monitoring i sprawozdawczość z wykonania celów audytu wewnętrznego</i> .....	18
3.2. <i>Monitoring i sprawozdawczość z realizacji zadań audytu wewnętrznego</i> .....	18
4. Zarządzanie audytem wewnętrznym .....	20
4.1. <i>Planowanie działalności audytu wewnętrznego</i> .....	20
4.1.1. <i>Analiza ryzyka na etapie opracowywania planu audytu</i> .....	21
4.1.2. <i>Określenie zasobów koniecznych do przeprowadzenia audytu wewnętrznego</i> .....	26
4.2. <i>Dokumentowanie działań audytu wewnętrznego</i> .....	26
4.2.1. <i>Ogólne zasady prowadzenia akt audytu</i> .....	27
4.2.2. <i>Stale akta audytu wewnętrznego</i> .....	27
4.2.3. <i>Bieżące akta audytu wewnętrznego</i> .....	28
4.2.3.1. <i>Bieżące akta audytu zadań zapewniających</i> .....	28
4.2.3.2. <i>Bieżące akta audytu zadań doradczych</i> .....	28
4.2.3.3. <i>Dokumentacja robocza</i> .....	29
4.2.4. <i>Dokumentowanie działań audytu</i> .....	29
4.2.5. <i>Zamknięcie akt zadania audytowego</i> .....	30
5. Zmiany Procedur Audytu Wewnętrznego .....	30
IV. KSIĘGA PROCEDUR AUDYTU WEWNĘTRZNEGO .....	32
1. Procesy realizowane w obszarze działalności audytu wewnętrznego .....	32
1.1. <i>Planowanie działalności audytu wewnętrznego</i> .....	32
1.2. <i>Sprawozdawczość z wykonania planu audytu</i> .....	33
1.3. <i>Wykonywanie zadań audytowych</i> .....	35
1.3.1. <i>Metody i techniki identyfikacji ryzyka w ramach realizacji zadań audytowych</i> .....	35
1.3.2. <i>Realizacja zadań zapewniających</i> .....	36
1.3.3. <i>Realizacja czynności doradczych</i> .....	39
1.4. <i>Prowadzenia czynności sprawdzających wykonania zaleceń audytu</i> .....	42
2. Zasady prowadzenia oceny systemu kontroli zarządczej w ramach zadań audytowych .....	43

## OBJAŚNIENIA UŻYTYCH SKRÓTÓW I POJĘĆ

1. **Karta** – należy przez to rozumieć *Kartę audytu wewnętrznego* tj. dokument określający cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego wynikający ze Standardu audytu wewnętrznego nr 1000. Karta ustala pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacji, upoważnia do dostępu do danych personelu i majątku rzeczowego w zakresie wymaganym do wykonywania zadań audytowych, określa zakres działania audytu wewnętrznego.
2. **Program** – należy przez to rozumieć *Program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego* tj. dokument, którego obowiązek opracowania wynika ze Standardu 1300. Celem Programu jest umożliwienie dokonania oceny, czy działalność audytu wewnętrznego jest zgodna z definicją audytu wewnętrznego i ze Standardami. Program służy także do oceny sprawności działań audytu wewnętrznego.
3. **Księga** – należy przez to rozumieć *Procedury audytu wewnętrznego* tj. dokument, określający zasady i procedury służące kierowaniu działalnością audytu wewnętrznego, wynikający ze Standardu nr 2040.
4. **Ustawa** – należy przez to rozumieć ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.).
5. **Rozporządzenie** – należy przez to rozumieć rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. z 2018 poz. 506).
6. **Standardy** – należy przez to rozumieć międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego określone przez Ministra Rozwoju i Finansów jako *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* ogłoszone komunikatem z dnia 12 grudnia 2016 roku (Dz. U. MR i F poz. 28).
7. **Marszałek** – należy przez to rozumieć Marszałka Województwa Kujawsko-Pomorskiego.
8. **Zarząd Województwa** – należy przez to rozumieć organ wykonawczy Województwa.
9. **Urząd** – należy przez to rozumieć Urząd Marszałkowski Województwa Kujawsko-Pomorskiego w Toruniu, w którym zgodnie z zapisami art. 277 Ustawy utworzona została komórka audytu wewnętrznego Województwa.
10. **Naczelnik Wydziału** – należy przez to rozumieć osobę zarządzającą audytem wewnętrznym tj. Naczelnika Wydziału Audytu w Departamencie Audytu i Kontroli Zarządczej Urzędu.
11. **Audytor** – należy przez to rozumieć audytora wewnętrznego tj. osobę zatrudnioną w Urzędzie, przeprowadzającą audyt wewnętrzny w komórce audytowanej, spełniającą wymagania, o których mowa w art. 286 ust. 1 Ustawy.
12. **Asystent audytu** – należy przez to rozumieć osobę zatrudnioną w Departamencie Audytu i Kontroli Zarządczej Urzędu, wykonującą zadania audytowe pod nadzorem merytorycznym audytora wewnętrznego.
13. **Jednostka organizacyjna** – należy przez to rozumieć Jednostkę Organizacyjną Województwa Kujawsko-Pomorskiego wskazaną w załączniku nr 3 do Regulaminu Organizacyjnego Urzędu z wyłączeniem spółek prawa handlowego.
14. **Komórka organizacyjna** – należy przez to rozumieć departament lub równorzędną komórkę organizacyjną Urzędu.
15. **Komórka audytowana** – należy przez to rozumieć komórkę organizacyjną Urzędu lub jednostkę organizacyjną Województwa, w której prowadzone jest zadanie audytowe.

16. **Kierownik komórki audytowanej** – należy przez to rozumieć dyrektora komórki organizacyjnej oraz dyrektora jednostki organizacyjnej Województwa.
17. **Kierownictwo wyższego szczebla** – należy przez to rozumieć Członków Zarządu Województwa, Sekretarzy Województwa i Skarbnika Województwa.
18. **Kierownictwo operacyjne** – należy przez to rozumieć dyrektorów komórek organizacyjnych lub osoby na stanowiskach równorzędnych Urzędu oraz dyrektorów jednostek organizacyjnych.
19. **Wydział Audytu** – komórka audytu wewnętrznego utworzona w Urzędzie, funkcjonująca w strukturze Departamentu Audytu i Kontroli Zarządczej.
20. **Audyt** – należy przez to rozumieć audyt wewnętrzny tj. działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie Marszałka w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej, w ramach realizowanych zadań zapewniających lub czynności doradczych.
21. **Ocena kontroli zarządczej** – należy przez to rozumieć przeprowadzenie badania w ramach realizowanych zadań audytowych w zakresie sprawności zarządzania w obszarze objętym audytem.
22. **Sprawność zarządzania** – należy przez to rozumieć zapewnienie adekwatnego ładu organizacyjnego i mechanizmów kontrolnych służących zapewnieniu skutecznej realizacji zadań w ramach ustanowionych celów.
23. **Skuteczność realizacji zadań:**
  - a) na poziomie proceduralnym – należy przez to rozumieć występowanie potencjału dla zapewnienia:
    - zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
    - skuteczności i efektywności działania,
    - wiarygodności sprawozdań,
    - ochrony zasobów,
    - przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
    - efektywności i skuteczności przepływu informacji,
    - zarządzania ryzykiem,
  - b) na poziomie praktycznej działalności – należy przez to rozumieć wykonanie celów i zadań w ramach posiadanych delegacji kompetencji i uprawnień, w sposób legalny, zapewniający osiągnięcie założonych efektów przy optymalnych nakładach.
24. **Ryzyko** – należy przez to rozumieć wpływ niepewności na cele. Wpływ może być pozytywny lub negatywny.
25. **Ryzyko postrzegane jako zagrożenie** – należy przez to rozumieć prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania działania, którego skutkiem może być szkoda w majątku, wizerunku Marszałka i Zarządu Województwa oraz wizerunku Urzędu i jednostek organizacyjnych, albo zdarzenie, które może przeszkodzić w osiągnięciu wyznaczonych celów lub realizacji zadań Województwa.
26. **Ryzyko postrzegane jako szansa** – należy przez to rozumieć prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania działania, którego skutkiem może być zwiększenie poziomu gospodarności wykorzystania majątku, kreowania pozytywnego wizerunku Marszałka i Zarządu Województwa oraz wizerunku Urzędu i jednostek organizacyjnych, albo zdarzenie, które może zwiększyć prawdopodobieństwo wykonania wyznaczonych celów lub poprawić skuteczność, efektywność realizowanych zadań Województwa.
27. **Ryzyko systemowe** – należy przez to rozumieć prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania działania, którego skutek może mieć

- niekorzystny wpływ lub korzystnie oddziaływać na wiele procesów i aspektów działalności Województwa.
28. **Czynniki ryzyka** – należy przez to rozumieć cechy charakterystyczne dla danego procesu, działania, które mogą się przyczynić do wystąpienia zdarzenia, mogącego niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie określonego celu lub zadania.
  29. **Ustalenie** – należy przez to rozumieć zapis określający udokumentowany fakt, stwierdzony w trakcie prowadzonych czynności audytowych, zawierający kontekst prawny i faktyczny.
  30. **Obszar audytowany** – należy przez to rozumieć wydzielony zakres działalności (podmiotowy i przedmiotowy) Województwa, którego dotyczy dane zadanie audytowe.
  31. **Obszar ryzyka** – należy przez to rozumieć każdy zidentyfikowany obszar działalności Województwa.
  32. **Obiekt audytu** – należy przez to rozumieć zagadnienie w ramach obszaru ryzyka objętego zadaniem audytowym oraz poszczególne elementy systemu kontroli zarządczej. Obiektem audytu może być oceniany mechanizm kontrolny np. delegacja zadań do realizacji.
  33. **Właściwość celu kontroli zarządczej** – należy przez to rozumieć jedną ze zmiennych opisujących cel kontroli zarządczej, o których mowa w art. 68 ust. 2 pkt 1-7 Ustawy.
  34. **Sprawozdanie** – należy przez to rozumieć dokument sporządzony na zakończenie zadania zapewniającego lub czynności doradczych, w którym zawarto ustalenia audytu oraz inne informacje wynikające z przepisów prawa i/lub procedur wewnętrznych.
  35. **Mechanizmy kontrolne** – należy przez to rozumieć w szczególności działania, procedury, instrukcje, zasady służące zapewnieniu realizacji celów, ograniczeniu wystąpienia ryzyka nieosiągnięcia celów lub optymalizacji ich wykonania.
  36. **Krytyczne mechanizmy kontrolne** – należy przez to rozumieć działania, procedury, instrukcje, zasady służące ograniczeniu ryzyka krytycznego lub systemowego lub nieosiągnięcia celów strategicznych.
  37. **Kluczowe mechanizmy kontrolne** – należy przez to rozumieć działania, procedury, instrukcje, zasady działania których funkcjonowanie jest obligatoryjne w każdym obszarze działalności Województwa, i które są niezbędne dla zapewnienia sprawności zarządzania.
  38. **Operacyjne mechanizmy kontrolne** – należy przez to rozumieć działania, procedury, instrukcje, zasady działania niezbędne dla zapewnienia skuteczności realizowanych zadań w danym obszarze ryzyka.
  39. **Informatyczne mechanizmy kontrolne** – należy przez to rozumieć mechanizmy kontrolne wspierające ład informatyczny i zarządzanie organizacją. Mechanizmy te zapewniają ogólną i techniczną kontrolę nad infrastrukturą informatyczną i ludźmi.
  40. **Ład informatyczny** – należy przez to rozumieć osoby zarządzające, struktury organizacyjne i procesy zapewniające, że wykorzystanie informatyki w organizacji wspiera osiągnięcie celów organizacji i realizację jej strat.
  41. **Ład organizacyjny** – należy przez to rozumieć procesy i struktury wprowadzone przez najwyższe kierownictwo w celu informowania, kierowania, zarządzania i monitorowania działań Województwa, prowadzących do osiągnięcia jej celów.
  42. **Cecha mechanizmu kontrolnego** – należy przez to rozumieć jedną z trzech zmiennych:
    - adekwatność,
    - skuteczność,
    - efektywność.

43. **Kryteria oceny mechanizmów kontrolnych** – należy rozumieć wymogi legalnie określone, zmienne ilościowe i jakościowe w oparciu o które prowadzona będzie ocena adekwatności, efektywności i skuteczności: ustanowionych środków oraz narzędzi kontroli i nadzoru w procedurach wewnętrznych, prowadzonych działań, ustanowionych procedur, zasad etc. Audyt wewnętrzny musi oceniać, czy mechanizmy kontrolne odpowiednio reagują na ryzyko dotyczące ładu organizacyjnego, działalności operacyjnej i systemów informatycznych.
44. **Błąd operacyjny** – należy przez to rozumieć błąd polegający na niewłaściwym funkcjonowaniu procedur systemu kontroli zarządczej (z powodu ich niewłaściwego zaprojektowania, funkcjonowania niezgodnego z zamierzeniem).
45. **Nieprawidłowość** – należy przez to rozumieć działanie lub zaniechanie działania, które uznano za odstępstwo od przepisów prawa lub zasad wprowadzonych na mocy aktów normatywnych wewnętrznych, jak też niegospodarne, niecelowe.
46. **Cel** – należy przez to rozumieć określony przyszły, pożądany stan bądź rezultat działania możliwy do osiągnięcia, w określonym czasie.
47. **Cel zadania audytowego** – należy przez to rozumieć ogólne określenie przez audytora wewnętrznego, co zamierza osiągnąć, wykonując zadanie audytowe.
48. **Zadanie** - należy przez to rozumieć czynność lub zespół czynności, które należy wykonać, aby osiągnąć zaplanowany cel. Zadanie może obejmować wiele czynności lub działań zaprojektowanych tak, by osiągnąć określone, powiązane z sobą cele.
49. **Profesjonalny osąd** – należy przez to rozumieć stanowisko audytora wewnętrznego w danej kwestii zwane także zawodowym osądem , wyrażane podczas badania odpowiednio udokumentowane tzn. w taki sposób, że inny doświadczony audytor wewnętrzny, nie mający wcześniejszych związków z badaniem, mógł zrozumieć przesłanki wnioskania i proces dochodzenia do danych ustaleń, wniosków, zaleceń.
50. **Wartość dodana** – należy przez to rozumieć dostarczoną przez audytora wewnętrznego obiektywną ocenę istotnych kwestii<sup>1</sup> przyczyniającą się do skuteczności i wydajności realizowanych procesów przede wszystkim mających wpływ na doskonalenie ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych.
51. **Monitorowanie** – należy przez to rozumieć zorganizowany sposób obserwacji polegający na ciągłym sprawdzaniu, nadzorowaniu, analizie danych, w celu zidentyfikowania zmian lub oceny poziomu osiągnięcia zamierzonych efektów. Monitorowanie to proces pozwalający na zarządzanie: zmianą, awariami oraz zakłóceniami w realizacji celów.

---

<sup>1</sup> Istotność została zdefiniowana w Standardach i oznacza względną ważność danej kwestii w kontekście w jakim jest rozpatrywana z uwzględnieniem czynników ilościowych i jakościowych, takich jak wielkość, charakter, efekt, związek z tematem i skutek. Przy ocenie istotności danej kwestii w kontekście badanych celów audytorzy wewnętrzni posługują się zawodowym osądem.

## I. WSTĘP

Wymóg opracowania i stosowania zasad i procedur audytu wewnętrznego wynika ze Standardów<sup>2</sup>, którymi winien kierować się audytor wewnętrzny z mocy przepisów Ustawy (art. 273 ust. 2).

Zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego, utworzonego w Urzędzie zostały określone w następujących dokumentach:

- 1) Karcie,
- 2) Programie,
- 3) Księdze.

Karta określa:

- 1) podstawy prawne przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- 2) cel i zakres działania audytu wewnętrznego,
- 3) uprawnienia, obowiązki i zakres odpowiedzialności pracowników Wydziału Audytu i audytowanych,
- 4) zasady koordynowania działalności audytu wewnętrznego.

Karta wraz z przepisami prawa regulującymi funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, a także Standardami i Kodeksem etyki<sup>3</sup> wyznacza ramy działalności audytu wewnętrznego prowadzonego przez audytorów zatrudnionych w Urzędzie.

Program i Księga zostały opracowane w celu:

- zapewnienia zgodności działalności audytu wewnętrznego z definicją audytu wewnętrznego i Standardami,
- zapewnienia skuteczności i wydajności działań audytu wewnętrznego poprzez przysporzenie wartości dodanej,
- określenia zasad dokonywania oceny działalności audytu wewnętrznego,
- określenia metodologii audytu wewnętrznego oraz zasad prowadzenia i dokumentowania czynności audytowych.

Niniejsze dokumenty przedstawiają organizację, założenia, cele i zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w Urzędzie oraz procedury wewnętrzne dotyczące realizacji takich procesów jak:

- 1) planowanie działalności audytu wewnętrznego,
- 2) sprawozdawczość z wykonania planu audytu,
- 3) realizacja zadań audytowych, w tym:
  - a) zadań zapewniających,
  - b) czynności doradczych,
- 4) prowadzenie czynności sprawdzających realizację zaleceń audytu.

Pracownicy Wydziału Audytu są zobowiązani do:

- stosowania w działalności audytu wewnętrznego przepisów prawa powszechnie obowiązującego i procedur wewnętrznych,
- kierowania się w trakcie realizowanych zadań Standardami oraz wskazówkami postępowania określonymi w niniejszych dokumentach.

---

<sup>2</sup> Standard nr 2040.

<sup>3</sup> Dokument opublikowany na stronie IIA Polska ([www.iaa.org.pl](http://www.iaa.org.pl)) pn. *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego.*

Audytowani w trakcie realizacji zadań audytowych zobowiązani są do przestrzegania reguł określonych w niniejszych Zasadach.



## II. KARTA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

### 1. Misja, definicja i cel audytu wewnętrznego<sup>4</sup>

Misją audytu wewnętrznego jest dostarczenie profesjonalnych ocen i obiektywnych wniosków przyczyniających się do doskonalenia wydajności procesów ładu organizacyjnego, realizowanych zadań oraz zarządzania ryzykiem.

Audyt wewnętrzny prowadzony jest zgodnie z przepisami prawa<sup>5</sup>, Standardami oraz zasadami etycznego postępowania określonymi w Kodeksie etyki.

Definicja oraz cel audytu wewnętrznego zostały określone na gruncie przepisów prawa<sup>6</sup>.

Audyt wewnętrzny, przy pomocy realizacji zadań audytowych, w szczególności o charakterze zapewniającym, bada adekwatność, skuteczność i efektywność mechanizmów kontrolnych w oparciu o kryteria oceny uzgodnione z audytowanym.

Audyt wewnętrzny, na podstawie obiektywnych wyników oceny adekwatności, skuteczności i efektywności mechanizmów kontrolnych wnioskuje na temat **sprawności zarządzania procesami ładu organizacyjnego** oraz **skuteczności i efektywności realizacji zadań**.

Zgodnie ze Standardami pracownicy Wydziału Audytu powinni dążyć do przysporzenia wartości w postaci zwiększenia skuteczności realizowanych zadań i usprawnienia procesów ładu organizacyjnego.

### 2. Systematyczne podejście w działalności audytu wewnętrznego<sup>7</sup>

Działalność audytu wewnętrznego prowadzona jest w sposób systematyczny i planowy.

Systematyczność działalności audytu wewnętrznego dotyczy zarówno procesów związanych z koordynacją jego działalności jak i realizacją zadań audytowych. Systematyczność poziomu zarządzania i koordynacji audytu wewnętrznego, wynika z:

- ciągłości planowania działalności audytu, polegającej na zachowaniu cykliczności audytu i dążeniu do objęcia wszystkich obszarów ryzyka w określonym horyzoncie czasowym,
- ciągłości sprawozdawczej oraz porównywalności wyników audytu w horyzoncie czasowym.

Systematyczności działalności na poziomie realizacji zadań audytowych polegają na realizacji zadań w oparciu o przyjęte procedury oraz monitorowanie wydanych zaleceń.

W ramach realizowanych zadań audytowych oceniane są mechanizmy kontrolne według kryteriów uzgodnionych z audytowanymi. W ramach zadania audytowego, co do zasady, prócz mechanizmów kontrolnych zidentyfikowanych w badanych procesach, podlegają ocenie kluczowe mechanizmy kontrolne, do których zalicza się w szczególności:

- delegację zadań do realizacji,
- nadzór,
- promocję zachowań etycznych,
- analizę ryzyka.

Planowanie działalności audytu wewnętrznego oraz zadań audytowych oparte jest o analizę ryzyka oraz dostępnych zasobów czasowych i kompetencyjnych.

---

<sup>4</sup> Standard nr 1010.

<sup>5</sup> Ustawy i Rozporządzenia.

<sup>6</sup> Art. 272 ust. 1 Ustawy.

<sup>7</sup> Standard nr 2100.

### **3. Zasady etycznego postępowania**

Praca audytora wewnętrznego opiera się na zaufaniu do przeprowadzanej przez niego oceny mechanizmów kontrolnych. Niezbędnym warunkiem uzyskania takiego zaufania, jest zachowanie przez audytora odpowiedniej postawy etycznej.

Od audytora wewnętrznego oczekuje się stosowania i szanowania poniższych zasad:

- 1) wykonywanie pracy uczciwie, starannie i odpowiedzialnie;
- 2) przestrzeganie prawa i ujawnianie informacji wymaganych przez prawo i regulacje,
- 3) nie angażowanie się w działalność ani czyny, które dyskredytują zawód audytora wewnętrznego;
- 4) nie uczestniczenie w jakichkolwiek działaniach lub nie wchodzenia w relacje, które mogłyby naruszyć lub poddać w wątpliwość obiektywność ocen;
- 5) nie akceptowanie i nie wykonywanie niczego, co mogłoby naruszyć lub poddać w wątpliwość profesjonalny osąd audytora;
- 6) ujawnianie wszystkich znanych istotnych faktów, które – nie ujawnione – mogłyby zniekształcić sprawozdania z badanej działalności;
- 7) wykorzystywać i chronić informacje uzyskane w trakcie wykonywania obowiązków i nie wykorzystywać ich dla uzyskania osobistych korzyści lub w jakikolwiek inny sposób, który byłby sprzeczny z prawem;
- 8) prowadzić czynności, do wykonania których posiada się niezbędną wiedzę, umiejętności i doświadczenie oraz ciągle doskonalić biegłość zawodową.

### **4. Odpowiedzialność i zakres działań audytu wewnętrznego**

Działania audytu wewnętrznego dotyczą planowania, koordynacji i monitoringu działalności audytu oraz prowadzenia zadań audytowych.

Działalność Wydziału Audytu obejmuje następujące procesy:

- 1) planowanie działalności audytu wewnętrznego,
- 2) sprawozdawczość z wykonania planu audytu,
- 3) realizacja zadań audytowych, w tym:
  - a) zadań zapewniających,
  - b) czynności doradczych,
- 4) prowadzenia czynności sprawdzających wykonania zaleceń audytu.

Za planowanie działalności audytu wewnętrznego i sprawozdawczość z wykonania planu odpowiada Naczelnik Wydziału. Plan audytu i sprawozdania z realizacji planu audytu powinny być jawne i spełniać wymagania prawne.

Za realizację zadań audytowych, odpowiadają upoważnieni audytorzy wewnętrzeni. Realizacja zadań audytowych, co do zasady, dotyczy oceny kluczowych<sup>8</sup> i operacyjnych mechanizmów kontrolnych<sup>9</sup>. Istotne znaczenie dla oceny adekwatności, skuteczności i efektywności systemu

---

<sup>8</sup> Za mechanizmy kluczowe uznaje się mechanizmy dotyczące oceny środowiska wewnętrznego, które pozwolą ocenić procesy kształtujące ład organizacyjny. W szczególności zalicza się do nich: delegacja zadań do realizacji, nadzór, promocja zachowań etycznych oraz analiza ryzyka jako kluczowy mechanizm w doskonaleniu systemu kontroli zarządczej.

<sup>9</sup> Za mechanizmy operacyjne uznaje się działania, procedury i inne środki stosowane w poszczególnych procesach realizowanych zadań, objętych badaniem audytowym w danym obszarze ryzyka.

kontroli zarządczej na I jak i II poziomie zarządzania<sup>10</sup> mają czynności o charakterze zapewnającym.

## **5. Uprawnienia i zakres odpowiedzialności audytora wewnętrznego i audytowanego**

### **5.1 Uprawnienia i zobowiązania audytora wewnętrznego**

Audytor wewnętrzny:

- 1) jest uprawniony i zobowiązany do prowadzenia zadań audytowych, na podstawie upoważnienia wystawionego przez Marszałka, w sposób niezależny, obiektywny i efektywny,
- 2) ma prawo wglądu do wszelkich informacji, danych, dokumentów i innych materiałów związanych z badanym obszarem, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do wykonywania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej,
- 3) ma prawo wstępu do wszystkich obiektów i pomieszczeń w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia zadania audytowego,
- 4) ma prawo uzyskiwać od audytowanych informacje oraz wyjaśnienia w celu zapewnienia właściwego i efektywnego prowadzenia audytu,
- 5) gdy w trakcie prowadzenia zadań audytowych, dostrzeże znamiona czynów, które, według jego oceny, kwalifikują się do wszczęcia postępowania w zakresie dyscypliny finansów publicznych, postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe, wówczas ma obowiązek o tym fakcie zawiadomić Naczelnika Wydziału i Marszałka,
- 6) ma obowiązek powstrzymania się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania badanym obszarem,
- 7) ma obowiązek zgłoszenia bezpośrednio przełożonemu wszystkich okoliczności, które mogłyby mieć negatywny wpływ na jego niezależność lub obiektywizm,
- 8) realizując zadanie audytowe w uzasadnionych przypadkach może korzystać z pomocy ekspertów i występować o opinie prawne do radcy prawnego zatrudnionego w Urzędzie,
- 9) może z własnej inicjatywy, za pośrednictwem Naczelnika Wydziału, składać wnioski, dotyczące usprawnienia wykonania celów i realizacji zadań we wszystkich obszarach ryzyka.
- 10) jest uprawniony i zobowiązany poszerzać swoją wiedzę, umiejętności oraz kwalifikacje poprzez doskonalenie zawodowe i uczestnictwo w szkoleniach.

### **5.2 Uprawnienia i zobowiązania audytowanego**

Pracownicy komórek audytowanych:

- 1) są zobowiązani udzielać audytorowi wewnętrznemu informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi, zestawienia lub wydruki, o które wystąpi audytor wewnętrzny w ramach realizowanych zadań audytowych,
- 2) są zobowiązani współpracować z audytorem wewnętrznym w zakresie niezbędnym dla realizacji celu zadania audytowego w szczególności: w identyfikacji procesów, systemów, mechanizmów kontrolnych, czynników ryzyka, analizy i oceny ryzyka,
- 3) mogą złożyć audytorowi wewnętrznemu oświadczenia dotyczące przedmiotu audytu.

---

<sup>10</sup> Poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych zostały określone w *Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych* ustanowionych na mocy Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, (Dz. U. MF Nr 15, poz.84).

Kierownik komórki audytowanej ma obowiązek umożliwić audytorowi wewnętrznemu wykonanie jego obowiązków, poprzez poinformowanie podległych pracowników o uprawnieniach audytora wewnętrznego i zobowiązanie ich do ścisłej współpracy w zakresie niezbędnym dla osiągnięcia celu audytu.

Kierownik komórki audytowanej ma prawo do czynnego uczestniczenia w czynnościach audytowych na każdym etapie audytu wewnętrznego, a w szczególności do:

- 1) bieżącego zapoznawania się z ustaleniami audytora wewnętrznego,
- 2) przekazywania audytorowi istotnych informacji dla oceny badanego obszaru,
- 3) zgłaszania własnych propozycji działań zaradczych, ograniczających ryzyko,
- 4) konsultowania z audytorem wewnętrznym projektowanych mechanizmów kontrolnych.

## **6. Koordynacja działalności audytu wewnętrznego**

Naczelnik Wydziału Audytu:

- 1) w porozumieniu z Marszałkiem i kierownictwem wyższego szczebla Urzędu przygotowuje, na podstawie analizy ryzyka, plan audytu wewnętrznego na rok następny<sup>11</sup>,
- 2) po zatwierdzeniu planu audytu na dany rok przez Marszałka jest odpowiedzialny za jego udostępnienie zainteresowanym<sup>12</sup>,
- 3) prowadzi monitoring realizacji planu audytu i przedstawia Marszałkowi sprawozdanie z jego wykonania w terminie do końca stycznia następnego roku<sup>13</sup>,
- 4) zapewnia wymianę informacji pomiędzy audytorami<sup>14</sup>,
- 5) jest odpowiedzialny za opracowanie i przegląd zasad prowadzenia audytu wewnętrznego utworzonego w Urzędzie, które wymagają zatwierdzenia przez Marszałka<sup>15</sup>,
- 6) jest odpowiedzialny za efektywną koordynację działalności Wydziału Audytu, zgodnie z przepisami prawa i Standardami<sup>16</sup>.

---

<sup>11</sup> Standard nr 2010.

<sup>12</sup> Standard nr 2020.

<sup>13</sup> Standard nr 1320, 2020 i 2060

<sup>14</sup> Standard nr 2050.

<sup>15</sup> Standard nr 2040.

<sup>16</sup> Standard nr 2030 i 2340.

### III. PROGRAM ZAPEWNIENIA I POPRAWY JAKOŚCI

#### 1. Podstawowe zasady działania audytu wewnętrznego<sup>17</sup>

Podstawowe zasady działania audytu wewnętrznego to:

- 1) niezależność i obiektywizm,
- 2) biegłość i należyta staranność zawodowa,
- 3) ukierunkowane podejście na poprawę działania Województwa,
- 4) poufność.

##### 1.1. Niezależność i obiektywizm

###### 1.1.1. Niezależność

Niezależność audytu wewnętrznego dotyczy jego działalności oraz jego pozycji w strukturze organizacyjnej. Niezależność audytu wewnętrznego przejawia się w:

- dostępie do dokumentów badanych w ramach zadań audytowych,
- możliwości badania wszystkich obszarów działalności jednostki,
- strukturze organizacyjnej,
- podległości funkcyjnej Naczelnika Wydziału,
- zapewnieniu niezależności audytorom wewnętrznym w zakresie planowania i realizacji zadań audytowych.

Niezależność Wydziału Audytu zapewniona jest na poziomie struktury organizacyjnej określonej zapisami Regulaminu Wewnętrznego Departamentu Audytu i Kontroli Zarządczej. Naczelnik Wydziału jest niezależny w zakresie planowania pracy Wydziału Audytu. Na etapie opracowywania planu audytu na dany rok identyfikuje obszary ryzyka w sposób zapewniający objęcie całego spektrum działalności Województwa. Plan audytu oraz Zasady prowadzenia audytu wewnętrznego, utworzonego w Urzędzie zatwierdza Marszałek. Sprawozdanie

z realizacji Planu przedkładać jest Marszałkowi przez Naczelnika Wydziału Audytu.

Audytorzy są niezależni w wykonywaniu swoich zadań, postępują zgodnie z przepisami prawa, Standardami i Kodeksem etyki. Dysponują pełną swobodą w identyfikacji zakresu realizowanych zadań audytowych. Zobowiązani są do informowania Naczelnika Wydziału Audytu o każdym rzeczywistym lub domniemanym naruszeniu niezależności lub obiektywizmu audytu. Marszałek Województwa powinien być niezwłocznie powiadamiany przez Naczelnika Wydziału Audytu o wszelkich próbach ograniczania zakresu audytu.

Audytor wykonuje swoje obowiązki w sposób obiektywny, co w praktyce oznacza, że:

- swoje ustalenia opiera na faktach, a nie na wrażeniach jakim uległ w czasie dokonywania czynności audytowych,
- kieruje się obiektywnymi przesłankami w formułowaniu wniosków,
- nie podejmuje się realizacji zadań audytowych zapewniających w obszarach dotyczących działań, za które był odpowiedzialny w ciągu roku poprzedzającego realizację zadania,
- pamięta, że jego działalność jest usługą świadczoną kierownictwu, które ma mieć zaufanie do wyników jego pracy.

Ponadto zadania audytowe muszą być przypisywane do realizacji w taki sposób, aby unikać potencjalnych i rzeczywistych konfliktów interesów oraz uprzedzeń czy stronniczości. Jeżeli wystąpi sytuacja konfliktu interesów audytor winien złożyć informację Naczelnikowi

---

<sup>17</sup> Standard nr 1100 i 1200.

Wydziału Audytu. Naczelnik Wydziału natomiast zobowiązany jest przeanalizować daną sytuację i jeśli zachodzi podejrzenie konfliktu interesu wyznaczyć innych audytorów do wykonywania zadania. Audytorzy nie mogą angażować się w audyt jakichkolwiek działań, w sprawach, w których dysponowali kompetencjami władczymi w ciągu poprzednich 24 miesięcy.

### **1.1.2. Obiektywizm audytora wewnętrznego**

Audytorzy muszą być bezstronni i wolni od uprzedzeń. Oznacza to unikanie jakichkolwiek sytuacji mogących sprawiać wrażenie konfliktu interesu<sup>18</sup>. Muszą powstrzymać się od oceny działalności operacyjnej, za którą byli uprzednio odpowiedzialni. Ograniczenie obiektywizmu ma miejsce wtedy, gdy Audytor świadczy usługi zapewniające dotyczące działań, za które był odpowiedzialny w ciągu roku poprzedzającego badanie<sup>19</sup>. Zadania zapewniające dotyczące obszarów, za które odpowiada zarządzający audytem wewnętrznym, muszą być nadzorowane przez osobę spoza audytu wewnętrznego<sup>20</sup>. Audytorzy wewnętrzeni mogą świadczyć usługi doradcze w zakresie działań operacyjnych, za które byli uprzednio odpowiedzialni<sup>21</sup>, jednak jeśli w związku z wykonaniem czynności doradczych może nastąpić ograniczenie niezależności lub obiektywizmu audytorów, informacja ta musi zostać ujawniona audytowanemu przed podjęciem się zadania<sup>22</sup>.

## **1.2. Biegłość i należyta staranność zawodowa**

Należyta staranność oznacza postępowanie zgodne z obowiązującymi przepisami prawa, Standardami oraz procedurami wewnętrznymi. Zachowanie należytej staranności zawodowej przez Naczelnika Wydziału Audytu oznacza w szczególności:

- planowanie realizacji zadań audytowych w oparciu o analizę ryzyka i uwzględnianie w procesie planistycznym wymogów prawnych w zakresie prowadzenia audytu,
- zapewnienie efektywnego gospodarowania zasobami audytu,
- zapewnienie zgodności działalności audytu wewnętrznego z przepisami prawa i Standardami,
- zapewnienie dopełnienia wymogów informacyjnych i sprawozdawczych.

Zachowanie należytej staranności zawodowej przez audytora wewnętrznego oznacza w szczególności:

- uwzględnienie przy określaniu tematu i wyznaczaniu celu zadania audytowego, istotności zadań realizowanych w badanym obszarze, a także prawdopodobieństwa wystąpienia błędów i nieprawidłowości w funkcjonowaniu mechanizmów kontrolnych,
- przeprowadzenie analizy ryzyka audytu i określanie adekwatnego czasu realizacji zadania audytowego i metodyki jego wykonania,
- uwzględnienie w planowaniu realizacji zadania audytowego dostępnych zasobów czasowych przyznanych na realizację zadania w planie audytu,
- identyfikację funkcjonujących mechanizmów kontrolnych w badanym obszarze z wykorzystaniem analizy ryzyka,
- określanie adekwatnych kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych i uzgodnienie ich z audytowanym,

---

<sup>18</sup> Standard nr 1120.

<sup>19</sup> Standard nr 1130.A1.

<sup>20</sup> Standard nr 1130.A2.

<sup>21</sup> Standard nr 1130.A2.

<sup>22</sup> Standard nr 1130.C2.

- dopełnienie wymogów informacyjnych i sprawozdawczych w ramach realizowanego zadania audytowego,
- gromadzenie wiarygodnych dowodów dla poparcia ustaleń i sformułowanych zaleceń,
- prowadzenie monitoringu realizacji zaleceń audytu,
- przeprowadzenie czynności sprawdzających w celu oceny sposobu i efektów wdrożonych zaleceń.

Posiadanie kwalifikacji zawodowych niezbędnych do wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego jest wpisane w standard biegłości i należytej staranności zawodowej. Podnoszenie kwalifikacji zawodowych powinno stanowić ważne narzędzie służące podnoszeniu jakości działalności audytu. Audytorzy wewnętrzni zobowiązani są sygnalizować potrzeby szkoleniowe Naczelnikowi Wydziału, który zobowiązany jest w planie audytu na dany rok określić budżet czasowy na szkolenia i samokształcenie.

Naczelnik Wydziału Audytu przygotowując harmonogram realizacji zadań audytowych powinien uwzględnić wiedzę i doświadczenia audytorów. Audytor wewnętrzny na etapie planowania zadania audytowego powinien uwzględnić ewentualną potrzebę zaangażowania eksperta.

Profesjonalizm pracy audytora wewnętrznego przejawia się tym, że:

- podejmuje się przeprowadzenia tylko takich zadań, do których posiada wystarczającą wiedzę, umiejętności i doświadczenie,
- prowadzi zadania audytowe zgodnie z przepisami prawa i Standardami,
- podwyższa swoje kwalifikacje zawodowe oraz efektywność i jakość wykonywania zadań,
- wykazuje się biegłością w stosowaniu Standardów, procedur i technik audytu oraz ogólną orientacją<sup>23</sup> w podstawowych zagadnieniach z takich tematów jak: rachunkowość, metody ilościowe, technologie informatyczne, zarządzanie ryzykiem i oszustwa,
- wykazuje umiejętność postępowania z ludźmi, rozumie relacje międzyludzkie i potrafi utrzymywać zadawalające stosunki z audytowanymi bez uszczerbku dla indywidualnego obiektywizmu.

Audytor w sporządzonych przez siebie dokumentach i sprawozdaniach przedstawia prostym językiem (zrozumiałym dla odbiorców bez zbędnych specjalistycznych sformułowań i sztucznych zapożyczeń językowych) ustalenia stanu faktycznego. Prezentowane ustalenia powinny mieć przejrzystą i usystematyzowaną strukturę wskazującą powiązanie z celami i zakresem zadania audytowego oraz kryteriami oceny mechanizmów kontrolnych. Zalecenia sformułowane w trakcie wykonania zadania audytowego powinny opierać się na faktach, zaś fakty nie mogą zostać pozbawione właściwego im kontekstu. Ustalenia audytu powinny więc przedstawiać kontekst prawny i faktyczny. Audytor musi dokonać obiektywnej, czyli pozbawionej dążenia do osiągnięcia jakichkolwiek osobistych celów, oceny istotności ustaleń, jakich dokonał realizując zadanie audytowe.

### **1.3. Ukierunkowane podejście na poprawę działania jednostki**

Usprawnienie działalności audytu wewnętrznego powinno obejmować wszystkie aspekty działalności audytu. Proces planowania działalności audytu powinien odbywać się według określonej metodyki w sposób uwzględniający cykliczność prowadzonych zadań audytowych w poszczególnych obszarach działalności Województwa. Wykonanie Planu audytu powinno być monitorowane przy zastosowaniu mierzalnych wskaźników. Naczelnik Wydziału zobowiązany jest prowadzić bieżącą ocenę działalności audytu wewnętrznego.

---

<sup>23</sup> Ogólna orientacja oznacza umiejętność rozpoznawania istniejących lub potencjalnych problemów oraz określania, jakie dodatkowe badania należy przeprowadzić lub jaką pomoc uzyskać.

Audyt wewnętrzny, co do zasady, w ramach każdego zadania audytowego, zajmuje się oceną systemu kontroli zarządczej w badanym obszarze. Ocena systemu kontroli zarządczej w ramach realizowanych zadań prowadzona jest między innymi, poprzez ocenę kluczowych mechanizmów kontrolnych, do których zalicza się:

- a) nadzór,
- b) analizę ryzyka,
- c) delegowanie zadań, uprawnień i odpowiedzialności,
- d) promocję zachowań etycznych.

Na podstawie wyników oceny kluczowych mechanizmów kontrolnych, audytor wnioskuje na temat sprawności zarządzania i gdy uzna za zasadne, wydaje zalecenia mające na celu doskonalenie procesów ładu organizacyjnego i/lub ograniczenia występującego ryzyka, w tym ryzyka systemowego. Audyt wewnętrzny, co do zasady, w ramach każdego zadania audytowego ocenia również mechanizmy kontrolne funkcjonujące w ramach realizowanych zadań/procesów. Na podstawie wyników oceny mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w działalności operacyjnej, wnioskuje się na temat skuteczność realizacji zadań i wydaje się ewentualnie zalecenia w sprawie usunięcia nieprawidłowości i/lub ograniczenia zidentyfikowanych ryzyk. Ponadto wyniki oceny realizacji zadań w działalności operacyjnej, wykorzystywane są do wnioskowania na temat sprawności zarządzania w obszarze audytowanym.

Audytorzy w trakcie realizacji zadań audytowych powinni być zainteresowani aby ich ustalenia przyczyniły się do poprawy obszaru działalności audytowanej w przyszłości. Ważne jest, aby audytor nie wykorzystywał błędów wykrytych w trakcie swoich badań do oceniania osób za nie odpowiedzialnych, co nie wyklucza wskazania odpowiedzialności za zidentyfikowane nieprawidłowości. **Audytor wewnętrzny powinien pamiętać, że zidentyfikowane nieprawidłowości ujawniają stan rzeczy leżący u ich źródła, dlatego powinien wykazać zainteresowanie w ustaleniu szerszego kontekstu problemu niż poszczególne niezgodności.**

Dla wskazania kontekstu zidentyfikowanych problemów niezbędne jest dokonanie analizy przyczynowo-skutkowej, w wyniku której należy wskazać zarówno czynniki ryzyka (potencjalne lub rzeczywiste przyczyny problemu) jak i jego skutki (potencjalne lub rzeczywiste konsekwencje zdarzeń). Ważne jest także aby audytorzy w sprawozdaniach z realizowanych zadań audytowych wskazywali informację na temat zadawalających wyników działania audytowanych (tzw. dobre praktyki).

#### **1.4. Poufność**

Audytor wewnętrzny szanuje wartość i własność informacji oraz danych, które otrzymuje i nie ujawnia ich bez odpowiedniego upoważnienia, chyba, że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawnienia.

Poufność w działalności audytu przejawia się w szczególności poprzez:

- przekazanie przez audytora wewnętrznego sprawozdań z realizowanych zadań audytowych stosownie do zakresu audytu (podmiotowego i przedmiotowego) za pośrednictwem Naczelnika Wydziału Audytu,
- udostępnianie przez audytora wewnętrznego akt bieżących audytu osobom z zewnątrz za pośrednictwem Naczelnika Wydziału Audytu i zgodą Marszałka,
- autoryzowanie przez audytora wewnętrznego dowodów i dokumentów wytworzonych w trakcie zadania audytowego włączanych do akt bieżących,
- prowadzenie przez audytora wewnętrznego dokumentacji zadań audytowych w sposób zapewniający ich kompletność i integralność danych,



- udostępnianie informacji związanej z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego z poszanowaniem przepisów prawa w zakresie ochrony danych osobowych i dostępu do informacji publicznej,
- przetwarzanie informacji z zachowaniem zasad wynikających z aktualnej *Polityki Bezpieczeństwa Informacji* obowiązującej w Urzędzie.

## 2. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego<sup>24</sup>

Istnieją dwa podstawowe sposoby oceny pracy audytu wewnętrznego:

- 1) oceny wewnętrzne,
- 2) oceny zewnętrzne.

Pozytywna ocena pracy audytu wewnętrznego uprawnia do użycia w sprawozdaniach z realizacji zadań audytowych formuły *przeprowadzono zgodnie z Międzynarodowymi standardami profesjonalnej praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*<sup>25</sup>.

Wskazanie tej formuły w sprawozdaniu wymaga spełnienia łącznie trzech warunków.

**Pierwszy warunek** – pozytywny wynik samooceny uzyskany w ramach bieżącego monitoringu. Audytor wewnętrzny w ramach bieżącego monitoringu ocenia, że w trakcie realizacji zadań audytowych typu zapewniającego i doradczego wystąpiła pełna zgodność działań z definicją audytu, Kodeksem etyki i Standardami.

Naczelnik Wydział Audytu lub osoba wyznaczona w zastępstwie w ramach prowadzonego bieżącego monitoringu realizacji zadań audytowych weryfikuje czy zgromadzone dowody audytu są wystarczające dla potwierdzenia obiektywizmu audytora i należytej staranności działania. Ocenia także czy nie wystąpiły przesłanki do podważenia zgodności z definicją audytu wewnętrznego.

**Drugi warunek** – pozytywny wynik oceny działalności audytu wewnętrznego prowadzonej w ramach okresowego przeglądu przez osoby umiejscowione poza komórką audytu wewnętrznego oraz przez zarządzającego audytem wewnętrznym.

**Trzeci warunek** – uzyskanie oceny pozytywnej w wyniku przeprowadzonej oceny zewnętrznej funkcjonowania audytu wewnętrznego utworzonego w Urzędzie.

W sytuacji gdy wystąpiła niezgodność z definicją audytu, Kodeksem etyki lub Standardami należy ujawnić tę niezgodność wraz z przyczynami jej powstania.

### 2.1. Oceny wewnętrzne<sup>26</sup>

Ocena wewnętrzna działań audytu wewnętrznego prowadzona może być przez:

- audytowanych,
- audytorów,
- zarządzającego audytem wewnętrznym,
- innych pracowników posiadających wiedzę w zakresie dokonywania oceny systemów

przy czym ocena prowadzona przez audytorów i zarządzającego audytem wewnętrznym traktowana jest jako **samoocena**.

Samoocena działalności audytu prowadzona jest w ramach bieżącego monitoringu działań audytu oraz okresowych ocen pracowników audytu wewnętrznego.

Samoocena prowadzona w ramach bieżącego monitoringu działań audytu polega na:

<sup>24</sup> Odniesienie do standardów z grupy 1300.

<sup>25</sup> Odniesienie do standardu nr 2430.

<sup>26</sup> Odniesienie do standardu nr 1311.

- a) ocenie przez audytorów wewnętrznych zgodności realizacji zadania audytowego ze Standardami,
- b) ocenie przez audytorów dowodów audytu i akt sprawy,
- c) zatwierdzaniu programu zadania audytowego,
- d) ocenie przez zarządzającego audytem wewnętrznym akt bieżących i sprawozdań z realizacji zadań audytowych przy zachowaniu standardu niezależności.

Ocena działalności audytu w formule okresowych przeglądów prowadzona jest co najmniej raz w roku. Polega na wykonaniu oceny działalności pracy audytu wewnętrznego przez zespół pracowników Urzędu spoza osób zatrudnionych w Wydziale Audytu. Ocena działalności audytorów oceniana jest przez audytowanych w ramach każdego zadania audytowego przy zastosowaniu ankiet ewaluacyjnych. Wyniki z ankiet są okresowo analizowane i prezentowane w sprawozdaniu z wykonania planu audytu.

Ocena pracy audytorów wewnętrznych oraz zarządzającego audytem wewnętrznym dokonywana jest także w ramach prowadzonej oceny pracowników.

Oceny wewnętrzne należy dokumentować a dowody przechowywać w aktach bieżących lub aktach stałych audytu.

Ocena wewnętrzna powinna obejmować:

- 1) bieżący monitoring działalności audytu wewnętrznego,
- 2) okresowe przeglądy.

**Bieżący monitoring** polega na nadzorze wykonywanym w ramach samooceny działalności audytu, mającym na celu pomiar skuteczności i efektywności realizowanych zadań oraz ocenę jakości działalności audytu wewnętrznego i zgodności z przepisami prawa i Standardami. Powinien on być włączony w codzienne zasady działania wykorzystywane do zarządzania działalnością audytu wewnętrznego i wykorzystywać procesy, narzędzia i informacje niezbędne do ograniczenia zagrożeń w działalności audytu wewnętrznego.

**Okresowe przeglądy** wewnętrzne mogą być prowadzone zarówno w formie samooceny, jak i przez osoby posiadające odpowiednie kwalifikacje, umiejscowione poza komórką audytu wewnętrznego.

Wyniki **oceny wewnętrznej** powinny być raportowane co najmniej raz do roku do kierownictwa organizacji.

## 2.2. Oceny zewnętrzne<sup>27</sup>

**Oceny zewnętrzne** powinny być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną osobę lub zespół spoza Urzędu i jednostek organizacyjnych. Osoba dokonująca oceny powinna posiadać odpowiednie kwalifikacje. Oznacza to, po pierwsze, że musi to być kompetentny, dyplomowany profesjonalista w zakresie audytu wewnętrznego, posiadający aktualną wiedzę na temat Standardów. Po drugie, osoba ta powinna posiadać dobrą orientację w zakresie dobrych praktyk audytu wewnętrznego. Zakres oceny zewnętrznej powinien przede wszystkim dotyczyć oceny:

- 1) zgodności działalności audytu ze Standardami, Kodeksem etyki, Kartą audytu, planami, procedurami oraz odpowiednimi wymogami prawnymi,
- 2) spełnienia oczekiwań kierownictwa w zakresie efektów działań audytu wewnętrznego (przysporzenia wartości dodanej i usprawnienia działania organizacji),
- 3) narzędzi i metod stosowanych w audycie oraz czy zespół audytorów posiada odpowiednią wiedzę, umiejętności i doświadczenie potrzebne do właściwego wypełniania obowiązków.

---

<sup>27</sup> Odniesienie do standardu nr 1312.

Kierownictwo powinno otrzymać formalne sprawozdanie z dokonanej oceny zewnętrznej, które powinno zawierać opinię na temat zgodności działania audytu wewnętrznego ze Standardami, ocenę stosowania najlepszych praktyk oraz ewentualne zalecenia, jeżeli zachodzi potrzeba ich wydania.

**Ocena zewnętrzna** dotycząca funkcjonowania audytu wewnętrznego prowadzona winna być raz na pięć lat. Ocena zewnętrzna wykonywana może być w formie:

- 1) usługi zleconej niezależnemu podmiotowi wybranemu zgodnie z zasadą konkurencyjności,
- 2) samooceny z niezależnym zatwierdzeniem.

Oceny zewnętrzne należy dokumentować, a dowody przechowywać w aktach stałych audytu.

### **3. Monitoring i sprawozdawczość z działalności audytu wewnętrznego<sup>28</sup>**

#### **3.1. Monitoring i sprawozdawczość z wykonania celów audytu wewnętrznego**

Stosownie do zapisów art. 283 ust. 5 Ustawy, zarządzający audytem wewnętrznym sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu wewnętrznego za rok poprzedni i przedstawia je Marszałkowi. Przedmiotowe sprawozdanie powinno wyczerpywać zapisy § 12 Rozporządzenia oraz przedstawiać informację na temat wyników:

- pracy audytu wewnętrznego,
- oceny działalności audytu wewnętrznego.

Pomiar działań audytu wewnętrznego powinien być prowadzony przy pomocy wskaźników wskazanych w realizowanych procesach oraz innych mierników dotyczących oceny jakości i wydajności audytu wewnętrznego. Katalog mierników oceny działalności audytu wewnętrznego możliwy do zastosowania w prezentacji danych sprawozdawczych z realizowanych działań audytu wewnętrznego utworzonego w Urzędzie zawiera załącznik nr 1 do niniejszych zasad.

Pomiar jakości działań audytu wewnętrznego prowadzony jest poprzez przeprowadzenie samooceny oraz ocen wewnętrznych i zewnętrznych. Pomiar wyników i wydajności działalności audytu prowadzony jest okresowo przez Naczelnika Wydziału Audytu. Dane źródłowe do pomiaru wynikają z akt bieżących.

#### **3.2. Monitoring i sprawozdawczość z realizacji zadań audytu wewnętrznego**

Audytor wewnętrzny, po zakończeniu czynności audytowych dokonuje ustaleń i formułuje zalecenia na podstawie zebranych dowodów i przeprowadzonych testów. Wstępne wyniki audytu uzgadnia pisemnie z audytowanym zgodnie z przepisami Rozporządzenia. W sytuacji organizacji przez audytora wewnętrznego narady zamykającej w celu uzgodnienia wstępnych wyników audytu, zaleca się w terminie **nie krótszym niż 2 dni robocze** przed wyznaczonym przez audytora terminem narady, przekazać kierownictwu komórek audytowanych w formie pisemnej wstępne ustalenia wraz z zaleceniami. W naradzie zamykającej powinien uczestniczyć audytor wewnętrzny/zespół audytowy oraz kierownik komórki audytowanej i/lub zatrudnieni w niej pracownicy, wyznaczeni przez kierownika. Zaleca się aby w naradzie zamykającej uczestniczyła osoba kierująca komórką audytu wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny po uzgodnieniu wstępnych wyników audytu lub po wniesieniu zastrzeżeń, o których mowa w § 17 ust. 3 Rozporządzenia sporządza sprawozdanie z zadania zapewniającego wyczerpujące dyspozycje wynikające z § 18 ww. aktu prawnego. Dodatkowo w sprawozdaniu musi się znaleźć odniesienie do zgodności realizacji zadania ze

---

<sup>28</sup> Odniesienie do standardów nr 1320, 2060; 2421; 2440; 2600.

Standardami<sup>29</sup>. Opracowane sprawozdanie z realizacji zadania audytowego wraz z aktami bieżącymi, audytor wewnętrzny przekazuje Naczelnikowi Wydziału w celu przeprowadzenia weryfikacji zgodności realizacji zadania z definicją audytu i Standardami<sup>30</sup>.

Weryfikacja sprawozdania i akt bieżących zadania audytowego prowadzona jest pod względem jego zgodności z programem zadania audytowego, przejrzystości zapisów i poprawności wnioskowania. Jeśli w wyniku weryfikacji sprawozdania Naczelnik Wydział Audytu stwierdzi:

- istotne pominięcia w sprawozdaniu w stosunku do Programu zadania audytowego i przepisów prawa,
- brak dowodów w aktach bieżących dla ustaleń stanu faktycznego prezentowanych w sprawozdaniu

zgłasza audytorowi swoje uwagi.

Naczelnik Wydziału Audytu może wnieść także zastrzeżenia do formy prezentowania wyników audytu i treści sprawozdania pod względem takich czynników jak:

- jednoznaczność zapisów,
- istotność i kompletność ustaleń do wydanych zaleceń,
- logiczność formułowanych wniosków,
- zgodność ustaleń z zakresem zadania audytowego określonym w programie.

W przypadku odmowy audytora wewnętrznego zmiany treści sprawozdania w zakresie zgłoszonych uwag, fakt ten jest odnotowywany w aktach bieżących audytu (w liście sprawdzającej).

Naczelnik Wydziału Audytu odpowiedzialny jest za przekazanie sprawozdań z realizacji zadań audytowych audytowanym i Marszałkowi.

W przypadku zidentyfikowania przez audytorów wewnętrznych ryzyk i słabości kontroli zarządczej o charakterze systemowym zarządzający audytem wewnętrznym może zobowiązać audytora do opracowania wyciągu ze sprawozdania lub odrębnej informacji na temat zidentyfikowanych błędów systemowych w celu przekazania dokumentu do kierownictwa wyższego szczebla oraz kierownictwa operacyjnego nie objętego zakresem podmiotowym audytu.

Naczelnik Wydziału Audytu w przypadku ustalenia, że sprawozdanie z realizacji zadania audytowego zawierało istotne błędy i pominięcia<sup>31</sup> wydaje polecenie służbowe audytorowi wewnętrznemu dotyczące opracowania uzupełnienia treści sprawozdania i przekazuje poprawioną informację wszystkim, którzy otrzymali pierwotną wersję sprawozdania.

Odpowiedzialność za prowadzenie monitoringu realizacji zaleceń audytu i czynności sprawdzających, o których mowa w § 20-21 Rozporządzenia ponosi audytor wewnętrzny wskazany w harmonogramie wykonania Planu audytu na dany rok. Harmonogram opracowuje Naczelnik Wydziału Audytu. Monitorowanie polega na sprawdzeniu, jaki jest stan realizacji zaleceń przez audytowanego, natomiast ocena skuteczności działań wdrożonych w wyniku zaleceń audytu (na ile zalecenia ograniczyły ryzyka lub usprawniły działalność w obszarze audytowanym) dokonywana jest w trakcie czynności sprawdzających. Wybór formy monitorowania pozostawia się audytorowi wewnętrznemu, który dokonując takiego wyboru powinien uwzględnić obowiązek dokumentacyjny prowadzonych działań oraz potrzeby informacyjne w zakresie sprawnego przeprowadzenia czynności sprawdzających.

---

<sup>29</sup> Standard nr 1321, 1322.

<sup>30</sup> Standard nr 1321, 1322 i 2340.

<sup>31</sup> Standard nr 2421.

## **Monitorowanie realizacji zaleceń audytu i czynności sprawdzające są działaniami obligatoryjnymi zarówno dla zadań zapewniających jak i czynności doradczych<sup>32</sup>.**

Czynności sprawdzające mają na celu ocenę czy wdrożone zalecenia przyniosły zakładany efekt. Prowadzona przez audytora wewnętrznego ocena sposobu realizacji zaleceń powinna dostarczyć odpowiedzi czy był on zgodny z ustaloną i przekazaną przez audytowanego propozycją i czy zastosowany sposób wdrożenia zaleceń był skuteczny tzn. czy przyjęty sposób realizacji zaleceń daje zapewnienie, że:

- ograniczone zostało lub zostanie ograniczone ryzyko działalności audytowanej,
- wystąpi lub wystąpiło usprawnienie działalności audytowanej.

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

### **4. Zarządzanie audytem wewnętrznym<sup>33</sup>**

#### **4.1. Planowanie działalności audytu wewnętrznego<sup>34</sup>**

Założenia ogólne planowania i realizacji zadań audytowych są następujące:

- 1) działalność audytu wewnętrznego, co do zasady odbywa się w oparciu o roczny plan audytu opracowany przy uwzględnieniu przepisów Rozporządzenia i wskazówek metodycznych wynikających ze standardu nr 2010.A1,
- 2) działalność audytu wewnętrznego obejmuje ocenę systemu kontroli zarządczej,
- 3) działania audytu są dokumentowane,
- 4) zalecenia audytu są monitorowane i oceniane.

W celu opracowania planu audytu na każdy rok dokonuje się identyfikacji obszarów działalności Województwa i określa ich poziom ekspozycji na ryzyko.

Na podstawie przepisów prawa, aktualnej struktury organizacyjnej Urzędu i struktury organizacyjnej jednostek organizacyjnych Województwa dokonuje się grupowania działalności Województwa według kryterium jednorodności realizowanych procesów i zadań wyznaczając w ten sposób obszary ryzyka. Na podstawie analizy ryzyka określa się poziom ekspozycji na ryzyko.

Określając zasoby czasowe na realizację zadań audytowych, na etapie planu audytu, uwzględnia się:

- ocenę system kontroli zarządczej w danym obszarze ryzyka,
- złożoność zagadnień<sup>35</sup> i rozpiętość kierowania<sup>36</sup> w danym obszarze,

<sup>32</sup> Standard nr 2500.A1 i 2500.C1.

<sup>33</sup> Odniesienie do standardów grupy 2000.

<sup>34</sup> Odniesienie do standardu nr 2010.

<sup>35</sup> Złożoność zagadnień ocenia się przez takie zmienne jak:

- wielość potencjalnych obiektów audytu w danym obszarze,
- wielość realizowanych celów i zadań w danym obszarze,
- mnogość relacji i oddziaływań między komponentami danego obszaru działań.

<sup>36</sup> Rozpiętość kierowania jest to liczba podwładnych podlegających kierownikowi komórki audytowanej. Do zmiennych sytuacyjnych na podstawie których określa się rozpiętość kierowania na etapie planowania zadań audytowych, zalicza się:

- podobieństwo zadań pracowników,
- złożoność obowiązków,
- fizyczną bliskość zatrudnionych,
- stopień, w jakim obowiązują standardowe procedury,

- doświadczenie i wiedzę audytora wewnętrznego,
- czasochłonność gromadzenia i opracowywania dowodów audytu przez audytorów.

Pomocniczą zmienną przy określaniu zasobów czasowych na realizację zadań audytowych w danym obszarze stanowi średni czas realizacji zadań w latach ubiegłych.

Na etapie planowania rocznego określa się zasoby czasowe na monitoring i realizację czynności sprawdzających. W celu zapewnienia odpowiednich i wystarczających zasobów do realizacji zatwierdzonego planu jak również zapewnienie dbałości o efektywne wykorzystanie zasobów Naczelnik Wydziału Audytu opracowuje harmonogram realizacji planu audytu, który podlega okresowym przeglądom.<sup>37</sup> Harmonogram opracowywany jest przed zatwierdzeniem *Planu audytu* na dany rok przez Marszałka i komunikowany audytorom wewnętrznym po jego zatwierdzeniu.

#### **4.1.1. Analiza ryzyka na etapie opracowywania planu audytu<sup>38</sup>**

Przeprowadzając analizę ryzyka na etapie opracowywania *Planu audytu* uwzględnia się zakres odpowiedzialności Marszałka za funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz bierze pod uwagę:

- 1) cele i zadania realizowane przez Województwo wynikające z ustaw,
- 2) system kontroli zarządczej w Urzędzie i jednostkach organizacyjnych Województwa,
- 3) ryzyka wpływające na realizację celów i zadań Województwa,
- 4) wyniki przeprowadzonych audytów i kontroli,
- 5) wyniki z przeprowadzonych czynności sprawdzających,
- 6) uwagi kierownictwa.

W procesie analizy ryzyka poprzedzającej opracowanie *Planu audytu* wewnętrznego na dany rok dla komórki audytu wewnętrznego utworzonej w Urzędzie wyróżnia się następujące elementy:

- 1) identyfikację i pogrupowanie obszarów działania (obszarów ryzyka) Województwa,
- 2) ocenę wrażliwości obszarów na podstawie przyjętych kryteriów,
- 3) określenie poziomu ekspozycji na ryzyko,
- 4) sporządzenie rankingu obszarów ryzyka według poziomu ich wrażliwości (ekspozycji na ryzyko).

Rezultatem przeprowadzonej analizy ryzyka na etapie opracowania *Planu audytu* jest ranking obszarów ryzyka uszeregowanych według poziomu ich wrażliwości.

Kryteria określania wrażliwości obszarów działalności to:

- 1) istotność z uwagi na realizowane cele i powiązanie z gospodarką finansową,
- 2) kontrola zarządcza,
- 3) powiązanie z zaspakajaniem potrzeb w sferze społecznej,
- 4) stopień skomplikowania.

Wyznaczając kryteria wrażliwości uwzględnia się kwestie finansowe, istotność realizowanych zadań i procesów w realizacji celów strategicznych, stopień stabilności i złożoności realizowanych procesów i zadań, narażenia na wystąpienie nieprawidłowości. Dokonuje się wartościowania czynników ryzyka przy wykorzystaniu kryteriów i wag określając w ten sposób poziom ekspozycji na ryzyko.

---

▪ systemy informacyjne stosowane w danym obszarze ryzyka.

<sup>37</sup> Standard nr 2030.

<sup>38</sup> Odniesienie do standardu nr 2010. A1.

**Tabela nr 1** Kryteria określania wrażliwości obszarów działalności Województwa.

<b>Punkty</b>	<b>ISTOTNOŚĆ</b>	<b>KONTROLA ZARZĄDCZA</b>	<b>POWIĄZANIE Z ZASPAKAJANIEM POTRZEB W SFERZE SPOŁECZNEJ</b>	<b>STOPIEŃ SKOMPLIKOWANIA</b>
<b>1</b>	Działalność pomocnicza, brak udziału w realizacji celów strategicznych. Brak wpływu na gospodarkę finansową.	Silna – adekwatne, skuteczne i efektywne mechanizmy kontrolne.	Niskie – nie zidentyfikowano istotnego wpływu czynników zewnętrznych. Brak uczestnictwa w reglamentacji usług, zamówieniach publicznych i udzielaniu dotacji oraz brak obsługi interesariuszy zewnętrznych tzn. niskie ryzyko utraty wizerunku	Niski – obszar stabilny i mało zróżnicowany tzn.: 1) stabilność przepisów prawa i regulacji wewnętrznych. (zmiany rzadziej niż raz w roku), 2) niewielka liczba realizowanych zadań w danym obszarze i niewielka liczba podmiotów realizujących zadania (do 4 podmiotów), 3) niewymagane specjalistyczne programy/aplikacje do realizacji zadań.
<b>2</b>	Działalność pośrednio zaangażowana w realizację celów strategicznych. Nieznaczny wpływ na gospodarkę finansową.	Racjonalna - wymaga w niektórych przypadkach doskonalenia.	Umiarkowane – występuje prawdopodobieństwo wpływu czynników zewnętrznych tzn.: 1) występuje obsługa interesariuszy zewnętrznych tzn. średnie ryzyko utraty wizerunku, 2) brak uczestnictwa w reglamentacji usług, zamówieniach publicznych i udzielaniu dotacji.	Średni – obszar umiarkowanie stabilny i średnio zróżnicowany tzn.: 1) nieczęste zmiany przepisów prawa i regulacji wewnętrznych (nie częściej niż raz w roku), 2) liczba realizowanych zadań w danym obszarze nie wyższa niż 20, 3) liczba podmiotów realizujących zadania od 5 do 10, 4) wspomagająco używanie specjalistyczne programy/aplikacje do realizacji zadań.
<b>3</b>	Działalność bezpośrednio zaangażowana w realizację celów strategicznych. Znaczący wpływ na gospodarkę finansową.	Umiarkowana - nie zabezpiecza przed wszystkimi ryzykami.	Wysokie – obszar podatny na wpływ czynników zewnętrznych tzn.: 1) uczestnictwo w procesie zamówień publicznych i udzielaniu dotacji, ale brak uczestnictwa w reglamentacji usług tzn. średnie ryzyko korupcji, 2) występuje obsługa strategicznych interesariuszy zewnętrznych tzn. wysokie ryzyko utraty wizerunku.	Duży – obszar nie stabilny i zróżnicowany tzn.: 1) częste zmiany przepisów prawa i regulacji wewnętrznych (częściej niż raz w roku ale rzadziej niż 4 razy), 2) liczba realizowanych zadań w danym obszarze większa niż 20 ale mniejsza niż 50, 3) liczba podmiotów realizujących zadania większa niż 10 ale mniejsza niż 20, 4) część zadań

				realizowana przy zastosowaniu specjalistycznych programów/aplikacji do realizacji zadań.
4	Kluczowe obszary działalności dla realizacji celów strategicznych. Decydujący wpływ na gospodarkę finansową.	Słaba – istotne luki wymaga natychmiastowych działań naprawczych.	Bardzo wysoki – obszar, w którym występuje wpływ czynników zewnętrznych tzn.: 1) uczestnictwo w procesie zamówień publicznych i udzielaniu dotacji oraz w reglamentacji usług - wysokie ryzyko korupcji, 2) występuje obsługa strategicznych interesariuszy zewnętrznych tzn. wysokie ryzyko utraty wizerunku.	Bardzo duży – obszar podatny na zmiany i wysoko zróżnicowany tzn.: 1) częste zmiany przepisów prawa i regulacji wewnętrznych (średnio 4 razy w roku i częściej), 2) liczba realizowanych zadań w danym obszarze większa niż 50, 3) liczba podmiotów realizujących zadania większa niż 20, 4) wszystkie zadania realizowane przy zastosowaniu specjalistycznych programów/aplikacji do realizacji zadań.
<b>Waga modelu</b>	<b>0,30</b>	<b>0,20</b>	<b>0,30</b>	<b>0,20</b>
<b>Czynniki wpływające na ocenę</b>	1. Wielkość przepływów finansowych. 2. Realizacja inwestycji. 3. Wpływ działań na wyznaczenie i realizację celów strategicznych Samorządu.	1. Wnioski z poprzednich audytów/kontroli. 2. Wyniki oceny i przeglądu ryzyka. 3. Wyniki samooceny kontroli zarządczej.	1. Narażenie działalności na ryzyko korupcji. 2. Narażenie na ryzyko oszustwa. 3. Kontakt bezpośredni z petentem. 4. Wpływ realizowanych zadań na wizerunek. 5. Narażenie na naciski – tzw. ryzyko polityczne.	1. Liczba realizowanych zadań. 2. częstotliwość zmian prawnych i organizacyjnych. 3. Liczba podmiotów realizujących zadania. 4. Liczba programów/aplikacji stosowana przy realizacji zadań.

### **Metodyka analizy ryzyka na etapie opracowania Planu audytu**

**Ocena wrażliwości przez audytora (Wa)** prowadzona jest przy uwzględnieniu kryteriów wrażliwości i określana jest następująco:

$[(\text{waga istotności} \times \text{liczba punktów}) + (\text{waga kontroli zarządczej} \times \text{liczba punktów}) + (\text{waga powiązań z potrzebami społecznymi} \times \text{liczba punktów}) + (\text{waga stopnia skomplikowania} \times \text{liczba punktów})]$ , gdzie 4 to maksymalna wartość liczbowa, jaką można przyznać każdemu z kryteriów oceny wrażliwości. Wynik z oceny wrażliwości należy pomnożyć przez współczynnik 0,6<sup>39</sup>, co daje **Wa** – wynik oceny wrażliwości obszaru ryzyka przeprowadzonej przez audyt.

**Priorytet kierownictwa (P)** jest kolejną zmienną braną pod uwagę przy ustalaniu wrażliwości obszarów ryzyka. Po zasięgnięciu opinii najwyższego kierownictwa Urzędu określany jest priorytet kierownictwa. Ocena wrażliwości obszarów przez kierownictwo polega na ocenie każdego obszaru ryzyka poprzez wskazanie wartości punktowej wg poniższego schematu.

<sup>39</sup> Współczynnik wpływu analizy ryzyka audytu wewnętrznego na poziom ekspozycji na ryzyko.



Priorytety kierownictwa	Przyznane punkty
bardzo wysoki (krytyczny)	4 punkty
wysoki	3 punkty
średni	2 punkt
niski	1 punkt

Priorytet kierownictwa jest wyrażany punktowo i obliczany jako średnia ważona priorytetów poszczególnych kierowników, a następnie mnożony przez współczynnik 0,4<sup>40</sup> w celu ograniczenia wpływu czynnika na końcową ocenę ryzyka.

Wzór na obliczenie priorytetu kierownictwa ma następującą postać:

$$P = [(0,6 \times M) + (0,3 \times S) + (0,3 \times Sk)] \times 0,4$$

lub

$$P = [(0,5 \times M) + (0,2 \times S) + (0,2 \times Sk) + (0,2 \times ZM/CzZ)] \times 0,4$$

gdzie:

- P** – priorytet kierownictwa.  
**M** – Marszałek Województwa lub Wicemarszałek lub Członek Zarządu  
**S** – Sekretarz Województwa  
**Sk** – Skarbnik Województwa  
**ZM lub CzZ** – Wicemarszałek Województwa lub Członek Zarządu Województwa

**Kryterium upływu czasu (Wda)** traktowane jest jako czynnik ryzyka – dlatego jest kolejną zmienną uwzględnianą w ocenie wrażliwości obszarów ryzyka. Dla czasu, jaki upłynął od ostatniego audytu wyznacza się wagę przez którą mnoży się wynik oceny wrażliwości obszaru uzyskany z łącznej oceny audytora i kierownictwa.

Wyznaczanie wagi daty ostatniego audytu:

Data ostatniego audytu/kontroli	Waga daty ostatniego audytu (Wda)
5 lat lub powyżej 5 lat	1,4
3-4 lata	0,9
1-2 lata	0,5
w roku bieżącym	0,1

Wrażliwość obszarów będzie wyznaczana według następującego wzoru:

$$W = (Wa + P) \times Wda$$

gdzie:

- W** – wrażliwość obszaru ryzyka  
**Wa** – wynik oceny wrażliwości obszaru ryzyka przeprowadzonej przez audyt przy uwzględnieniu kryteriów wrażliwości obszarów  
**P** – priorytet kierownictwa

<sup>40</sup> Współczynnik wpływu analizy ryzyka kierownictwa na poziom ekspozycji na ryzyko.

**Wda** – waga daty ostatniego audytu

Według przyjętej metodyki określania poziomu ekspozycji na ryzyko, skala wrażliwości obszarów działalności Województwa zawiera się w przedziale od 0,1 do 5,6 pkt.

Obszary działalności, których wrażliwość została wyceniona w przedziale 4,51- 5,60 uznawane będą za obszary ryzyka krytycznego.

Natomiast obszary w przedziale:

- od 0,01 do 1,50 pkt. jako obszary niskiego ryzyka,
- od 1,51 do 3 pkt. jako obszary średniego ryzyka,
- od 3,01 do 4,50 pkt. jako obszary wysokiego ryzyka,

Wrażliwość obszarów liczy się przy zastosowaniu arkusza kalkulacyjnego. Zalecana jest, kontynuacja przyjętych metod analizy ryzyka w kolejnych latach, co umożliwi zachowanie ciągłości w wyznaczaniu obszarów ryzyka do audytu i będzie wzmacniać systematyczne podejście w ocenie systemu kontroli zarządczej (I i II poziomu kontroli zarządczej).

### **Wyznaczanie kolejności obszarów ryzyka do audytu.**

Naczelnik Wydziału Audytu wyznacza obszary ryzyka do przeprowadzenia zadań audytowych w roku następnym, biorąc pod uwagę:

- wyniki przeprowadzonej analizy ryzyka,
- wyniki przeprowadzonej analizy zasobów osobowych,
- wymogi prawne w zakresie obowiązku prowadzenia audytu w niektórych obszarach ryzyka,
- zapewnienie cyklu audytu<sup>41</sup>.

Obszary ryzyka muszą być uszeregowane malejąco według stopnia ich wrażliwości.

Wyboru obszarów do audytu w danym roku można dokonać na podstawie jednej z niżej wymienionych metod:

- opartej na analizie ryzyka,
- cyklicznej opartej na analizie ryzyka.

**Metoda oparta na analizie ryzyka** – Naczelnik Wydziału dokonuje wyboru na podstawie wyników analizy ryzyka. Metoda ta traktuje jako punkt odniesienia zasoby i wrażliwość obszarów przy wyborze zadań audytowych do rocznego planu audytu. Stosując tę metodę należy uszeregować zadania audytowe według ich wrażliwości malejąco, a następnie wybrać do planu rocznego tyle obszarów według poziomu ekspozycji na ryzyko, ile jest się w stanie objąć posiadanymi zasobami.

**Metoda cykliczna oparta na analizie ryzyka** – reprezentuje najlepsze cechy modelu zasobów opartej na analizie ryzyka oraz dodatkowo próbkowanie, które zapewnia, że wszystkie obszary audytu są brane pod uwagę. Podobnie, jak w metodzie opartej na analizie ryzyka należy uszeregować zadania audytowe według ekspozycji na ryzyko (malejąco), a następnie zastosować algorytm:

$$RPA = K + W + S/2 + N/3$$

gdzie:

**RPA** – roczny plan audytu

**K** – liczba obszarów audytu krytycznego ryzyka

**W** – liczba obszarów audytu o wysokim ryzyku

**S** – liczba obszarów audytu o średnim ryzyku

---

<sup>41</sup> Zaleca się aby cykl audytu nie przekroczył 5 lat.

N – liczba obszarów audytu o niskim ryzyku

## **UWAGA**

Przy wyznaczaniu zadań audytowych do realizacji jako dodatkowy element i odstępstwo od powyższych zasad typowania kolejności obszarów do audytu jest obowiązek prowadzenia zadań audytowych w niektórych obszarach ryzyka oraz zapewnienie cyklu audytu. W pierwszej kolejności typuje się do audytu obszary w ramach których istnieje obowiązek prowadzenia audytu. Następnie przy uwzględnieniu dostępnych zasobów audytu (po odjęciu zasobów zagospodarowanych w wymagane/obowiązkowe zadania audytowe) stosuje się jedną z powyższych zasad przy zastosowaniu racjonalnego osądu audytora mającego na celu zapewnienie cyklu audytu.

### **4.1.2. Określenie zasobów koniecznych do przeprowadzenia audytu wewnętrznego<sup>42</sup>**

Naczelnik Wydziału planując zadania audytowe do realizacji w danym roku winien określać liczbę osobodni na poszczególne obszary/podobszary działalności uwzględniając wyniki analizy ryzyka, złożoność audytowanych zagadnień i rozpiętość kierowania w danym obszarze, doświadczenie i wiedzę osób, którzy realizować będą zadania audytowe w tych obszarach. Planując liczbę osobodni na realizację zadań audytowych typu zapewniającego w poszczególnych obszarach ryzyka uwzględnia również średni czas realizacji zadań audytowych w latach poprzednich.

W celu zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów czasowych Naczelnik Wydziału zapewnia wymianę doświadczeń. Wymiana doświadczeń może być prowadzona poprzez:

- konsultacje wewnętrzne,
- organizowanie spotkań warsztatowo-szkoleniowych,
- zapewnienie audytorom wewnętrznym możliwości zapoznania się z wszystkimi aktami spraw prowadzonymi w Wydziale Audytu.

Audytor planując zadanie audytowe winien przeprowadzić wstępną ocenę istotnych ryzyk w badanym obszarze a jej wyniki odzwierciedlić w celach zadania. W celu zapewnienia efektywnego zarządzania zasobami audytor powinien ukierunkować badanie na istotne kwestie badanej działalności. Winien także określić adekwatny zakres zadania do realizacji wyznaczonych celów. Jednocześnie audytor wewnętrzny określając cele zadania powinien uwzględnić dostępne zasoby (czasu, sprzętu i innych środków) do ich realizacji. W celu zwiększenia poziomu efektywności działań audytu wewnętrznego bez uszczerbku dla ich skuteczności możliwe jest zastosowanie metod próbkowania. Przy realizacji zadań audytowych zespołowo wkład pracy poszczególnych członków zespołu powinien stanowić jedną całość – bez luk i bez dublowania pracy.

Audytor wewnętrzny, jeśli na podstawie przeprowadzonego przeglądu wstępnego dojdzie do wniosku, że zaplanowany w planie audytu czas na realizację zadania w danym obszarze ryzyka jest niewystarczający dla zapewnienia skutecznych badań, informuje o tym Naczelnika Wydziału Audytu i w programie zadania określa niezbędne zasoby czasowe.

## **4.2. Dokumentowanie działań audytu wewnętrznego**

Audytorzy wewnętrzni, muszą dokumentować<sup>43</sup> pracę wykonaną w ramach realizowanych zadań (zapewniających i czynności doradczych). Dokumentacja wytworzona w ramach

---

<sup>42</sup> Wykonanie dyspozycji wynikającej z § 8 pkt 3 oraz z § 14 ust. 1 i z § 15 pkt 3-4 Rozporządzenia przy uwzględnieniu Standardów 2030 i 2050 oraz Standardów grupy 2200

zadania zapewniającego, o której mowa w § 5 ust 3 Rozporządzenia prowadzona jest przez audytora wewnętrznego odpowiedzialnego za wykonanie zadania w aktach spraw pod symbolem **1720**

i hasłem klasyfikacyjnym **Bieżące akta audytu**, z kategorią archiwalną **A**. Dokumentacja wytworzona w ramach czynności doradczych prowadzona jest przez audytora wewnętrznego wykonującego czynności także w aktach spraw pod symbolem **1720** i hasłem klasyfikacyjnym **Bieżące akta audytu**, z kategorią archiwalną **A**.

Akta bieżące i akta stałe stanowią własność Urzędu i mogą być udostępniane zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa w zakresie dostępu do informacji publicznej<sup>44</sup> za pośrednictwem zarządzającego audytem wewnętrznym, zgodnie z grupą standardów 2440 i obowiązującymi zasadami zatwierdzania pism w Urzędzie.

#### **4.2.1. Ogólne zasady prowadzenia akt audytu**

Akta audytu wewnętrznego prowadzone są zgodnie z rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 roku w *sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych* (Dz. U. Nr 14, poz. 67). Odpowiedzialność za prowadzenie akt stałych ponosi Naczelnik Wydział Audytu. Odpowiedzialność za prowadzenie akt bieżących w ramach realizowanych zadań audytowych ponosi audytor wewnętrzny lub koordynator zadania audytowego. Nadzór nad prowadzeniem akt bieżących sprawuje Naczelnik Wydziału Audytu.

Akta audytu wewnętrznego oznacza się zgodnie z ww. rozporządzeniem. Wszystkie dokumenty włączane do akt stałych i akt bieżących tworzą sprawy. Dopuszczalne jest utworzenie w ramach sprawy grupy spraw. Dla wydzielonych grup spraw prowadzi się oddzielny spis spraw.

Dokumenty włączane do sprawy należy zaopatrzyć we właściwą sygnaturę oraz wpisać do formularza rejestracyjnego (tj. spisu dokumentów w sprawie). Dokumenty załączane do danej sprawy powinny być ponumerowane (numerami stron). Ponadto dokumenty załączane do sprawy powinny być:

- datowane w prawym górnym rogu,
- zawierać informacje przez kogo zostały opracowane i na podstawie jakich dokumentów źródłowych (jeśli są to dowody opracowane przez audytorów),
- zawierać informacje w ilu egzemplarzach zostały opracowane i komu zostały przekazane.

Dokumenty powinny być zatwierdzane zgodnie z upoważnieniem wynikającym z przepisów prawa lub procedur wewnętrznych.

Akta audytu wewnętrznego po dwóch latach od daty zamknięcia akt (przekazania sprawozdania lub w przypadku wydania zaleceń przeprowadzeniu czynności sprawdzających) przekazywane są do archiwum zakładowego. Za archiwizację dokumentów odpowiedzialne są osoby, które były odpowiedzialne za tworzenie akt. Archiwizacja akt audytu prowadzona jest zgodnie z instrukcją kancelaryjną stanowiącą załącznik do ww. rozporządzenia.

#### **4.2.2. Stałe akta audytu wewnętrznego**

Stałe akta audytu zawierają w szczególności:

- 1) wyniki identyfikacji obszarów ryzyka i analizy ryzyka na etapie opracowywania rocznego planu audytu,

---

<sup>43</sup> Standardy grupy nr 2300.

<sup>44</sup> Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1764, z 2017 r. poz. 933).

- 2) roczne plany audytu,
- 3) sprawozdania z wykonania planów audytu,
- 4) dokumentację monitoringu realizacji planu audytu,
- 5) dokumentację mogącą mieć wpływ na przeprowadzanie audytu wewnętrznego, w tym zasady prowadzenia audytu wewnętrznego.

Akta stałe wykorzystywane są do realizacji zadań audytowych w przyszłości, służą jako cenne źródło informacji dla audytorów wewnętrznych. Akta stałe powinny być aktualizowane w systemie ciągłym.

### **4.2.3. Bieżące akta audytu wewnętrznego**

#### **4.2.3.1. Bieżące akta audytu zadań zapewniających**

Bieżące akta audytu wewnętrznego prowadzone są dla każdego zadania audytowego przy czym każde zadanie audytowe stanowi oddzielną sprawę, dla której zalecane jest prowadzenie wykazu dokumentów.

Dokumentacja zadania zapewniającego to w szczególności:

- 1) program zadania oraz inne dokumenty wytworzone w ramach przeglądu tj. związane z przeprowadzoną analizą ryzyka, dotyczące uzgodnienia kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych,
- 2) protokoły z przeprowadzonych narad odbywanych w trakcie realizacji zadania (narady otwierającej i zamykającej – jeżeli narady odbyły się),
- 3) dokumenty sporządzone oraz otrzymane w trakcie realizacji zadania zapewniającego stanowiące dowody audytu,
- 4) wstępne wyniki audytu wraz z dowodami prowadzonych uzgodnień wyników,
- 5) sprawozdanie z realizacji zadania audytowego wraz z pismami przekazującymi sprawozdanie Marszałkowi i audytowanemu oraz z wynikami weryfikacji sprawozdania przez zarządzającego komórką audytu wewnętrznego,
- 6) dokumenty wytworzone lub otrzymane przez audytora wewnętrznego w związku z wykonywaniem czynności doradczych w ramach realizowanego zadania zapewniającego – jeśli były wykonywane,
- 7) dokumentacja z prowadzonego monitoringu i czynności sprawdzających.

#### **4.2.3.2. Bieżące akta audytu zadań doradczych**

Akta spraw czynności doradczych z wyłączeniem udziału audytora wewnętrznego w zespołach, grupach, komisjach powołanych przez Marszałka, powinny zawierać co najmniej:

- 1) program realizacji zadania doradczego wraz z dokumentacją towarzyszącą opracowaniu programu i jego uzgodnieniu z audytowanym,
- 2) wyniki zadań audytowych (np. wstępne wyniki audytu, arkusze ustaleń, sprawozdanie),
- 3) informacje z czynności sprawdzających - jeśli były prowadzone.

W przypadku zadań doradczych dotyczących badania procedur lub działalności informacja końcowa z realizacji czynności doradczych powinna być opracowana w formie sprawozdania, które winno być poprzedzone ustaleniami wstępnymi uzgadnianymi z audytowanym.

#### **4.2.3.3. Dokumentacja robocza**

W trakcie realizacji zadania audytowego audytor wewnętrzny może gromadzić inne dokumenty, które nie stanowią bezpośrednio dowodów audytu ale stanowią dokumentację

roboczą, która ostatecznie może nie stanowić akt sprawy. Dokumentacja robocza ma charakter czasowego wzmocnienia dowodowości lub śladu rewizyjnego dla przeprowadzanego zadania audytowego. Na etapie zamknięcia akt spraw, audytor podejmuje decyzję dotyczącą ewentualnego włączenia dokumentów do akt spraw lub ich zniszczenia. Dokumentację roboczą mogą stanowić na przykład:

- kserokopie dokumentów powszechnie dostępnych (strategii, programów operacyjnych, instrukcji, zarządzeń i przepisów prawa),
- kserokopie dokumentów źródłowych na podstawie których audytor opracował dowody.

Zaznaczyć należy, że w dowodach audytu opracowywanych przez audytora na podstawie dokumentów źródłowych musi być wskazane na podstawie jakich dokumentów dowody zostały opracowane i gdzie dokumenty źródłowe są przechowywane (w jakich aktach spraw i w jakiej komórce organizacyjnej).

#### 4.2.4. Dokumentowanie działań audytu

Przed opracowaniem wstępnych wyników audytu wewnętrznego i rozpowszechnieniem sprawozdania z zadania audytowego audytorzy wewnętrzni dowody poddają analizie i ocenie. Dokumentowanie czynności audytowych winno być prowadzone w takim zakresie w jakim wymaga to potwierdzenie prawdziwości stwierdzonych faktów związanych z ustaleniami audytu i zapewnienia adekwatnej ścieżki audytu. Dokumenty zgromadzone w sprawie (dotyczące zadania audytowego) stanowią dowody audytu i powinny zawierać informacje niezbędne do sformułowania zaleceń, które będą zawarte w sprawozdaniu z przeprowadzenia zadania audytowego oraz stanowić ścieżkę audytu dla oceny poprawności realizowanego procesu.

Dowody audytu powinny być:

- **niezbędne** tzn. pozwalające potwierdzić, że dane spostrzeżenie jest prawdziwe (przykładowo jeśli formułujemy wniosek, że program szkoleniowy jest nieefektywny to należy zgromadzić zarówno dowody potwierdzające, że w szkoleniu uczestniczyły osoby, które dysponowały już wiedzą, która była prezentowana na szkoleniu oraz osoby które nie mogły wykorzystać zdobytej wiedzy w pracy gdyż nie miały do tego okazji, a także dowody wskazujące, że osoby dla których szkolenie byłoby przydatne w pracy nie uczestniczyły w tym szkoleniu).
- **wystarczające** tzn.: występują w wystarczającej ilości, aby przekonać rozsądną osobę, że ustalenia i wnioski z audytu są uzasadnione, a zalecenia są adekwatne do zidentyfikowanych ryzyk. Ważne jest, żeby dowody były odpowiednie dla przedmiotu audytu i okresu objętego zakresem zadania audytowego, a także by były godne zaufania, spójne, obiektywne oraz przydatne do tego by zostać w sposób niezależny potwierdzone.
- **wiarygodne** tzn. oparte na faktach (np. wynikają z wielokrotnie przeprowadzonych badań lub z informacji uzyskanych z różnych źródeł),
- **obiektywne** tzn. pozwolą każdemu odbiorcy dojść do tych samych wniosków,
- **rzetelne** tzn. najlepsze z możliwych do uzyskania przy użyciu właściwej techniki,
- **użyteczne** tzn. służą realizacji celu zadania audytowego.

Dowody audytu mogą mieć różną formę. Mogą być to:

- dowody pozyskane na skutek bezpośrednio przeprowadzonych obserwacji (tam gdzie to możliwe należy sporządzić dokumentację zdjęciową),
- notatki z przeprowadzonych wywiadów (powinny być one poparte innymi dowodami zawsze gdy jest to możliwe),
- kopie dokumentów,
- statystyki, porównania, analizy, arkusze ustaleń opracowane przez audytora na podstawie

dokumentacji źródłowej.

Podczas gromadzenia dowodów, ze względu na konieczność ich potwierdzenia, należy wykorzystywać **różne źródła**. Istnieją trzy zasadnicze źródła informacji wykorzystywane podczas realizacji zadań audytowych.

**Tabela nr 2** Logika opracowania dowodów audytu ze względu na źródło ich pochodzenia

<b>Źródło</b>	<b>Dochodzenie do dowodu</b>
Opracowane bezpośrednio przez audytorów	Opracowane na podstawie kwestionariuszy wywiadu, osobiście przeprowadzonych obserwacji, przeprowadzonej analizy dokumentacji i przeprowadzonych testów.
Zapewnione przez komórkę/jednostkę audytowaną	Przekazanie przez jednostkę audytowaną, informacje pochodzące z baz danych, dokumenty, opisy procesów. Audytorzy muszą określić wiarygodność danych, które mają znaczenie w kontekście celu audytu i/lub pytań audytowych, ocenianych kryteriów mechanizmów kontrolnych.
Zapewnione przez osoby trzecie	Dowody, które mogły już wcześniej zostać zweryfikowane przez innych (ustalenia innych kontroli i audytów) albo też których jakość jest powszechnie znana np. krajowe dane statystyczne. Zakres w jakim informacje te mogą zostać wykorzystane jako dowody audytowe zależy od stopnia w jakim możliwe jest określenie ich jakości oraz znaczenia w odniesieniu do ustaleń zadania audytowego.

Audytor musi zgromadzić niezbędne i wystarczające dowody potwierdzające ustalenia stanu faktycznego, odnoszące się do przyjętych kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych, które pozwolą na sformułowanie wniosków i zaleceń.

#### **4.2.5. Zamknięcie akt zadania audytowego**

Zamknięcie akt bieżących należy do audytora wewnętrznego odpowiedzialnego za realizację zadania najpóźniej do końca roku, w którym zakończono realizację zadania audytowego, a w przypadku gdy zostały wydane zalecenia w ramach realizacji zadania po zakończeniu czynności sprawdzających.

W ramach zamknięcia akt bieżących należy dokonać:

- weryfikacji spisu dokumentów,
- samooceny akt bieżących audytu.

### **5. Zmiany Procedur Audytu Wewnętrznego**

Procedury audytu wewnętrznego mogą podlegać zmianie z uwagi na występowanie określonych czynników. Zmiana procedur następuje gdy:

- 1) Naczelnik Wydziału Audytu monitoruje czynniki zewnętrzne i wewnętrzne mogące wywoływać konieczność zmiany procedur audytu wewnętrznego,
- 2) czynniki zewnętrzne mogą wynikać z uwarunkowań legislacyjnych i systemowych.
- 3) czynniki wewnętrzne mogą dotyczyć przede wszystkim zmian organizacyjnych,
- 4) zmiany procedur audytu wewnętrznego mogą polegać na anulowaniu dotychczasowych zapisów i wprowadzeniu nowych lub uzupełnieniu o nowe treści,
- 5) w przypadku zaistnienia rozbieżności pomiędzy procedurami wewnętrznymi audytu a nowym stanem prawnym lub faktycznym Naczelnik Wydział Audytu podejmuje działania mające na celu wyeliminowanie niezgodności.

Do chwili wprowadzenia zmian zapisów w procedurach wewnętrznych, obowiązującymi regulacjami są przepisy wyższego rzędu.



## IV. KSIĘGA PROCEDUR AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

### 1. Procesy realizowane w obszarze działalności audytu wewnętrznego

#### 1.1. Planowanie działalności audytu wewnętrznego

Naczelnik Wydziału Audytu jest odpowiedzialny za opracowanie planu audytu na dany rok. Opracowując plan audytu korzysta z istniejącego systemu zarządzania ryzykiem w Urzędzie w tym informacji o poziomach apetytu na ryzyko ustalonych przez kierownictwo. Metodyka analizy ryzyka na etapie opracowywania planu audytu została opisana w pkt 4.1.1 *Programu Zapewnienia i Poprawy Jakości*. Minimalne wymagania w zakresie zawartości planu audytu zostały wskazane w § 9 Rozporządzenia. Mogą się w nim znaleźć również inne, dodatkowe informacje, o ile Marszałek uzna za zasadne ich wyszczególnienie. Plan audytu na rok następny powinien być przygotowany zgodnie z art. 283 ust. 3 Ustawy, na koniec roku poprzedzającego rok, którego dotyczy. W uzasadnionych przypadkach zadania audyt wewnętrzny może być przeprowadzony poza planem audytu (art. 283 ust.2 Ustawy). Plan audytu podpisuje zarządzający audytem wewnętrznym oraz Marszałek. Każda zmiana w planie audytu, np. dotycząca zakresu audytu wewnętrznego, wymiaru czasu przeznaczanego na realizację poszczególnych zadań, powinna być uzgodniona z Marszałkiem. **Zmiana w planie audytu nie wymaga opracowania kolejnego planu audytu.**

Charakterystyka procesu *Planowanie działalności audytu wewnętrznego* i ścieżka opracowywania i zatwierdzania planu audytu na dany rok zostały przedstawione w tabelach nr 1 - 2.

**Tabela nr 1** Operacjonalizacja procesu - planowanie działalności audytu wewnętrznego.

<b>Cel procesu</b>	Zapewnienie skutecznej i efektywnej działalności audytu wewnętrznego.
<b>Podmioty zaangażowane</b>	Marszałek; zarządzający audytem wewnętrznym, Sekretarz Województwa Kujawsko-Pomorskiego, Skarbnik Województwa Kujawsko-Pomorskiego i fakultatywnie dyrektorzy komórek organizacyjnych UM i dyrektorzy jednostek.
<b>Właściciel procesu</b>	Marszałek Województwa.
<b>Lider procesu</b>	Zarządzający audytem wewnętrznym.
<b>Wejście procesu</b>	1. Wyniki analizy ryzyka w UM. 2. Wyniki kontroli zewnętrznych i kontroli wewnętrznych oraz audytów. 3. Wyniki samooceny kontroli zarządczej (I i II poziom kontroli). 4. Priorytety kierownictwa w zakresie audytu.
<b>Wyjście procesu</b>	Plan audytu na dany rok
<b>Wskaźniki procesu</b>	1. Terminowość opracowania planu audytu. 2. Poziom planowanego wykorzystania zasobów na realizację zadań audytowych w danym roku. 3. Poziom wykorzystanych zasobów audytu na realizację zadań audytowych w danym roku.
<b>Sposób monitorowania</b>	Okresowy przegląd założeń i poziomu wykonania planu audytu.

**Tabela nr 2** Elementy procesu – procedura opracowania planu audytu na dany rok.

<b>Etapy procesu</b>	<b>Działanie</b>	<b>Wykonawca</b>
<b>Analiza ryzyka</b>	Identyfikacja i pogrupowanie obszarów działania (obszarów ryzyka) Samorządu Województwa	Zarządzający audytem wewnętrznym i/lub audytorzy wewnętrzni

	Ocena wrażliwości obszarów na podstawie przyjętych kryteriów.	Marszałek Sekretarz i Skarbnik Województwa Kujawsko- Pomorskiego Zarządzający audytem wewnętrznym
	Określenie poziomu ekspozycji na ryzyko sporządzenie rankingu obszarów ryzyka według poziomu ich wrażliwości (ekspozycji na ryzyko).	Zarządzający audytem wewnętrznym
<b>Określenie zasobów potrzebnych do realizacji audytu wewnętrznego</b>	Określenie liczby osobodni na rzecz wykonania zadań audytowych w poszczególnych obszarach działalności przy uwzględnieniu wyników analizy ryzyka, złożoności audytowanych obszarów, doświadczenia i wiedzy audytorów wewnętrznych oraz pomocniczo średniego czasu realizacji zadań audytowych w poprzednich okresach.	Zarządzający audytem wewnętrznym
	Określenie liczby osobodni na rzecz czynności sprawdzających	Zarządzający audytem wewnętrznym
<b>Opracowanie projektu Planu audytu i harmonogramu jego realizacji</b>	Wskazanie obszarów ryzyka do objęcia audytem wewnętrznym w danym roku.	Zarządzający audytem wewnętrznym
	Zaplanowanie zasobów na realizację zadań audytowych typu zapewniającego, czynności doradczych, czynności sprawdzających i monitoringu realizacji zaleceń audytu oraz szkoleń.	
	Przydzielenie audytorów do prowadzenia zadań audytowych w poszczególnych obszarach ryzyka ujętych w planie audytu	
	Uzgodnienie projektu planu audytu z Marszałkiem	Marszałek Zarządzający audytem wewnętrznym
<b>Zatwierdzenie Planu audytu</b>	Przekazanie planu audytu do zatwierdzenia	Zarządzający audytem wewnętrznym
	Zatwierdzenie planu audytu	Marszałek
<b>Udostępnienie planu audytu</b>	Zamieszczenie na stronie internetowej planu audytu lub przekazanie informacji o planowanych zadaniach audytowych audytowanym.	Zarządzający audytem wewnętrznym

## 1.2. Sprawozdawczość z wykonania planu audytu

Zarządzający audytem wewnętrznym do końca stycznia każdego roku sporządza sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego w Województwie. Sprawozdanie zawiera informacje na temat wykonania planu audytu za rok poprzedni. W § 12 Rozporządzenia zostały wskazane minimalne wymagania w zakresie zawartości sprawozdania. O ile Marszałek uzna za zasadne wyszczególnienie w sprawozdaniu dodatkowych danych zakres informacji sprawozdawczej zostanie poszerzony. Sprawozdanie podpisuje zarządzający audytem wewnętrznym i przekazuje je w sposób udokumentowany Marszałkowi. Charakterystyka procesu pn. *sprawozdawczość z wykonania planu audytu* i ścieżka opracowywania sprawozdania zostały przedstawione w tabelach 3-4.

**Tabela nr 3** Operacjonalizacja procesu - sprawozdawczość z wykonania planu audytu.

<b>Cel procesu</b>	Zapewnienie Marszałkowi rzetelnej informacji o działalności audytu wewnętrznego.
<b>Podmioty zaangażowane</b>	Zarządzający audytem wewnętrznym

<b>Właściciel procesu</b>	Zarządzający audytem wewnętrznym
<b>Lider procesu</b>	Zarządzający audytem wewnętrznym
<b>Wejście procesu</b>	1. Sprawozdania z przeprowadzonych zadań audytowych w danym roku. 2. Wyniki monitoringu realizacji zaleceń audytu. 3. Informacja z czynności sprawdzających przeprowadzonych w danym roku. 4. Listy obecności pracowników. 5. Dane na temat godzin nadliczbowych, wyjść prywatnych i odpracowań wyjść prywatnych. 6. Plan audytu na okres sprawozdawczy.
<b>Wyjście procesu</b>	Sprawozdanie z wykonania planu audytu.
<b>Wskaźniki procesu</b>	1. Terminowość opracowania sprawozdania. 2. Kompletność danych sprawozdawczych. 3. Wiarygodność danych sprawozdawczych.
<b>Sposób monitorowania</b>	Analiza danych.

**Tabela nr 4** Elementy procesu - procedura opracowania sprawozdania z planu audytu.

<b>Etapy procesu</b>	<b>Działanie</b>	<b>Wykonawca</b>
<b>Opracowanie danych sprawozdawczych</b>	Określenie rzeczywistych dostępnych zasobów czasowych audytu wewnętrznego w danym roku.	Zarządzający audytem wewnętrznym lub wyznaczony audytor wewnętrzny
	Ustalenie rzeczywistych zasobów czasowych zaangażowanych na rzecz realizacji zadań audytowych z podziałem na: ▪ zadania zapewniające i czynności doradcze, ▪ monitoring zaleceń audytu, ▪ czynności sprawdzające, oraz ustalenie zasobów wykorzystanych na: ▪ szkolenia i samokształcenie, ▪ czynności organizacyjne i zarządcze.	Zarządzający audytem wewnętrznym lub wyznaczony audytor wewnętrzny
	Obliczenie wskaźników do oceny efektywności i skuteczności działalności audytu wewnętrznego.	Zarządzający audytem wewnętrznym lub wyznaczony audytor wewnętrzny
<b>Opracowanie sprawozdania z planu audytu</b>	Zestawienie informacji sprawozdawczej w sposób przejrzysty, co najmniej w zakresie wynikającym z § 12 Rozporządzenia.	Zarządzający audytem wewnętrznym lub wyznaczony audytor wewnętrzny
	Weryfikacja informacji sprawozdawczej.	Zarządzający audytem wewnętrznym
<b>Udostępnienie informacji sprawozdawczej</b>	Przekazanie opracowanego sprawozdania Marszałkowi.	Zarządzający audytem wewnętrznym
	Pozyskanie dowodu na przekazanie sprawozdania Marszałkowi.	Zarządzający audytem wewnętrznym lub wyznaczony audytor wewnętrzny
	Zapoznanie audytorów wewnętrznych z danymi sprawozdawczymi w szczególności z wskaźnikami działalności audytu.	Zarządzający audytem wewnętrznym
	Ewentualne zamieszczenie sprawozdania na stronie internetowej.	Zarządzający audytem wewnętrznym

### 1.3. Wykonywanie zadań audytowych

Definicja zadania audytowego użyta w Rozporządzeniu odnosi się zarówno do zadań zapewniających jak i czynności doradczych i wynika z definicji audytu wewnętrznego określonej w art. 272 Ustawy. Audytor wewnętrzny dokumentuje czynności i zdarzenia mające znaczenie dla prowadzenia audytu wewnętrznego. Wskazówki do dokumentowania czynności audytowych zawiera pkt 4.2.4 *Programu zapewnienia i poprawy jakości*. Konieczność dokumentowania czynności i zdarzeń przez audytora wynika z charakteru jego pracy. Audytor wewnętrzny dokonuje systematycznej oceny kontroli zarządczej (art. 272 Ustawy). W jej ramach identyfikuje i ocenia ryzyka związane z realizacją zadań w danym obszarze działalności, ocenia mechanizmy kontrolne, a także wydaje zalecenia. Dokumentacja wytworzona przez audytora wewnętrznego stanowi potwierdzenie prawdziwości i prawidłowości przeprowadzonego badania audytowego oraz uzasadnienie dla wydanych zaleceń.

#### 1.3.1. Metody i techniki identyfikacji ryzyka w ramach realizacji zadań audytowych

Ocena ryzyka i określanie jego istotności jest niezbędnym elementem w pracy audytora wewnętrznego. Na etapie opracowywania programu zadania audytowego i formułowania zaleceń, audytorzy zobowiązani są identyfikować, oceniać i analizować ryzyko.

Na etapie przeglądu wstępnego audytor wewnętrzny zobowiązany jest dokonać identyfikacji i oceny ryzyka oraz ustalić mechanizmy kontrolne, które w badanym obszarze zostały ustanowione w celu jego ograniczenia. Na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka, zobowiązany jest opracować mapę ryzyk i mechanizmów kontrolnych zidentyfikowanych w obszarze audytowanym i określić zakres zadania audytowego.

Mapę zidentyfikowanych ryzyk i mechanizmów kontrolnych w ramach przeglądu wstępnego należy przedstawić według wzoru stanowiącego załącznik nr 2 do niniejszych Zasad.

Każde zidentyfikowane ryzyko należy ocenić pod względem jego istotności i przyporządkować do grupy ryzyk:

- akceptowalnych nie wymagających szczególnej uwagi i nadzoru,
- wymagających ciągłego sprawdzania, nadzorowania i krytycznego obserwowania przez właścicieli ryzyk,
- krytycznych.

Minimalne wymagania w procesie analizy ryzyka na etapie planowania zadania audytowego wynikają z instrukcji oceny ryzyka stanowiącej załącznik do Procedury Systemu Zarządzania Jakością (VII.03.00/03 Zarządzanie Ryzykiem). W procesie analizy ryzyka na etapie planowania zadania audytowego należy uwzględnić w szczególności:

- wyniki analizy ryzyka przeprowadzonej przez audytowanych,
- wyniki przeprowadzonych wcześniejszych kontroli w badanym obszarze,
- skargi i wnioski dotyczące badanej działalności,
- wyniki samooceny kontroli zarządczej.

W trakcie realizacji zadania audytowego, audytor wewnętrzny ocenia system zarządzania ryzykiem w audytowanym obszarze **oraz na etapie formułowania zaleceń ponownie dokonuje oceny ryzyka w obszarze audytowanym i formułuje swoje stanowisko na temat oczekiwanych efektów wdrożenia zaleceń.**

### 1.3.2. Realizacja zadań zapewniających<sup>45</sup>

Działalność zapewniająca audytu to zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia kierownikowi jednostki niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej. Audytor wewnętrzny na podstawie przeprowadzonego badania dostarcza Marszałkowi ogólnej oceny o stanie systemu kontroli zarządczej w obszarze audytowanym.

Zadania audytowe typu zapewniającego mogą być prowadzone w postaci:

- 1) badania wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez sprawdzanie: przestrzegania zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych i sprawozdań z dowodami księgowymi i zapisami w księgach rachunkowych – **audyt finansowy**,
- 2) oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli zarządczej – **audyt systemu**,
- 3) 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 (ocena sprawności działań) – **audyt gospodarności**,
- 4) ocena zgodności działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi oraz ocena zgodności procedur wewnętrznych z przepisami prawa – **audyt zgodności**,
- 5) ocena zgodności działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi – **audyt operacyjny**.

Z uwagi na definicję i cel audytu wewnętrznego określony w art. 272 ust 1-2 Ustawy, co do zasady, w ramach każdego realizowanego zadania audytowego typu zapewniającego ocenie musi być podany system kontroli zarządczej w szczególności w zakresie jej adekwatności, skuteczności i efektywności. Badanie systemu kontroli zarządczej prowadzone jest w oparciu o kryteria oceny mechanizmów kontrolnych uzgodnione z audytowanym. W praktyce w ramach realizowanego zadania audytowego typu zapewniającego mogą wystąpić elementy wszystkich pięciu postaci audytów przy czym zawsze musi mieć miejsce ocena systemu kontroli zarządczej w badanym obszarze.

Ocena systemu kontroli zarządczej w ramach realizowanych zadań prowadzona jest między innymi, poprzez ocenę kluczowych mechanizmów kontrolnych, do których zalicza się:

- a) nadzór,
- b) analizę ryzyka,
- c) delegowanie zadań, uprawnień i odpowiedzialności,
- d) promocję zachowań etycznych.

Na podstawie wyników oceny kluczowych mechanizmów kontrolnych i operacyjnych mechanizmów kontrolnych, audytor wnioskuje na temat sprawności zarządzania w badanym obszarze i dostarcza Marszałkowi informacji, czy cele kontroli zarządczej w danym obszarze działalności są realizowane i czy ustanowione mechanizmy kontrolne są adekwatne skuteczne i efektywne. Audytor powinien również dostarczyć racjonalnego zapewnienia w istotnych kwestiach badanego zakresu działań.

Audytor Wewnętrzny realizuje zadania autowe typu zapewniającego zgodnie z celami określonymi w programie zadania, co powoduje, że zalecenia muszą być związane z tymi celami i wynikać z ustaleń dokonanych w trakcie realizacji zadań. Planując realizację zadania zapewniającego powinien określić sposób przeprowadzania zadania, np. wskazując, że będzie to badanie dokumentów, obserwacja, eksperyment, testy etc. Powinien także określić, czy badanie będzie przeprowadzone na całej populacji, czy i na jakiej próbie. Szczegółowość

---

<sup>45</sup> Standard nr 1000.A1.

opisania sposobu przeprowadzenia badania jest każdorazowo uzależniona od zakresu zadania. Zakres zadania audytowego określany jest na etapie przeglądu wstępnego w ramach którego audytor powinien pozyskać ogólną wiedzę na temat badanej działalności. Czas realizacji przeglądu wstępnego nie powinien przekroczyć 1/3 części dostępnych zasobów czasowych. Zaleca się dokonanie przeglądu wstępnego w czasie 1/5 części dostępnych zasobów czasowych. W uzasadnionych przypadkach można w trakcie realizacji zadania zapewniającego dokonać zmian w jego programie. Zmiany w programie powinny być uzasadnione. Mogą wynikać z pozyskania dodatkowych istotnych informacji lub wystąpienia nieprzewidzianych okoliczności na etapie planowania zadania oraz mogą dotyczyć np.:

- rozszerzenia zakresu zadania, np. w związku ze zidentyfikowaniem nowych ryzyk,
- zawężenia zakresu zadania, np. w sytuacji gdy audytor uzna, że w czasie realizacji zadania audytowego, ocena danego mechanizmu kontrolnego jest niemożliwa,
- wydłużenia okresu realizacji zadania audytowego lub/i zwiększenia zasobów czasowych.

Charakterystyka procesu realizacji zadań zapewniających i ścieżka ich wykonania zostały przedstawione w tabelach nr 5-6.

**Tabela nr 5** Operacjonalizacja procesu - realizacja zadań audytowych zapewniających.

<b>Cel procesu</b>	Wykonanie oceny kontroli zarządczej.
<b>Podmioty zaangażowane</b>	Audytor wewnętrzny, audytowany.
<b>Właściciel procesu</b>	Zarządzający audytem wewnętrznym.
<b>Lider procesu</b>	Audytor wewnętrzny/Koordinator zadania audytowego.
<b>Wejście procesu</b>	1. Upoważnienie do realizacji zadania audytowego. 2. Pismo o wszczęciu zadania audytowego. 3. Plan audytu i harmonogram jego wykonania.
<b>Wyjście procesu</b>	1. Ustalenia audytu. 2. Ogólna ocena systemu kontroli zarządczej. 3. Ewentualne zalecenia audytu. 4. Ewentualna opinia audytu. 5. Ewentualne wskazanie dobrych praktyk.
<b>Wskaźniki procesu</b>	1. Czas realizacji zadania. 2. Liczba wydanych ewentualnych zaleceń. 3. Liczba sformułowanych ewentualnych opinii. 4. Liczba wskazanych ewentualnych dobrych praktyk. 5. Liczba przyjętych zaleceń do realizacji. 6. Wynik oceny realizacji zadania przez audytowanych.
<b>Sposób monitorowania</b>	Analiza danych.

**Tabela nr 6** Elementy procesu - procedura realizacji zadania audytowego zapewniającego.

<b>Etapy procesu</b>	<b>Działanie</b>	<b>Wykonawca</b>
<b>Przegląd wstępny</b>	Przeprowadzenie przeglądu dokumentów, danych i informacji dotyczących audytowanego obszaru. Zapoznanie się z celami wyznaczonymi dla obszaru audytowanego w ramach badanej działalności oraz identyfikacja mechanizmów kontrolnych służących osiągnięciu celów i obniżaniu ryzyka związanego z badaną działalnością.	Audytor wewnętrzny/ Zespół audytowy
	Dokonanie identyfikacji i oceny ryzyka w obszarze audytowanym i sprawdzenie czy zostały w odpowiedzi na ryzyko zaprojektowane mechanizmy kontrolne.	Audytor wewnętrzny/ Zespół audytowy
	Opracowanie i uzgodnienie z audytowanym kryteriów	Audytor wewnętrzny/

	oceny mechanizmów kontrolnych.	Zespół audytowy oraz audytowany/i
	Określenie zasobów niezbędnych do wykonania zadania audytowego i zidentyfikowanie ryzyka audytu oraz środków ograniczających ryzyko.	Audytor wewnętrzny/ Koordynator zadania
	Opracowanie harmonogramu czynności, które będą wykonane w trakcie zadania.	Audytor wewnętrzny/ Koordynator zadania
	Opracowanie programu zadania audytowego.	Audytor wewnętrzny/ Koordynator zadania
	Zatwierdzenie programu zadania audytowego.	Zarządzający audytem wewnętrznym
<b>Zbieranie dowodów audytu</b>	Prowadzenia badań w obszarze audytowanym wg metodologii przyjętej w programie zadania i zebranie dowodów audytu.	Audytor wewnętrzny/ Zespół audytowy
	Przeprowadzenie analizy dowodów audytu i podjęcie decyzji o ich włączeniu do akt sprawy.	Audytor wewnętrzny/ Zespół audytowy
<b>Opracowywanie dowodów audytu</b>	Opracowanie wstępnych ustaleń audytu oraz analiza przyczyn i skutków zidentyfikowanych problemów.	Audytor wewnętrzny/ Zespół audytowy
	Sformułowanie ewentualnych zaleceń audytu.	Audytor wewnętrzny/ Zespół audytowy
<b>Uzgadnianie wstępnych wyników audytu</b>	Przedstawienie wstępnych ustaleń audytu audytowanym w celu ich uzgodnienia.	Audytor wewnętrzny/ Koordynator zadania
	Sformułowanie i przedłożenie zastrzeżeń do wstępnych ustaleń audytu.	Audytowany/ Audytowani
<b>Opracowanie i przekazanie sprawozdania z realizacji zadania audytowego</b>	Opracowanie i przekazanie sprawozdania do weryfikacji wraz z dokumentacją zadania audytowego.	Audytor wewnętrzny/ Koordynator zadania
	Dokonanie weryfikacji zapisów sprawozdania w zakresie jego kompletności i przejrzystości oraz dokonanie oceny czy zadanie zostało przeprowadzone zgonie ze Standardami. Zgłoszenie ewentualnych uwag do kompletności dowodów i przejrzystości zapisów w sprawozdaniu.	Zarządzający audytem wewnętrznym
	Analiza zgłoszonych uwag i ewentualna modyfikacja zapisów w sprawozdaniu.	Audytor wewnętrzny/ Zespół audytowy
	Przekazanie sprawozdania do Naczelnika Wydziału wraz z projektami pism do audytowanych i Marszałka.	Audytor wewnętrzny/ Koordynator zadania
	Przekazanie sprawozdania do audytowanych i Marszałka.	Zarządzający audytem wewnętrznym
<b>Monitoring realizacji zaleceń audytu</b>	Przyjęcie od audytowanych odpowiedzi na temat sposobu i terminu realizacji zaleceń audytu lub odmowy ich wykonania.	Zarządzający audytem wewnętrznym Audytor wewnętrzny/ Koordynator zadania
	W przypadku odmowy realizacji zaleceń audytu przez audytowanych poinformowanie o tym fakcie Marszałka i pozyskanie informacji na temat jego stanowiska odnośnie wdrożenia zaleceń audytu.	Audytor wewnętrzny Zarządzający audytem wewnętrznym
	W przypadku przyjęcia lub częściowego przyjęcia przez audytowanych do realizacji zaleceń audytu dokonać zestawiania terminowości i sposobu ich wykonania oraz obliczyć poziom przyjętych zaleceń do realizacji.	Audytor wewnętrzny
	Przed zbliżającym się upływem terminu realizacji zaleceń wystosować do audytowanych pismo z prośbą o podanie informacji na temat wdrożenia zaleceń audytu lub przeprowadzić rozmowę telefoniczną i sporządzić z niej notatkę.	Audytor wewnętrzny

	W sytuacji braku podjęcia przez audytowanych wystarczających działań zapewniających terminowe wdrożenie zaleceń, poinformować o tym fakcie zarządzającego audytem wewnętrznym i Marszałka.	Audytor wewnętrzny Zarządzający audytem wewnętrznym
	Podjąć stosownie do zaleceń Marszałka ewentualne działania mające na celu przyspieszenie wdrożenia zaleceń audytu.	Zarządzający audytem wewnętrznym Audytor wewnętrzny

### 1.3.3. Realizacja czynności doradczych<sup>46</sup>

Działalność doradcza to zespół działań podejmowanych przez audytora wewnętrznego, mających w szczególności na celu wspieranie Marszałka w realizacji celów i zadań. Działania o charakterze doradczym mogą być wykonywane, o ile ich cel i zakres nie naruszają zasady obiektywizmu i niezależności audytora wewnętrznego. Audytor może wykonywać czynności doradcze na wniosek komórki audytowanej lub z własnej inicjatywy np. na podstawie wyników analizy ryzyka do planu audytu wewnętrznego, lub w wyniku przeglądu wstępnego jako uzupełnienie zadania zapewniającego, lub w przypadku pojawienia się istotnych ryzyk. Cel i zakres czynności doradczych powinien być uzgodniony z Marszałkiem<sup>47</sup>. Czynności doradcze mogą być także realizowane na wniosek Marszałka i mogą polegać na udziale w pracach wewnętrznych komisji, zespołów, świadczeniu doradztwa, opiniowania etc. Czynności doradcze mogą być realizowane w formie badania procedur lub działalności, porad, analiz oraz szkoleń. Wymagają planowania i wykonywania zgodnie z programem uzgodnionym z kierownictwem komórek audytowanych<sup>48</sup>. Udział audytora wewnętrznego w zespołach, grupach, komisjach powołanych przez Marszałka traktowany jest jako zadanie doradcze nie wymagające planowania.

Audytorzy wewnętrzni przy realizacji zadań doradczych powinni przekazać wszelkie zastrzeżenia co do wartości, korzyści lub ewentualnych ujemnych skutków zadania doradczego. Powinni także wyznaczyć zakres prac tak, aby zapewnić obiektywizm, profesjonalizm, rzetelność i wiarygodność działań audytu wewnętrznego.<sup>49</sup> W trakcie realizacji zadań doradczych audytorzy wewnętrzni powinni zwracać uwagę na skuteczność procesów zarządzania ryzykiem i procesów kontrolnych. Powinni informować kierownictwo o istotnych zagrożeniach ryzykiem lub poważnych słabościach mechanizmów kontrolnych oraz przedstawić propozycje dotyczące usprawnienia funkcjonowania kontroli zarządczej.<sup>50</sup> W ramach prowadzenia czynności doradczych w formie *badania procedur* lub *działalności* audytor wewnętrzny zobowiązany jest do uzgadniania z audytowanym wstępnych wyników audytu, w tym propozycji usprawnień funkcjonowania kontroli zarządczej.

Audytorzy wewnętrzni, z wyłączeniem udziału w zespołach, grupach, komisjach powołanych przez Marszałka, muszą dokumentować pracę wykonaną w ramach prowadzonych czynności doradczych. W programach zadań doradczych obligatoryjnie musi zostać określony cel i zakres zadania. Fakultatywnie powinny zostać wskazane istotne ryzyka występujące w obszarze audytowanym oraz metodologia realizacji zadania. Zawartość programu wynikać będzie z rodzaju i charakteru prowadzonych czynności doradczych.<sup>51</sup>

<sup>46</sup> Standard nr 1000.C1.

<sup>47</sup> Standard nr 2130.C1; 2201.C1 oraz § 22 ust. 2 Rozporządzenia.

<sup>48</sup> Standard nr 2201.C1; 2220.C1.

<sup>49</sup> Standard nr 1130.C1; 1130.C2.

<sup>50</sup> Standard nr 2120.C1; 2120.C2.

<sup>51</sup> Standard nr 2240.C1.



Informacja końcowa z realizacji czynności doradczych będzie się różniła co do formy i zawartości, zależnie od rodzaju zadania i potrzeb audytowanych.<sup>52</sup> **Informacja końcowa z badania procedur lub działalności** powinna być opracowana w formie sprawozdania i zawierać:

- 1) Streszczenie,
- 2) informacje ogólne, w tym cel i zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania oraz informacja na temat zgodności zadania ze Standardami,
- 3) ustalenia audytu, w tym odniesienie do procesu zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych,<sup>53</sup>
- 4) odniesienie się audytora do zastrzeżeń zgłoszonych przez audytowanych do wstępnych wyników audytu wewnętrznego,
- 5) ewentualne propozycje usprawnienia funkcjonowania kontroli zarządczej lub/i opinię w zakresie oceny jej adekwatności, efektywności i skuteczności,
- 6) czas realizacji czynności doradczych, w tym datę sporządzenia sprawozdania,
- 7) imię i nazwisko audytora wewnętrznego realizującego zadanie oraz jego podpis.

Sposób realizacji czynności doradczych i dokumentowanie procesu ich realizacji zależy od ich charakteru. W Rozporządzeniu nie określono tych zagadnień. W wyniku czynności doradczych audytor wewnętrzny może przedstawić propozycje usprawnień. Może także przedstawić stanowisko, wnioski, komentarze etc. Czynności doradcze polegające na badaniu procedur lub działalności powinny być zbliżone swoim przebiegiem do zadań audytowych typu zapewniającego. Charakterystyka procesu realizacji czynności doradczych dotyczących oceny procedur lub działalności i ścieżka ich wykonania przedstawiona została w tabelach nr 7-8.

**Tabela nr 7** Operacjonalizacja procesu – realizacja czynności doradczych w postaci badania procedur i/lub działalności.

<b>Cel procesu</b>	Wspieranie Marszałka Województwa w realizacji celów i zadań.
<b>Podmioty zaangażowane</b>	Audytor wewnętrzny, audytowany.
<b>Właściciel procesu</b>	Zarządzający audytem wewnętrznym.
<b>Lider procesu</b>	Audytor Wewnętrzny/Koordinator zadania audytowego.
<b>Wejście procesu</b>	1. Upoważnienie do realizacji czynności doradczych. 2. Pismo o wszczęciu zadania audytowego lub pismo audytowanego zawierające prośbę o przeprowadzenie czynności doradczych. 3. Plan audytu i harmonogram jego wykonania lub wyniki przeglądu wstępnego i program zadania audytowego.
<b>Wyjście procesu</b>	1. Ustalenia audytu w tym odniesienie się do procesu zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych. 2. Ewentualne propozycje usprawnienia funkcjonowania kontroli zarządczej. 3. Ewentualna opinia w zakresie oceny systemu kontroli zarządczej.
<b>Wskaźniki procesu</b>	7. Czas realizacji zadania. 8. Liczba wydanych ewentualnych zaleceń. 9. Liczba sformułowanych ewentualnych opinii. 10. Liczba wskazanych ewentualnych dobrych praktyk. 11. Liczba sformułowanych ewentualnych wniosków. 12. Liczba przyjętych zaleceń do realizacji. 13. Wynik oceny realizacji zadania przez audytowanych.
<b>Sposób monitorowania</b>	Analiza danych.

<sup>52</sup> Standard nr 2410.C1.

<sup>53</sup> Standard nr 2440.C2.

**Tabela nr 8** Elementy procesu – procedura realizacji czynności doradczych wykonywanych w formie badania procedur i/lub działalności.

<b>Etapy procesu</b>	<b>Działanie</b>	<b>Wykonawca</b>
<b>Przegląd wstępny i opracowanie programu zadania audytowego</b>	Przeprowadzenie przeglądu dokumentów, danych i informacji dotyczących audytowanego obszaru. Zapoznanie się z celami wyznaczonymi dla obszaru audytowanego w ramach badanej działalności oraz identyfikacja mechanizmów kontrolnych służących osiągnięciu celów i obniżaniu ryzyka związanego z badaną działalnością.	Audytor wewnętrzny/ zespół audytowy
	Dokonanie identyfikacji i oceny ryzyka w obszarze audytowanym i sprawdzenie czy zostały w odpowiedzi na ryzyko zaprojektowane mechanizmy kontrolne.	Audytor wewnętrzny/ zespół audytowy
	Określenie zasobów niezbędnych do wykonania zadania audytowego i zidentyfikowanie ryzyka audytu oraz środków je ograniczających.	Audytor wewnętrzny/ koordynator zadania
	Opracowanie programu zadania audytowego i uzgodnienie go z audytowanym.	Audytor wewnętrzny/ koordynator zadania
	Zatwierdzenie programu zadania audytowego.	Zarządzający audytem wewnętrznym
<b>Realizacja czynności audytowych typu doradczego</b>	Zbieranie dowodów audytu ich analiza i opracowanie ustaleń audytu.	Audytor wewnętrzny/ zespół audytowy
	Opracowanie wstępnych wyników audytu oraz analiza przyczyn i skutków zidentyfikowanych problemów.	Audytor wewnętrzny/ zespół audytowy
	Sformułowanie ewentualnych zaleceń audytu.	Audytor wewnętrzny/ zespół audytowy
<b>Uzgadnianie wstępnych wyników audytu</b>	Przedstawienie audytowanym wstępnych ustaleń audytu i ewentualnych zaleceń w celu ich uzgodnienia.	Audytor wewnętrzny/ koordynator zadania
	Sformułowanie i przedłożenie zastrzeżeń do wstępnych ustaleń audytu.	Audytor wewnętrzny/ zespół audytowy
<b>Opracowanie i przekazanie sprawozdania z realizacji zadania audytowego</b>	Opracowanie i przekazanie sprawozdania do weryfikacji wraz z dokumentacją zadania audytowego.	Audytor wewnętrzny/ koordynator zadania
	Dokonanie weryfikacji zapisów sprawozdania w zakresie jego kompletności i przejrzystości oraz dokonanie oceny czy zadanie zostało przeprowadzone zgonie ze Standardami. Zgłoszenie ewentualnych uwag do kompletności dowodów i przejrzystości zapisów w sprawozdaniu.	Zarządzający audytem wewnętrznym
	Analiza zgłoszonych uwag i ewentualna modyfikacja zapisów w sprawozdaniu.	Audytor wewnętrzny/ Zespół audytowy
	Przekazanie sprawozdania do Naczelnika Wydziału wraz z projektami pism do audytowanych i Marszałka.	Audytor wewnętrzny/ Koordynator zadania
	Przekazanie sprawozdania do audytowanych i Marszałka.	Zarządzający audytem wewnętrznym
	Przyjęcie od audytowanych odpowiedzi na temat sposobu i terminu realizacji zaleceń audytu lub odmowy ich wykonania	Zarządzający audytem wewnętrznym audytor wewnętrzny/ Koordynator zadania

<b>Monitoring realizacji zaleceń audytu</b>	W przypadku odmowy realizacji zaleceń audytu przez audytowanych, poinformowanie o tym fakcie Marszałka i pozyskanie informacji na temat jego stanowiska odnośnie wdrożenia zaleceń audytu.	Audytor wewnętrzny Zarządzający audytem wewnętrznym
	W przypadku przyjęcia lub częściowego przyjęcia przez audytowanych do realizacji zaleceń audytu dokonanie zestawiania terminowości i sposobu ich wykonania oraz obliczenie poziom przyjętych do realizacji zaleceń.	Audytor wewnętrzny
	Po upływie terminu na realizację zaleceń lub przed jego upływem wystosować do audytowanych pismo z prośbą o podanie informacji na temat stanu wdrożenia zaleceń audytu.	Audytor wewnętrzny
	Opracować informację o stanie wdrożenia zaleceń audytu i przekazać ją zarządzającemu audytem wewnętrznym.	Audytor wewnętrzny
	Ujęcie informacji z monitoringu realizacji zaleceń audytu w sprawozdaniu z realizacji planu audytu.	Zarządzający audytem wewnętrznym

#### 1.4. Prowadzenia czynności sprawdzających wykonania zaleceń audytu

Czynności sprawdzające to działania podejmowane przez audytora wewnętrznego, służące dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i efektów realizacji zaleceń. Czynności sprawdzające są obligatoryjne i mają na celu przede wszystkim ocenę, czy wdrożone zalecenia przyniosły zakładany efekt, np.: w postaci zmniejszenia ryzyka, usprawnienia działalności w obszarze poddanym audytowi, podniesienie efektywności działań w tym obszarze itd.

**Tabela nr 9** Operacjonalizacja procesu – czynności sprawdzające wykonania zaleceń audytu.

<b>Cel procesu</b>	Ocena efektów wdrożenia zaleceń audytu.
<b>Podmioty zaangażowane</b>	Marszałek, zarządzający audytem wewnętrznym, audytor wewnętrzny, audytowany.
<b>Właściciel procesu</b>	Zarządzający audytem wewnętrznym.
<b>Lider procesu</b>	Audytor wewnętrzny.
<b>Wejście procesu</b>	1. Sprawozdanie z zadania audytowego. 2. Informacje z monitoringu realizacji zaleceń audytu.
<b>Wyjście procesu</b>	Notatka informacyjna z czynności sprawdzających zawierająca ocenę sposobu wdrożenia zaleceń i dane na temat czy wdrożone zalecenia przyniosły zakładany efekt.
<b>Wskaźniki procesu</b>	1. Liczba wdrożonych zaleceń. 2. Liczba wdrożonych zaleceń, które doprowadziły do: usprawnienia działalności, obniżenia ryzyka, zwiększenia efektywności działań. 3. Liczba wdrożonych zaleceń, które nie przyniosły zakładanych efektów. 4. Liczba zaleceń które nie zostały wdrożone.
<b>Sposób monitorowania</b>	Analiza danych

**Tabela nr 10** Elementy procesu – procedura realizacji czynności sprawdzających.

<b>Etapy procesu</b>	<b>Działanie</b>	<b>Wykonawca</b>
<b>Wszczęcie czynności sprawdzających</b>	Dokonanie analizy wydanych zaleceń w kontekście zakładanych efektów ich realizacji	Audytor wewnętrzny
	Przekazanie informacji audytowanym o wszczęciu czynności sprawdzających w zakresie oceny wdrożenia zaleceń audytu.	Audytor wewnętrzny

<b>Ustalenie poziomu realizacji zaleceń i efektów ich wdrożenia</b>	Zebranie dowodów potwierdzających wdrożenie zaleceń audytu.	Audytor wewnętrzny
	Analiza zebranych dowodów audytu w aspekcie efektów ich wdrożenia	Audytor wewnętrzny
	Analiza sposobu wdrożenia zaleceń audytu przede wszystkim w zakresie oceny adekwatności i skuteczności podjętych działań czy przyjętych rozwiązań.	Audytor wewnętrzny
<b>Opracowanie notatki informacyjnej z czynności sprawdzających</b>	Opracowanie w formie pisemnej informacji na temat podjętych działań w ramach realizacji czynności sprawdzających.	Audytor wewnętrzny
	Opracowanie w formie pisemnej ustaleń dotyczących między innymi: poziomu wdrożenia zaleceń audytu, uzyskanych efektów i sposobu ich wdrożenia.	Audytor wewnętrzny
	Dokonanie analizy i opisu ewentualnych przyczyn niewdrożenia zaleceń audytu.	Audytor wewnętrzny
	Opracowanie notatki informacyjnej z czynności sprawdzających zawierającej dane ilościowe i jakościowe na temat efektów wdrożonych zaleceń audytu oraz opis i ocenę sposobu wdrożenia zaleceń.	Audytor wewnętrzny
<b>Udostępnienie informacji z czynności sprawdzających</b>	Przekazanie notatki informacyjnej do zarządzającego audytem celem jej weryfikacji w zakresie kompletności i przejrzystości zapisów.	Audytor wewnętrzny
	Dokonanie weryfikacji notatki informacyjnej i zgłoszenie ewentualnych uwag.	Zarządzający audytem wewnętrznym
	Analiza zgłoszonych uwag.	Audytor wewnętrzny
	Przekazanie notatki informacyjnej po analizie uwag do zarządzającego audytem wewnętrznym.	Audytor wewnętrzny
	Przekazanie notatki informacyjnej do Marszałka oraz gdy nie wszystkie zalecenia zostały wykonane również do Sekretarza Województwa.	Zarządzający audytem wewnętrznym

## 2. Zasady prowadzenia oceny systemu kontroli zarządczej w ramach zadań audytowych

Badanie i ocenę systemu kontroli zarządczej, powinno przeprowadzić się w sposób odpowiedni do celu zadania audytowego. Badania i oceny powinny być wystarczająco udokumentowane oraz poparte wynikami testów, obserwacji i analiz. Badanie i ocena systemu kontroli zarządczej musi uwzględniać:

- 1) zebranie informacji na temat organizacji systemu zarządzania<sup>54</sup> w badanym obszarze i zrozumienie sposobu jego funkcjonowania,
- 2) ustalenie, które elementy tego systemu mają kluczowe znaczenie dla audytowanej działalności,

<sup>54</sup> Zebrane informacje powinny w szczególności dotyczyć takich kwestii jak:

- struktury organizacyjnej,
- obowiązującej hierarchii i podległości służbowej,
- rozpiętości kierowania oraz zakresu i sposobu współpracy poszczególnych komórek organizacyjnych,
- zarządzania ryzykiem.

Opis i analizę wyżej wymienionych danych należy prowadzić w odniesieniu do:

- celów i zadań realizowanych w badanym obszarze,
- rozmieszczenia uprawnień decyzyjnych i nadzorczych oraz związanego z nimi poziomu odpowiedzialności,
- obowiązków i zakresu monitoringu realizowanych celów i zadań.

- 3) przeprowadzenie testów operacji podlegających działaniu tego systemu, które pozwalają wskazać ewentualne słabości kontroli zarządczej,
- 4) dokonanie oceny systemu i sprawdzenie, czy wstępna ocena ryzyka zawodności kontroli zarządczej w badanym obszarze została potwierdzona.

Oceniając system kontroli zarządczej należy wziąć pod uwagę następujące czynniki:

- błędy i nieprawidłowości, które wystąpiły lub mogą występować (wpływ zidentyfikowanych błędów na powstawanie zagrożeń, charakter błędów i nieprawidłowości, ich rozłożenie w czasie i realne skutki),
- mechanizmy kontroli, służące zapobieganiu i wykrywaniu błędów i nieprawidłowości,
- stosowne procedury oraz czy są one przestrzegane w stopniu zadowalającym,
- mocne strony systemu kontroli zarządczej, ich znaczenie w przeciwdziałaniu powstawaniu nieprawidłowości.

W trakcie wykonywania zadań audytowych, audytor wewnętrzny upewnia się między innymi czy:

- mechanizmy kontroli, zaprojektowane i wprowadzone przez kierownictwo, są wystarczające dla realizacji celów i zadań oraz czy funkcjonują sprawnie,
- gospodarka środkami pieniężnymi jest oszczędna i wydajna,
- ustalona polityka, procedury i przepisy prawne są przestrzegane, aktualizowane i są adekwatne, efektywne i skuteczne,
- informacje kierownictwa komórki audytowanej są kompletne, dokładne i wiarygodne.

Audytor wewnętrzny musi oceniać procesy kształtujące ład organizacyjny<sup>55</sup> i przedstawiać stosowne zalecenia usprawnienia tych procesów, tak by wspomagać:

- promowanie odpowiednich zasad etyki i wartości w organizacji,
- zapewnianie skutecznego zarządzania efektywnością działań organizacji i odpowiedzialności za wyniki,
- przekazywanie informacji o ryzykach i kontroli,
- koordynowanie działań i sprawne przekazywanie informacji na temat ich realizacji.

W ramach prowadzonej oceny procesów ładu organizacyjnego powinien w szczególności przeprowadzić badanie takich obiektów audytu<sup>56</sup> jak:

- delegacja zadań do realizacji, odpowiedzialności i uprawnień,
- analiza ryzyka,
- monitoring realizowanych zadań,
- nadzór,
- dokumentowanie czynności kontrolnych,
- zarządzanie dokumentacją,
- zarządzanie informacją.

W przypadku analiz prowadzonych na dużym poziomie szczegółowości możliwe jest w ramach jednego obiektu audytu wyszczególnienie kilku mechanizmów kontrolnych.

---

<sup>55</sup> Standardy definiują ład organizacyjny jako: „procesy i struktury wprowadzone przez radę w celu formowania, kierowania, zarządzania i monitorowania działań organizacji, prowadzących do osiągnięcia jej celów”.

<sup>56</sup> Obiekt audytu może stanowić mechanizm kontrolny.

Ocena mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w procesach ładu organizacyjnego powinna dostarczyć rozsądnego zapewnienia, że w audytowanym obszarze funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza:

- 1) w wystarczającym stopniu bez potrzeby jej doskonalenia lub
- 2) w ograniczonym stopniu, z występowaniem przesłanek do jej doskonalenia oraz koniecznością podjęcia działań naprawczych lub
- 3) nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Audytor wewnętrzny realizując zadanie audytowe typu zapewniającego dokonując oceny systemu kontroli zarządczej<sup>57</sup> musi opierać się na odpowiednio sformułowanych kryteriach, które służą ocenie adekwatności, skuteczności i efektywności mechanizmów kontrolnych tzn.:

- działań,
- zasad funkcjonowania,
- procedur, instrukcji postępowania etc.

Ustalając kryteria oceny mechanizmów kontrolnych winien uwzględnić właściwości celu kontroli zarządczej określone w art. 68 ust. 2 Ustawy.

**Kryteria oceny adekwatności mechanizmów kontrolnych** powinny zostać określone w taki sposób aby na ich podstawie można było wnioskować czy występuje zapewnienie realizacji celu kontroli zarządczej oraz czy mechanizmy były odpowiednie do występujących<sup>58</sup> ryzyk w badanym obszarze.

**Kryteria oceny skuteczności mechanizmów kontrolnych** powinny zostać określone w taki sposób aby na ich podstawie można było ocenić na jakim poziomie zostały wykonane cele i zadania wyznaczone do realizacji w badanym obszarze.

**Kryteria oceny efektywności mechanizmów kontrolnych** powinny zostać określone w taki sposób aby na ich podstawie można było ocenić czy zadania były realizowane efektywnie to znaczy czy ustanowione mechanizmy kontrolne nie generowały nieuzasadnionych nakładów lub nie ograniczały osiągnięcia wymaganych efektów.

Kryteria oceny mechanizmów kontrolnych należy wyrażać zmiennymi ilościowymi i/lub jakościowymi. Zmienne, w oparciu o które dokonywana będzie ocena adekwatności, skuteczności i efektywności mechanizmów kontrolnych powinny dotyczyć wszystkich właściwości celu kontroli zarządczej wynikających z w art. 68 ust. 2. Ustawy. Od audytora wewnętrznego wymagane jest przedstawienie ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem. Kryteria oceny mechanizmów kontrolnych powinny umożliwić wnioskowanie czy w audytowanym obszarze adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza:

- funkcjonowała poprawnie, bez ograniczeń lub
- funkcjonowała w stopniu ograniczonym (należy wskazać z czego wynikały ograniczenia i jakie miały skutki) lub
- nie funkcjonowała.

W sytuacji gdy na podstawie ustaleń audytu nie jest możliwe wnioskowanie na temat wszystkich właściwości celu kontroli zarządczej możliwe jest ograniczenie się do wybranych atrybutów celu. Ograniczenie wnioskowania w zakresie właściwości celu kontroli zarządczej

---

<sup>57</sup> Wykonanie dyspozycji wynikającej z definicji audytu określonej w art. 272 ust.1 Ustawy i z zapisu § 18 ust.1 pkt 7 Rozporządzenia kierując się standardami nr: 2100; 2110; 2120; 2130; 2210.A3.

<sup>58</sup> Występujących to znaczy zidentyfikowanych przez audytora wewnętrznego w wyniku prowadzonego przeglądu wstępnego oraz w wyniku późniejszych badań audytowych przeprowadzonych w ramach realizacji zadania.

musi wynikać z racjonalnych przesłanek, które powinny być wskazane w programie zadania audytowego. Stwierdzone w trakcie realizacji zadania audytowego nieprawidłowości mogą być podstawą do sformułowania zastrzeżeń w zakresie sprawności systemu kontroli zarządczej poprzez wskazanie zagrożeń dla wykonania poszczególnych właściwości celu kontroli zarządczej.

Audytór dokonując oceny systemu kontroli zarządczej powinien zidentyfikować mechanizmy kontrolne oraz określić kryteria oceny jego cech tzn.: adekwatności, efektywności i skuteczności kierując się poniżej przedstawionymi definicjami.

**Adekwatność** – adekwatny system kontroli zarządczej oznacza system zaprojektowany w sposób racjonalny, zgodny z przepisami prawa i zapewniający odpowiednie zasoby (finansowe, osobowe, rzeczowe, informacyjne) w celu zapewnienia realizacji wyznaczonych celów i zadań w obszarze audytowanym. Funkcjonujące mechanizmy kontrolne są wystarczające dla ograniczenia ryzyka i zapewniają realizację celów w sposób zgodny z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi.

**Skuteczność** – skuteczny system kontroli zarządczej oznacza system funkcjonujący w zamierzony sposób, umożliwiający realizację zamierzonych celów i zadań oraz pomiar stopnia zaawansowania ich realizacji. Istniejące mechanizmy kontrolne zostały zaprojektowane i są stosowane w sposób pozwalający na zminimalizowanie potencjalnego ryzyka niezrealizowania zakładanych celów i zadań lub maksymalizację szans. Rezultaty realizowanych zadań i podejmowanych działań są co najmniej takie jak zamierzono lub lepsze.

**Efektywność** – efektywny system kontroli zarządczej oznacza system wspierający realizację założonych celów i zadań, przy założeniu osiągnięcia najwyższych możliwych rezultatów z jak najmniejszych możliwych nakładów. Koszty wdrożenia i funkcjonowania mechanizmów kontrolnych są odpowiednie w stosunku do korzyści uzyskanych w wyniku ich stosowania.

Ocena kontroli zarządczej prowadzona jest poprzez ocenę poszczególnych mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w badanym obszarze w zakresie ich adekwatności, skuteczności i efektywności. Podstawą oceny mechanizmów kontrolnych może być również to czy są stosowane i czy przynoszą zamierzone efekty tzn. czy mają wpływ na poziom realizacji celów operacyjnych i/lub jakość realizowanych zadań. W trakcie zadania audytowego audytór kierując się celowością oceny danego elementu może wyłączyć z oceny którąś z cech mechanizmu wskazując na przesłanki takiego działania.<sup>59</sup> Ponadto z uwagi na ograniczone zasoby czasowe audytu wewnętrznego można badać i oceniać tylko mechanizmy kontrolne, które zostaną uznane za krytyczne, albo za istotne w badanym obszarze i kluczowe dla realizacji celu zadania audytowego.

Ponadto zasadne jest, za każdym razem, ustalenie jakie nieprawidłowości lub jaki poziom ryzyka uprawnia do wprowadzenia lub zmiany mechanizmu kontrolnego i jaki jest oczekiwany efekt danej zmiany.

---

<sup>59</sup> Powiązanie ze stosowaniem standardu nr 1220.A1.