

Załącznik nr 2 do Zarządzenia nr 6 /2023  
w sprawie wprowadzenia Karty Audytu  
Wewnętrznego w Ośrodku Rozwoju Edukacji  
w Warszawie oraz Podręcznika Audytu  
Wewnętrznego w Ośrodku Rozwoju Edukacji  
w Warszawie

**PODRĘCZNIK  
AUDYTU WEWNĘTRZNEGO  
OŚRODKA ROZWOJU EDUKACJI  
W WARSZAWIE**

p.o. DYREKTOR  
Ośrodka Rozwoju Edukacji  
w Warszawie  
*plowol9*  
mgr inż. Tomasz Madej

I. Wstęp.....	5
1. Podręcznik audytu wewnętrznego.....	6
II. Metodologia.....	6
1. Planowanie .....	6
1.1. Przygotowanie rocznego planu audytu wewnętrznego .....	7
2. Zadanie audytowe.....	7
2.1. Planowanie zadania audytowego.....	9
2.1.1. Wstępne planowanie.....	9
2.1.2. Wstępny przegląd (badanie przeglądowne).....	9
2.2. Przygotowanie programu zadania audytowego.....	14
2.3. Techniki badań wykorzystywane przy realizacji zadania audytowego.....	16
2.4. Właściwe czynności audytowe – badanie systemu kontroli wewnętrznej.....	20
2.4.1. Badanie systemu, w którym system kontroli wewnętrznej oceniono wstępnie jako dobry.....	20
2.4.2. Badanie systemu, w którym system kontroli wewnętrznej oceniono wstępnie jako słaby.....	21
2.4.3. Badanie procedur (ścieżek audytu) ustanowionych przez audytowaną komórkę dla procesu poddawanego audytowi .....	21
3. Opracowanie projektu sprawozdania z audytu.....	25
3.1. Jakość sprawozdania .....	25
4. Opracowanie ostatecznego sprawozdania z audytu .....	26
5. Zamknięcie zadania audytowego .....	27
6. Czynności sprawdzające.....	27
7. Ocena jakości prac audytu wewnętrznego .....	27
8. Sprawozdawczość.....	30

## **I. Wstęp**

Podręcznik Audytu Wewnętrznego przedstawia procedury przyjęte i stosowane przez Samodzielne Stanowisko Audytu Wewnętrznego (zwane dalej SSAW) Ośrodka Rozwoju Edukacji w Warszawie (zwanego dalej ORE).

Przedstawione w niniejszym podręczniku procedury mają zastosowanie do zadań audytowych prowadzonych we wszystkich komórkach organizacyjnych ORE.

Audyt wewnętrzny to działalność niezależna i obiektywna, której celem jest wspieranie Dyrektora Ośrodka Rozwoju Edukacji (zwanego dalej Dyrektorem ORE) w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.

W przypadkach i na warunkach określonych w ustawie audytor wewnętrzny prowadzi obiektywną i niezależną ocenę kontroli zarządczej.

Audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio Dyrektorowi ORE. Odpowiada wobec Dyrektora ORE za realizację zadań związanych z audytem wewnętrznym zachowując swoją niezależność i postępując zgodnie z ustalonymi normami etyki zawodowej. Dyrektor ORE wykonuje czynności z zakresu prawa pracy wobec audytora zatrudnionego w ORE oraz odpowiada za:

- 1) zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego.
- 2) wyraźne oddzielenie funkcji audytu od działalności operacyjnej ORE.
- 3) ciągłość prowadzenia audytu w ORE.

Rola audytu polega na ocenie potencjalnego ryzyka występującego w ramach działalności operacyjnej ORE oraz na badaniu i ocenianiu prawidłowości i efektywności systemu kontroli zarządczej, mających na celu eliminowanie lub ograniczanie takiego ryzyka.

Audyt wewnętrzny może obejmować zakresem swojego badania wszystkie obszary działania ORE.

## 1. Podręcznik audytu wewnętrznego.

Celem podręcznika audytu wewnętrznego jest przedstawienie procedur przyjętych i stosowanych przez SSAW w ORE. Przedstawione procedury mają zastosowanie do audytu wewnętrznego prowadzonego we wszystkich komórkach organizacyjnych ORE,

Niniejszy podręcznik audytu wewnętrznego należy traktować jako instrukcję przeprowadzania audytu wewnętrznego w ORE, mającą zastosowanie do wszystkich czynności audytowych przeprowadzanych przez audytora.

Podręcznik będzie podlegać okresowym przeglądom w celu jego aktualizacji.

## II. Metodologia

W działaniach audytowych można wyróżnić następujące podstawowe etapy:

- a) planowanie (dotyczy przede wszystkim opracowania na podstawie analizy ryzyka występujących w działalności ORE - *rocznego planu audytu*),
- b) prowadzenie zadań audytowych (planowanie zadania audytowego, właściwe czynności audytowe, przedstawianie wyników czynności audytowych w *sprawozdaniu z audytu*),
- c) *czynności sprawdzające* wykonanie wniosków sformułowanych w wyniku przeprowadzenia zadania audytowego.
- d) sprawozdawczość, w szczególności *sprawozdanie z wykonania rocznego planu audytu*

### 1. Planowanie

Celem audytu jest uzyskanie zapewnienia, że badane procesy przebiegają prawidłowo. Narzędziem do osiągnięcia tego celu są procedury stosowane przy badaniu. Cele oraz stosowane procedury określają zakres pracy audytora wewnętrznego, który w swojej pracy wykorzystuje bezpośrednio analizę ryzyka, związaną z badanym obszarem / zakresem działalności. Ocena ryzyka, która jest dokonywana na etapie planowania służy wyodrębnieniu

istotnych obszarów ryzyka oraz określeniu priorytetowej listy procesów, które będą podlegać audytowi wewnętrznemu.

### **1.1. Przygotowanie rocznego planu audytu wewnętrznego**

Przeprowadzona analiza ryzyk występujących w działalności operacyjnej ORE stanowi podstawę do opracowania rocznego Planu audytu wewnętrznego.

Decyzja o umieszczeniu konkretnego zadania audytowego w Planie audytu wewnętrznego podejmowana jest na podstawie wyników analizy ryzyka, priorytetów określonych przez Dyrektora ORE oraz priorytetów SSAW z uwzględnieniem zasobów osobowych.

O tym, czy dany obszar znajdzie się w rocznym Planie audytu wewnętrznego decyduje poziom średnio ważonego ryzyka dla obszaru działania oraz priorytety Dyrektora ORE i SSAW, natomiast zakres zadania audytowego w danym obszarze wyznaczany jest przez poziom ekspozycji na czynniki ryzyka procesów zachodzących w ramach obszaru (średnio ważne ryzyko dla procesu).

Kopia rocznego Planu audytu wewnętrznego przesyłana jest do komórki audytu wewnętrznego w ministerstwie właściwym dla Działu Administracji Rządowej Oświata i wychowanie, w terminie określonym odrębnymi przepisami.

## **2. Zadanie audytowe**

Podstawową formę działalności SSAW stanowi przeprowadzanie zadań audytowych.

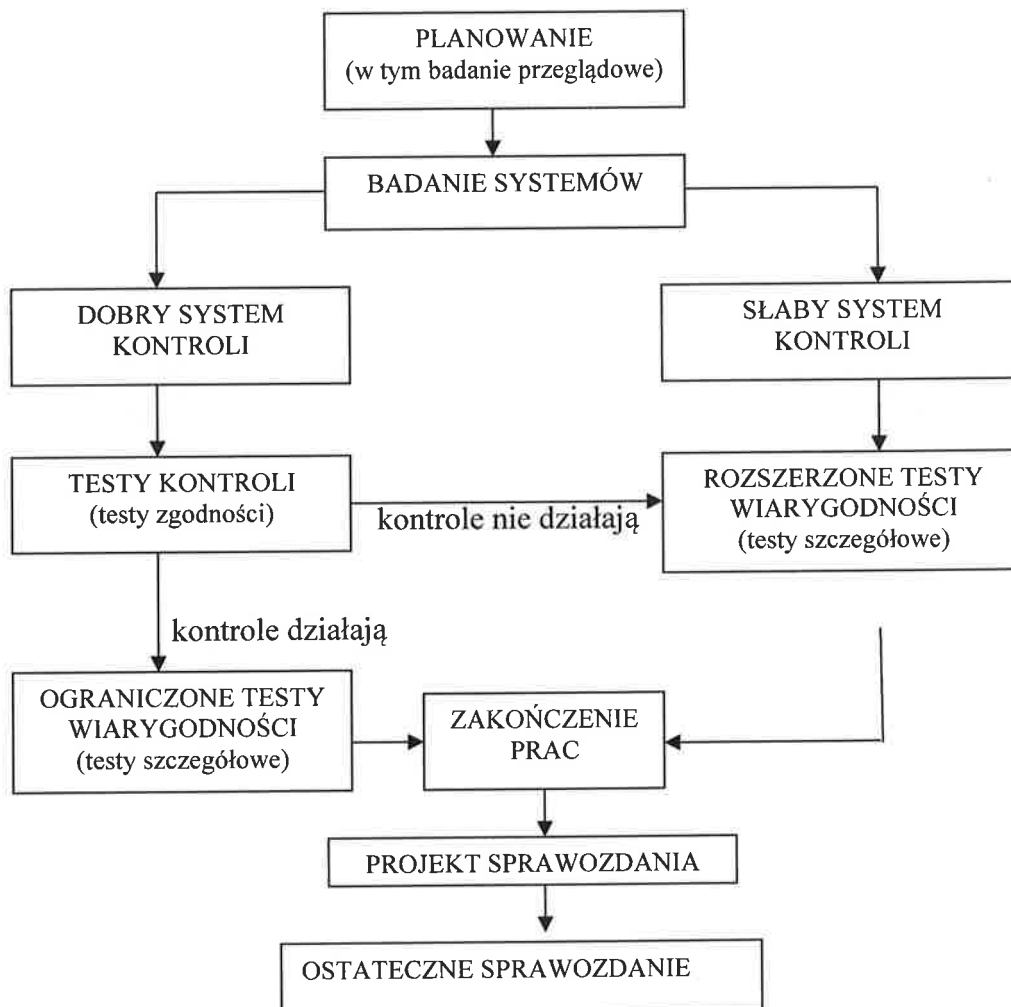
Audytora wewnętrznego prowadzącego zadanie audytowe działa na podstawie imiennego upoważnienia wydanego przez Dyrektora ORE. Upoważnienia wydawane są na okres roku kalendarzowego i stanowią podstawę do przeprowadzania audytów wynikających z rocznego planu audytu wewnętrznego.

W przypadku przeprowadzania audytu poza planem, konieczne jest uzyskanie imiennego upoważnienia do przeprowadzenia takiego audytu.

Prowadzenie zadania audytowego przebiega w następujących etapach:

1. Planowanie zadania audytowego.
  - 1.1. Wstępne planowanie.
  - 1.2. Wstępny przegląd (badanie przeglądowe):
    - a) rozpoznanie badanego systemu/procesu,
    - b) identyfikacja ryzyk i ustanowionych dla nich mechanizmów kontroli,
    - c) wstępna ocena systemu kontroli w ramach badanego systemu/procesu.
  - 1.3. Przygotowanie programu zadania audytowego.
2. Właściwe czynności audytowe – badanie systemu.
  - 2.1. Badanie systemu, w którym system kontroli oceniono jako dobry.
  - 2.2. Badanie systemu, w którym system kontroli oceniono jako słaby.
3. Zakończenie prac i przygotowanie projektu sprawozdania.
4. Przygotowanie i dystrybucja ostatecznego sprawozdania z audytu.

*Poniżej przedstawiono schemat graficzny procesu audytu wewnętrznego*



## **2.1. Planowanie zadania audytowego**

### *2.1.1. Wstępne planowanie*

W ramach wstępnego planowania zadania audytowego audytor powinien:

- 1.1 zapoznać się z wynikami analizy ryzyka dla obszaru działania i procesu / procesów, których dotyczy zadanie audytowe,
- 1.2 zgromadzić podstawowe informacje o obszarze i procesach będących przedmiotem audytu oraz o komórce organizacyjnej, która jest właścicielem procesu, zidentyfikować komórki organizacyjne, współpracujące z właścicielem procesu,
- 1.3 zapoznać się z wynikami poprzedniego audytu, jeżeli w danym obszarze był prowadzony oraz wynikami kontroli wewnętrznych i zewnętrznych, jeżeli takie były prowadzone,

Informacje zgromadzonych w trakcie wstępnego planowania są podstawą przeprowadzenia badania przeglądownego.

### *2.1.2. Wstępny przegląd (badanie przeglądowne)*

Celem badania przeglądownego jest uzyskanie informacji potrzebnych do opracowania programu zadania audytowego.

Zebrane w trakcie badania przeglądownego informacje, na tym etapie pracy, nie podlegają szczegółowej weryfikacji, np. nie podlega ocenie skuteczność zidentyfikowanego mechanizmu kontrolnego.

W związku z prowadzonym badaniem przeglądownym należy zrealizować następujące szczegółowe zadania :

- a) poznać i zrozumieć zakres działalności komórki, która ma zostać poddana audytowi,
- b) wyodrębnić w ramach działalności poddawanej audytowi obszary, którym należy poświęcić szczególną uwagę, tzn. wyodrębnić obszary ryzyka,
- c) zidentyfikować występujące ryzyka,
- d) zidentyfikować istniejący system kontroli (mechanizmy kontrolne) w ramach obszaru poddawanego audytowi, jako odpowiedź na zidentyfikowane ryzyka,
- e) dokonać wstępnej oceny wdrożonych mechanizmów kontroli i dokonać wstępnej oceny systemu kontroli,

- f) uzyskać inne istotne dla realizacji zadania audytowego informacje (np. stwierdzenie istnienia pisemnych procedur realizacji danego zadania ustanowionych przez komórkę audytowaną).

W trakcie przeprowadzania badania przeglądowego wykorzystać można różne techniki badań m. in.:

- a) rozmowy z pracownikami audytowanej komórki,
- b) rozmowy z osobami, na które wywiera wpływ audytowana działalność,
- c) obserwacja,
- d) analiza dokumentów, w tym analiza sprawozdań przygotowywanych dla kierownictwa komórki organizacyjnej i kierownictwa ORE,
- e) procedury analityczne,
- f) test kroczący (walk – through),
- g) rozpoznawcze badanie próbek.

Techniki powyższe można również stosować na etapie właściwych czynności audytowych (badanie systemu).

### ***Rozpoznanie systemu poddawanego audytowi***

Podstawowym warunkiem, który należy spełnić, aby zaplanować audyt i sprawnie go przeprowadzić jest dokładne rozpoznanie i zrozumienie systemu poddawanego audytowi.

W trakcie rozpoznawania systemu audytor powinien zwracać uwagę na stosowane sposoby zarządzania ryzykami występującymi w ramach systemu poddawanego audytowi, w szczególności na ustanowione mechanizmy kontroli, o których jest informowany w trakcie prowadzonych rozmów lub, o których uzyskuje wiedzę analizując stosowne dokumenty.

Informacje niezbędne do rozpoznania systemu pozyskiwane są w trakcie rozmów z pracownikami uczestniczącymi w badanym procesie oraz poprzez analizę stosownych dokumentów. Znacznym ułatwieniem w rozpoznawaniu systemu jest pozyskanie ustalonej przez komórkę audytowaną pisemnej procedury realizacji danego procesu – jeżeli taka procedura została opracowana.

Ostateczną wersję dokumentacji systemu poddawanego audytowi (opis systemu) należy włączyć do akt bieżących audytu.



### ***Identyfikacja ryzyk i ustanowionych dla nich mechanizmów kontroli wewnętrznej (zarządzanie ryzykiem)***

Dokładne poznanie systemu poddawanego audytowi i jego udokumentowanie (opis systemu / procesu) stanowi podstawę do identyfikacji ryzyk występujących w ramach badanego systemu oraz odpowiadających tym ryzykom mechanizmom kontroli ustanowionych przez audytowaną komórkę (zarządzanie ryzykiem).

Przegląd i ocena systemu kontroli wewnętrznej jest jednym z najważniejszych zadań audytorów wewnętrznych.

Przez system kontroli wewnętrznej należy rozumieć ogół działań podejmowanych przez kierownictwo w poszczególnych komórkach organizacyjnych, zaangażowanych w dany proces, mających na celu optymalne zarządzanie ryzykiem i zwiększenie prawdopodobieństwa zrealizowania ustalonych celów.

Odpowiednio zaprojektowany system kontroli stanowi istotny czynnik ograniczający zmaterializowanie się ryzyka, a w przypadku jego wystąpienia ogranicza jego skutki. Kontrole te najczęściej wynikają z prawdopodobieństwa wystąpienia niepożądanych zdarzeń lub sytuacji oraz potencjalnych skutków ich wystąpienia i służą obniżeniu tego prawdopodobieństwa i ewentualnych skutków.

Audytor ocenia czy stosowane kontrole w ORE są właściwe dla typu i poziomu zidentyfikowanego ryzyka.

Należy zwrócić uwagę na następujące **procedury kontroli**:

- a) sprawdzanie merytorycznej i arytmetycznej poprawności dowodów księgowych,
- b) akceptowanie (autoryzacja) dowodów do wypłaty,
- c) porównywanie wewnętrznych danych z zewnętrznymi źródłami informacji,
- d) składanie sprawozdań, przeglądanie, aprobowanie uzgodnień,
- e) porównywanie i analizowanie rzeczywistych wyników finansowych z zaplanowanymi w budżecie,
- f) kontrolowanie programów komputerowych i środowiska informatycznego,
- g) ograniczanie bezpośredniego dostępu do poszczególnych aktywów, dokumentów i systemu komputerowego,
- h) inne - stosowane w danej komórce organizacyjnej ORE.

Identyfikację ryzyk i ustanowionych dla nich mechanizmów kontroli prowadzi się w oparciu o analizę sporządzonego opisu systemu wykorzystując jednocześnie ogólną wiedzę o danym procesie i mechanizmach kontroli zgromadzoną w trakcie rozpoznawania systemu (rozmowy, analiza dokumentów itp.).

Niezbędne jest także wykorzystanie wyników analizy ryzyka dla danego procesu / procesów, która przeprowadzona została w związku z przygotowaniem rocznego Planu audytu wewnętrznego. Należy zwrócić uwagę na możliwość wystąpienia niekiedy nawet bardzo istotnych zmian w występujących czynnikach ryzyka w chwili przeprowadzenia analizy ryzyka na potrzeby przygotowania rocznego Planu audytu wewnętrznego w stosunku do ryzyk określonych na etapie badania przeglądowego. Wynika to w szczególności ze zmian warunków realizacji procesu i upływu czasu. Ponadto kwestią kluczową jest to, że na etapie opracowywania rocznego planu audytu identyfikowano i analizowano czynniki ryzyka mogące spowodować wystąpienie ryzyk, natomiast na etapie badania przeglądowego identyfikuje się i analizuje ryzyka. W celu ustalenia tych rozbieżności można przedyskutować z kierownictwem audytowanej komórki czy, a jeżeli tak - to jakie zmiany zaszły w czynnikach ryzyka od chwili ich identyfikacji i oceny przeprowadzonej na etapie przygotowywania rocznego planu audytu.

W celu upewnienia się, że dokonano kompletnej identyfikacji ryzyk i odpowiadających im mechanizmów kontroli listę ryzyk **należy przekazać** do komórki audytowanej w celu:

- a) dodania występujących ich zdaniem zagrożeń, których nie umieszczono na liście,
- b) zidentyfikowania ustanowionych mechanizmów kontroli wewnętrznej, które mogą służyć do zredukowania / zminimalizowania ryzyk,
- c) dostarczenia opisów procedur odnoszących się do zidentyfikowanych mechanizmów kontroli wewnętrznej.

### ***Wstępna ocena systemu kontroli wewnętrznej***

Identyfikacja ryzyk i ustanowionych dla nich mechanizmów kontroli wewnętrznej **zweryfikowana przez komórkę audytowaną** stanowi podstawę do dokonania wstępnej oceny systemu kontroli wewnętrznej ustanowionego w ramach procesu poddawanego audytowi. Ustalona przez audytora wstępna ocena systemu kontroli decydować będzie o zakresie dalszych działań prowadzonych na etapie właściwych czynności audytowych (badanie systemu).

Ocena systemu kontroli w ramach badanego systemu uzależniona będzie od tego czy dla zidentyfikowanych przez audytora ryzyk określono mechanizmy kontroli i czy w ocenie audytora ustanowione mechanizmy są wystarczającą odpowiedzią na zidentyfikowane ryzyka (czy zidentyfikowane ryzyka są prawidłowo zarządzane).

Ostatnią czynnością wykonywaną przy dokonywaniu oceny systemu kontroli dla procesu poddawanego audytowi jest ustalenie oceny tego systemu.

W tym celu wykorzystuje się ustalone wcześniej przez komórkę (a jeżeli komórka takich nie posiada, to określonych wstępnie przez audytora) kryteria oceny funkcjonowania obszarów komórki, to jest kryteriów oceny mechanizmów kontroli ustanowionych dla poszczególnych ryzyk zidentyfikowanych w ramach procesu, biorąc jednocześnie pod uwagę zamieszczone poniżej przesłanki dokonania oceny.

System kontroli audytor wewnętrzny ocenia jako **dobry** lub **słaby**:

	<b>Przesłanki oceny</b>
<b>DOBRY</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Większość ustanowionych mechanizmów kontroli:<ol style="list-style-type: none"><li>a) jest wystarczająco silna (doskonała, silna lub dobra),</li><li>b) jest odpowiednia dla ryzyka, któremu ma zapobiegać (kryterium rodzaju kontroli).</li></ol></li><li>2. Dodatkowym wskazaniem dla dobrej oceny systemu kontroli mogą być także sytuacje, gdy poprzednie kontrole (zewnętrzne lub wewnętrzne) lub audyt nie ujawniły żadnych problemów.</li></ol>
<b>SŁABY</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Nie zostały ustanowione mechanizmy kontroli dla zidentyfikowanych ryzyk, w szczególności dla ryzyk o znacznej istotności.</li><li>2. Większość ustanowionych mechanizmów kontroli:<ol style="list-style-type: none"><li>a) nie jest wystarczająco silna (kontrole nieefektywne)</li><li>b) nie jest odpowiednia dla ryzyka, któremu ma zapobiegać (kryterium rodzaju kontroli).</li></ol></li><li>3. Poprzednie kontrole zewnętrzne oraz wewnętrzne, audyt lub wstępny przegląd ujawniły ważne problemy, ale kierownictwo nie podjęło działań naprawczych.</li></ol>

## **2.2. Przygotowanie programu zadania audytowego**

Program zadania audytowego stanowi szczegółowy zakres czynności planowanych do wykonania w trakcie prowadzenia właściwych czynności audytowych oraz zawiera szczegółowe wskazówki dotyczące przeprowadzenia zadania audytowego.

Program przygotowuje się po przeprowadzeniu badania przeglądowego. Podstawowe informacje do przygotowania programu pochodzą w szczególności z następujących dokumentów opracowanych w wyniku przeprowadzonego badania przeglądowego:

- a) szczegółowy opis procesów zachodzących w ramach obszaru poddawanego audytowi (w formie tabelarycznej),
- b) ocena ryzyk, ustanowionych mechanizmów kontroli oraz systemu kontroli,

Na podstawie wiedzy pozyskanej w trakcie badania przeglądowego audytor musi zdecydować o:

1. procesach, które w ramach obszaru poddawanego audytowe będą przedmiotem prowadzonych badań (w przypadku, gdy obszar audytu zawiera w sobie więcej niż jeden proces).
2. ryzykach, w ramach wybranych wcześniej procesów, których istotność oraz sposób zarządzania nimi (ustanowione mechanizmy kontroli) mogą w sposób szczególny wpłynąć na prawidłową realizację procesu.

Wynikiem podjętych przez audytora decyzji będzie ustalenie zakresu zadania audytowego.

Program zadania audytowego powinien zawierać w szczególności:

- a) temat zadania,
- b) cele zadania,
- c) podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania,
- d) istotne ryzyka w obszarze ryzyka objętym zadaniem,
- e) narzędzia i techniki przeprowadzania zadania,
- f) kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego,
- g) sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów, o których mowa powyżej,

Zakres badań ujętych w Programie zadania audytowego jest konsekwencją dokonania wstępnej oceny systemu kontroli wewnętrznej ustalonej na podstawie wiedzy uzyskanej w trakcie badania przeglądowego.

Jeżeli system kontroli oceniony został wstępnie jako **dobry** – należy zaplanować przeprowadzenie testów kontroli i ograniczonych testów wiarygodności.

Jeżeli system kontroli oceniony został wstępnie jako **słaby** – należy zaplanować tylko przeprowadzenie rozszerzonych testów wiarygodności (vide: s.8 Schemat graficzny procesu audytu wewnętrznego).

Ograniczone i rozszerzone testy wiarygodności różnią się tylko wielkością próby, na której przeprowadzane jest badanie.

Planowane badania mają na celu:

- a) ocenę, czy ustanowione kontrole działają w rzeczywistości (czy są przeprowadzane) - testy kontroli,
- b) ocenę efektywności kontroli, tzn. czy kontrole „nie przepuszczają błędów” (ograniczone testy wiarygodności dla systemu wstępnie ocenionego jako dobry lub rozszerzone testy wiarygodności dla systemu kontroli wstępnie ocenionego jako słaby).

**W przypadku, gdy nie zostaną ustanowione mechanizmy kontroli dla zidentyfikowanych ryzyk audytor nie przeprowadza testów kontroli i testów wiarygodności.**

Należy natomiast:

- a) określić rodzaj mechanizmu kontroli, który należałoby wdrożyć, aby zapobiec potencjalnym błędom,
- b) przeprowadzić badania mające na celu sprawdzenie, czy w związku z brakiem ustanowienia mechanizmów kontroli w systemie nie występują błędy.

Jeżeli w trakcie badania przeglądowego audytor uzyskał z komórki audytowanej procedurę/ścieżkę audytu dla procesu stanowiącego przedmiot badania, to w programie zadania audytowego należy uwzględnić czynności związane z badaniem procedury / ścieżki audytu oraz zgodności przebiegu procesu z procedurą/ścieżką audytu.

### 2.3. Techniki badań wykorzystywane przy realizacji zadania audytowego

Przeprowadzając badanie przeglądowe oraz prowadząc właściwe czynności audytowe audytor może wykorzystywać wiele różnych technik dobierając je w zależności od celów stawianych przed danym badaniem.

Poniżej przedstawiono niektóre techniki badań.

**Wielokrotne sprawdzanie** - sprawdzanie rzetelności informacji poprzez porównanie jej z informacją pochodzącą z innego źródła.

W czasie przeprowadzania audytu audytor powinien sprawdzać, w miarę możliwości, otrzymywane informacje z danymi pochodzącymi z innego źródła. Dane z wywiadów przeprowadzanych z pracownikami komórki organizacyjnej ORE powinny być konfrontowane z odpowiednią dokumentacją, i odwrotnie, audytor musi sprawdzać, czy udokumentowane czynności miały miejsce. Audytor powinien dokonać analizy nawet takiego źródła, jakim jest ewidencja korespondencji i porównać dane z niej otrzymane z odpowiednią ewidencją w innej komórce, która była adresatem korespondencji. Audytor powinien w celu sprawdzenia wiarygodności wykorzystywać także kopie zapasowe plików w komputerach pracowników, przy okazji sprawdzając, jak przestrzegane są procedury bezpieczeństwa w danej komórce. Przy wielokrotnym sprawdzaniu mamy do czynienia z dwoma rodzajami testów wiarygodności:

**Testy gwarancji (vouching)** – pozwalają na weryfikację dokumentów wygenerowanych przez komórkę audytowaną, w tym rejestrowanych kwot na podstawie badania dokumentów źródłowych. Celem testu jest uzyskanie dowodu, że dane zawarte w dokumentach odnoszą się do zdarzeń gospodarczych, a zatwierdzone kwoty odnoszą się do prawidłowych transakcji. Potwierdzenie prawidłowości sporządzenia oraz zarejestrowania danych liczbowych/informacji nie dostarcza jednak dowodu na kompletność, rzetelność oraz bezbłądność ich ujęcia w systemie informatycznym (finansowo-księgowym).

**Testy góra - dół (tracing)** – polegają na przeprowadzeniu badania w odwrotnym kierunku niż w przypadku testu gwarancji. Celem tych testów jest stwierdzenie kompletności zjawiska. Polegają na zbadaniu historii transakcji w systemie, od zaksięgowania do zainicjowania.

**Badanie dokumentów** polega na weryfikacji istnienia dokumentu (fizycznego) oraz ocenie formalnej, rachunkowej i merytorycznej. Sprawdzeniu podlega również terminowość

wystawienia dokumentu, zgodność z wewnętrzną i zewnętrzną dokumentacją oraz stanem faktycznym.

Dokumenty są generalnie dowodem o wysokiej wiarygodności. Wiarygodność jest uzależniona od tego czy:

- a) są generowane wewnętrznie czy zewnętrznie,
- b) zewnętrzne są otrzymywane od innych podmiotów lub innych komórek ORE,
- c) są oryginałami lub kopiami,
- d) kontrola wewnętrzna jest silna czy słaba,
- e) są sporządzone terminowo lub po terminie.

W przypadku wątpliwości, co do wiarygodności dokumentu, audytor dąży do ustalenia stanu faktycznego.

***Obserwacja wykonywania zadań, przez pracowników komórki, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny.***

Obserwacja przez audytora wykonywania zadań służbowych, jakie wykonują pracownicy komórki poddawanej audytowi, jest cennym źródłem informacji na następujące tematy:

- a) sposobu organizacji pracy oraz kultury pracy w danej komórce,
- b) środowiska kontroli wewnętrznej oraz przestrzegania istniejących procedur,
- c) prawdziwości danych przekazywanych w trakcie rozmów, wywiadów i zawartych w kwestionariuszach.

Wszystkie te elementy decydują o jakości i terminowości pracy.

Audytor dokonuje obserwacji w trakcie przeprowadzania innych czynności audytowych lub specjalnie w tym celu przypatruje się pracy pracowników danej komórki organizacyjnej przez określony czas.

***Przeprowadzanie oględzin***, w przypadku, gdy należy zweryfikować stan lub istnienie zasobów komórki, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny.

W każdym przypadku, a w szczególności, gdy należy zweryfikować stan zasobów deklarowanych przez daną komórkę, wynikający z dokumentów, ze stanem rzeczywistym, audytor wewnętrzny zobowiązany jest przeprowadzić oględziny. Jeśli oględziny połączone są ze sprawdzeniem ilości lub jakości posiadanych zasobów, audytor wewnętrzny zobowiązany jest dokonywać tych czynności wraz z innym pracownikiem ORE, wyznaczonym przez

kierownika działu księgowości, w ten sposób, że najpierw jeden z nich, bez udziału drugiego dokonuje odpowiedniego sprawdzenia i przeliczenia, a następnie drugi powtarza te czynności. Jeśli wyniki obu sprawdzeń są identyczne, obaj podpisują się pod sporządzonym przez nich protokołem. Jeśli sprawdzenie da dwa różne od siebie wyniki, audytor, ma obowiązek wyjaśnienia rozbieżności i zaznaczenia tego w protokole oględzin. Protokół audytor wewnętrzny dołącza do bieżących akt danego audytu.

Należy podkreślić, że nie jest rolą audytora wewnętrznego dokonywanie inwentaryzacji w komórce poddawanej audytowi. Inwentaryzacja jest zadaniem tej komórki. Natomiast w ramach testów wiarygodności audytor wewnętrzny może wybrać próbę wśród już zinwentaryzowanych aktywów i dokonać ponownego ich przeliczenia.

***Rekonstrukcja wydarzeń lub obliczeń pozwalająca ocenić dokładność i prawidłowość zastosowanych działań oraz wiarygodność wyników.***

Stosownie do badanej przez audytora działalności lub dokumentacji, ma on prawo dokonać rekonstrukcji zdarzeń lub odpowiednich obliczeń, które pozwolą na ocenę wiarygodności i prawidłowości zastosowanych przez daną komórkę organizacyjną technik. Pracownicy audytowanej komórki są obowiązani dostarczyć audytorowi wszelkich danych oraz przedstawić procedurę za pomocą, której otrzymali takie, a nie inne wyniki. W razie potrzeby, audytor wewnętrzny, przy pomocy pracowników audytowanej komórki, rekonstruuje, za pomocą schematów lub wykresów, przebieg danej procedury.

***Przegląd analityczny*** to porównanie określonych zbiorów danych w celu wykrycia operacji nieprawidłowych lub wymagających wyjaśnienia. Metody analityczne to szczególnie przypadek testów rzeczywistych.

Uzyskane w trakcie audytu informacje powinny zostać poddane procedurom analitycznym. Podstawą stosowania metod analitycznych jest założenie, że przy braku znanych uwarunkowań przeciwnych, można oczekiwać wystąpienia i dalszego trwania związków pomiędzy zmiennymi. Na potrzeby testów analitycznych zmienne dzielimy na zmienne niezależne i zmienne zależne. Zmienna może występować w teście jako zależna lub niezależna, co zależy od sposobu sformułowania problemu. Przykładowo, jeśli audytor jest zainteresowany odpowiedzią na pytanie: „Jaki jest wpływ zobowiązań krótkoterminowych i aktywów obrotowych, głównie środków pieniężnych i innych aktywów pieniężnych na wypłacalność”, to odpowiedzią będzie, że „aktywa obrotowe i zobowiązania



krótkoterminowe będą w tym konkretnym teście zmiennymi niezależnymi, natomiast wskaźnik płynności III będzie zmienną zależną”.

Procedury analityczne należy stosować ostrożnie. Ich skuteczność zależy od wiarygodności niezależnych zmiennych. Na wiarygodność ma wpływ jakość systemu kontroli oraz, czy niezależne zmienne zostały poddane audytowi w ramach innych procedur.

Metody analityczne są wydajnym i efektywnym narzędziem oceny zebranych informacji. Ocena wynika z porównywania uzyskanych informacji z oczekiwaniami określonymi przez audytora.

W tym celu audytor wewnętrzny porównuje wszelkiego rodzaju plany istniejące w audytowanej komórce: plany finansowe, plany pracy, plany szkoleń, plany zamówień publicznych itp. z ich wykonaniem.

Sprawdzeniu przez audytora podlegają ponadto wszelkie zbiory danych udostępnione mu przez pracowników komórki audytowanej. Audytor sprawdza je pod kątem wykrycia operacji nieprawidłowych, niejasności, niespójności, braku dostatecznego uzasadnienia, itp. Zauważone nieścisłości audytor stara się wyjaśnić na bieżąco z pracownikami oraz kierownictwem komórki organizacyjnej.

Metody analityczne mogą być pomocne przy wykrywaniu:

- a) nieoczekiwanych różnic,
- b) braku różnic pomimo, że się ich spodziewano,
- c) błędów, nieprawidłowości i oszustw,
- d) innych, nietypowych transakcji lub wydarzeń.

Procedury analityczne mogą być wykorzystywane do analizy kwot oraz wskaźników.

Procedury analityczne mogą obejmować:

- a) porównywanie bieżącej informacji z analogiczną informacją z poprzedniego okresu,
- b) porównywanie bieżącej informacji z istniejącymi planami finansowymi lub prognozami,
- c) badanie powiązań pomiędzy informacjami finansowo – księgowymi a informacjami pozafinansowymi (np. porównanie ilości wydanych środków na zakup z ilością zakupionego towaru),
- d) porównanie informacji z analogiczną informacją, dotyczącą podobnych jednostek.

W przypadku ujawnienia nieoczekiwanych wyników lub zależności należy je zbadać. Mogą one być sygnałem błędu lub oszustwa.

### ***Badanie wyrywkowe***

Jeżeli jest to możliwe audytor wewnętrzny, powinien zaplanowane badania przeprowadzać na próbie wyodrębnionej z populacji. Przemawia za tym przede wszystkim ograniczoność zasobów audytu – badanie całej populacji zajmuje zdecydowanie więcej czasu niż badanie wyrywkowe. Ponadto przy badaniu całej populacji ryzyko badania nie zmienia się w sposób istotny w stosunku do badania wyrywkowego.

Należy jednak pamiętać, że niekiedy konieczne może być badanie 100 % populacji. Taka sytuacja może dotyczyć badania:

- a) nietypowych lub nadzwyczajnych pozycji,
- b) populacji, na którą składa się tylko kilka pozycji o wielkiej wartości np. budynki,
- c) pozycji o specjalnym znaczeniu nawet, jeżeli są mało istotne ze względu na zaangażowane środki finansowe np. nagrody dla dyrektorów,
- d) obszarów o ekstremalnie wysokim ryzyku.

### ***Ocena wyników testów***

Wszelkie błędy znalezione w próbie powinny być przeanalizowane co do ich natury, przyczyn powstania i wpływu na jednostkę.

## **2.4. Właściwe czynności audytowe – badanie systemu kontroli wewnętrznej.**

Właściwe czynności audytowe (badanie systemu poddawanego audytowi) przeprowadza się zgodnie z programem zadania audytowego.

### ***2.4.1. Badanie systemu, w którym system kontroli wewnętrznej oceniono wstępnie jako dobry.***

W przypadku badania systemu, dla którego ustanowiony system kontroli oceniono wstępnie jako dobry przeprowadza się **testy zgodności (kontroli)**. Testy kontroli to podstawowe narzędzie do zbadania, czy w danym systemie/procesie istnieją i są przestrzegane ustanowione procedury kontroli wewnętrznej, w szczególności czy fakt przeprowadzenia kontroli jest udokumentowany (śląd kontrolny).

W zależności od wyniku tego badania, audytor wewnętrzny zdecyduje, czy w danym procesie ustanowione mechanizmy kontroli działają w praktyce tak jak to zaplanowano (czy kontrole są przeprowadzane).

Jeżeli w wyniku przeprowadzonych testów kontroli audytor stwierdza, że ustanowione kontrole są faktycznie przeprowadzane (kontrole działają, pozostaje ślad kontrolny) wówczas audytor przystępuje do przeprowadzenia **ograniczonych testów wiarygodności** (testy szczegółowe).

**Uwaga:** - jeżeli wynik testów kontroli wykazuje, że ustanowione kontrole wewnętrzne nie działają tzn. brak śladów kontrolnych (co oznacza, że system kontroli wewnętrznej **nie jest dobry**, jak wynikało to z jego wstępnej oceny) audytor powinien bezwzględnie przeprowadzić **rozszerzone testy wiarygodności**.

#### *2.4.2. Badanie systemu, w którym system kontroli wewnętrznej oceniono wstępnie jako słaby*

Dla systemu kontroli wewnętrznej uznanego za słaby audytor przeprowadza tylko **rozszerzone testy wiarygodności (testy szczegółowe)**, nie przeprowadzając testów kontroli.

Testy wiarygodności (ograniczone oraz rozszerzone) polegają na sprawdzeniu czy informacje zawarte w dokumentacji systemu są kompletne, dokładne i czy odzwierciedlają stan faktyczny (tzn., że przeprowadzona kontrola nie „przepuszcza” błędów), co świadczy o prawidłowym funkcjonowaniu ustanowionych mechanizmów kontroli.

#### *2.4.3. Badanie procedur (ścieżek audytu) ustanowionych przez audytowaną komórkę dla procesu poddawanego audytowi*

Przez procedurę należy rozumieć sporządzony w formie pisemnej (opisowej, graficznej lub tabelarycznej a także z wykorzystaniem wszystkich powyższych metod) opis kolejnych czynności wykonywanych w ramach procesu („krok po kroku”).

Procedura tworzona jest na podstawie regulacji prawnych obowiązujących w danym zakresie działalności oraz przy zastosowaniu dobrych praktyk administracyjnych (sprawdzonych sposobów prawidłowego postępowania w ramach procesu). Opracowywana jest przez komórkę organizacyjną będącą właścicielem procesu.

Procedura powinna określać:

- a) stanowiska pracy uczestniczące w procesie,
- b) zakres czynności wykonywanych na stanowisku pracy,
- c) terminy wykonania poszczególnych czynności,
- d) sposób wykonania poszczególnych czynności,
- e) systemy informatyczne, wspomagające realizację procesu,
- f) datę wprowadzenia procedury oraz podpis/podpisy osób zatwierdzających procedurę,

- g) system zastępstw za pracowników nominalnie wykonujących czynności w ramach procedury
- h) inne komórki organizacyjne niż właściciel procesu zaangażowane w dany proces i zakres zadań dla tych komórek w ramach procesu.

Procedury opisujące procesy, w których uczestniczy więcej niż jedna komórka organizacyjna powinny być uzgodnione ze wszystkim komórkami organizacyjnymi uczestniczącymi w procesie oraz zatwierdzone przez kierowników tych komórek lub przez zwierzchnika kierowników tych komórek, np. Wicedyrektora.

Dobra procedura winna zawierać także planowany system awaryjny.

Ścieżka audytu tym różni się od procedury, że dodatkowo zawiera ustanowiony system kontroli (mechanizmy kontrolne zapobiegające i / lub wykrywające) dla procesu, którego dotyczy.

**Według określenia Ministerstwa Finansów „Ścieżka audytu to narzędzie wspomagające zarządzanie w jednostce. Służy dokumentowaniu wszystkich procesów zachodzących w danej organizacji oraz opisaniu kontroli wewnętrznej”.**

Innymi słowy, to przede wszystkim dokument wspomagający zarządzanie w jednostce. Służy on dokumentowaniu realizowanych procesów, a przede wszystkim opisaniu systemu kontroli wewnętrznej realizowanej w ramach Kontroli Zarządczej.

Dobrze skonstruowana ścieżka audytu pozwala na prześledzenie drogi podejmowania decyzji lub załatwienia danej sprawy, jak również powinna umożliwić odtworzenie przebiegu procesu na podstawie dostępnej w tej jednostce dokumentacji. Dobry zapis procedury powinien pozwolić na ocenę przeprowadzenia opisanych czynności po dłuższym okresie czasu. Należy podkreślić, że ścieżka audytu jako dokument powinna podlegać aktualizacji w przypadku modyfikacji przebiegu procedury lub jej elementów, np. zmiany dokumentu, adresata lub formy dokonywanej kontroli.

Ścieżka audytu pozwala:

- a) określić mechanizmy kontrolne w danym procesie,
- b) pozwala na lepsze zrozumienie procesu,
- c) daje nowym pracownikom prosty opis zadań, które będą realizować,
- d) wskazuje słabe punkty procesu.

Przedstawienie kontroli istniejących w danym procesie, procedurach jego realizacji jest kwintesencją ścieżki audytu.

Ścieżka audytu służy kadrze zarządzającej do sprawowania kontroli, chociaż może też służyć funkcjom audytowym w ocenie i ewaluacji efektywności kontroli i procesów oraz w celu podjęcia specyficznych badań.

Ścieżka audytu używana jest także jako środek:

- a) monitorowania efektywności kontroli,
- b) identyfikacji kroków czy procesów, przez które przeszły transakcje czy dane,
- c) identyfikacji źródeł błędów,
- d) dostarczania informacji o dostęпах do systemów komputerowych i danych, gdzie istnieją odpowiednie systemy kontroli identyfikacji dostępu, ścieżki audytu służyć kierownictwu ORE. W pewnych przypadkach mogą one również służyć przydzieleniu odpowiedzialności osobom czy procesom za zmiany, które nastąpiły w danych czy transakcjach.

Ścieżka audytu powinna wskazywać między innymi:

- a) czynności, które są wykonywane w ramach danego procesu;
- b) wykonawców czynności - osoby realizujące poszczególne działania i odpowiedzialne za ich wykonanie w procesie;
- c) odbiorców czynności - punkt wyjścia z procesu i jego zakończenie;
- d) czas trwania poszczególnych działań - terminy, ramy czasowe dla wykonania poszczególnych czynności (jeśli jest to możliwe);
- e) dokumenty źródłowe - dokumenty otrzymane przez wykonawcę na wejściu do procesu (listy, wnioski i inne);
- f) dokumenty wtórne - dokumenty powstałe w ramach procesu będące jego efektem (pisma wychodzące, listy sprawdzające, notatki służbowe, protokoły i inne);
- g) miejsce dokonywania czynności i przechowywania ww. dokumentów;
- h) formę przechowywania ww. dokumentów - forma elektroniczna czy tradycyjna;
- i) systemy informatyczne wspierające realizację procesu na poszczególnych etapach, w trakcie wykonywania poszczególnych czynności;
- j) kolejność księgowania na poszczególnych kontach Zakładowego Planu Kont (w przypadku przepływu środków finansowych),
- k) mechanizmy kontroli, rodzaje i etapy kontroli czynności dokonywanych w trakcie realizacji procesu i dokumentów źródłowych lub wtórnych.

Najpopularniejsze mechanizmy kontrolne, to:

- a) autoryzacja,
- b) listy sprawdzające,
- c) kontrole fizyczne,
- d) nadzór,
- e) polityki i procedury,
- f) inspekcje,
- g) ograniczenie dostępu,
- h) podział obowiązków,
- i) zatwierdzenie,

- j) weryfikacja,
- k) przeglądy dokonywane przez kierownictwo.

Ścieżka audytu jest narzędziem służącym do wykrywania wrażliwych punktów procesu - dlatego, z uwzględnieniem specyfiki działalności danej komórki / procesu, powinna:

- a) być opracowana odrębnie dla każdego procesu,
- b) uwzględniać powiązania pomiędzy komórkami organizacyjnymi instytucji,
- c) pokazywać, kto jest odpowiedzialny za daną jego część,
- d) wskazywać systemy informatyczne wspierające realizację procesu,
- e) dokładnie obrazować sposób zarządzania, kontrolowania i monitorowania procesu, w tym środków finansowych,
- f) wskazywać, kto sporządza jakie dokumenty i kto te dokumenty sprawdza, akceptuje i przesyła dalej,
- g) dla przepływu środków finansowych, przedstawić kolejność księgowania na poszczególnych kontach Zakładowego Planu Kont, najlepiej ilustrując przepływy diagramem pokazującym, na jakich kontach środki finansowe są księgowane na poszczególnych etapach procesu,
- h) uwzględniać procedury alternatywne, tzn. takie które są stosowane przy zmianie toku załatwiania sprawy.

Wskazane jest, aby dla procesów zachodzących w ORE tworzone były ścieżki audytu gdyż stanowią one efektywniejszą metodę zarządzania ryzykami właściwymi dla danego procesu niż procedury.

Dobrze skonstruowana procedura (ścieżka audytu) stanowi bardzo duże ułatwienie przy rozpoznawaniu systemu poddawanego audytowi (na etapie badania przeglądownego).

Dokonując oceny procedury (ścieżki audytu) uzyskanej z komórki organizacyjnej audytor powinien wziąć przede wszystkim pod uwagę odzwierciedlenie w procedurze rzeczywistego przebiegu danego procesu, jego kompletność i dokładność oraz zgodność z przepisami prawa powszechnie obowiązującego w danym zakresie i wewnętrznymi regulacjami ORE.

Pozyskane z komórki organizacyjnej procedury (ścieżki audytu) należy włączyć do akt bieżących audytu.

Na podstawie przeprowadzonych badań i zgromadzonej dokumentacji roboczej audytor dokonuje oceny zarządzania ryzykami występującymi w audytowanym obszarze, w szczególności ostatecznej oceny systemu kontroli zarządczej. Wynik tej oceny stanowi element sprawozdania z przeprowadzenia zadania audytowego.

### **3. Opracowanie projektu sprawozdania z audytu**

Po zakończeniu właściwych czynności audytowych zaplanowanych do przeprowadzenia w programie zadania audytowego, tj. wykonaniu badań oraz innych czynności, których konieczność przeprowadzenia okazała się niezbędna, audytor wewnętrzny przystępuje do opracowania projektu sprawozdania z audytu.

W związku ze zorientowaniem całego procesu audytu na ryzyko, także sprawozdanie z przeprowadzenia zadania audytowego koncentruje się na ocenie zarządzania ryzykami zidentyfikowanymi w ramach obszaru poddawanego audytowi, w szczególności na ocenie efektywności ustanowionych mechanizmów kontrolnych.

Podstawę do opracowania projektu sprawozdania stanowią ustalenia audytu, wyniki badań oraz inne dokumenty robocze powstałe w trakcie przeprowadzania zadania audytowego.

Projekt sprawozdania sporządza audytor prowadzący zadanie audytowe niezwłocznie po zakończeniu właściwych czynności audytowych.

Projekt sprawozdania audytor przekazuje kierownikowi komórki audytowanej z chwilą zakończenia prac i sporządzenia sprawozdania w formie pisemnej, aby odpowiedni pracownicy komórki audytowanej mogli zapoznać się z jego treścią.

Przekazując projekt sprawozdania, na wszystkich jego egzemplarzach należy uzyskać potwierdzenie jego przyjęcia przez komórkę/komórki audytowane, jak również informację o możliwości wniesienia, w terminach określonych odpowiednimi przepisami, dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń dotyczących treści sprawozdania.

#### **3.1. Jakość sprawozdania**

Audytor sporządzający projekt sprawozdania powinien dołożyć najdalej idących starań, aby zapewnić wysoką jakość sprawozdania. Sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego powinno być:

**Dokładne** to znaczy wolne od błędów i zniekształceń, wiernie odpowiadające faktom. Informacje i dowody badania powinny być zbierane, oceniane i prezentowane z należytą starannością i precyzją.

**Obiektywne**, czyli bezstronne i rzeczowe. Sprawozdanie powinno być wynikiem rzetelnej i zrównoważonej oceny wszystkich istotnych faktów i okoliczności. Ustalenia, wnioski nie powinny być tendencyjne ani stronnicze, ani nie powinny uwzględniać interesów osobistych i nacisków zainteresowanych stron.

**Przejrzyste** - łatwe do zrozumienia i logiczne. Przejrzystość można osiągnąć unikając „technicznego” słownictwa i prezentując tylko ważne i potrzebne informacje.

**Zwięzłe** - unikające zbędnych szczegółów oraz rozwlekłości.

**Konstrukttywne** - takie, które dzięki treściom w nim zawartym, pomaga badanej komórce w realizacji zadań, a także prowadzi do ulepszeń tam, gdzie są one potrzebne. Zawartość i treść prezentacji powinny być użyteczne i pozytywne.

**Kompletne** – to znaczy zawierające wszystkie ważne dla odbiorców informacje i ustalenia, stanowiące poparcie wniosków.

**Terminowe** – sporządzone w odpowiednim momencie, bez przekraczania terminu ustalonego dla jego przygotowania.

#### **4. Opracowanie ostatecznego sprawozdania z audytu**

Niezwłocznie po upływie terminów właściwych dla rozpatrzenia (i ewentualnego przeprowadzenia dodatkowych ustaleń przez audytora) wyjaśnień i zastrzeżeń audytor prowadzący zadanie audytowe, sporządza ostateczne sprawozdanie z zadania audytowego. Do ostatecznego sprawozdania z audytu mają zastosowanie wszystkie wymogi dotyczące zawartości i jakości określone wcześniej dla projektu sprawozdania z audytu.

Jeżeli komórka nie wniesie w terminach określonych odpowiednimi przepisami, dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń dotyczących treści sprawozdania, projekt sprawozdania uznaje się jako sprawozdanie końcowe



## **5. Zamknięcie zadania audytowego**

Od tego momentu, to jest sporządzenia ostatecznego sprawozdania z audytu, zadanie uznaje się za zakończone. Nie kończy to jednak innych czynności związanych z zadaniem.

Dotyczy to:

- 1) wyznaczonych właściwymi przepisami terminów na ustosunkowanie się do sprawozdania przez kierownika komórki i Dyrektora ORE
- 2) terminów określonych przez kierownika komórki na realizację zaleceń,
- 3) po upływie terminów określonych przez kierowników audytowanych komórek, wystąpienia audytora do kierowników komórek o informację na temat działań podjętych w celu realizacji zaleceń oraz stopnia ich realizacji.

Działania te jako związane ze sprawozdaniami z wykonania planów audytu, włącza się do akt stałych z danego roku kalendarzowego.

## **6. Czynności sprawdzające**

Czynności sprawdzające mają na celu ocenę dostosowania audytowanej działalności do wniosków zawartych w sprawozdaniu z audytu.

Ustalenia powstałe w trakcie czynności sprawdzających audytor wewnętrzny umieszcza w notatce informacyjnej, która zostaje przekazana (w kopii) kierownikowi audytowanej komórki i Dyrektorowi ORE.

Notatka informacyjna dołączana jest do akt bieżących danego roku kalendarzowego.

## **7. Ocena jakości prac audytu wewnętrznego**

Audytor wewnętrzny, zgodnie ze Standardem 1300 Międzynarodowych Standardów Audytu Wewnętrznego, opracował i realizuje poniższy program zapewnienia i poprawy jakości.

**„Program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego w ORE” (zwany dalej PZPJ)**

- 1) Celem PZPJ jest umożliwienie oceny efektywności oraz identyfikacji możliwości poprawy jakości audytu wewnętrznego funkcjonującego w ORE.
- 2) PZPJ umożliwia dokonanie oceny, czy działalność audytu wewnętrznego w ORE jest zgodna z przepisami prawa regulującymi audyt wewnętrzny, definicją audytu wewnętrznego i Standardami audytu wewnętrznego.
- 3) PZPJ służy również do racjonalnego zapewnienia interesariuszy (członków kierownictwa ORE, kierowników komórek audytowanych, członków komitetu audytu, opinię publiczną), że audyt wewnętrzny działa zgodnie z Kartą Audytu Wewnętrznego, jest skuteczny i wydajny (stosuje ciągłe działania usprawniające oraz wykorzystuje dobre praktyki) oraz postrzegany jest jako przysparzający wartości i poprawiający funkcjonowanie ORE.
- 4) PZPJ uwzględnia zarówno oceny wewnętrzne, jak i zewnętrzne.
- 5) Oceny wewnętrzne obejmują:
  - a) bieżące monitorowanie jakości audytu wewnętrznego;
  - b) okresowe przeglądy dokonywane w ramach samooceny.
- 6) Bieżące monitorowanie jakości audytu wewnętrznego obejmuje:
  - a) przegląd dokumentacji zadania audytowego w celu sprawdzenia jej kompletności oraz zapewnienia, że zadanie audytowe przebiegało w sposób zgodny z obowiązującymi przepisami oraz Standardami audytu wewnętrznego,
  - b) informację zwrotną od kierowników komórek audytowanych,
  - c) System monitoringu
- 7) Samoocenę audytu wewnętrznego audytor wewnętrzny dokonuje corocznie.
- 8) W przeprowadzaniu samooceny stosowany jest kwestionariusz, który pozwala określić ogólny stopień zgodności z regulacjami prawnymi dotyczącymi audytu wewnętrznego, Kartą Audytu Wewnętrznego i Standardami audytu wewnętrznego. Okresowa ocena wewnętrzna może służyć jako element samooceny w procesie oceny zewnętrznej dokonywanej w formie samooceny z niezależną walidacją.
- 9) Przeprowadzenie oceny zewnętrznej działalności audytu wewnętrznego funkcjonującego w ORE zleca Dyrektor ORE.
- 10) Oceny zewnętrzne działalności audytu wewnętrznego są przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat. Potrzebę częstszych ocen zewnętrznych określa Dyrektor ORE.
- 11) Audytor wewnętrzny przekazuje, na wyraźne żądanie kierownika komórki audytu wewnętrznego utworzonej w Ministerstwie Edukacji i Nauki, wyniki ocen wewnętrznych

- i zewnętrznych. Wyniki te przekazywane są na potrzeby realizacji ustawowych zadań komitetu audytu powołanego dla działu administracji rządowej – Oświata i wychowanie.
- 12) Audytor wewnętrzny sygnalizuje Dyrektorowi ORE przypadki niezgodności (jeśli takie miały miejsce) wpływające na ogólny zakres lub działalność audytu wewnętrznego, w tym nieuzyskanie zewnętrznej oceny w okresie pięciu lat.
  - 13) W celu zapewnienia, że zalecenia zawarte w wynikach oceny zewnętrznej zostaną wdrożone, audytor wewnętrzny zobowiązany jest do udokumentowania oraz przekazania Dyrektorowi ORE informacji o podjętych działaniach naprawczych.
  - 14) Audytor wewnętrzny może używać stwierdzenia, że *audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* tylko w przypadku, gdy wyniki PZPJ potwierdzają ten stan. Użycie powyższego stwierdzenia może nastąpić dopiero po zewnętrznej ocenie, która wykaże, że audyt wewnętrzny działa zgodnie z definicją audytu wewnętrznego i Standardami audytu wewnętrznego.
  - 15) W przypadku, gdy w trakcie oceny jakości audytu wewnętrznego zostaną ujawnione niezgodności, użycie formuły, o której mowa w pkt 14, jest możliwe tylko w sytuacji usunięcia nieprawidłowości.
  - 16) Audytor wewnętrzny może współpracować i utrzymywać robocze kontakty z audytorami wewnętrznymi jednostek podległych i nadzorowanych przez Ministerstwo Edukacji i Nauki m.in. poprzez możliwość udziału w spotkaniach organizowanych w ramach prac komitetu audytu. Audytor wewnętrzny może również utrzymywać robocze kontakty z innymi audytorami wewnętrznymi, w szczególności z jednostek sektora finansów publicznych, m.in. poprzez możliwość uczestnictwa w organizowanych przez Ministerstwo Finansów spotkaniach audytorów wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych.

Podsumowując powyższe, wdrożony PZPJ umożliwi osiągnięcie celów związanych z zarządzaniem jakością audytu wewnętrznego w ORE poprzez:

- 1) Postępowanie zgodne z powszechnie obowiązującymi przepisami, definicją i Standardami audytu wewnętrznego.
- 2) Profesjonalną realizację zadań audytu wewnętrznego.
- 3) Ukierunkowanie na usprawnienie funkcjonowania ORE.
- 4) Badanie oczekiwań i satysfakcji kierowników komórek audytowanych.

- 5) Budowanie efektywnej komunikacji z klientami audytu wewnętrznego.
- 6) Obiektywizm audytora wewnętrznego (ustalenia oparte na faktach, unikanie konfliktu interesów, uprzedzeń i stronniczości).

Powyższe działania powinny mieć odzwierciedlenie w pozytywnym wizerunku audytu wewnętrznego wśród kierownictwa i pracowników ORE. Audytor wewnętrzny identyfikuje się z opracowanym PZPJ.

Osobą odpowiedzialną za wdrożenie, realizowanie i aktualizację PZPJ jest audytor wewnętrzny.

## **8. Sprawozdawczość**

Sprawozdanie z wykonania rocznego planu audytu sporządzane jest na drukach określonych przez Ministerstwo Finansów przedstawiane Dyrektorowi ORE do akceptacji.

Kopia sprawozdania przesyłana jest do Ministerstwa Finansów oraz komórki audytu wewnętrznego w ministerstwie właściwym dla Działu Administracji Rządowej Oświata i wychowanie, w terminach określonych odrębnymi przepisami.