

Załącznik do Zarządzenia Marszałka
Województwa Kujawsko – Pomorskiego
Nr 30/2017 z dnia 26 czerwca 2017 roku.

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

Czerwiec 2017 roku

SPIS TREŚCI

OBJAŚNIENIA UŻYTYCH SKRÓTÓW I POJĘĆ..... 3 - 5

I. WSTĘP 6

II. KARTA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO 7 - 11

**III. PROGRAM ZAPEWNIENIA I POPRAWY JAKOŚCI AUDYTU
WEWNĘTRZNEGO..... 12-33**

IV. KSIĘGA PROCEDUR AUDYTU WEWNĘTRZNEGO..... 34-44

OBJAŚNIENIA UŻYTYCH SKRÓTÓW I POJĘĆ

- 1) **Karta audytu wewnętrznego zwana dalej Kartą** - dokument określający cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego wynikający ze Standardu audytu 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 zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego zwany dalej Programem** - 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;
- 3) **Księga procedur audytu wewnętrznego zwana dalej Księgą** - 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 2016 r. poz. 1870 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 2015 poz. 1480 z późn. zm);
- 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*” - Komunikat z dnia 12 grudnia 2016 roku (Dz. Urz. MR i F poz. 28);
- 7) **Marszałek** – Marszałek Województwa Kujawsko-Pomorskiego;
- 8) **Urząd** – Urząd Marszałkowski Województwa Kujawsko-Pomorskiego w Toruniu;
- 9) **zarządzający audytem wewnętrznym** – Naczelnik Wydziału Audytu w Departamencie Kontroli i Audytu Urzędu Marszałkowskiego Województwa Kujawsko-Pomorskiego w Toruniu;
- 10) **audytor wewnętrzny** – osoba zatrudniona w Urzędzie, przeprowadzająca audyt wewnętrzny w komórce audytowanej, spełniająca wymagania, o których mowa w art. 286 ust. 1 ustawy;
- 11) **asystent audytu** - osoba zatrudniona w Departamencie Kontroli i Audytu Urzędu wykonująca zadania audytowe pod nadzorem merytorycznym audytora wewnętrznego;
- 12) **komórka audytowana** – komórka organizacyjna Urzędu lub wojewódzka samorządowa jednostka organizacyjna, w której prowadzone jest zadanie audytowe;
- 13) **kierownik komórki audytowanej** – dyrektor komórki organizacyjnej Urzędu oraz dyrektor jednostki organizacyjnej;
- 14) **jednostka organizacyjna** – wojewódzka samorządowa jednostka organizacyjna z wyłączeniem spółek prawa handlowego;
- 15) **komórka organizacyjna** – departament Urzędu lub równorzędna komórka organizacyjna;
- 16) **kierownictwo wyższego szczebla** – Członkowie Zarządu Województwa, Sekretarz Województwa i Skarbnik Województwa;
- 17) **kierownictwo operacyjne** – dyrektorzy komórek organizacyjnych Urzędu i dyrektorzy jednostek organizacyjnych;

- 18) **Audyt wewnętrzny** - działalność niezależna i obiektywna, której celem jest wspieranie Marszałka w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej, w ramach realizowanych zadań zapewniających lub czynności doradczych;
- 19) **ryzyko** – prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania działania, którego skutkiem może być szkoda w majątku, wizerunku Urzędu, Marszałka i Zarządu Województwa, albo zdarzenie, które może przeszkodzić w osiągnięciu wyznaczonych celów lub realizacji zadań Samorządu Województwa;
- 20) **ryzyko systemowe** - prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania działania, którego skutek może mieć niekorzystny wpływ na wiele procesów i aspektów działalności jst;
- 21) **czynniki ryzyka** - cechy charakterystyczne dla danego procesu, działania, które mogą się przyczynić do wystąpienia zdarzenia, mogącego niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie określonego celu, zadania;
- 22) **ustalenie** – zapis określający udokumentowany fakt stwierdzony w trakcie przeprowadzania audytu, zawierający kontekst prawny i faktyczny;
- 23) **obszar audytowany** – wydzielony zakres działalności (podmiotowy i przedmiotowy) Samorządu Województwa, którego dotyczy dane zadanie audytowe;
- 24) **„obszar ryzyka”** – każdy zidentyfikowany obszar działalności jednostki;
- 25) **„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;
- 26) **„właściwość celu kontroli zarządczej”** – jest to jedna ze zmiennych opisujących cel kontroli zarządczej, o których mowa w art. 68 ust. 2 pkt 1-7 ustawy;
- 27) **sprawozdanie** – dokument sporządzony na zakończenie zadania zapewniającego lub czynności doradczych, w którym zawarto informacje wynikające z przepisów prawa i/lub procedur wewnętrznych;
- 28) **mechanizmy kontrolne** – w szczególności działania, procedury, instrukcje, zasady służące zapewnieniu realizacji celów, ograniczeniu wystąpienia ryzyka nieosiągnięcia celów lub zmniejszeniu jego negatywnych skutków;
- 29) **„krytyczny mechanizm kontrolny”** - działania, procedury, instrukcje, zasady służące ograniczeniu ryzyka krytycznego lub systemowego lub nieosiągnięcia celów strategicznych;
- 30) **Informatyczny mechanizm kontrolny** – mechanizmy kontrolne wspierające ład organizacyjny i zarządzanie organizacją. Mechanizmy zapewniają ogólną i techniczną kontrolę nad infrastrukturą informatyczną: oprogramowaniem, informacją, sprzętem i ludźmi.
- 31) **„cecha mechanizmu kontrolnego”** – jest to jedna ze zmiennych: adekwatność, skuteczność, efektywność;
- 32) **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;
- 33) **błąd operacyjny** – błąd polegający na niewłaściwym funkcjonowaniu procedur systemu kontroli zarządczej (z powodu ich niewłaściwego zaprojektowania, funkcjonowania niezgodnego z zamierzeniem);

- 34) nieprawidłowość** – działanie lub zaniechanie działania, które uznano za odstępstwo od przepisów prawa lub zasad wprowadzonych na mocy aktów normatywnych wewnętrznych, niegospodarne, niecelowe;
- 35) cel** - określony przysły, pożądany stan bądź rezultat działania możliwy do osiągnięcia, w określonym czasie;
- 36) „cel zadania”** – ogólne określenie przez audytora wewnętrznego, co zamierza osiągnąć, wykonując zadanie audytowe;
- 37) „zadanie”** - 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;
- 38) „profesjonalny osąd”** – stanowisko audytora w danej kwestii zwane także zawodowym osądem , wyrażane podczas badania odpowiednio udokumentowane tzn. w taki sposób, że inny doświadczony audytor, nie mający wcześniejszych związków z badaniem, mógł zrozumieć przesłanki wnioskania i proces dochodzenia do danych ustaleń, wniosków, zaleceń;
- 39) „wartość dodana”** – dostarczona przez audytora wewnętrznego obiektywna ocena istotnych kwestii¹ przyczyniająca się do skuteczności i wydajności realizowanych procesów przede wszystkim mających wpływ na doskonalenie ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych;
- 40) monitorowanie** – ciągłe sprawdzanie, nadzorowanie, krytyczne obserwowanie lub określanie stanu prowadzone w celu zidentyfikowania zmian lub oceny poziomu wykonania pożądanych stanów, wartości etc.

¹ 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 Standardów², którymi winien kierować się audytor wewnętrzny z mocy przepisów ustawy o finansach publicznych (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 audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* wyznacza ramy działalności audytu wewnętrznego prowadzonego przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Kujawsko-Pomorskiego w Toruniu.

Program i Księga zostały opracowane w celu:

- zapewnienia zgodności działalności audytu wewnętrznego z definicją audytu wewnętrznego i standardami audytu,
- zapewnienia skuteczności i wydajności działań audytu wewnętrznego poprzez przysporzenie wartości dodanej,
- określenia zasad dokonywania oceny działalności audytu wewnętrznego,
- określenia metodologii audytu 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 realizacji 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.

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

² Standard 2040

II. KARTA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

1. DEFINICJA I CEL AUDYTU WEWNĘTRZNEGO³

Audyt wewnętrzny prowadzony jest zgodnie z przepisami prawa⁴ oraz Standardami. Misją audytu wewnętrznego jest dostarczenie:

- obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach,
- profesjonalnych ocen i obiektywnych wniosków przyczyniających się do doskonalenia wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli.

Definicja oraz cel audytu wewnętrznego zostały określone na gruncie przepisów prawa⁵. 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, oceniając adekwatność, skuteczność i efektywność mechanizmów kontrolnych w audytowanym obszarze bada czy zapewniają one:

- 1) zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- 2) skuteczność i efektywność działania;
- 3) wiarygodność sprawozdań;
- 4) ochronę zasobów;
- 5) przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania;
- 6) efektywność i skuteczność przepływu informacji;
- 7) zarządzanie ryzykiem.

Zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego pracownicy Wydziału Audytu utworzonego w Departamencie Kontroli i Audytu Urzędu powinni dążyć do przysporzenia wartości i usprawnienia audytowanej działalności.

Działanie audytu polega na rozpoznaniu czynników ryzyka, ocenie procesu zarządzania ryzykiem w badanym obszarze oraz ocenie adekwatności, skuteczności i efektywności wdrożonych mechanizmów kontrolnych. Audyt wewnętrzny poprzez wykonywanie zadań audytowych (zapewniających lub czynności doradczych) przyczynia się do usprawnienia funkcjonowania systemu kontroli zarządczej (I i II poziom kontroli zarządczej).

2. ZAKRES DZIAŁAŃ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Działalność komórki audytu wewnętrznego utworzonej w Urzędzie obejmuje następujące procesy:

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

Audyt wewnętrzny obejmuje czynności o charakterze zapewniającym i doradczym. Istotne znaczenie dla oceny adekwatności, skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej na I jak i II poziomie zarządzania⁶ mają czynności o charakterze zapewniającym.

³ Standard 1010

⁴ ustawy i rozporządzenia.

⁵ Art. 272 ust. 1 ustawy.

⁶ Poziomy funkcjonowania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych zostały określone w „Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych” ustanowionych na mocy Komunikatu

2.1 Zadania zapewniające⁷

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.

2.2. Czynności doradcze⁸

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 Marszałkiem⁹. 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

nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, (Dz. Urz. MF Nr 15, poz.84).

⁷ Standard nr 1000.A1

⁸ Standard nr 1000.C1

⁹ Standard nr 2130.C1; 2201.C1 oraz §22 ust. 2 rozporządzenia.

uzgodnionym z kierownictwem komórek audytowanych.¹⁰ Udział audytora wewnętrznego w zespołach, grupach, komisjach powołanych przez Marszałka traktowany jest jako zadanie doradcze nie wymagające planowania.

Audytorzy wewnętrznymi przy realizacji zadań doradczych powinni przekazać wszelkie zastrzeżenia co do wartości, korzyści lub ewentualnych ujemnych skutków zadania doradczego. Audytorzy wewnętrznymi powinni wyznaczyć zakres prac tak, aby zapewnić obiektywizm, profesjonalizm, rzetelność i wiarygodność działań audytu wewnętrznego.¹¹ W trakcie realizacji zadań doradczych audytorzy wewnętrznymi 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.¹² 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 wewnętrznymi, 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 wyników będzie z rodzaju i charakteru prowadzonych czynności doradczych.¹³

Informacja końcowa z realizacji czynności doradczych będzie się różniła co do formy i zawartości, zależnie od rodzaju zadania i potrzeb audytowanych.¹⁴ 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 audytu wewnętrznego;
- 3) ustalenia audytu, w tym odniesienie do procesu zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych¹⁵;
- 4) odniesienie się audytora do zastrzeżeń zgłoszonych przez audytowanych do wstępnych wyników audytu wewnętrznego;
- 5) ewentualne propozycje usprawnienia funkcjonowania kontroli zarządczej lub/i opinie 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.

¹⁰ Standard nr 2201.C1; 2220.C1

¹¹ Standard nr 1130.C1; 1130.C2

¹² Standard nr 2120.C1; 2120.C2

¹³ Standard nr 2240.C1

¹⁴ Standard nr 2410.C1

¹⁵ Standard nr 2440.C2

3. UPRAWNIENIA I ZAKRES ODPOWIEDZIALNOŚCI AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO I AUDYTOWANEGO

3.1 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) jest uprawniony i zobowiązany poszerzać swoją wiedzę, umiejętności oraz kwalifikacje poprzez doskonalenie zawodowe i uczestnictwo w szkoleniach,
- 6) 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 Audytu i Marszałka,
- 7) ma obowiązek powstrzymania się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania badanym obszarem,
- 8) ma obowiązek zgłoszenia bezpośrednio przełożonemu wszystkich okoliczności, które mogłyby mieć negatywny wpływ na jego niezależność lub obiektywizm,
- 9) realizując zadanie audytowe w uzasadnionych przypadkach może korzystać z pomocy ekspertów i występować o opinie prawne do radcy prawnego zatrudnionego w Urzędzie,
- 10) może z własnej inicjatywy, za pośrednictwem Naczelnika Wydziału Audytu, składać wnioski, dotyczące usprawnienia wykonania celów i realizacji zadań we wszystkich obszarach ryzyka.

3.2. 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.

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.

4. 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 następny¹⁶,
- 2) po zatwierdzeniu planu audytu na dany rok przez Marszałka jest odpowiedzialny za jego udostępnienie zainteresowanym¹⁷,
- 3) prowadzi monitoring realizacji planu audytu i przedstawia Marszałkowi sprawozdanie z jego wykonania w terminie do końca stycznia następnego roku¹⁸,
- 4) jest odpowiedzialny za opracowanie i przegląd zasad prowadzenia audytu wewnętrznego utworzonego w Urzędzie. Zasady wymagają zatwierdzenia Marszałka¹⁹,
- 6) jest odpowiedzialny za efektywną koordynację działalności Wydziału Audytu, zgodnie z przepisami prawa i Standardami²⁰.

¹⁶ Standard audytu 2010

¹⁷ Standard audytu 2020

¹⁸ Standard audytu 1320, 2020 i 2060

¹⁹ Standard audytu 2040

²⁰ Standard audytu 2030 i 2340

III. PROGRAM ZAPEWNIENIA I POPRAWY JAKOŚCI

1. PODSTAWOWE ZASADY DZIAŁANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO²¹

Podstawowe zasady działania audytu wewnętrznego to:

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

1.1 Niezależność i obiektywizm

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

- 1) dostępie do dokumentów badanych w ramach zadań audytowych,
- 2) możliwości badania wszystkich obszarów działalności jednostki,
- 3) strukturze organizacyjnej,
- 4) podległości funkcyjnej Naczelnika Wydziału Audytu,
- 5) 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 Kontroli i Audytu. Naczelnik Wydziału Audytu 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 Samorządu Województwa z uwzględnieniem odpowiedzialności wynikającej z I i II poziomu kontroli zarządczej. Plan audytu oraz *Zasady prowadzenia audytu wewnętrznego, utworzonego w Urzędzie* zatwierdza Marszałek. Sprawozdanie z realizacji Planu przedkładać jest przez Naczelnika Wydziału Audytu Marszałkowi.

Audytorzy wewnętrzeni są niezależni w wykonywaniu swoich zadań, postępują zgodnie z przepisami prawa, Standardami i Kodeksem etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Dysponują pełną swobodą w identyfikacji zakresu realizowanych zadań audytowych. Audytorzy wewnętrzeni 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 oznacza to, że:

- swoje ustalenia opiera na faktach, a nie na wrażeniach jakim uległ w czasie dokonywania czynności audytowych,
- powinien pamiętać, że jego działalność jest usługą świadczoną kierownictwu, które ma mieć zaufanie do wyników jego pracy,
- nie powinien dostosowywać swoich ocen w sprawach dotyczących audytu do oczekiwań innych osób,
- nie powinien prowadzić zadań audytowych zapewniających w obszarach dotyczących działań za które był odpowiedzialny w ciągu roku poprzedzającego realizację zadania.

²¹ Standardy audytu grupy 1100 i 1200.

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 Wydziału Audytu. Naczelnik 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.

1.2 Obiektywizm audytora wewnętrznego

Audytorzy wewnętrzni muszą być bezstronni i wolni od uprzedzeń. Oznacza to unikanie jakichkolwiek sytuacji mogących sprawiać wrażenie konfliktu interesu²². Audytorzy wewnętrzni muszą powstrzymać się od oceny działalności operacyjnej za którą byli uprzednio odpowiedzialni. Ograniczenie obiektywizmu ma miejsce wtedy, gdy audytor wewnętrzny świadczy usługi zapewniające dotyczące działań za które był odpowiedzialny w ciągu roku poprzedzającego badanie²³. Zadania zapewniające dotyczące obszarów za które odpowiada zarządzający audytem wewnętrznym, muszą być nadzorowane przez osobę spoza audytu wewnętrznego²⁴. Audytorzy wewnętrzni mogą świadczyć usługi doradcze w zakresie działań operacyjnych, za które byli uprzednio odpowiedzialni²⁵, jednak jeśli w związku z wykonaniem czynności doradczych może nastąpić ograniczenie niezależności lub obiektywizmu audytorów, informacja ta musi zostać ujawniona audytowanemu przed podjęciem się zadania²⁶.

1.3 Biegłość i należyta staranność zawodowa

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 Audytu, 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.

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

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

Zachowanie należytej staranności zawodowej przez audytora wewnętrznego oznacza w szczególności:

²² Standard nr 1120

²³ Standard nr 1130. A1

²⁴ Standard 1130.A2

²⁵ Standard nr 1130.A2

²⁶ Standard 1130.C2

- 1) określanie celów zadania typu zapewniającego w oparciu o analizę ryzyka,
- 2) określanie adekwatnego zakresu zadania zapewniającego dla wykonania jego celu,
- 3) określanie adekwatnych kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych i uzgodnienie ich z audytowanym,
- 4) dopełnienie wymogów informacyjnych i sprawozdawczych w ramach realizowanego zadania audytowego,
- 5) gromadzenie wiarygodnych dowodów dla poparcia ustaleń i sformułowanych zaleceń,
- 6) prowadzenie monitoringu realizacji zaleceń audytu,
- 7) przeprowadzenie czynności sprawdzających w celu oceny efektów wdrożonych zaleceń.

W ramach prowadzonych zadań audytowych typu zapewniającego audytor dokonuje oceny systemu kontroli zarządczej 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.

Profesjonalizm pracy audytora wewnętrznego przejawia się w tym że:

- 1) podejmuje się przeprowadzenia tylko takich zadań, do których posiada wystarczającą wiedzę, umiejętności i doświadczenie,
- 2) prowadzi zadania audytowe zgodnie z przepisami prawa i Standardami,
- 3) podwyższa swoje kwalifikacje zawodowe oraz efektywność i jakość wykonywania zadań,
- 4) wykazuje się biegłością w stosowaniu standardów, procedur i technik audytu oraz ogólną orientacją w podstawowych zagadnieniach z takich tematów jak: rachunkowość, metody ilościowe, technologie informatyczne, zarządzanie ryzykiem i oszustwa. Ogólna orientacja oznacza umiejętność rozpoznawania istniejących lub potencjalnych problemów oraz określania, jakie dodatkowe badania należy przeprowadzić lub jaką pomoc uzyskać,
- 5) 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.

1.4 Ukierunkowane podejście na poprawę działania jednostki

Audytor wewnętrzny zajmuje się oceną systemu kontroli zarządczej między innymi poprzez badanie legalności, efektywności i skuteczności działań, oceny adekwatności zapisów w procedurach, wydajności systemu komunikacji, racjonalności gospodarowania zasobami, wydajności procesów kształtujących ład organizacyjny. Audytorzy 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 powinno go interesować ustalenie 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).

1.5 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:

- 1) przekazanie przez audytora wewnętrznego sprawozdań z realizowanych zadań audytowych stosownie do zakresu audytu (podmiotowego i przedmiotowego) za pośrednictwem Naczelnika Wydziału Audytu,
- 2) udostępnianie przez audytora wewnętrznego akt bieżących audytu osobom z zewnątrz za pośrednictwem Naczelnika Wydziału Audytu i zgodą Marszałka,
- 3) autoryzowanie przez audytora wewnętrznego dowodów i dokumentów wytworzonych w trakcie zadania audytowego włączanych do akt bieżących,
- 4) prowadzenie przez audytora wewnętrznego dokumentacji zadań audytowych w sposób zapewniający ich kompletność i integralność danych,
- 5) udostępnianie informacji związanej z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego z poszanowaniem przepisów prawa w zakresie ochrony danych osobowych i dostępie do informacji publicznej,
- 6) przetwarzanie informacji z zachowaniem zasad wynikających z aktualnej Polityki Bezpieczeństwa obowiązującej w Urzędzie.

2. OCENA FUNKCJONOWANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO²⁷

Istnieją dwa podstawowe sposoby oceny pracy audytu wewnętrznego: oceny wewnętrzne i oceny zewnętrzne.

Ocena wewnętrzna musi obejmować:

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

Bieżący monitoring polega na codziennym nadzorze, przeglądzie i pomiarze skuteczności i jakości działalności audytu wewnętrznego. Powinien on być włączony w codzienne zasady działania wykorzystywane do zarządzania działalnością audytu wewnętrznego i wykorzystywać procesy, narzędzia i informacje konieczne do oceny zgodności ze Standardami.

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.

Oceny zewnętrzne powinny być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną osobę lub zespół spoza organizacji. Osoba dokonująca oceny powinna posiadać odpowiednie kwalifikacje. Oznacza to, po pierwsze, że musi to być kompetentny,

²⁷

Odniesienie do standardów z grupy 1300

dplomowany 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, z kartą audytu, planami, procedurami oraz odpowiednimi wymogami prawnymi,
- 2) spełnienia oczekiwań kierownictwa w zakresie efektów działań audytu wewnętrznego (przysporzenia wartości 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.

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.

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*”²⁸.

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 wewnętrzne²⁹

Ocena wewnętrzna działań audytu wewnętrznego prowadzona jest przez:

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

przy czym ocena prowadzona przez audytorów i zarządzającego 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:

²⁸ Odniesienie do standardu nr 2430

²⁹ Odniesienie do standardu nr 1311

- a) ocenie przez audytorów wewnętrznych zgodności realizacji zadania audytowego ze standardami audytu wewnętrznego,
- b) ocenie przez audytorów dowodów audytu i akt sprawy,
- c) zatwierdzeniu programu zadania audytowego,
- d) ocenie przez Naczelnika Wydziału 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.

2.2 Oceny Zewnętrzne³⁰

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

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

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

3. MONITORING I SPRAWOZDAWCZOŚĆ Z DZIAŁALNOŚCI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO³¹

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 niniejszego dokumentu.

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 prowadzenia pomiaru wynikają z akt bieżących.

³⁰Odniesienie do standardu nr 1312

³¹Odniesienie do standardów nr 1320, 2060; 2421; 2440; 2600

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 lub/i 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. Dodatkowo w sprawozdaniu musi się znaleźć odniesienie do zgodności realizacji zadania ze Standardami audytu wewnętrznego³². Opracowane sprawozdanie z realizacji zadania audytowego wraz z aktami bieżącymi, audytor wewnętrzny przekazuje Naczelnikowi Wydziału Audytu w celu przeprowadzenia weryfikacji zgodności realizacji zadania z Definicją audytu i Standardami³³. 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:

- jasność zapisów,
- konstruktywność uwag.

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 kierownictwu komórek organizacyjnych Urzędu lub dyrektorom samorządowych jednostek organizacyjnych nie objętych zakresem podmiotowym audytu. Naczelnik Wydziału Audytu w przypadku ustalenia, że sprawozdanie z realizacji zadania audytowego zawierało istotne błędy i pominięcia³⁴ wydaje polecenie służbowe audytorowi wewnętrznemu dotyczące opracowania

³² Standard audytu 1321, 1322

³³ Standard audytu 1321, 1322 i 2340

³⁴ Standard audytu nr 2421

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 wykonania Planu audytu* 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. Monitorowanie realizacji zaleceń audytu i czynności sprawdzające są działaniami obligatoryjnymi zarówno dla zadań zapewniających jak i czynności doradczych³⁵.

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.

5. ZARZĄDZANIE AUDYTEM WEWNĘTRZNYM³⁶

5.1 Planowanie działalności audytu wewnętrznego³⁷

Założenia ogólne planowania i realizacji zadań audytowych:

- 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 Samorządu Województwa i określa ich poziom ekspozycji na ryzyko.

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

³⁵ Standard audytu 2500.A1 i 2500.C1

³⁶ Odniesienie do standardów grupy 2000

³⁷ Odniesienie do standardu nr 2010

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

- ocenę system kontroli zarządczej w danym obszarze ryzyka,
- złożoność zagadnień³⁸ i rozpiętość kierowania³⁹ w danym obszarze,
- 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.⁴⁰ Harmonogram opracowywany jest przed zatwierdzeniem planu audytu na dany rok przez Marszałka i komunikowany audytorom wewnętrznym po jego zatwierdzeniu.

5.1.1 Analiza ryzyka na etapie opracowywania planu audytu⁴¹

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 Samorząd Województwa wynikające z ustaw,
- 2) system kontroli zarządczej w Urzędzie i innych wojewódzkich samorządowych jednostkach organizacyjnych,
- 3) ryzyka wpływające na realizację celów i zadań Samorządu 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) Samorządu 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).

³⁸ 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.

³⁹ 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,
- systemy informacyjne stosowane w danym obszarze ryzyka.

⁴⁰ Standard audytu 2030

⁴¹ Odniesienie do standardu nr 2010. A1.

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.

| <i>Punkty</i> | <i>ISTOTNOŚĆ</i> | <i>KONTROLA ZARZĄDCZA</i> | <i>POWIĄZANIE Z ZASPAKAJANIEM POTRZEB W SFERZE SPOŁECZNEJ</i> | <i>STOPIEŃ SKOMPLIKOWANIA</i> |
|-------------------------------------|---|---|---|---|
| 1 | Działalność pomocnicza, brak udziału w realizacji celów strategicznych. Brak wpływu na gospodarkę finansową. | Silna – adekwatne, skuteczne i efektywne mechanizmy kontrolne. | Niski – nie zidentyfikowano istotnego wpływu czynników zewnętrznych. Nie występuje prawdopodobieństwo utraty wizerunku. | Niski – realizacja procesów prostych w obszarze jednorodnym. Obszar stabilny. |
| 2 | Działalność pośrednio zaangażowana w realizację celów strategicznych. Nieznaczny wpływ na gospodarkę finansową. | Racjonalna - wymaga w niektórych przypadkach doskonalenia. | Umiarkowany – występuje prawdopodobieństwo wpływu czynników zewnętrznych. Występuje niskie prawdopodobieństwo utraty wizerunku. | Średni – umiarkowana liczba procesów o umiarkowanym stopniu skomplikowania. Obszar średnio stabilny. |
| 3 | Działalność bezpośrednio zaangażowana w realizację celów strategicznych. Znaczny wpływ na gospodarkę finansową. | Umiarkowana - nie zabezpiecza przed wszystkimi ryzykami. | Wysoki – obszar podatny na wpływ czynników zewnętrznych. Występuje znaczne prawdopodobieństwo utraty wizerunku. | Duży – realizowana duża liczba procesów o średnim poziomie skomplikowania. Obszar narażony na zmiany. |
| 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. Występuje bardzo wysokie prawdopodobieństwo utraty wizerunku. | Bardzo duży - realizowana duża liczba procesów o dużym stopniu złożoności. Obszar narażony i podatny na zmiany. |
| Waga modelu | 0,30 | 0,30 | 0,15 | 0,25 |
| Czynniki wpływające na ocenę | 1. Wielkość przepływów finansowych. 2. Zaciąganie zobowiązań finansowych i udzielanie dotacji. 3. Realizacja Inwestycji. 4. Udział w procesie udzielania zamówień publicznych. 5. Wpływ działań na wyznaczenie i realizację celów strategicznych Samorządu. | 1. Wnioski z poprzednich audytów/kontroli. 2. Istniejące regulacje/procedury. 3. Wyniki oceny i przeglądu ryzyka. 4. Wyniki samooceny kontroli zarządczej. 5. Wyniki z analizy ryzyka w Urzędzie. | 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 procesów. 2. Granice obszarów i ich wzajemne powiązanie. 3. Ilość zmian prawnych i organizacyjnych zachodzących w obszarze/systemie. 4. Różnorodność realizowanych zadań. 5. Zmienność realizowanych zadań. |

Przy wyznaczaniu kryteriów 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.

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

$[(waga\ Istotność \times liczba\ punktów) + (waga\ kontrola\ zarządcza \times liczba\ punktów) + waga\ powiązanie\ z\ potrzebami\ społecznymi \times liczba\ punktów] + (waga\ stopień\ skomplikowania \times liczba\ punktów)$, gdzie 4 to maksymalna wartość liczbowa, jaką można przyznać każdemu z kryteriów oceny wrażliwości. Wynik z oceny wrażliwości należy pomnożyć przez współczynnik 0,6, co daje **Wa** – wynik oceny wrażliwości obszaru ryzyka przeprowadzonej przez audyt.

Priorytet kierownictwa (P)

Należy ustalić **P** – priorytet kierownictwa, który jest kolejną zmienną braną pod uwagę przy ustalaniu wrażliwości obszarów ryzyka.

Po zasięgnięciu opinii najwyższego kierownictwa Urzędu Marszałkowskiego w Toruniu określany jest priorytet kierownictwa. Ocena wrażliwości obszarów przez kierownictwo polega na ocenie każdego obszaru ryzyka poprzez wskazanie wartości punktowej wg poniższego schematu.

| 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 w celu ograniczenia wpływu czynnika na końcową ocenę ryzyka.

Wzór na obliczenie „Priorytetu kierownictwa” ma następującą postać:

$$P = \left\{ (0,6 \times M) + (0,2 \times S) + (0,2 \times Sk.) \right\} \times 0,4$$

lub

$$P = \left\{ (0,5 \times M) + (0,2 \times S) + (0,2 \times Sk.) + (0,1 \times D) \right\} \times 0,4$$

gdzie:

P – priorytet kierownictwa.

M – Marszałek Województwa lub Wicemarszałek lub Członek Zarządu

S – Sekretarz Województwa

Sk – Skarbnik Województwa

D – dyrektor departamentu.

Kryterium upływu czasu.

Kryterium upływu czasu 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) |
|---------------------------------|-----------------------------------|
| 3 lata lub powyżej 3 lat | 1,4 |
| 2 lata | 0,9 |
| 1 rok | 0,5 |
| w roku bieżącym | 0,1 |

Wrażliwość obszarów będzie wyznaczana według następującego wzoru.

$$W = (W_a + P) \times W_{da}$$

gdzie:

W – wrażliwość obszaru ryzyka

W_a – wynik oceny wrażliwości obszaru ryzyka przeprowadzonej przez audyt przy uwzględnieniu kryteriów wrażliwości obszarów

P – Priorytet kierownictwa

W_{da} - waga daty ostatniego audytu

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 1,40 jako obszary niskiego ryzyka,
- od 1,41 do 2,80 jako obszary średniego ryzyka,
- od 2,81 do 4,50 jako obszary wysokiego ryzyka,

Wrażliwość obszarów liczy się przy zastosowaniu arkusza Excel. 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.

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 Wydział Audytu 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 opartego 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:

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

RPA – roczny plan audytu;

K – liczba obszarów audytu krytycznego ryzyka

W – liczba obszarów audytu o wysokim ryzyku;

S – liczba obszarów audytu o średnim ryzyku;

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. 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.

5.1.2 Określenie zasobów koniecznych do przeprowadzenia audytu wewnętrznego⁴².

Naczelnik Wydziału Audytu 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. Naczelnik Wydziału Audytu 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 Audytu 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.

⁴² 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

Audytor wewnętrzny 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.

5.1.3 Zasady prowadzenia oceny systemu kontroli zarządczej w ramach zadań audytowych

Badanie i ocenę systemu kontroli zarządczej, audytor powinien przeprowadzić 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 zarządzania⁴³ w badanym obszarze i zrozumienie sposobu jego funkcjonowania,
- 2) ustalenie, które elementy tego systemu mają kluczowe znaczenie dla audytowanej działalności,
- 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 czynności audytowych, audytor wewnętrzny upewnia się między innymi czy:

⁴³ 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.

- 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 organizacyjny⁴⁴ 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 audytu⁴⁵ 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.

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

Audytor wewnętrzny realizując zadanie audytowe typu zapewniającego dokonując oceny systemu kontroli zarządczej⁴⁶ 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

⁴⁴ 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”.

⁴⁵ Obiekt audytu może stanowić mechanizm kontrolny.

⁴⁶ 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.

celu kontroli zarządczej oraz czy mechanizmy były odpowiednie do występujących⁴⁷ 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. 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:

- funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza lub,
- funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza w stopniu wystarczającym lub,
- funkcjonowała w stopniu ograniczonym, z czego wynikały te ograniczenia lub,
- nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

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 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 operacyjnych 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

⁴⁷ występujących to znaczy zidentyfikowanych przez audytora wewnętrznego w wyniku prowadzonego przeglądu wstępnego oraz w wyniku późniejszych badań audytowych przeprowadzonych w ramach realizacji zadania.

stopnia zaawansowania ich realizacji. Istniejące mechanizmy kontrolne zostały zaprojektowane i są stosowane w sposób pozwalający na zminimalizowanie potencjalnego ryzyka niezrealizowania zakładanych celów i zadań. 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 lub/i jakość realizowanych zadań. trakcie zadania audytowego audytor kierując się celowością oceny danego elementu może wyłączyć z oceny którąś z cech mechanizmu wskazując na przesłanki takiego działania.⁴⁸ Ponadto audytor z uwagi na ograniczone zasoby audytu może 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 przez audytora jakie nieprawidłowości lub jaki poziom ryzyka uprawnia do wprowadzenia lub zmiany mechanizmu kontrolnego i jaki jest oczekiwany efekt danej zmiany.

5.2. Dokumentowanie działań audytu wewnętrznego

Audytorzy wewnętrzni, muszą dokumentować⁴⁹ pracę wykonaną w ramach realizowanych zadań (zapewniających i czynności doradczych). Dokumentacja wytworzona w ramach 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 publicznej⁵⁰ za pośrednictwem zarządzającego audytem wewnętrznym, zgodnie z grupą standardów 2440 i obowiązującymi zasadami zatwierdzania pism w Urzędzie.

5.2.1 Ogólne zasady prowadzenia akt audytu.

Akta audytu 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

⁴⁸ Powiązanie ze stosowaniem standardu 1220 A1.

⁴⁹ Standardy grupy nr 2300

⁵⁰ ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1764, z 2017 r. poz. 933)

zadań audytowych ponosi audytor wewnętrzny lub koordynator zadania audytowego. Nadzór nad prowadzeniem akt bieżących sprawuje Naczelnik Wydziału Audytu.

Akta audytu 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 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.

5.2.2 Stałe akta audytu wewnętrznego

Stałe akta audytu zawierają w szczególności:

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

5.2.3 Bieżące akta audytu wewnętrznego

5.2.3.1 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: otwierającej, oraz z narady zamykającej - jeżeli narady te zostały przez audytora zwołane,

- 3) dokumenty sporządzone oraz otrzymane przez audytora w trakcie realizacji zadania zapewniającego stanowiące dowody audytu,
- 4) wstępne wyniki audytu wewnętrznego wraz z dowodami prowadzonych uzgodnień wyników,
- 5) sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego wraz z pismami przekazującymi sprawozdanie Marszałkowi i audytowanym oraz z wynikami weryfikacji sprawozdania przez zarządzającego audytem wewnętrznym,
- 6) dokumenty wytworzone lub otrzymane przez audytora w związku z wykonywaniem czynności doradczych w ramach realizowanego zadania zapewniającego – jeśli były wykonywane,
- 7) dokumentacja z prowadzonego monitoringu i czynności sprawdzających,

5.2.3.2 Bieżące akta audytu zadań doradczych

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

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) dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego i zgromadzone w trakcie realizacji zadania będące dowodami:
 - wykonania czynności doradczych (np. protokoły spotkań, listy obecności, dokumentacja szkolenia jeśli było prowadzone w ramach zadania),
 - ustaleń audytu (np. kwestionariusze, ankiety, zestawienia, arkusze ustaleń),
- 3) wyniki zadań audytowych i czynności sprawdzających (np. ustalenia audytu, sprawozdanie, notatka informacyjna z czynności sprawdzających).

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.

5.2.3.3 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).

5.2.4 Dokumentowanie działań audytu

Przed opracowaniem wstępnych wyników audytu 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 dysponowali 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 (przykładowo: informacje na temat oceny skuteczności procesu rozpatrywania skarg zgromadzone są zarówno w oparciu o informacje pochodzące z komórki organizacyjnej rozpatrującej skargi, jak i z komórek powiązanych (merytorycznych) oraz jednostek prowadzących działalność o podobnym charakterze przy czym informacje te zostały zgromadzone przy zastosowaniu różnorodnych narzędzi audytowych np. wywiady, analizę dokumentów, obserwacje itp.),
- **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 zawsze gdy jest to możliwe innymi dowodami),
- kopie dokumentów,
- statystyki, porównania, analizy, arkusze ustaleń opracowane przez audytora/zespół audytowy na podstawie dokumentacji źródłowej.

Źródła dowodów audytu

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

Tab. Logika opracowania dowodów audytu ze względu na źródło ich pochodzenia

| Źródło | Dochodzenie do dowodu |
|---|--|
| 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 lub/i 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/zespół audytowy 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.

5.2.5 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.

6. Zmiany Procedur Audytu Wewnętrznego

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

IV KSIĘGA PROCEDUR AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

1. METODY I TECHNIKI IDENTYFIKACJI RYZYKA W RAMACH REALIZACJI ZADAŃ AUDYTOWYCH

Metody identyfikacji ryzyka, jakie mogą być stosowane przez audytorów zatrudnionych w Urzędzie:

- 1) samodzielna – audytor identyfikuje ryzyko na podstawie informacji i dokumentów wewnętrznych i zewnętrznych i ocenia jego istotność,
- 2) wewnętrzna (z *wyłączeniem audytora*) – wybrani pracownicy znający różne obszary działalności Samorządu Województwa np. dyrektorzy departamentów Urzędu, dyrektorzy wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych, Sekretarz Województwa, Skarbnik Województwa, Członkowie Zarządu lub inni pracownicy i identyfikują ryzyko i oceniają jego istotność,
- 3) mieszana – połączenie dwóch wyżej wymienionych metod.

Możliwe techniki identyfikacji ryzyka do wykorzystania przez audytorów wewnętrznych w Urzędzie to:

- 1) analiza środowiskowa – zmiany środowiska zewnętrznego i wewnętrznego i ich wpływ na realizację zadań,
- 2) scenariusze zagrożeń – ominięcie wdrożonych mechanizmów kontroli - oszustwo, przypadek,
- 3) analiza potencjalnych strat.

Powyżej zaprezentowane metody identyfikacji ryzyka nie stanowią katalogu zamkniętego.

1.1 Ocena ryzyka i określanie jego istotności

Ocena ryzyka i określanie jego istotności jest niezbędnym elementem w pracy audytora wewnętrznego. Na etapie opracowywania programu zadania audytowego i formułowaniu 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 zostały ustanowione w celu jego ograniczenia. W tym celu audytor winien opracować mapę ryzyk i mechanizmów kontrolnych zidentyfikowanych w audytowanym obszarze oraz dokonać oceny ryzyka kierując się kryteriami oceny ryzyka obowiązującymi w Urzędzie. 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.

Audytor Wewnętrzny dokonując analizy ryzyka na etapie planowania zadania audytowego kieruje się zasadami wynikającymi z instrukcji oceny ryzyka stanowiącej załącznik do Procedury Systemu Zarządzania Jakością (VII.03.00/03 Zarządzanie Ryzykiem) oraz między innymi uwzględnia:

- 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 badania audytor 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.

Istotność ryzyka jest to iloczyn prawdopodobieństwa wystąpienia danego zdarzenia oraz jego wpływu/skutku na organizację (*potencjalnej straty*).

Prawdopodobieństwo - prawdopodobieństwo zajścia danego zdarzenia wyliczone z wykorzystaniem rachunku prawdopodobieństwa lub przyjęte metodą profesjonalnego osądu na podstawie danych z wcześniejszych kontroli audytów lub innych źródeł.

Wpływ/skutek - wyliczony (*na ogół w wartościach pieniężnych lub określony poprzez kontekst*) efekt zajścia tego zdarzenia.

Istotność ryzyka jest miarą:

- 1) możliwych bezpośrednich i pośrednich konsekwencji finansowych w przypadku zajścia zdarzenia (*w tym kosztów działań naprawczych*),
- 2) znaczenia dla realizacji poszczególnych celów realizowanych przez Samorząd Województwa (w skrajnych sytuacjach *skutkiem zajścia zdarzenia jest niezrealizowanie tych celów – w miarę możliwości winno być wyrażone w sposób mierzalny np. w zł lub poprzez kontekst*),
- 3) strat, które nie mają wymiaru finansowego, np. utrata dobrego wizerunku organizacji, osłabienie ładu organizacyjnego itp.

2. PROCESY REALIZOWANE W OBSZARZE DZIAŁALNOŚCI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

2.1 Planowanie działalności audytu wewnętrznego

Naczelnik Wydziału Audytu jest odpowiedzialny za opracowanie planu audytu na dany rok. Naczelnik 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 5.1.1 Programu Zapewnienia i Poprawy Jakości. Minimalne wymagania w zakresie zawartości planu audytu zostały wskazane § 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 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 pisemnie pomiędzy Marszałkiem, a zarządzający audytem wewnętrznym. Zmiana w planie audytu nie wymaga opracowania kolejnego planu audytu. Roczny plan audytu w jednostce opracowany do końca grudnia roku poprzedzającego rok objęty planem jest jedynym dokumentem planistycznym dotyczącym audytu funkcjonującym w Urzędzie.

Charakterystyka procesu *Planowanie działalności audytu wewnętrznego* i ścieżka opracowywania i zatwierdzania planu audytu na dany rok zostały przedstawione w poniższej tabeli.

TAB. NR 1 Planowanie działalności audytu wewnętrznego.

| | | |
|---|--|--|
| Nazwa procesu | Planowanie działalności audytu | |
| Cel procesu | Zapewnienie skutecznej i efektywnej działalności audytu wewnętrznego. | |
| Podmioty zaangażowane | Marszałek; zarządzający audytem wewnętrznym, Sekretarz Województwa Kujawsko-Pomorskiego, Skarbnik Województwa Kujawsko-Pomorskiego i fakultatywnie dyrektorzy komórek organizacyjnych UM i dyrektorzy jednostek. | |
| Właściciel procesu | Marszałek Województwa. | |
| Lider procesu | Zarządzający audytem wewnętrznym. | |
| Wejście procesu | 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. | |
| Wyjście procesu | Plan audytu na dany rok | |
| Wskaźniki procesu | 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. | |
| Sposób monitorowania | Okresowy przegląd założeń i poziomu wykonania planu audytu. | |
| Procedura opracowania planu audytu na dany rok | | |
| Etapy procesu | Działanie | Wykonawca |
| Analiza ryzyka | 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 |
| Określenie zasobów potrzebnych do realizacji audytu wewnętrznego | 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 |
| Opracowanie projektu Planu audytu i harmonogramu jego realizacji | 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 |
| Zatwierdzenie Planu audytu | Przekazanie planu audytu do zatwierdzenia | Zarządzający audytem wewnętrznym |
| | Zatwierdzenie planu audytu | Marszałek |
| Udostępnienie planu audytu | Zamieszczenie na stronie internetowej planu audytu lub przekazanie informacji o planowanych zadaniach audytowych audytowanym. | Zarządzający audytem wewnętrznym |

2.2 Sprawozdawczość z wykonania planu audytu

Zarządzający audytem wewnętrznym do końca stycznia każdego roku sporządza sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego w Urzędzie. 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 tabeli nr 2.

TAB. NR 2 Sprawozdawczość z wykonania planu audytu

| | |
|------------------------------|--|
| Nazwa procesu | Sprawozdawczość z wykonania planu audytu |
| Cel procesu | Zapewnienie Marszałkowi rzetelnej informacji o działalności audytu wewnętrznego. |
| Podmioty zaangażowane | Zarządzający audytem wewnętrznym |
| Właściciel procesu | Zarządzający audytem wewnętrznym |

| | | |
|--|--|--|
| Lider procesu | Zarządzający audytem wewnętrznym | |
| Wejście procesu | 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. | |
| Wyjście procesu | Sprawozdanie z wykonania planu audytu. | |
| Wskaźniki procesu | 1) Terminowość opracowania sprawozdania. 2) Kompletność danych sprawozdawczych. 3) Wiarygodność danych sprawozdawczych. | |
| Sposób monitorowania | Analiza danych. | |
| Procedura opracowania sprawozdania z planu audytu | | |
| Etapy procesu | Działanie | Wykonawca |
| Opracowanie danych sprawozdawczych | 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: <ul style="list-style-type: none"> • zadania zapewniające i czynności doradcze, • monitoring zaleceń audytu, • czynności sprawdzające, oraz ustalenie zasobów wykorzystanych na: <ul style="list-style-type: none"> • 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 |
| Opracowanie sprawozdania z planu audytu | 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 i audytor wewnętrzny |
| Udostępnienie informacji sprawozdawczej | 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 |

2.3 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 5.2.4 *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.

2.3.1 Realizacja zadań zapewniających

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. Audytor wewnętrzny 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 opisu 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 audytor wewnętrzny może w trakcie realizacji zadania zapewniającego dokonać zmian w jego programie. Zmiany w programie powinny być uzasadnione. Mogą na przykład wynikać z pozyskania dodatkowych istotnych informacji już po rozpoczęciu zadania lub konieczności rozszerzenia zakresu zadania, np. w związku ze zidentyfikowaniem nowych ryzyk.

Charakterystyka procesu realizacji zadań zapewniających i ścieżka ich wykonania zostały przedstawione w tabeli nr 3.

TAB. NR 3 Realizacja zadań zapewniających

| Nazwa procesu | Realizacja zadań audytowych zapewniających |
|-----------------------|---|
| Cel procesu | Wykonanie oceny kontroli zarządczej. |
| Podmioty zaangażowane | Audytor wewnętrzny, audytowany. |
| Właściciel procesu | Zarządzający audytem wewnętrznym. |
| Lider procesu | Audytor wewnętrzny/Koordynator zadania audytowego. |
| Wejście procesu | 1) Upoważnienie do realizacji zadania audytowego. 2) Pismo o wszczęciu zadania audytowego. 3) Plan audytu i harmonogram jego wykonania. |
| Wyjście procesu | 1) Ustalenia audytu. 2) Ogólna ocena systemu kontroli zarządczej. 3. Ewentualne zalecenia audytu. 4) Ewentualna opinia audytu. 5) Ewentualne wskazanie dobrych praktyk. |
| Wskaźniki procesu | 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. | |
| Sposób monitorowania | Analiza danych. | |
| Procedura realizacji zadania audytowego zapewniającego | | |
| Etapy procesu | Działanie | Wykonawca |
| Przegląd wstępny | 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 oceny mechanizmów kontrolnych. | Audytor wewnętrzny/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. |
| Zbieranie dowodów audytu | 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. |
| Opracowywanie dowodów audytu | Opracowanie wstępnych ustaleń audytu oraz analiza przyczyn i skutków zidentyfikowanych problemów. | Audytor wewnętrzny/zespół audytowy. |
| | Sformułowanie ewentualnych zaleceń audytu. | Audytor wewnętrzny/zespół audytowy. |
| Uzgadnianie wstępnych wyników audytu | Przedstawienie wstępnych ustaleń audytu audytowanym w celu ich uzgodnienia. | Audytor wewnętrzny/koordynator zadania. |
| | Sformułowanie i przedłożenie zastrzeżeń do wstępnych ustaleń audytu. | Audytowany/audytowani. |
| Opracowanie i przekazanie sprawozdania z realizacji zadania audytowego | 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 audytu. Zgłoszenie ewentualnych uwag do kompletności dowodów i przejrzystości zapisów w sprawozdaniu. | Zarządzający audytem wewnętrznym. |
| | Analiza zgłoszonych uwag i ewentualna modyfikacja | Audytor |

| | | |
|---|---|--|
| | zapisów w sprawozdaniu. | wewnętrzny/zespół audytowy. |
| | Przekazanie sprawozdania do Naczelnika Wydziału wraz z projektami pism do audytowanych i Marszałka. | Audytór 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, audytór wewnętrzny/ koordynator zadania. |
| Monitoring realizacji zaleceń audytu | W przypadku odmowy realizacji zaleceń audytu przez audytowanych poinformowanie o tym fakcie Marszałka i pozyskanie informacji na temat jego stanowiska odnośnie wdrożenia zaleceń audytu. | Audytór 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. | Audytór 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. | Audytór Wewnętrzny. |
| | W sytuacji braku podjęcia przez audytowanych wystarczających działań zapewniających terminowe wdrożenie zaleceń, poinformować o tym fakcie zarządzającego audytem wewnętrznym i Marszałka. | Audytór wewnętrzny, zarządzający audytem wewnętrznym. |
| | Podjąć stosownie do zaleceń Marszałka ewentualne działania mające na celu przyspieszenie wdrożenia zaleceń audytu. | Zarządzający audytem wewnętrznym, audytór Wewnętrzny. |

2.3.2 Realizacja czynności doradczych

Sposób realizacji czynności doradczych i dokumentowanie procesu ich realizacji zależy od ich charakteru. W rozporządzeniu nie określono tych zagadnień. W wyniku czynności doradczych audytór 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 tabeli nr 4.

TAB. NR 4 Realizacja czynności doradczych dotyczących oceny procedur lub działalności

| | |
|------------------------------|---|
| Nazwa procesu | Realizacja czynności doradczych w postaci badania procedur i/lub działalności |
| Cel procesu | Wspieranie Marszałka Województwa w realizacji celów i zadań. |
| Podmioty zaangażowane | Audytór wewnętrzny, audytowany. |
| Właściciel procesu | Zarządzający audytem wewnętrznym. |
| Lider procesu | Audytór Wewnętrzny/Koordynator zadania audytowego. |
| Wejście procesu | 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. | |
| Wyjście procesu | 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. | |
| Wskaźniki procesu | 1. Czas realizacji zadania. 2) Liczba wydanych ewentualnych zaleceń. 3) Liczba sformułowanych ewentualnych opinii. 4) Liczba wskazanych ewentualnych dobrych praktyk. 5) Liczba sformułowanych ewentualnych wniosków. 5) Liczba przyjętych zaleceń do realizacji. 6) Wynik oceny realizacji zadania przez audytowanych. | |
| Sposób monitorowania | Analiza danych | |
| Procedura realizacji czynności doradczych wykonywanych w formie badania procedur i/lub działalności, | | |
| Etapy procesu | Działanie | Wykonawca |
| Przeгляд wstępny i opracowanie programu zadania audytowego | 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. |
| Realizacja czynności audytowych typu doradczego | 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. |
| Uzgadnianie wstępnych wyników audytu | Przedstawienie audytowanym wstępnych ustaleń audytu i ewentualnych zaleceń w celu ich uzgodnienia. | Audytor wewnętrzny/koordynator zadania. |
| | Sformułowanie i przedłożenie zastrzeżeń do wstępnych ustaleń audytu. | Audytowany/audytowani. |
| Opracowanie i przekazanie sprawozdania z realizacji zadania audytowego | 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 audytu. 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 | Audytor wewnętrzny/koordynator |

| | | |
|---|---|---|
| | i Marszałka. | 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. |
| Monitoring realizacji zaleceń audytu | 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. |

2.4 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 poddany audytowi, podniesienie efektywności działań w tym obszarze itd.

Tab. nr 5

| Nazwa procesu | Czynności sprawdzające wykonania zaleceń audytu | |
|--|---|-----------|
| Cel procesu | Ocena efektów wdrożenia zaleceń audytu. | |
| Podmioty zaangażowane | Marszałek, zarządzający audytem wewnętrznym, audytor wewnętrzny, audytowany. | |
| Właściciel procesu | Zarządzający audytem wewnętrznym. | |
| Lider procesu | Audytor wewnętrzny. | |
| Wejście procesu | 1) Sprawozdanie z zadania audytowego. 2) Informacje z monitoringu realizacji zaleceń audytu. | |
| Wyjście procesu | Notatka informacyjna z czynności sprawdzających zawierająca ocenę sposobu wdrożenia zaleceń i dane na temat czy wdrożone zalecenia przyniosły zakładany efekt. | |
| Wskaźniki procesu | 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. | |
| Sposób monitorowania | Analiza danych | |
| Procedura realizacji czynności sprawdzających | | |
| Etapy procesu | Działanie | Wykonawca |

| | | |
|---|--|-----------------------------------|
| Wszczęcie czynności sprawdzających | 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 |
| Ustalenie poziomu realizacji zaleceń i efektów ich wdrożenia | Zebrań 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 |
| Opracowanie notatki informacyjnej z czynności sprawdzających | 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. |
| Udostępnienie informacji z czynności sprawdzających | 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 wykorzystanie informacji ujętych w notatce do: - opracowania sprawozdania rocznego z wykonania planu audytu, - opracowania planu audytu na kolejne okresy. | Zarządzający audytem wewnętrznym. |