

Załącznik Nr 2 do Zarządzenia Nr 2 /2008
Rzecznika Praw Obywatelskich
z dnia 10 stycznia 2008 roku

Sygnatura: BRPO-AW-0930-29/07

Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich

**PROCEDURY
AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

dnia 10 stycznia 2008 roku

SPIS TREŚCI	str.
A. WSTĘP	
Założenia operacyjne audytu wewnętrznego	3
Zasady działania audytu wewnętrznego	4
B. METODYKA AUDYTU – PROCEDURY I TECHNIKI	
Planowanie audytu wewnętrznego	
Ocena ryzyka – identyfikacja i analiza ryzyka	5
Roczny plan audytu	6
Planowanie zadania audytowego	
Wstępny przegląd	8
Techniki badania	9
Cele, obiekty, kryteria i zakres zadania audytowego	10
Program zadania audytowego	10
Przeprowadzenie zadania audytowego	
Narada otwierająca	11
Czynności audytowe i techniki badania	11
Wstępne ustalenia, uwagi i wnioski	12
Narada zamykająca	13
Sprawozdawczość	
Sprawozdanie z przeprowadzenia zadania audytowego	13
Sprawozdanie roczne z przeprowadzenia audytu wewnętrznego	14
Czynności sprawdzające, dokumenty robocze i akta audytu	
Czynności sprawdzające	14
Dokumenty robocze audytu	15
Akta audytu wewnętrznego	15
Ocena pracy audytora wewnętrznego	17

ZAŁĄCZNIKI (wzory dokumentów roboczych)

1. UPOWAŻNIENIE DO PRZEPROWADZENIA AUDYTU W ROKU ____
2. PROTOKÓŁ NARADY OTWIERAJĄCEJ
3. PROTOKÓŁ NARADY ZAMYKAJĄCEJ
4. SPRAWOZDANIE Z PRZEPROWADZENIA ZADANIA AUDYTOWEGO
5. FORMULARZ WYWIADU
6. PROGRAM ZADANIA AUDYTOWEGO
7. ZESTAWIENIE ETAPÓW ZADANIA AUDYTOWEGO
8. CELE I KRYTERIA ZADANIA AUDYTOWEGO
9. OBIEKTY ZADANIA AUDYTOWEGO
10. ANALIZA RYZYKA NA ETAPIE ZADANIA AUDYTOWEGO
11. KWESTIONARIUSZ KONTROLI WEWNĘTRZNEJ
12. KWESTIONARIUSZ SAMOOCENY RYZYKA
13. WSTĘPNE UWAGI I WNIOSKI
14. CHARAKTERYSTYKA OBSZARÓW AUDYTU NA ETAPIE PLANU ROCZNEGO
15. WSTĘPNA OCENA OBSZARÓW RYZYKA NA ETAPIE PLANU ROCZNEGO
16. WYNIKI ANALIZY RYZYKA NA ETAPIE PLANU ROCZNEGO
17. PLAN AUDYTU WEWNĘTRZNEGO NA ROK ____
18. KWESTIONARIUSZ PRZEGLĄDU POAUDYTOWEGO

A. WSTĘP

1. **Wymóg opracowania i stosowania procedur audytu wewnętrznego** w Biurze Rzecznika Praw Obywatelskich (Biurze) wynika z następujących norm:
 - Standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych¹, tj. standardu 2040 – Zasady i procedury: *Zarządzający audytem wewnętrznym powinien ustalić zasady oraz procedury służące kierowaniu działaniami audytu wewnętrznego*;
 - Instrukcji audytu wewnętrznego w Biurze stanowiącej załącznik do Zarządzenia Nr 10 Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 3 grudnia 2002 r. w sprawie wprowadzenia w Biurze Rzecznika Praw Obywatelskich audytu wewnętrznego, zm. Zarządzeniem Nr 11/2006 Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 24 listopada 2006 r.
2. **Procedury audytu wewnętrznego (PAW)**, opracowane przez audytora wewnętrznego (audytora) zatrudnionego w Komórce Audytu Wewnętrznego, ustala w zarządzeniu Rzecznik Praw Obywatelskich. Zmiany PAW wymagają zachowania trybu ich wydania.
3. **Celem procedur audytu wewnętrznego** jest przedstawienie organizacji i zakresu działania Komórki Audytu Wewnętrznego w Biurze oraz reguł postępowania w trakcie wykonywania czynności w takich procesach, jak:
 - planowanie audytu i ocena ryzyka,
 - przygotowanie i realizacji zadań audytowych,
 - formułowanie zaleceń (uwag i wniosków),
 - komunikowanie wyników i sprawozdawczość.
 - monitorowanie realizacji zaleceń (czynności sprawdzające).

Założenia operacyjne audytu wewnętrznego

4. **Niezależność** - audytor nie może być narażony na próby narzucenia obszarów audytu, wpływ na sposób wykonywania pracy, czy przekazywania wyników oraz na udział w wykonywaniu czynności operacyjnych Biura.
5. **Zakres uprawnień** - audytor nie wdraża, a jedynie dokonuje przeglądu zasad i procedur funkcjonowania Biura, a także wbudowanych w nich mechanizmów zarządzania i kontroli.
6. **Relacje z kierownikami i personelem** jednostek organizacyjnych² – audytor, w celu prowadzenia audytu wewnętrznego, ma prawo wglądu do wszelkich informacji, danych, dokumentów i innych materiałów związanych z funkcjonowaniem Biura, w tym zawartych na elektronicznych nośnikach informacji, jak również wykonywania z nich kopii, odpisów,

¹ Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego wydane przez Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA-Polska, ogłoszone na stronie internetowej Ministerstwa Finansów

² O ile w niniejszych Procedurach Audytu Wewnętrznego jest mowa o jednostkach organizacyjnych Biura, rozumie się pod tym pojęciem komórki organizacyjne w rozumieniu art. 55 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 112, poz. 765).

wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej.³

7. **Pracownicy Biura są obowiązani**, na żądanie audytora, udzielać informacji i wyjaśnień, a także potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi i zestawienia.
8. **Koordinacja działań z audytorami i kontrolerami zewnętrznymi** – zapewnienie współpracy w celu wymiany informacji i zminimalizowania powielania wykonywanych prac.
9. **Reakcja na wyniki audytu i czynności sprawdzające** – dążenie do osiągnięcia porozumienia z kierownikiem i pracownikami jednostki audytowanej w sprawie przedstawionych ustaleń stanu faktycznego, dokonanej analizy przyczyn i skutków stwierdzonych uchybień oraz zaleceń (uwag i wniosków).

Zasady działania audytu wewnętrznego

10. **Zasady działania audytu** umożliwiające osiągnięcie celów postawionych przed audytem wewnętrznym obejmują w szczególności:
 - zapewnienie wysokiej jakości audytu,
 - przełożenie możliwości (zasobów) KAW⁴ na obszary ryzyka,
 - ukierunkowanie audytu wewnętrznego na poprawę działalności Biura,
 - wyznaczenie poziomu istotności,
 - obiektywizm i bezstronność,
 - swobodny obieg informacji – swoboda porozumiewania się,
 - stałe doskonalenie zawodowe audytora wewnętrznego (profesjonalizm),
11. **Wysoka jakość audytu wewnętrznego** polega w szczególności na dążeniu przez audytora do unikania błędów i pomyłek w trakcie podejmowanych czynności audytowych, a także na rzetelnym, z zachowaniem zasad etyki, realizowaniu zadań audytowych. Osiągnięcie tego celu wymaga w szczególności stosowania standardowych wzorów dokumentów roboczych audytu⁵, a także procedur kontroli jakości umożliwiających uzyskanie satysfakcjonującego poziomu i efektów wykonywanych prac. Audytor nie powinien uchylać się od przedstawiania zaleceń mogących skutkować koniecznością podjęcia trudnych decyzji. Obowiązkiem zachowania rzetelności przez audytora jest ponadto zidentyfikowanie nieadekwatnych kontroli i zaproponowanie usprawnień istniejących procedur, czy praktyki działania w Biurze.
12. **Przełożenie możliwości (zasobów) KAW na obszary ryzyka.** Audytor powinien tak opracowywać plany audytu i przeprowadzać czynności audytowe, ażeby możliwie najlepiej wykorzystać dysponowane środki i czas pracy. W tym celu audytor przeprowadza analizę ryzyka, identyfikując te obszary działania Biura, które powinny być poddane badaniu w pierwszej kolejności.
13. **Ukierunkowanie audytu na poprawę działalności Biura.** Głównym zadaniem audytu wewnętrznego jest poprawa działalności Biura, a nie stwierdzenie nieprawidłowości. Ocena ujawnionych nieprawidłowości powinna wyraźnie zmierzać w kierunku ustalenia działań

³ Należy dążyć do tego, aby audytor wewnętrzny posiadał możliwie wysoki stopień dopuszczenia do informacji niejawnych tak, by zminimalizować ryzyko odmowy dostępu do informacji objętych którąś z klauzuli niejawności (por. standardy ogólne audytu – organizacja).

⁴ Komórka Audytu Wewnętrznego.

⁵ Wzory dokumentów roboczych audytu wewnętrznego stanowią załączniki do Procedur Audytu Wewnętrznego.

korygujących, które służyłyby poprawie funkcjonowania Biura w badanym obszarze. Przedstawiane uwagi i wnioski (zaleceń) powinny umożliwiać osiągnięcie lepszych efektów działalności Biura, a przez to uzyskanie wartości dodanej.

B. METODYKA AUDYTU – PROCEDURY I TECHNIKI

14. Planowanie audytu

Ocena ryzyka – identyfikacja i analiza ryzyka.

14.1. Ryzyko jest prawdopodobieństwem wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania działania, którego skutkiem może być szkoda w majątku lub wizerunku Biura lub które przeszkodzi w osiągnięciu wyznaczonych celów i zadań.

14.2. Zarządzanie ryzykiem jest procesem oceny i przeciwdziałania skutkom ryzyka przez zastosowanie racjonalnych (adekwatnych) środków. Audytor wewnętrzny nie jest odpowiedzialny za zarządzanie ryzykiem w Biurze. Zadaniem audytu jest identyfikacja i analiza występującego ryzyka w celu oceny, czy w Biurze występuje właściwy system zarządzania ryzykiem. Dokonując oceny systemu zarządzania ryzykiem, audytor powinien przyczynić się do jego usprawnienia. W procesie oceny ryzyka następuje identyfikacja obszarów ryzyka, a następnie analiza ryzyka, w wyniku której obszary ryzyka uszeregowuje się według poziomu oceny ich ważności dla działania Biura, a tym samym kolejności uwzględnienia w planie audytu lub realizacji zadania audytowego.

14.3. Audytor identyfikuje i ocenia ryzyka związane z systemem zarządzania i kontroli w Biurze, biorąc pod uwagę w szczególności:

- cele i zadania Biura,
- przepisy prawa i regulacje wewnętrzne dotyczące działania Biura,
- wyniki wcześniej przeprowadzonych zadań audytowych i kontroli,
- wyniki wcześniej dokonanych ocen adekwatności, efektywności i skuteczności systemów zarządzania i kontroli, w tym procedur i mechanizmów kontroli,
- sprawozdania finansowe z wykonania budżetu, a także inne informacje o wynikach działalności Biura,
- wewnętrzne i zewnętrzne czynniki ryzyka mające wpływ na realizację celów Biura,
- liczbę, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych,
- liczbę i kwalifikacje pracowników,
- opinie kierownictwa Biura, Dyrektora Biura, kierowników i pracowników jednostek organizacyjnych,
- wyniki wywiadów i rozmów przeprowadzonych przez audytora

14.4. Analiza ryzyka jest metodą oceny podatności systemu lub grupy systemów na czynniki ryzyka, tj. działania, zaniechania działań oraz wydarzenia wewnętrzne i zewnętrzne sprzyjające wystąpieniu ryzyka w Biurze, którymi mogą być przykładowo:

- cele i zadania,
- działania Biura mogące wpływać na opinię publiczną,

- przepisy prawne,
- liczba, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych,
- wielkość majątku,
- postawy etyczne pracowników, ich nastawienie i motywacja do realizacji zadań,
- zmiany struktury organizacyjnej,
- specyficzne ryzyka związane z obszarem działania komórek organizacyjnych,
- jakość i bezpieczeństwo stosowanych systemów informatycznych,
- jakość kierowania danymi jednostkami organizacyjnymi, w tym doświadczenie i kwalifikacje dyrektorów, naczelników i kierowników,
- wyniki wcześniej przeprowadzonych audytów lub kontroli,
- upływ czasu od poprzedniego audytu lub kontroli,
- sposób reakcji na zgłoszone przez KAW uwagi i wnioski, w tym podjęcie działań naprawczych.

14.5. Model oceny ryzyka i nadawania znaczenia poszczególnym obszarom ryzyka opiera się na następujących założeniach:

- **Punktem wyjścia jest** ustalenie obszarów działania Biura, czyli systemów funkcjonalnych, a następnie analiza ryzyka uwzględniająca w szczególności: zadania i organizację wewnętrzną, zgrupowanie podstawowych jednostek organizacyjnych w tych systemach, a także wzajemne oddziaływanie tych systemów. W obszarach ryzyka ustala się potencjalne zadania audytowe, tj. procesy, problemy i zagadnienia wymagające przeprowadzenia audytu wewnętrznego.
- Audytor **przeprowadza wstępną selekcję** potencjalnych zadań audytowych zgrupowanych w poszczególnych obszarach. W tym celu audytor, przy pomocy skali punktowej 1 do 3 ocenia prawdopodobieństwo wystąpienia problemu⁶ w danym obszarze wskutek oddziaływania 5. czynników ryzyka: ustalenia poprzednich audytów, wrażliwość, środowisko kontroli, zaufanie do kierownictwa, zmiany w ludziach/systemach, złożoność.
- **Po wstępnej selekcji**, kierownictwo Biura oraz Dyrektor Biura i audytor, przy pomocy 5. czynników ryzyka wskazanych wyżej dokonują przy pomocy 4. stopniowej skali⁷ oceny ryzyka dla poszczególnych zadań audytowych; kierownictwo Biura wskazuje przy tym swoje priorytety: duży – 30%, średni – 15%, niski – 0%.
- **Audytor**, w formularzu zbiorczym, **przedstawia ocenę końcową** ryzyka zawierającą następujące informacje: ocenę ryzyka przez kierownictwo Biura, Dyrektora Biura i audytora, a także priorytety⁸ kierownictwa Biura i ocenę ryzyka ze względu na datę ostatniego audytu (kontroli).⁹

Roczny plan audytu wewnętrznego

14.6. Audyt wewnętrzny prowadzi się według rocznego planu audytu, który opiera się na ocenie ryzyka. W projekcie rocznego planu audytu - oprócz zadań zapewniających - mogą być uwzględnione zadania doradcze. Cel i zakres zadań doradczych powinny być przez audytora wewnętrznego dokumentowane, o ile pozwala na to ich charakter.

⁶ 1 – prawdopodobnie nie ma problemu; 2 – możliwy problem; 3 – nieunikniony problem.

⁷ 1 – bardzo małe, 2 – małe, 3 – średnie, 4 – duże

⁸ Duży – 30%; średni – 15%; niski – 0%.

⁹ Nigdy lub przed 4 latami – 30%; trzy lata wcześniej – 20%; dwa lata wcześniej – 10%, w roku poprzednim – 0%.

14.7. Audytor wewnętrzny przygotowuje plan audytu na dany rok w porozumieniu z Rzecznikiem Praw Obywatelskich.

14.8. Procedura opracowania planu audytu wewnętrznego na dany rok:

- Audytor opracowuje projekt charakterystyki obszarów audytu na dany rok. Charakterystyka, w odniesieniu do poszczególnych obszarów audytu, zawiera opis celów realizowanych w danym obszarze, informację o przepisach prawa i regulacjach wewnętrznych mających zastosowanie do danego obszaru, a także o ryzykach.
- Audytor, celem uzyskania opinii, przekazuje powyższy dokument Dyrektorowi Biura, Głównemu Księgowemu Budżetu, Pełnomocnikowi Rzecznika Praw Obywatelskich do spraw wewnętrznej kontroli jakości pracy, a także innym osobom w zależności od potrzeb. Na podstawie zebranych opinii i wyników rozmów audytor wewnętrzny sporządza charakterystykę obszarów audytu na dany rok.
- Audytor, a w dalszej kolejności, kierownictwo Biura¹⁰ i Dyrektor Biura przeprowadzają analizę ryzyka, przy czym kierownictwo Biura wskazuje swoje priorytety w odniesieniu do poszczególnych zadań audytowych.
- Audytor wewnętrzny zestawia zbiorcze wyniki analizy ryzyka, uwzględniając w nich dodatkową ocenę ze względu na rok przeprowadzenia badania w danym obszarze.
- Plan audytu wewnętrznego na następny rok, podpisany przez audytora wewnętrznego i Rzecznika Praw Obywatelskich, przekazuje się do Ministerstwa Finansów w terminie do końca października każdego roku.

14.9. Roczny plan audytu sporządza się w trzech jednobrzmiących egzemplarzach:¹¹

- egzemplarz nr 1 przechowuje się w aktach KAW,
- egzemplarz nr 2 otrzymuje Rzecznik Praw Obywatelskich,
- egzemplarz nr 3 przekazuje się do Ministerstwa Finansów.

14.10. Jeżeli audytor wewnętrzny podczas realizacji planu audytu stwierdzi, że przeprowadzenie wszystkich zaplanowanych zadań audytowych jest niemożliwe lub niecelowe jest realizowanie określonego zadania audytowego, uzgadnia w formie pisemnej z Rzecznikiem Praw Obywatelskich zakres realizacji planu.

14.11. W przypadkach określonych w rozporządzeniu¹² dopuszcza się:

- na wniosek audytora wewnętrznego, za zgodą Rzecznika Praw Obywatelskich, zmianę zakresu przedmiotowego realizacji planu audytu (realizowanych zadań)
- na wniosek Rzecznika praw Obywatelskich, przeprowadzenie zadania audytowego poza planem audytu.

14.12. Audytor wewnętrzny przekazuje zmianę rocznego planu audytu wewnętrznego Rzecznikowi Praw Obywatelskich, a kopię Dyrektorowi Biura.

15. Planowanie zadania audytowego

15.1. Planowanie zadania audytowego jest pierwszym etapem procesu mającego na celu sprawne przygotowanie i realizację zadania, a także sporządzenie sprawozdania i zamknięcie akt zadania audytowego. Proces planowania obejmuje w szczególności:

¹⁰ Rzecznik Praw Obywatelskich i Zastępcy Rzecznika Praw Obywatelskich

¹¹ Kopię planu audytu wewnętrznego na dany rok otrzymuje Dyrektor Biura

¹² Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego - § 12 ust. 1 i 3 oraz § 13 ust. 1 i 3 (Dz. U. Nr 112, poz. 765).

- przegląd wcześniejszych dokumentów roboczych audytu dotyczących tematyki zadania,
- zaznajomienie się z działalnością operacyjną jednostki (jednostek) organizacyjnej, właściwej ze względu na obszar planowanego zadania audytowego,
- ocenę ryzyka bieżącego zadania audytowego,

Wstępny przegląd

15.2. Wstępny przegląd jest jedną z metod wykorzystywanych na etapie zbierania informacji i zaznajamiania się z obszarami działalności Biura, poddawanych audytowi w ramach planowanych zadań. Wstępny przegląd polega na zebraniu informacji o badanej działalności, bez ich szczegółowej weryfikacji, niezbędnych do opracowania programu zadania oraz ułatwiających jego realizację. Głównymi celami przeglądu są:

- zrozumienie i opisanie badanego obszaru działalności Biura,
- zidentyfikowanie i wstępna ocena istniejących problemów,
- zidentyfikowanie i wstępna ocena mechanizmów kontroli,
- wstępne określenie tematu, celów, kryteriów i obiektów zadania audytowego,
- zaplanowanie i przeprowadzenie czynności w oparciu o zebrane uprzednio informacje,
- efektywne wykorzystanie zasobów KAW.

15.3. Audytor uzgadnia z kierownikiem jednostki organizacyjnej harmonogram i zasady postępowania w trakcie wstępnego przeglądu. Przeprowadza się go zgodnie z programem wstępnego przeglądu, i wiąże się z zastosowaniem takich technik, jak:

- przegląd powszechnie obowiązujących przepisów prawa i wydanych regulacji wewnętrznymi normujących (opisujących) badany obszar działalności (proces)¹³;
- zapoznanie się z ustaleniami i wynikami poprzednich audytów i kontroli dotyczącymi obszaru zainteresowania planowanego zadania audytowego;
- rozmowa z Dyrektorem Biura, kierownikiem audytowanej jednostki organizacyjnej odpowiedzialnym za badany obszar działania, a także osobami realizujących zadania w badanym obszarze;
- obserwacja przebiegu czynności w badanym obszarze;
- rozmowa z kierownikami jednostek organizacyjnych, na które działalność w badanym obszarze wywiera istotny wpływ;
- analiza sprawozdań i innych dokumentów przygotowanych dla kierownictwa Biura.

15.4. Audytor omawia wyniki przeglądu wstępnego na spotkaniu z kierownikiem audytowanej jednostki organizacyjnej. Po uzupełnieniu oceny ryzyka w zakresie priorytetów kierownika audytowanej jednostki organizacyjnej i Dyrektora Biura, następuje ostateczne ustalenie celów, obiektów i kryteriów zadania zapewniającego. Audytor na piśmie przedstawia Dyrektorowi Biura i kierownikowi audytowanej komórki organizacyjnej, celem uzgodnienia, wyniki wstępnego przeglądu:

- ocenę systemu zarządzania i kontroli wewnętrznej,
- analizę ryzyka,
- obiekty zadania audytowego,
- cele i kryteria zadania audytowego wraz z uzasadnieniem.

¹³ Proces - uporządkowany logicznie ciąg czynności, działań, decyzji, uzgodnień, których efektem jest powstanie pewnej wartości dodanej w postaci dającej się określić zmiany w środowisku zewnętrznym, którą określać będziemy efektem pracy jednej lub kilku komórek organizacyjnych jednostki

Techniki badania

- 15.5. Audytor przeprowadza wywiady** z osobami zarządzającymi danym systemem (obszarem działania) i odpowiedzialnymi za prawidłowe funkcjonowanie występujących w nim procesów. W wywiadach zwraca się szczególną uwagę na pozyskanie informacji pozwalających na zrozumienie systemu i wykonywanych w nim kontroli. Wywiady przeprowadza się także z pracownikami Biura – uczestnikami procesów. W celu uniknięcia kwestionowania informacji uzyskanych w trakcie wywiadu wskutek ich zniekształcenia (na przykład podczas zapisu rozmowy), ostateczna treść wywiadu jest uzgadniana i potwierdzana podpisem przez audytora oraz osobę, z którą przeprowadzono wywiad. Audytor powinien ponadto, o ile to możliwe, dążyć do poparcia ustaleń wywiadu dowodami z innych źródeł. Dopuszcza się przeprowadzenie wywiadu przy wykorzystaniu wewnętrznej poczty elektronicznej.
- 15.6. Audytor przeprowadza testy** dla uzyskania wystarczających dowodów pozwalających odpowiedzieć na pytanie „jak jest?” Testowanie polega na określeniu i doborze reprezentatywnej próbki operacji, zbadaniu jej, porównaniu wyników z oczekiwaniami i dokonaniu ekstrapolacji wyników na badaną populację. W PAW omówiono trzy testy, które mogą być zastosowane w trakcie czynności audytowych.
- 15.7. Testy przeglądowe prowadzi się**, ażeby zrozumieć dany proces i zidentyfikować w nim kontrole. Celem testu jest określenie początku procesu wraz z dokumentami źródłowymi, a następnie prześledzenie go krok po kroku. Zaletami testu jest możliwość weryfikacji występowania w procesie systemów kontrolnych i upewnienie się audytora o odpowiednim rozumieniu procesu. Przygotowując test przeglądowy, audytor zapoznaje się z diagramem procesu, a w przypadku braku diagramu, wykonuje go sam.
- 15.8. Testy zgodności przeprowadza się** dla uzyskania wystarczających dowodów, że w badanym systemie są stosowane mechanizmy kontroli. Inaczej mówiąc, testy zgodności dostarczają dowodów, czy zarządzanie i procedury kontrolne w badanym obszarze funkcjonują zgodnie z założeniami oraz czy są efektywne. Dzięki testowi zgodności audytor uzyskuje dowody na przestrzeganie procedur. W przypadku stwierdzenia, że na danym mechanizmie systemu kontroli nie można polegać, audytor powinien rozważyć, czy należy przeprowadzić test zgodności. Ocenie podlega system kontroli, a nie wartość transakcji. Po stwierdzeniu odstępstwa, audytor ocenia jego istotność.
- 15.9. Testy wiarygodności przeprowadza się** po wykonaniu testów zgodności. Audytor sprawdza, czy informacje zamieszczone w dokumentacji są kompletne, dokładne i odzwierciedlają stan faktyczny. W zależności od tego, czy testy zgodności wykażą stosowanie albo niestosowanie danych mechanizmów kontroli, testy wiarygodności przeprowadza się na małych lub odpowiednio zwiększonych próbach.
- 15.10. Graficzna analiza procesów** - diagram mający na celu zidentyfikowanie słabości w systemie kontroli danego procesu.
- 15.11. Pobieranie próbek losowych** – próbkowanie, jako technika wykorzystywana przy badaniu określonej populacji, porównaniu wyników z oczekiwanymi oraz dokonanie ich ekstrapolacji na badaną populację.
- 15.12. Procedury analityczne** obejmują między innymi porównanie informacji bieżącej z poprzednim okresem, badanie relacji między danymi finansowymi i nie finansowymi w celu ustalenia nietypowych wyników.

Cele, obiekty, kryteria i zakres zadania audytowego

- 15.13. Celem zadania audytowego (zadania) jest** niezależna i obiektywna ocena badanego obszaru działalności oraz zapewnienie, czy mechanizmy zarządzania i kontroli wewnętrznej w tym obszarze funkcjonują prawidłowo.
- 15.14. Obiekty zadania** definiuje obszar działalności Biura poddany badaniu. Audytor ustala wszystkie możliwe obiekty w danym obszarze.
- 15.15. Kryteria zadania** są pomocą do oceny, czy funkcjonowanie Biura w badanym obszarze, w tym mechanizmy zarządzania i kontroli wewnętrznej, przebiegają zgodnie z założeniami wynikającymi na przykład z powszechnie obowiązujących przepisów prawa, regulacji wewnętrznych, standardów i innych norm.
- 15.16. Zakres zadania obejmuje** obiekty audytu, które w wyniku analizy ryzyka na etapie planowania zadania audytowego wskazują na możliwość wystąpienia ryzyka wysokiego i średniego (w skali punktowej odpowiednio 4 i 3).
- 15.17. W planowaniu zadania uwzględnienia się:**
- cele badanej działalności oraz systemy kontroli,
 - istotne ryzyka i sposoby jego kontroli,
 - adekwatność i efektywność systemów zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej,
 - możliwość istotnych udoskonaleń powyższych systemów.
- 15.18. Cele prac audytorskich odnosi się do** ryzyka, systemu kontroli i procesów zarządzania w badanej działalności. Wyznaczenie obiektów, celów i zakresu zadania zapewniającego powinno zmierzać do uzyskania racjonalnego zapewnienia, czy w badanym obszarze:
- cele postawione przed Biurem są wykonywane,
 - zasady i procedury wynikające z przepisów prawa powszechnie obowiązującego lub regulacje wewnętrzne obowiązujące w Biurze są wdrażane i przestrzegane,
 - mechanizmy i procedury składające się na system zarządzania i kontroli wewnętrznej są adekwatne i skuteczne dla prawidłowego działania Biura.

Program zadania audytowego

- 15.19. Audytor**, po omówieniu z kierownikiem audytowanej jednostki organizacyjnej wstępnych celów, kryteriów i obiektów zadania, **sporządza jego program**, zamieszczając w nim w szczególności:
- oznaczenie zadania, ze wskazaniem jego numeru i tematu;
 - cele, podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania;
 - wskazówki metodyczne, w tym: planowane techniki przeprowadzenia zadania, problemy, na które należy zwrócić szczególną uwagę w badaniach, rodzaj dowodów niezbędnych do dokonania ustaleń i sposób ich badania;
 - założenia organizacyjne,
 - planowany harmonogram przeprowadzenia zadania.
- 15.20. Zawarta w programie zadania analiza ryzyka powinna:**
- wskazywać ryzyka w powiązaniu z obiektami (obszarami) audytu;
 - przedstawiać istniejące mechanizmy (elementy) systemu zarządzania i kontroli, a w przypadku ich braku wskazać na mechanizmy potrzebne do zabezpieczenia przed danym ryzykiem;

- wymieniać czynności w celu sprawdzenia efektywność mechanizmów zarządzania i kontroli, a w przypadku braku takich mechanizmów przedstawiać zalecenia wskazujące na stworzenie potrzebnych mechanizmów w tym zakresie.

15.21. Program zadania audytowego podpisuje audytor wewnętrzny i kierownik jednostki organizacyjnej Biura, w której realizowane będzie zadanie.

16. Przeprowadzenie zadania audytowego

Narada otwierająca

16.1. Audytor wewnętrzny zwołuje naradę otwierającą na 7 dni przed ustalonym terminem narady otwierającej. W naradzie otwierającej biorą udział kierownik audytowanej jednostki organizacyjnej lub wskazani przez niego pracownicy. O terminie narady audytor powiadamia osoby sprawujące bezpośredni nadzór nad jednostką organizacyjną poddawaną badaniu, a także Dyrektora Biura, którzy biorą w niej udział, jeśli wyrażą takie życzenie.

16.2. Celem narady otwierającej jest osiągnięcie porozumienia z kierownikiem audytowanej jednostki organizacyjnej umożliwiającego minimalizację ewentualnych zaburzeń w przebiegu audytu i zakłócenia pracy jednostki organizacyjnej. Podczas narady otwierającej audytor omawia w szczególności takie sprawy, jak:

- tematyka i cele zadania: zarysowanie ogólnego planu pracy;
- założenia organizacyjne: sposób postępowania z ustaleniami audytu w trakcie i po wykonaniu audytu, narada zamykająca, sprawozdanie;
- dostęp do dokumentacji i sporządzenie ich kopii, przeprowadzenie wywiadów, wykonanie innych czynności;
- współpraca administracyjna: uzgodnienie dostępu do akt, sporządzania kopii dokumentów, zestawień danych liczbowych, terminów wywiadów i ich autoryzacji oraz terminów podejmowania innych czynności.

16.3. Audytor wewnętrzny sporządza w jednym egzemplarzu protokół narady otwierającej, który podpisują kierownik audytowanej jednostki organizacyjnej, audytor i Dyrektor Biura (o ile uczestniczył w naradzie). W przypadku nie osiągnięcia porozumienia we wszystkich omawianych sprawach, w protokole narady otwierającej wskazuje się termin i sposób uzgodnienia takiej sprawy. Protokół zawiera następujące informacje:

- numer i nazwę zadania audytowego;
- termin narady;
- cel narady: omówienie celów, kryteriów i zakresu audytu, harmonogramu audytu itp.;
- ustalenia.

Czynności audytowe i techniki badania

16.4. Czynności audytowe wykonuje się w sposób nie zakłócający normalnego toku pracy jednostek audytowanych. Audytor podejmuje czynności audytowe wyszczególnione w przygotowanym wcześniej zestawieniu, w tym:

- przeprowadza zaplanowane wywiady i testy,
- sporządza opis badanego procesu (ścieżkę audytu),
- dokonuje wstępnej oceny systemu zarządzania i kontroli w badanym obszarze,

- sporządza schematy organizacyjne,
 - sporządza kwestionariusze kontroli wewnętrznej,
 - opisuje słabe punkty badanego obszaru, wskazując na możliwe przyczyny i skutki.
- 16.5.** W przypadku audytu systemu, czynności audytora zmierzają przede wszystkim do określenia, zrozumienia i szczegółowego jego udokumentowania. Ponadto uwzględniają one określenie granic systemu i jego współzależności z innymi systemami. Działania te w szczególności obejmują badanie dokumentów wskazujących na teoretyczne zasady funkcjonowania systemu. Do dokumentów takich zaliczają się przede wszystkim:
- powszechnie obowiązujące przepisy prawa,
 - schematy organizacyjne,
 - księgi procedur, a w przypadku ich braku regulacje wewnętrzne (regulaminy itp.),
 - pisemne zakresy obowiązków pracowników.
- 16.6. Czynności audytowe**, zorientowane na ocenę elementów systemu oraz mechanizmów zarządzania i kontroli wewnętrznej w procesach działalności Biura, **obejmują:**
- wstępny przegląd;
 - ustalenie elementów systemu zarządzania i mechanizmów kontroli;
 - prześledzenie procesu w celu potwierdzenia, czy funkcjonuje on zgodnie z opisem;
 - udokumentowanie procesu: schemat, analiza graficzna, wywiady itp.;
 - wstępną ocenę efektywności systemu zarządzania i mechanizmów kontroli;
 - testowanie i ponowną ocenę w celu potwierdzenia, modyfikacji albo odrzucenia wstępnej oceny systemu zarządzania i mechanizmów kontroli wewnętrznej;
 - udokumentowanie wyników i wniosków dot. efektywności zarządzania i kontroli.
- 16.7. Czynności doradcze** wykonywane są jako część zadań audytowych lub na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich. Cel i zakres czynności doradczych powinny być przez audytora wewnętrznego udokumentowane.

Wstępne ustalenia, uwagi i wnioski

- 16.8. Zredagowanie ustaleń i wniosków** z przeprowadzonego zadania audytowego **wymaga:**
- ustalenia stanu faktycznego - co jest!
 - podania kryteriów - co powinno być!
 - odniesienia stanu faktycznego do przyjętych kryteriów, ażeby określić skutek płynący z takiego porównania - co z tego wynika?
 - stwierdzenia przyczyny - dlaczego tak się stało?
 - sformułowania uwag i wniosków (zaleceń) – co należy zrobić?
- 16.9. Wstępne ustalenie stanu faktycznego przedstawia:**
- zakres przedmiotowy i cele zadania audytowego;
 - kryteria zadania i odnoszone do nich szczegółowe wyniki badania przedstawiające mocne strony badanego obszaru jak i wykryte w nim elementy wymagające korekty;
 - ewentualne dodatkowe ustalenia wykryte podczas realizacji zadania.
- 16.10. Wstępne określenie oraz analiza przyczyn i skutków uchybień** zawiera ocenę ryzyk wyszczególnionych w programie zadania audytowego, a także przyczyny i skutki stwierdzonego stanu rzeczy.

16.11. Wstępne uwagi i wnioski (zalecenia) **przedstawiają** sugerowane działania zaradcze, odpowiadając na pytanie „co należy zrobić?”, ażeby w przyszłości nie dochodziło do uchybień w badanym obszarze.

Narada zamykająca

16.12. Audytor wewnętrzny zwołuje naradę zamykającą nie później niż 7 dni przed upływem terminu ustalonego w programie zadania audytowego.

16.13. W naradzie zamykającej uczestniczą Dyrektor Biura oraz kierownik audytowanej jednostki organizacyjnej Biura. Celem narady jest:

- przedstawienie i porozumienie się w sprawie ustaleń audytu, w szczególności dotyczących uwag i wniosków (zaleceń),
- przedstawienie przez audytora pozytywnych aspektów działania w badanym obszarze,
- poinformowanie o procesie sprawozdawczym, w tym uzgodnienie terminów realizacji zaleceń.

16.14. W przypadku zgłoszenia na naradzie zamykającej **dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń** dotyczących wstępnych ustaleń audytu oraz uwag i wniosków (zaleceń), uczestnicy narady dążą do uzgodnienia ostatecznego stanowiska w tych sprawach. Dodatkowe wyjaśnienia i uzgodnienia odzwierciedla się w protokole narady zamykającej.

16.15. Protokół narady zamykającej podpisują audytor wewnętrzny, kierownik audytowanej jednostki organizacyjnej i Dyrektor Biura. **W razie odmowy podpisania protokołu** narady zamykającej przez kierownika audytowanej jednostki organizacyjnej, audytor czyni o tym wzmiankę w protokole. W przypadku odmowy podpisania protokołu narady zamykającej, kierownik jednostki organizacyjnej powinien niezwłocznie, nie później niż w ciągu 7 dni od daty narady zamykającej, pisemnie uzasadnić przyczyny odmowy podpisania protokołu.

17. Sprawozdawczość

Sprawozdanie z przeprowadzenia zadania audytowego

17.1. Audytor sporządza sprawozdanie z przeprowadzenia zadania zapewniającego, podając:

- oznaczenie zadania,
- datę sporządzenia,
- imię i nazwisko audytora oraz numer upoważnienia do przeprowadzenia audytu,
- cel zadania zapewniającego,
- zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania zapewniającego,
- podjęte działania i zastosowane techniki przeprowadzenia zadania zapewniającego,
- termin, w którym przeprowadzono audyt,
- streszczenie i zalecenia,
- opis działań audytowanej komórki organizacyjnej,
- ustalenia stanu faktycznego,
- określenie oraz analizę przyczyn i skutków uchybień lub wprowadzenia usprawnień,
- zalecenia w sprawie stwierdzonych uchybień,
- opinię audytora o adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania i kontroli w obszarze działalności Biura objętym zadaniem zapewniającym.

- 17.2. Audytor wewnętrzny w ciągu 14 dni od daty narady zamykającej sporządza w dwóch egzemplarzach sprawozdanie z przeprowadzenia zadania audytowego: egzemplarz nr 1 przechowywany jest w aktach KAW, egzemplarz nr 2 otrzymuje kierownik audytowanej jednostki organizacyjnej.¹⁴**
- 17.3. Kierownik jednostki organizacyjnej, w której przeprowadzono zadanie audytowe, może zgłosić na piśmie w terminie 14 dni od dnia otrzymania sprawozdania dodatkowe wyjaśnienia lub umotywowane zastrzeżenia dotyczące treści sprawozdania.**
- 17.4. Audytor wewnętrzny, po analizie i rozpatrzeniu dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń, podejmuje ewentualne czynności wyjaśniające, a następnie przekazuje kierownikowi audytowanej jednostki organizacyjnej pisemne stanowisko, wraz z uzasadnieniem.**
- 17.5. Audytor wewnętrzny, po rozpatrzeniu dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń, przekazuje po jednym egzemplarzu sprawozdania Rzecznikowi Praw Obywatelskich, Dyrektorowi Biura i kierownikowi audytowanej jednostki organizacyjnej.**
- 17.6. Wyniki czynności doradczych audytor wewnętrzny może przedstawić w sprawozdaniu z przeprowadzenia zadania doradczego, w formie na przykład opinii lub zaleceń dotyczących usprawnienia funkcjonowania Biura i jego jednostek organizacyjnych. Forma i zawartość sprawozdania powinny być adekwatne do rodzaju i charakteru podjętych przez audytora działań. Wnioski, zalecenia i opinie z zadania doradczego nie są wiążące.**

Sprawozdanie roczne z przeprowadzenia audytu wewnętrznego

- 17.7. Audytor wewnętrzny do końca marca każdego roku przedstawia Rzecznikowi Praw Obywatelskich i Ministrowi Finansów sprawozdanie z wykonania planu audytu wewnętrznego za rok poprzedni.**
- 17.8. Sprawozdanie sporządza się w trzech jednobrzmiących egzemplarzach:¹⁵ egzemplarz 1 przechowywany w aktach KAW, egzemplarz 2 otrzymuje Rzecznik Praw Obywatelskich, egzemplarz 3 przesyła się do Ministerstwa Finansów.**

18. Czynności sprawdzające, dokumenty i akta audytu

Czynności sprawdzające

- 18.1. Audytor wewnętrzny powinien przeprowadzić czynności sprawdzające, dokonując oceny dostosowania działań Biura do zgłoszonych przez niego uwag i wniosków. Czynności te są podejmowane po uzgodnieniu z kierownikiem właściwej jednostki organizacyjnej.**
- 18.2. Czynniki uzasadniające przeprowadzenie czynności sprawdzających:**
- znaczenie wydanych zaleceń;
 - skalę nakładu pracy i kosztów potrzebnych do wykonania zaleceń;
 - skutki (ryzyka) niewypełnienia zaleceń;
 - złożoność zaleceń i czas, jaki upłynął od ich wydania.

¹⁴ Kopię otrzymuje Dyrektor Biura

¹⁵ Kopię otrzymuje Dyrektor Biura

- 18.3.** Skala zamierzonych czynności sprawdzających może przyjmować różne formy działań, na przykład rozmowy telefonicznej, zbadania uprzednio audytowanej procedury, a kończąc na realizacji od początku czynności, które byłyby wykonane w normalnym toku zadania.
- 18.4.** Ustalenia poczynione w trakcie czynności sprawdzających audytor wewnętrzny zamieszcza w notatce informacyjnej, którą przekazuje Rzecznikowi Praw Obywatelskich, Dyrektorowi Biura oraz kierownikowi audytowanej jednostki organizacyjnej.¹⁶

Dokumenty robocze audytu

- 18.5. Standard** zachowania przez audytora staranności zawodowej wymaga, ażeby ustalenia audytu były poparte dowodami. Wyniki audytów powinny być poparte zebranymi dowodami lub zawarte w dokumentach roboczych stosowanych przez KAW.
- 18.6.** Informacje w dokumentach roboczych powinny być wystarczające, kompetentne, istotne i przydatne, ażeby zapewniały rzetelność ustaleń, uwag i wniosków. Wszystkie dokumenty robocze audytu zawierają minimum następujące elementy:
- pełną nazwą Biura i KAW oraz numer telefonu;
 - tytuł (nazwę) dokumentu;
 - sygnaturę akt bieżących lub stałych;
 - datę i cel sporządzenia dokumentu;
 - numer i temat zadania audytowego;¹⁷
 - słownik, objaśnienie użytych skrótów, wyrazów lub źródła informacji.
- 18.7.** W związku z podejmowanymi czynnościami, audytor wewnętrzny, z zachowaniem przepisów o ochronie informacji niejawnych, może sporządzać z dokumentów i innych materiałów związanych z funkcjonowaniem komórek organizacyjnych niezbędne odpisy, kopie lub wyciągi, jak również zestawienia i obliczenia. Zestawienia i obliczenia zatwierdza kierownik audytowanej jednostki organizacyjnej.
- 18.8.** Do dokumentacji audytu stosuje się rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego, a także regulacje wewnętrzne Biura dotyczące czynności kancelaryjnych i archiwizowania dokumentów.

Akta audyt wewnętrznego

- 18.9.** Audytor wewnętrzny prowadzi:
- **bieżące akta audytu wewnętrznego** (bieżące akta) w celu dokumentowania przebiegu i wyniku zadań audytowych,
 - **stałe akta audytu wewnętrznego** (stałe akta) w celu gromadzenia informacji dotyczących obszarów działalności Biura, które mogą być przedmiotem audytu wewnętrznego. Stałe akta podlegają aktualizacji.
- 18.10. Bieżące akta KAW obejmują:**
- dokumenty zgromadzone przed rozpoczęciem zadania audytowego i program zadania,
 - protokoły narad otwierającej i zamykającej przeprowadzenie zadania audytowego,
 - imienne upoważnienie do przeprowadzenia audytu wewnętrznego,

¹⁶ Kopię notatki otrzymuje także osoba sprawująca nadzór nad działalnością jednostki organizacyjnej i Dyrektor Biura

¹⁷ Dotyczy wyłącznie dokumentów związanych z planowaniem i realizacją zadania audytowego oraz sprawozdaniem z przeprowadzenia zadania audytowego

- dokumenty sporządzone przez audytora wewnętrznego oraz dokumenty otrzymane od osób trzecich w trakcie przeprowadzania audytu,
- notatkę informacyjną,
- sprawozdania z przeprowadzenia zadań audytowych,
- inne dokumenty o istotnym znaczeniu dla przeprowadzenia audytu wewnętrznego

18.11. Stałe akta KAW obejmują w szczególności:

- powszechnie obowiązujące przepisy prawa dotyczące działalności Biura,
- regulacje wewnętrzne wydane w Biurze,
- dokumenty zawierające opis systemów zarządzania i kontroli, w tym kontroli finansowej,
- plany audytu wewnętrznego,
- sprawozdania z wykonania planu audytu,
- dokumenty dotyczące sporządzenia planu rocznego, w szczególności analiza ryzyka,

18.12. Dokumenty stanowiące bieżące akta KAW włącza się do segregatorów w kolejności wynikającej z toku dokonywanych czynności, a dokumenty będące stałymi aktami KAW gromadzi się w segregatorach w kolejności ich otrzymania lub wytworzenia.

18.13. Na grzbiecie segregatora zamieszcza się następujące informacje: Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich – KAW, oznaczenie roku oraz nazwę akt: bieżące lub stałe. Na początku zbioru akt sporządza się wykaz materiałów zawartych w segregatorze, podając ich sygnatury akt i nazwy. W jednym segregatorze mogą znajdować się akta obejmujące dwa okresy sprawozdawcze (dwa lata).

18.14. Przykładowe oznaczenie bieżących akt audytu wewnętrznego: BRPO–AW-0931-01/07.

BRPO	Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
AW	oznaczenie Komórki Audytu Wewnętrznego
0931	symbol klasyfikacyjny akt z wykazu akt Biura
01	numer kolejny zadania realizowanego w danym roku
07	rok sporządzenia lub pozyskania dokumentu przez audytora (2007 r.)

18.15. Przykładowe oznaczenie stałych akt audytu wewnętrznego (BRPO-AW-0930-03/07).

BRPO	Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
AW	oznaczenie Komórki Audytu Wewnętrznego
0930	symbol klasyfikacji akt z wykazu akt Biura
03	trzeci dokument w spisie akt stałych w danym roku
07	rok sporządzenia lub pozyskania dokumentu przez audytora (2007 r.)

18.16. Przykładowe oznaczenie zadania audytowego (AW-03/11/2007):

AW	symbol zadania audytowego
03	numer zadania audytowego realizowanego w bieżącym roku
11	numer kolejny zadania audytowego realizowanego od początku działania KAW
2007	rok realizacji zadania audytowego (2007 r.)

19. Ocena pracy audytora wewnętrznego

- 19.1.** Ze względu na jednoosobowy stan zatrudnienia w Komórcie Audytu Wewnętrznego, ocena skuteczności pracy audytora wewnętrznego uwzględnia oceny wewnętrzne takie, jak:
- bieżącą ocenę jakości i efektywności wykonywanych zadań audytowych przy pomocy kwestionariusza¹⁸ wysyłanego do kierowników jednostek audytowanych i innych osób,
 - okresowe przeglądy przeprowadzane przez audytora wewnętrznego w formie samooceny, obejmujące również prowadzenie akt audytu wewnętrznego.
- 19.2.** Kryteria samooceny powinny być doskonałe, ażeby stanowiły skuteczne narzędzie przy identyfikowaniu obszarów działalności wymagających zmiany lub ulepszenia.
