

Załącznik nr 1 do Decyzji nr 39 z dnia 06.05.2020 roku
w sprawie wprowadzenia Książki Procedur Audytu Wewnętrznego
w Śląskim Oddziale Straży Granicznej
im. nadkom. Józefa Bocheńskiego z siedzibą w Raciborzu



ŚLĄSKI ODDZIAŁ STRAŻY GRANICZNEJ
Im. nadkom. Józefa BOCHEŃSKIEGO
Z SIEDZIBĄ W RACIBORZU

Racibórz, dnia 06.05.2020 roku

KSIĄŻKA PROCEDUR

AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

W
Śląskim Oddziale Straży Granicznej
im. nadkom. Józefa BOCHEŃSKIEGO
z siedzibą w Raciborzu

Spis treści:

<i>I.</i>	<i>WPROWADZENIE.....</i>	<i>4</i>
<i>II.</i>	<i>KARTA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO</i>	<i>4</i>
1.	Cele i zadania audytu wewnętrznego	4
2.	Zakres działania audytu wewnętrznego	6
3.	Organizacja audytu wewnętrznego.....	8
4.	Prawa i obowiązki audytorów	9
5.	Relacje z kierownikami i pracownikami komórek audytowanych	11
<i>III.</i>	<i>METODOLOGIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO</i>	<i>12</i>
1.	Ocena ryzyka	12
1.1.	Identyfikacja obszarów ryzyka i czynników ryzyka	13
1.2.	Analiza ryzyka.....	16
1.3.	Analiza ryzyka na etapie planowania rocznego	18
1.4.	Analiza ryzyka na etapie planowania zadania zapewniającego	19
2.	Zadanie zapewniające	20
2.1.	Przeprowadzenie zadania zapewniającego	20
2.2.	Przegląd wstępny	22
2.3.	Program zadania zapewniającego	23
2.4.	Narada otwierająca.....	24
2.5.	Narada zamykająca	24
2.6.	Sprawozdawczość	25
3.	Czynności doradcze	25
4.	Czynności sprawdzające	27
5.	Akta audytu wewnętrznego	27
5.1.	Dokumentacja dotycząca zadania audytowego oraz pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego	27
5.2.	Przechowywanie i udostępnianie dokumentacji audytowej	28
5.3.	Dokumenty robocze.....	28
6.	Analiza systemu kontroli zarządczej w ramach audytu.....	32
6.1.	Testowanie systemu kontroli.....	35
6.2.	Techniki wykorzystywane w trakcie testów	37
6.3.	Metody próbkowania statystycznego i niestatystycznego	41
<i>IV.</i>	<i>PROGRAM ZAPEWNIENIA I POPRAWY JAKOŚCI.....</i>	<i>45</i>
1.	Oceny wewnętrzne.....	45

1.1.	Bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego.....	46
1.2.	Okresowe oceny wewnętrzne audytu wewnętrznego	47
2.	Oceny zewnętrzne.....	47
3.	Działania audytu wewnętrznego w celu zapewnienia i poprawy jakości.....	48
V.	ZAŁĄCZNIKI	51
	Załącznik nr 1	52
	Załącznik nr 2	53
	Załącznik nr 3	54
	Załącznik nr 4	55
	Załącznik nr 5	56
	Załącznik nr 6	59
	Załącznik nr 7	62
	Załącznik nr 8	66
	Załącznik nr 9	69
	Załącznik nr 10	71
	Załącznik nr 11	72
	Załącznik nr 12	74
	Załącznik nr 13	76
	Załącznik nr 14	77
	Załącznik nr 15	78
	Załącznik nr 16	79
	Załącznik nr 17	80
	Załącznik nr 18	81
	Załącznik nr 19	82
	Załącznik nr 20	83
	Załącznik nr 21	84
	Załącznik nr 21	85
	Załącznik nr 22	88

I. WPROWADZENIE

„*Książka procedur audytu wewnętrznego*” (zwana dalej „*Książką procedur*”), stanowi źródło informacji dla audytora wewnętrznego (zwanego dalej *audytorem*), a także dla wszystkich funkcjonariuszy i pracowników Śląskiego Oddziału Straży Granicznej im. nadkom. Józefa Bocheńskiego z siedzibą w Raciborzu (zwanego dalej *ŚŁOSG* lub *Oddziałem*). Celem książki procedur jest dostarczenie wszystkim zainteresowanym informacji na temat zasad funkcjonowania audytu wewnętrznego w Oddziale oraz wskazówek mających służyć im w bieżącej działalności.

W książce procedur zawarto regulacje dotyczące karty audytu, programu zapewnienia i poprawy jakości, metodologii planowania i przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz dokumentowania wyników audytu. Zasady i procedury wskazane w książce procedur uwzględniają przepisy prawne dotyczące audytu wewnętrznego oraz powszechnie uznawane standardy. Rozwiązania w niej zaproponowane są zalecane, nie stanowią jednak wyłącznego modelu możliwych do zastosowania działań. Umożliwia się audytorowi przedstawianie alternatywnych propozycji w zakresie stosowania wskazanych w niniejszej książce procedur dokumentów lub działań, pod warunkiem, że będą one zgodne z prawem oraz powszechnie uznawanymi standardami, a także będą służyły celom, dla jakich realizuje się audyt wewnętrzny w Oddziale.

II. KARTA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Karta audytu wewnętrznego, zwana dalej Kartą audytu, określa zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w Oddziale, w tym w szczególności:

- 1) cele i zadania audytu wewnętrznego;
- 2) zakres działania audytu wewnętrznego;
- 3) organizację audytu wewnętrznego;
- 4) prawa i obowiązki audytorów;
- 5) relacje z kierownikami i pracownikami komórek audytowanych.

1. Cele i zadania audytu wewnętrznego

Celem audytu wewnętrznego jest wspieranie Komendanta Oddziału w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Systematyczna

ocena kontroli zarządczej dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostce.

W niniejszym dokumencie uznaje się obowiązek stosowania ***Podstawowych zasad praktyki zawodowej audytu wewnętrznego czyli Kodeksu etyki, Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego i Definicji audytu wewnętrznego***, opracowane przez IIA, zgodnie z wymogami standardu nr 1010.

Zgodnie z „Definicją audytu wewnętrznego” IIA, audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo.

Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego definiują audyt wewnętrzny jako *„departament, wydział, zespół konsultantów lub innych ekspertów świadczący usługi zapewniające i doradcze, działający niezależnie i obiektywnie w celu przysporzenia wartości i usprawnienia działalności operacyjnej organizacji. Audyt wewnętrzny systematycznie, w uporządkowany sposób ocenia procesy: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli i przyczynia się do poprawy ich działania, tym samym pomagając organizacji osiągnąć cele”*.

Audyt wewnętrzny w Oddziale prowadzi się na podstawie art. 274 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych* (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 j.t., z późn. zm.) (zwaney dalej ustawą o finansach publicznych). Szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. *w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu* (Dz.U. z 2018 r. poz. 506 j.t.) (zwanego dalej rozporządzeniem MF). Audyt wewnętrzny realizuje się z uwzględnieniem Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, które stanowią załącznik do Komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 roku *w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych* (Dz.Ur.MRiF z 2016 r. poz. 28).

Podstawowe zadania audytu wewnętrznego w Oddziale określone zostały w obowiązującym regulaminie organizacyjnym komendy Oddziału. W tym dokumencie audyt

wewnętrzny został określony jako funkcjonalnie niezależna i wyodrębniona, wieloosobowa komórka, która podlega bezpośrednio Komendantowi Oddziału. Głównym zadaniem komórki Audytu Wewnętrznego określonym w ww. regulaminie organizacyjnym jest: *„prowadzenie audytu wewnętrznego w Oddziale, w celu wspierania Komendanta Oddziału w realizacji jego celów i zadań poprzez systematyczną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej oraz wykonywanie czynności doradczych, zgodnie z rocznym planem audytu wewnętrznego, a w przypadkach uzasadnionych także poza tym planem”*.

2. Zakres działania audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny może objąć swoim zakresem wszystkie obszary działania Oddziału. Audyt wewnętrzny nie może być narażony na jakiekolwiek próby narzucenia bądź ograniczenia zakresu audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i informowania o jej wynikach. Kierownik jednostki powinien być powiadamiany o wszelkich próbach narzucenia bądź ograniczenia zakresu audytu, a także wpływania na sposób wykonywania pracy. Podstawową cechą audytu wewnętrznego jest jego niezależność, rozumiana jako brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audytorów wewnętrznych.

Audyt wewnętrzny obejmuje badanie i ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności systemu kontroli zarządczej, a w szczególności:

- 1) badanie zgodności audytowanej działalności jednostki z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, a także zgodności regulacji wewnętrznych z obowiązującymi przepisami prawa;
- 2) przegląd ustanowionych mechanizmów kontrolnych w jednostce;
- 3) badanie wiarygodności i rzetelności informacji operacyjnych, zarządczych i finansowych;
- 4) badanie efektywności i gospodarności wykorzystania zasobów jednostki, w tym ocenę zabezpieczenia mienia jednostki;
- 5) ocenę efektywności i skuteczności działania w audytowanym obszarze, w tym przepływu informacji w jednostce;
- 6) identyfikację i ocenę ryzyka w audytowanych obszarach działalności jednostki;
- 7) identyfikację słabości kontroli zarządczej w audytowanych obszarach działalności oraz przedstawianie zaleceń w sprawie wyeliminowania słabości kontroli zarządczej lub wprowadzenia usprawnień;

8) ocenę sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez komórki audytowane.

Ponadto, w związku z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 roku w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych (Dz.U z 2017 r. poz. 2247 j.t.), audytorzy wewnętrzni Oddziału corocznie przeprowadzają audyt wewnętrzny z zakresu bezpieczeństwa informacji. Zadania audytowe w obszarze bezpieczeństwa informacji uwzględniane są w rocznym planie audytu wewnętrznego.

Audit wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego, który przygotowuje audytor na podstawie analizy ryzyka w porozumieniu z Komendantem Oddziału, do końca roku kalendarzowego poprzedzającego rok, na który sporządzany jest plan. W uzasadnionych przypadkach a szczególnie w przypadku wystąpienia nowych ryzyk lub też zmiany oceny ryzyka audyt wewnętrzny przeprowadza się poza rocznym planem audytu wewnętrznego w uzgodnieniu z Komendantem Oddziału.

W związku z przepisami ustawy o finansach publicznych audytor wewnętrzny na podstawie analizy ryzyka przygotowuje do końca roku w porozumieniu z Komendantem Oddziału plan audytu na następny rok.

Jeżeli w trakcie realizacji planu audytu wewnętrznego audytor stwierdzi, że przeprowadzenie wszystkich zaplanowanych zadań audytowych jest niemożliwe lub niecelowe, bądź wystąpi potrzeba zmiany obszaru zadania audytowego, to uzgadnia w formie pisemnej z Komendantem Oddziału zakres zmiany w planie audytu wewnętrznego.

Plan audytu wewnętrznego podpisany przez audytora oraz przez Komendanta Oddziału jest udostępniany w Komendzie Oddziału poprzez przedstawienie do wiadomości kierownikom komórek organizacyjnych Oddziału.

Zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych oraz rozporządzenia MF, audytor do końca stycznia każdego roku sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu wewnętrznego za rok poprzedni, które przedstawia Komendantowi Oddziału.

Ponadto zgodnie z ustawą o finansach publicznych Komendant Oddziału przedstawia Ministrowi Finansów, do końca stycznia każdego roku, informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim.

W związku z koordynacją audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych Minister Finansów może zlecić przeprowadzenie audytu wewnętrznego, także w związku z poleceniem Prezesa Rady Ministrów. Audyt wewnętrzny zlecony przeprowadza się zgodnie z założeniami przekazanymi przez Ministra Finansów. Zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych przeprowadzenie audytu wewnętrznego może zlecić również Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej – w zakresie środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych.

Audyt obejmuje czynności o charakterze zapewniającym i doradczym. Zadania audytowe dzielą się na zadania zapewniające oraz czynności doradcze:

- 1) zadania zapewniające to działania podejmowane w celu dostarczenia Komendantowi Oddziału niezależnej i obiektywnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w audytowanym obszarze działalności;
- 2) czynności doradcze to inne, niż zadania zapewniające, działania służące wspieraniu Komendanta Oddziału w realizacji celów i zadań. Czynności doradcze mogą być wykonywane przez audytorów na wniosek Komendanta Oddziału lub z własnej inicjatywy, w zakresie uzgodnionym z Komendantem Oddziału. W wyniku czynności doradczych audytorzy mogą przedstawić propozycje dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki. Audytorzy powstrzymują się jednak od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez nich obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.

Ponadto audytorzy przeprowadzają czynności sprawdzające, służące dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowane komórki.

Audytorzy nie uczestniczą w działalności operacyjnej Oddziału oraz w procesie zarządzania działalnością Oddziału, nie ustanawiają ani nie wdrażają zasad i procedur, a także nie są odpowiedzialni za procesy poddawane audytowi wewnętrznemu oraz za procesy zarządzania ryzykiem i procesy kontroli zarządczej w Oddziale, jednakże poprzez ustalenia i zalecenia poczynione w wyniku przeprowadzania audytu wewnętrznego wspomagają Komendanta Oddziału w realizacji tych procesów.

3. Organizacja audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny w Oddziale realizują audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w Zespole Audytu Wewnętrznego (zwany dalej *ZAW*), który jest komórką organizacyjną Oddziału

podporządkowaną bezpośrednio Komendantowi Oddziału. Zespołem Audytu Wewnętrznego kieruje Kierownik Zespołu Audytu Wewnętrznego – Audytor Wewnętrzny (zwany dalej *kierownik ZAW*).

Kierownik ZAW jest niezależny w zakresie planowania pracy ZAW, planowania i przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz sprawozdawania wyników audytu wewnętrznego Komendantowi Oddziału.

Kierownik ZAW reprezentuje audyt wewnętrzny zarówno wobec funkcjonariuszy jak i pracowników Oddziału, jak i osób spoza Oddziału, w tym współpracuje z kierującym audytem wewnętrznym w Komendzie Głównej Straży Granicznej.

W strukturze ZAW występują 2 etaty: kierownik ZAW i audytor wewnętrzny.

4. Prawa i obowiązki audytorów

Audit pełni rolę zapewniającą i doradczą, wykonywany jest w sposób profesjonalny i niezależny, za pomocą wszechstronnych procedur audytu opartych na powszechnie uznanych i obowiązujących *Podstawowych zasad praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki, Międzynarodowych Standardów i Definicji audytu wewnętrznego*, opracowanych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (*The Institute of Internal Auditors – IIA*).

Zadania kierownika ZAW zostały określone w aktualnej decyzji Komendanta Oddziału w sprawie określenia szczegółowego zakresu obowiązków i uprawnień na stanowiskach służbowych zastępców Komendanta Oddziału, głównego księgowego, naczelników wydziałów, kierownika Służby Zdrowia-lekarza, komendantów placówek oraz innych, bezpośrednio podlegających i nadzorowanych przez Komendanta Oddziału.

Audytor przeprowadza audyt wewnętrzny na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez Komendanta Oddziału. Wzór upoważnienia do przeprowadzenia audytu wewnętrznego określono w załączniku nr 1 do „Książki procedur”.

Audytor wewnętrzny wykonuje swoje obowiązki służbowe zgodnie z przepisami prawa oraz zgodnie z otrzymanymi zakresami obowiązków i uprawnień, a za wykonywanie obowiązków służbowych odpowiada bezpośrednio przed kierownikiem ZAW.

Kierownik ZAW i audytor wewnętrzny uprawniony jest do:

- 1) wstępu do pomieszczeń Komendy Oddziału i podległych placówek w zakresie niezbędnym do prowadzenia audytu wewnętrznego, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej;
- 2) wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem Oddziału, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach informacji, z wyłączeniem dokumentów, informacji, danych i innych materiałów uzyskanych w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych i dochodzeniowo-śledczych oraz dokumentacji medycznej, w celu prowadzenia audytu wewnętrznego, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej;
- 3) sporządzania z dokumentów, o których mowa w pkt 2, kopii, odpisów, wypisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, w celu włączenia ich do dokumentacji związanej z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego w Oddziale, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej;
- 4) potwierdzania zgodności z oryginałem kopii, odpisów, wypisów i wyciągów w ramach zadań powierzonych na stanowisku;
- 5) uzyskiwania od funkcjonariuszy i pracowników komórek audytowanych informacji oraz wyjaśnień w celu zapewnienia właściwego i efektywnego przeprowadzenia audytu wewnętrznego, a także wnioskowania o sporządzenie przez nich oraz potwierdzenie kopii, odpisów, wyciągów lub zestawień dokumentów związanych z funkcjonowaniem Oddziału, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej;
- 6) wnioskować w uzasadnionych przypadkach do Komendanta Oddziału, rzeczoznawcy do udziału w realizacji zadania audytowego (wzór wniosku o powołanie rzeczoznawcy określono w załączniku nr 2, natomiast w załączniku nr 3 określono wzór upoważnienia dla rzeczoznawcy);
- 7) przeprowadzania audytu wewnętrznego we wszystkich obszarach działalności;
- 8) przyjmowania interesantów w pomieszczeniach zajmowanych przez komórkę audytu wewnętrznego.

Kierownik ZAW i audytor wewnętrzny jest zobowiązany do:

- 1) postępowania zgodnie z przepisami prawa, standardami, wytycznymi, zasadami etyki zawodowej (Kodeksem Etyki IIA) oraz uznaną praktyką audytu wewnętrznego;
- 2) rzetelnego, obiektywnego i niezależnego ustalania stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania Oddziału;

- 3) rzetelnego, obiektywnego i niezależnego przedstawiania ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem;
- 4) ujawnienia każdego przypadku naruszenia przepisów prawa w Oddziale;
- 5) przedstawiania zaleceń w przypadku zidentyfikowania słabości kontroli zarządczej lub możliwości wprowadzenia usprawnień;
- 6) wykonywania swoich obowiązków w sposób uczciwy, bezstronny oraz profesjonalny, z zachowaniem należytej staranności;
- 7) poszerzania oraz aktualizacji swojej wiedzy oraz umiejętności, poprzez stałe doskonalenie zawodowe;
- 8) rozważnego chronienia informacji uzyskanych w trakcie wykonywania obowiązków;

Kierownik ZAW i audytor wewnętrzny nie może:

- 1) oceniać działalności komórki organizacyjnej Oddziału co najmniej przez jeden rok od daty zakończenia służby lub pracy w tej komórce, jeżeli jego działalność polegała na zarządzaniu komórką, bezpośrednim wykonywaniu zadań lub sprawowaniu nadzoru nad zadaniami;
- 2) przyjmować zadań, zleceń lub uprawnień, które wchodzą w zakres zarządzania jednostką.

5. Relacje z kierownikami i pracownikami komórek audytowanych

Audytor informuje kierowników komórek organizacyjnych Oddziału o tematyce zadań audytowych ujętych w zatwierdzonym planie audytu wewnętrznego na dany rok. Ponadto kierownik ZAW rozpoczynając realizację zadania audytowego, informuje kierowników komórek audytowanych o planowanym przeprowadzeniu zadania.

Kierownicy komórek audytowanych mają prawo do uczestniczenia w realizacji zadania audytowego, za pośrednictwem audytora, a w szczególności do:

- 1) zapoznawania się z ustaleniami audytora poczynionymi w trakcie przeprowadzania audytu wewnętrznego;
- 2) zgłaszania uwag i zastrzeżeń do ustaleń audytora;
- 3) przekazywania audytorowi wewnętrznemu istotnych informacji dotyczących badanego obszaru;
- 4) zgłaszania własnych rozwiązań dotyczących poprawy funkcjonowania badanego procesu/obszaru oraz procedur z nim związanych;
- 5) zgłaszania uwag i zastrzeżeń co do pracy audytora.

Kierownicy i pracownicy komórek audytowanych są zobowiązani:

- 1) na żądanie audytora udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi, zestawienia lub wydruki dokumentów, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej. Udzielone informacje i wyjaśnienia powinny być utrwalone na piśmie oraz podpisane przez osobę, która ich udzieliła lub je złożyła;
- 2) przekazywać w formie i terminie określonym przez audytora informacje i dokumenty z zakresu objętego audytem;
- 3) współpracować z audytorem w trakcie realizacji zadania audytowego, w tym w zakresie identyfikacji i oceny ryzyka w procesach zachodzących w tych komórkach, a także w innych czynnościach audytowych, przy których taka współpraca jest niezbędna.

W przypadku rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności lub obiektywizmu audytora wewnętrznego, szczegóły tego naruszenia są ujawniane przez kierownika ZAW bezpośrednio Komendantowi ŚIOSG.

III. METODOLOGIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego określa rozporządzenie MF.

Obszarem audytu staje się ten fragment działalności Oddziału (np. zadanie/proces), który na podstawie analizy ryzyka audytor wyodrębnił i wytypował do przeprowadzenia zadania audytowego, a Komendant Oddziału zaakceptował w rocznym planie audytu wewnętrznego lub poza rocznym planem audytu wewnętrznego.

1. Ocena ryzyka

Prace audytu wewnętrznego powinny opierać się na ocenie dokonanej przez audytora w zakresie ryzyka istotnych błędów w obszarach mających być poddanymi audytowi wewnętrznemu. Ocena ryzyka opiera się na kryteriach dotyczących istotności ryzyka i stanowi technikę stosowaną do badania potencjalnych zadań audytu oraz do wyboru tych zadań, które są narażone na największe ryzyko. Powinna być obecna na każdym etapie pracy audytora poprzedzającym opracowanie sprawozdania z przeprowadzenia audytu. Minimalizowanie występowania ryzyka oraz przyczyn i skutków ryzyka w zakresie działalności Oddziału jest podstawowym celem działań audytora. Skutki wystąpienia ryzyka w

jednostce mogą być zredukowane przez implementację odpowiednio zaprojektowanych kontroli.

W procesie oceny ryzyka wyróżniamy dwa etapy:

- 1) identyfikacja obszarów ryzyka i czynników ryzyka;
- 2) analiza ryzyka.

1.1. Identyfikacja obszarów ryzyka i czynników ryzyka

Ryzyko jest to prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub braku działania, którego skutkiem może być strata w majątku lub w wizerunku Oddziału, które przeszkodzi w osiągnięciu wyznaczonych celów i zadań. Ryzyko jest synonimem tych wszystkich zdarzeń oraz ich konsekwencji, których Oddział chciałaby uniknąć.

Ryzyko należy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach: *prawdopodobieństwa* zaistnienia danego zdarzenia oraz *skutków*, które to zdarzenie może za sobą pociągnąć. Ryzyko może wiązać się z:

- 1) błędną decyzją, wynikającą z wykorzystania nieprawdziwych, nieterminowych, niepełnych lub w inny sposób nierzetelnych informacji;
- 2) błędnym rejestrowaniem danych, niewłaściwym księgowaniem, sfałszowanymi sprawozdaniami, stratami finansowymi lub możliwościami ich zaistnienia;
- 3) niedopełnieniem właściwej ochrony majątku;
- 4) niezadowoleniem klientów/interesantów, szkodliwym rozgłosem, możliwością ujawnienia informacji chronionych prawem;
- 5) niezrealizowaniem obowiązującej polityki, strategii Straży Granicznej, planów i procedur lub nieprzestrzeganiem obowiązujących przepisów i regulacji;
- 6) nieekonomicznym wykorzystywaniem środków finansowych lub wykorzystywaniem ich w sposób mało wydajny lub nieefektywny;
- 7) nieosiąganiem ustalonych celów i zadań dla operacji lub programów;
- 8) słabością lub brakiem kontroli w procesach;
- 9) niedostatecznym uświadomieniem sobie przez kierownictwo znaczenia istnienia kontroli w procesie i potrzeby zarządzania ryzykiem.

Poszczególne zachowania/zdarzenia mogą zaistnieć w konkretnym obszarze działania Oddziału lub w procesie zachodzącym w tym obszarze, ewentualnie w części tego procesu.

Obszarem ryzyka są procesy, zjawiska lub problemy wymagające przeprowadzenia audytu wewnętrznego. W obszarze ryzyka należy wyodrębnić i zidentyfikować czynniki ryzyka.

Czynnikami ryzyka są działania, zaniechanie działań i wydarzenia wewnętrzne oraz zewnętrzne sprzyjające wystąpieniu ryzyka. Czynniki ryzyka należy grupować w ograniczoną liczbę kategorii, aby móc porównać ryzyka różnych zadań audytowych, w których występują odmienne czynniki ryzyka.

Zagadnienia, jakie audytor powinien wziąć pod uwagę przy dokonywaniu identyfikacji obszarów ryzyka i czynników ryzyka, przedstawiają się następująco:

- 1) podejście do przestrzegania zasad etyki w Oddziale;
- 2) cele do osiągnięcia przez kierownictwo komórek organizacyjnych;
- 3) zaufanie do kierownictwa operacyjnego – kryterium to odzwierciedla zaufanie, jakim pracownicy darzą kadrę kierowniczą bezpośrednio odpowiedzialną za daną komórkę audytowaną i jej zaangażowanie w system (czyli mechanizmy i elementy) kontroli wewnętrznej. Charakteryzują je czynniki takie jak: współdziałanie przy poprzednich audytach, praktyka kadry kierowniczej w danym środowisku pracy;
- 4) kompetencje, adekwatność i uczciwość pracowników – kryterium to pozwala na ocenę, w jakim stopniu zadania będą wykonywane prawidłowo pod względem merytorycznym;
- 5) wielkość powierzonego majątku, którą można wprost przełożyć na prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości oraz na wielkość ewentualnych strat;
- 6) skomplikowanie lub zmienność wykonywanej działalności – czynnik ryzyka, który odzwierciedla możliwość przeoczenia błędów lub nieprawidłowości z powodu złożoności środowiska. Ocena złożoności zależy od wielu czynników, np. zakres automatyzacji, skomplikowane obliczenia, wzajemnie powiązane i współzależne działania, liczba usług, horyzont czasowy szacunków, uzależnienie od osób trzecich, oczekiwania „opinii publicznej”, czas przetwarzania, zakres procedur i przepisów wewnętrznych oraz wiele innych czynników, w tym czynniki nieuświadomiane. Wszystko to wpływa na ocenę złożoności danego audytu;
- 7) poziom skomputeryzowania jednostki organizacyjnej, jako element istotny dla przeprowadzenia audytu informatycznego;
- 8) umiejętności pracowników w zakresie wykorzystania zasobów IT, jako element istotny dla przeprowadzenia audytu informatycznego;

- 9) adekwatność i skuteczność systemu kontroli wewnętrznej. Środowisko kontrolne reprezentuje łącznie zasady, procedury, rutynowe działania, zabezpieczenia fizyczne oraz zaangażowany personel. W korzystnym środowisku kontrolnym najważniejsze jest nastawienie kierownictwa, przestrzeganie udokumentowanych zasad i procedur, niezawodne systemy, bezzwłoczne wykrywanie i naprawianie powstałych błędów, odpowiedni personel o kontrolowanej rotacji. Odwrotnie – brak nadzoru, liczne błędy, brak dokumentacji, niekontrolowane zaległości w pracy, wysoka rotacja oraz rutynowe działania to objawy złego środowiska kontrolnego;
- 10) zmiany organizacyjne, operacyjne, prawne lub ekonomiczne. Doświadczenie uczy, że zmiany wywierają duży wpływ na system kontroli wewnętrznej oraz sprawozdawczość finansową i budżetową. Zwykle zmiany wywierają korzystne skutki długoterminowe, ale często miewają krótkoterminowe skutki uboczne, które wymagają nasilenia prac audytowych. Zmiany takie to reorganizacje, nagłe i częste wahania obciążenia pracą, nowe systemy, przejęcia, pozbywanie się obowiązków, nowe przepisy oraz rotacja personelu. Jednostki organizacyjne niepodlegające zmianom wymagają mniejszego nasilenia prac audytowych;
- 11) terminy i wyniki poprzednich audytów oraz akceptacja ustaleń audytu i podejmowane działania naprawcze. Ustalenia poprzednich audytów świadczą o dyscyplinie systemu kontroli wewnętrznej w instytucji. Istotne odstępstwa, znaczne korekty, większa niż zwykle liczba wniosków oraz ich bezskuteczna powtarzalność często znamionują problemy. Odwrotnie, brak wniosków albo bezzwłoczna reakcja na poprzednie ustalenia świadczy o dyscyplinie systemu kontroli wewnętrznej.

Na poziomie ogólnych kontroli systemów informatycznych audytor, oprócz zagadnień wskazanych powyżej, powinien wziąć pod uwagę następujące kwestie związane ze specyfiką danego audytu:

- 1) spójność zarządzania systemami informatycznymi, jak również doświadczenie i wiedzę związaną z zarządzaniem systemami informatycznymi;
- 2) zmiany w zarządzaniu systemami informatycznymi;
- 3) presję na osoby zarządzające systemami informatycznymi, która może powodować ukrywanie bądź nieprawdziwą prezentację posiadanych informacji;
- 4) istotę prowadzonej działalności i systemów obecnych w Oddziale (poziom skomplikowania systemów i niezintegrowane systemy);
- 5) czynniki wpływające na działalność (np. dostępność pracowników związanych

z systemami informatycznymi).

Na poziomie szczegółowej kontroli systemów informatycznych, audytor powinien rozważyć następujące kwestie, uwzględniając jednocześnie specyfikę danego audytu:

- 1) poziom skomplikowania systemów;
- 2) poziom wymaganej manualnej interwencji w systemach informatycznych;
- 3) podatność na utratę lub sprzeniewierzenie aktywów kontrolowanych przez system (np. zapasy, lista płac).

Na poziomie szczegółowej kontroli funkcjonowania zasobów informatycznych, audytor powinien rozważyć następujące kwestie, uwzględniając jednocześnie specyfikę danego audytu:

- 1) dokumentacje systemu IT:
 - a) procedury i instrukcje wewnętrzne;
 - b) instrukcje obsługi i podręczniki użytkowania sprzętu i oprogramowania;
 - c) dokumentację techniczną (powykonawczą) wykonanych instalacji;
 - d) licencje na sprzęt i oprogramowanie;
 - e) gwarancje na sprzęt i oprogramowanie;
 - f) bazy danych zasobów IT (miejsce użytkowania, przeznaczenie, jak długo w użytkowaniu, kiedy wymiana sprzętu/oprogramowania na nowy);
- 2) projekty softwarowe;
- 3) zabezpieczenia danych przed niepowołanym dostępem;
- 4) zabezpieczenie danych i sprzętu przed zniszczeniem;
- 5) gospodarowanie posiadanymi zasobami IT.

1.2. Analiza ryzyka

Analiza ryzyka to metoda oceny podatności systemu lub grupy systemów na czynniki ryzyka. W analizie ryzyka podstawowe znaczenie ma pojęcie istotności. *Istotność* to iloczyn *prawdopodobieństwa* wystąpienia danego zdarzenia oraz jego *wpływ* na organizację (potencjalnej straty lub nieosiągnięcia wyznaczonych celów i zadań).

Prawdopodobieństwo – to wyliczone z wykorzystaniem rachunku prawdopodobieństwa lub przyjęte metodą profesjonalnego osądu prawdopodobieństwo zajścia danego zdarzenia.

Wpływ – to wyliczony (na ogół w wartościach pieniężnych) efekt zajścia zdarzenia (termin „wpływ” i „potencjalna strata” są pojęciami o zbliżonym znaczeniu).

Istotność jest miarą:

- 1) możliwych bezpośrednich i pośrednich konsekwencji finansowych w przypadku zajścia zdarzenia (w tym koszty działań naprawczych);
- 2) znaczenia poszczególnych celów realizowanych przez organizację (skutkiem zajścia zdarzenia jest zrealizowanie tych celów; znaczenie powinno być, o ile to możliwe, określone w zł.);
- 3) strat, które nie mają wymiaru finansowego, np. utrata dobrego imienia jednostki.

Ocena tego, co powinno być uznane za istotne, jest w wielu wypadkach sprawą profesjonalnego osądu i wymaga rozważenia, jaki wpływ na działanie Oddziału jako całości wywierają błędy, zaniedbania, nieprawidłowości, oszustwa, które mogą być rezultatem słabości systemu kontroli badanego procesu.

Podczas dokonywania oceny istotności audytor powinien rozważyć:

- 1) łączny, całkowity poziom błędów możliwy do zaakceptowania przez audytorów, kierownictwo komórek organizacyjnych Oddziału oraz Komendanta Oddziału;
- 2) zdolność do kumulowania się małych błędów i słabości (tworzenia tzw. efektu kumulatywnego), które stają się przez to istotnymi.

Analiza ryzyka jest stosowana na wielu poziomach planowania i pracy operacyjnej. Najczęściej analizę ryzyka stosuje się jako narzędzie:

- 1) wspomagające planowanie;
- 2) pomagające ocenić adekwatność i skuteczność systemu kontroli wewnętrznej;
- 3) pozwalające ocenić jak kierownictwo zarządza ryzykiem.

Podstawowe definicje związane z ryzykiem przedstawiają się następująco:

- 1) **ryzyko** – jest to prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania, którego skutkiem może być szkoda w majątku lub wizerunku danej jednostki lub które może przeszkodzić w osiągnięciu wyznaczonych celów;
- 2) **czynniki ryzyka** – czynniki sprzyjające wystąpieniu ryzyka. Czynnikom należy przyporządkować określone wagi;
- 3) **ocena ryzyka** – identyfikacja i ocena ryzyk i ich potencjalnych skutków;
- 4) **analiza ryzyka** – metoda oceny podatności systemu lub grupy systemów na czynniki ryzyka;

- 5) **zarządzanie ryzykiem** – oznacza, że funkcjonuje obejmujący całą organizację proces oceny i przeciwdziałania skutkom ryzyka. Proces ten powinien być racjonalny w doborze środków;
- 6) **waga ryzyka (istotność)** – wpływ danego czynnika ryzyka na badany system wyrażony poprzez przypisanie temu czynnikowi relatywnej wagi. Wyrażenie względnego znaczenia danego zjawiska w kontekście organizacji jako całości jest sprawą profesjonalnego osądu i obejmuje rozważenie wywieranego na organizację jako całość wpływu błędów, zaniedbań, nieprawidłowości lub niedozwolonych czynów, czy działań, które mogą mieć miejsce jako rezultat słabości kontroli w ramach audytowanego obszaru. Podczas oceny wagi audytor powinien rozważyć, całkowity poziom błędów możliwy do zaakceptowania przez kierownictwo i audytora oraz zdolność do kumulowania się małych błędów i słabości (tworzenia, tzw. efektu kumulatywnego) i będących przez to znacznymi;
- 7) **ryzyko audytu (RA)** – ryzyko sformułowania błędnej opinii przez audytora wyraża się wzorem: **RA = RK x RW x RD;**
- 8) **ryzyko kontroli (RK)** – ryzyko wystąpienia sytuacji, w której istniejący system kontroli wewnętrznej nie zapobiegnie lub nie wykryje błędu o znaczącej wadze;
- 9) **ryzyko wrodzone (wewnętrzne) – (RW)** – ryzyko wystąpienia błędu o znaczącej wadze przy założeniu, że system kontroli wewnętrznej nie funkcjonuje. Jest to podatność na wystąpienie istotnego błędu, który sam lub w połączeniu z innymi błędami będzie miał istotny wpływ na analizowany obszar, przy braku odpowiednich kontroli wewnętrznych;
- 10) **ryzyko detekcji (RD) – (niewykrycia)** – ryzyko, że przeprowadzone przez audytora testy, analityczne procedury nie wykryją błędów, które same lub w połączeniu z innymi błędami będą miały istotny wpływ na analizowany obszar.

1.3. Analiza ryzyka na etapie planowania rocznego

Audytor w celu przygotowania planu audytu wewnętrznego przeprowadza w udokumentowany sposób analizę ryzyka. Analiza ryzyka obejmuje w szczególności identyfikację obszarów działalności Oddziału oraz ocenę ryzyka we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności.

Przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik ZAW bierze pod uwagę w szczególności:

- 1) cele i zadania Oddziału, w tym zadania wynikające z planu działalności jednostki;
- 2) ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki;
- 3) wyniki innych audytów lub kontroli;
- 4) uwagi kierownika jednostki;

- 5) wytyczne ministra kierującego działem, komitetu audytu oraz szczegółowe wytyczne Ministra Finansów.

Analizę ryzyka na etapie planowania rocznego przeprowadza się z zastosowaniem:

- 1) **analizy porównawczej**, związanej z badaniem i analizą przepisów prawa stanowiących podstawę funkcjonowania jednostki, przepisów prawa wewnętrznego oraz dokumentacji w zakresie organizacji Straży Granicznej a także w zakresie organizacji Oddziału;
- 2) **metody top-down**, u podstaw której leży założenie, iż audyt powinien być przeprowadzany we współpracy z kierownictwem jednostki audytowanej i winien umożliwić dokonanie samooceny systemu zarządzania. Każdy kierownik komórki i jednostki organizacyjnej Oddziału jest proszony o przedstawienie tych obszarów ryzyka, w których jego zdaniem należy przeprowadzić działania audytowe;
- 3) **metody matematycznej**, w której ocenę ryzyka przeprowadza się przy wykorzystaniu wzorów matematycznych.

W wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka audytor sporządza listę wszystkich obszarów ryzyka, uwzględniając ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka, z podaniem wyników analizy ryzyka.

Poniżej zaprezentowane zostały poszczególne czynności prowadzone przez audytora w celu sporządzenia rocznego planu audytu wewnętrznego:

- 1) skierowanie informacji (wzór określono w załączniku nr 4) do kierowników komórek i jednostek organizacyjnych Oddziału z prośbą o przedstawienie propozycji obszarów ryzyka wraz z ewentualnym podaniem tematów zadań audytowych;
- 2) otrzymanie informacji od kierowników komórek i jednostek organizacyjnych Oddziału w przedmiotowej sprawie;
- 3) analiza porównawcza, w ramach której następuje przypisanie wag poszczególnym zadaniom audytowym z uwzględnieniem ustalonych kryteriów oraz priorytetu audytora, a także daty ostatniego audytu/kontroli;
- 4) sporządzenie tabeli analizy ryzyka wraz z propozycjami zadań audytowych do planu audytu wewnętrznego na dany rok, uwzględniającej propozycje zgłoszone przez kierowników komórek i jednostek organizacyjnych oraz przez audytora (wzór tabeli określono w załączniku nr 5).

1.4. Analiza ryzyka na etapie planowania zadania zapewniającego

Audytor wewnętrzny dokonuje analizy ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem zapewniającym w ramach przeglądu wstępnego, poprzez dokonanie

identyfikacji i oceny ryzyka, po uwzględnieniu istniejących mechanizmów kontrolnych. W programie zadania zapewniającego uwzględniane są wyniki analizy ryzyka oraz określone są istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym tym zadaniem.

W ramach przeprowadzenia analizy ryzyka w obszarze objętym audytem, audytor korzysta z tabeli przedstawiającej sposób klasyfikowania wyników audytu dla poszczególnych kryteriów (wzór tabeli w załączniku nr 6). Na podstawie wzorcowych kryteriów określonych w ww. tabeli audytor dokonuje identyfikacji ryzyka w badanym obszarze, a następnie przyporządkowuje poszczególnym rodzajom ryzyka prawdopodobieństwo jego wystąpienia (według własnego osądu) oraz poziom, według schematu określonego w załączniku nr 7 (analiza zidentyfikowanych ryzyk). Na podstawie wyników analizy ryzyka audytor przeprowadzający zadanie zapewniające przyjmuje poziom istotności w oparciu o profesjonalny osąd i na tej podstawie wskazuje ryzyka istotne dla obszaru objętego audytem.

Przeprowadzenie analizy ryzyka i oceny systemów zarządzania i kontroli zarówno na etapie planowania rocznego, jak i na etapie opracowywania programu zadania audytowego, powinno być udokumentowane, przy czym cele realizowanych zadań zapewniających winny odzwierciedlać wyniki dokonanej analizy. Przeprowadzanie analizy ryzyka na etapie programowania zadania zapewniającego ma na celu skierowanie uwagi audytora na obszary, gdzie zostały zidentyfikowane istotne ryzyka dla badanej działalności. Informacje uzyskane w wyniku analizy ryzyka umieszcza się w Programie zadania zapewniającego, w rozdziale „*Istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem*”.

Potwierdzeniem przeprowadzonej analizy ryzyka mogą być dokumenty i informacje uzyskane w zakresie danego zadania zapewniającego przed opracowaniem Programu zadania zapewniającego.

2. Zadanie zapewniające

Zadanie zapewniające to zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia Komendantowi Oddziału niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej w jednostce.

2.1. Przeprowadzenie zadania zapewniającego

Zadanie zapewniające przeprowadzane jest zgodnie z przepisami rozporządzenia MF. Zadania zapewniające może zostać przeprowadzone zgodnie z rocznym planem audytu bądź poza planem audytu, w uzgodnieniu z Komendantem Oddziału. Przed rozpoczęciem zadania

zapewniającego audytor informuje kierownika komórki lub jednostki organizacyjnej Oddziału, która będzie objęta audytem, o planowanym przeprowadzeniu zadania zapewniającego.

Audytor rozpoczynając realizację zadania zapewniającego, przeprowadza przegląd wstępny, którego celem jest:

- 1) zapoznanie się z celami i obszarem działalności, w którym zostanie zrealizowane zadanie;
- 2) dokonanie identyfikacji i oceny ryzyka, po uwzględnieniu istniejących mechanizmów kontrolnych;
- 3) opracowanie i uzgodnienie z kierownictwem komórki audytowanej kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych.

Przegląd wstępny kończy się sporządzeniem analizy ryzyka (przykładowy wzór w załączniku nr 7) oraz raportu z przeglądu wstępnego (przykładowy wzór w załączniku nr 8), które stanowią załączniki do programu zadania zapewniającego (wzór programu w załączniku nr 9). W uzasadnionych przypadkach, w trakcie przeprowadzania audytu mogą być dokonane zmiany programu zadania (wzór zmiany programu w załączniku nr 10).

Audytor przedstawia kierownikowi komórki audytowanej informacje dotyczące celu, zakresu zadania, uzgodnionych kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych oraz sposobu zrealizowania zadania.

Audytor realizuje cele określone w programie zadania zapewniającego, z zastosowaniem technik audytowych. Podczas realizacji zadania audytor opracowuje dokumenty robocze, w których przedstawia najważniejsze zagadnienia poruszone w trakcie czynności audytowych (np. notatki z rozmów, listy kontrolne, listy ustaleń).

Po przeprowadzeniu czynności audytowych, gdy cele zadania zostaną osiągnięte, audytor sporządza dokument ze wstępnymi wynikami audytu wewnętrznego, o nazwie „*Wstępne wyniki audytu wewnętrznego*”, zawierający w szczególności ustalenia stanu faktycznego, propozycje zaleceń, a także wskazanie celów audytu, streszczenie wyników audytu oraz klasyfikację wyników oceny mechanizmów kontrolnych (wzór wstępnych wyników w załączniku nr 11).

Wstępne wyniki audytu wewnętrznego przekazywane są kierownikowi komórki audytowanej w celu uzgodnienia. W tym celu może być przeprowadzona narada zamykająca lub przedmiotowe zestawienie może zostać przesłane w formie papierowej lub elektronicznej do kierownika komórki audytowanej. Następnie sporządzane jest sprawozdanie z zadania zapewniającego (wg wzoru w załączniku nr 12).

W przypadku objęcia zakresem zadania zapewniającego kilku komórek audytowanych audytor może przekazać kierownikowi komórki audytowanej tylko tę część zestawienia wstępnych wyników zadania zapewniającego lub sprawozdania z zadania zapewniającego, która dotyczy działalności kierowanej przez niego komórki.

W przypadku otrzymania od kierownika komórki audytowanej pisemnych zastrzeżeń do treści zestawienia wstępnych wyników zadania zapewniającego, audytorzy dokonują ich analizy i w miarę potrzeby podejmują dodatkowe czynności wyjaśniające. W sprawozdaniu z zadania zapewniającego przedstawiane jest odniesienie się audytora do zastrzeżeń.

Audytor przedstawia sprawozdanie z zadania zapewniającego Komendantowi Oddziału i kierownikowi komórki audytowanej, wraz z pismem informującym kierownika komórki audytowanej o procedurze postępowania w zakresie powiadamiania audytora oraz Komendanta Oddziału o sposobie realizacji zaleceń lub pisemnym stanowiskiem kierownika komórki audytowanej.

Po zakończeniu zadania zapewniającego kompletowana jest dokumentacja dotycząca zadania audytowego (zwana również bieżącymi aktami audytu wewnętrznego), zgodnie z instrukcją kancelaryjną i jednolitym rzeczowym wykazem akt, obowiązującymi w Straży Granicznej. Ponadto uzupełniane są tabele sprawozdawcze, prowadzone w formie elektronicznej, zawierające dane do sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w danym roku.

Audytorzy wewnętrzni po zrealizowaniu zadania zapewniającego monitorują realizację zaleceń, a po upływie terminów realizacji zaleceń przeprowadzają czynności sprawdzające.

2.2. Przegląd wstępny

Jedną z bardziej użytecznych technik wykorzystywanych na etapie zbierania informacji i poznawania obszaru audytu jest przegląd wstępny. Wstępne badanie umożliwia audytorowi zapoznanie oraz zrozumienie obszaru, w obrębie którego realizowane będzie zadanie. Zrozumienie obszaru bądź procesu możliwe jest dzięki obserwacji, prowadzeniu rozmów oraz analizie dokumentów, w szczególności aktów prawnych odnoszących się do tematyki zadania audytowego.

W ramach przeglądu wstępnego przeprowadzana jest analiza ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym audytem. W tym celu audytor korzysta z tabeli przedstawiającej sposób klasyfikowania wyników audytu dla poszczególnych kryteriów. Na podstawie

kryteriów określonych w ww. tabeli audytor dokonuje identyfikacji ryzyka w obszarze, a następnie określa przy poszczególnych rodzajach ryzyka prawdopodobieństwo jego wystąpienia (według własnego osądu) oraz poziom. Na podstawie wyników analizy ryzyka audytor przyjmuje poziom istotności w oparciu o profesjonalny osąd i na tej podstawie wskazuje ryzyka istotne dla obszaru objętego audytem.

W ramach opracowania kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych, audytor określa kryteria ogólne i szczegółowe, według których przeprowadzona będzie ocena kontroli zarządczej w audytowanym obszarze. Tabela przedstawiająca określone przez audytora, a następnie uzgodnione z kierownictwem komórki audytowanej, kryteria oceny mechanizmów kontrolnych jest elementem raportu z przeglądu wstępnego, który stanowi załącznik nr 1 do Programu zadania zapewniającego.

Efektem przeprowadzonego przeglądu wstępnego jest raport z przeglądu wstępnego oraz udokumentowana analiza ryzyka, które stanowią podstawę do sporządzenia programu zadania zapewniającego.

Przegląd wstępny jest metodą pozwalającą na zaplanowanie i przeprowadzenie prac audytorskich w oparciu o posiadane informacje. Przegląd może się wiązać z zastosowaniem następujących technik:

- 1) rozmów z pracownikami danej komórki organizacyjnej;
- 2) rozmów z osobami, na które audytowana działalność wywiera wpływ, np. z użytkownikami wyników generowanych przez audytowaną działalność;
- 3) obserwacji na miejscu;
- 4) analizy sprawozdań i innych dokumentów przygotowywanych dla kierownictwa jednostki;
- 5) procedur analitycznych;
- 6) schematów, wykresów;
- 7) udokumentowania kluczowych działań kontrolnych: dokonuje się tego za pomocą kwestionariuszy kontroli wewnętrznej lub list kontrolnych.

2.3. Program zadania zapewniającego

Program zadania zapewniającego sporządzany jest zgodnie z przepisami rozporządzenia MF. Czynności audytowe powinny być zaplanowane tak, aby:

- 1) zebrać odpowiednie i stosowne informacje o funkcjonowaniu systemu kontroli zarządczej w audytowanym obszarze;
- 2) zapewnić wydajne użycie środków do przeprowadzenia audytu;
- 3) zbadać wszystkie istotne dla procesu zidentyfikowane kontrole;

- 4) sprawdzić, zwłaszcza w przypadku audytu przepływów finansowych, pewną liczbę transakcji/operacji tak, by można ocenić, czy zbadane przez audytora systemy działają efektywnie na rzecz przeciwdziałania błędom i nieprawidłowościom;
- 5) zrealizować cel zadania zapewniającego.

2.4. Narada otwierająca

W celu uzgodnienia kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych, w ramach przeglądu wstępnego, może być przeprowadzona przez audytora narada otwierająca zadanie zapewniające, z udziałem kierownika komórki audytowanej lub jego zastępcy. Termin spotkania powinien być uzgodniony ze wszystkimi stronami spotkania w taki sposób, aby w miarę możliwości nie kolidował z innymi, bieżącymi zadaniami komórki audytowanej. W sytuacji, gdy narada otwierająca przeprowadzana jest z Komendantem Oddziału, termin narady uzgadniany jest przez audytora bezpośrednio z Komendantem Oddziału.

Przebieg narady dokumentowany jest w formie protokołu (wzór w załączniku nr 13).

2.5. Narada zamykająca

Po przeprowadzeniu czynności audytowych, w celu uzgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego, może być przeprowadzona narada zamykająca zadanie zapewniające, z udziałem audytora oraz kierownika komórki audytowanej lub jego zastępcy. Termin spotkania powinien być uzgodniony ze wszystkimi stronami spotkania w taki sposób, aby w miarę możliwości nie kolidował z innymi, bieżącymi zadaniami komórki audytowanej. W sytuacji, gdy narada zamykająca przeprowadzana jest z Komendantem Oddziału, termin narady uzgadniany jest przez audytora bezpośrednio z Komendantem Oddziału.

Przed odbyciem narady zamykającej, audytor może przekazać kierownikowi komórki audytowanej „Zestawienie wstępnych wyników zadania zapewniającego”.

Zasadą przy prowadzeniu audytu wewnętrznego jest osiągnięcie porozumienia z pracownikami komórki audytowanej w zakresie prawdziwości i obiektywności stwierdzonych faktów związanych z ustaleniami audytu przed przekazaniem sprawozdania z zadania zapewniającego. Stanowisko kierownictwa komórki audytowanej odnoszące się do omawianych ustaleń powinno być udokumentowane i wzięte pod uwagę przy wyciąganiu wniosków końcowych dotyczących oceny systemu kontroli zarządczej w audytowanym obszarze.

Przebieg narady dokumentowany jest w formie protokołu (wzór w załączniku nr 14).

2.6. Sprawozdawczość

Sprawozdanie z zadania zapewnającego sporządzane jest zgodnie z przepisami rozporządzenia MF. Jeżeli w sprawozdaniu zawarto podsumowanie lub streszczenie wyników audytu, to powinno być ono wyważonym przedstawieniem najważniejszych treści sprawozdania z audytu. Sprawozdanie z zadania zapewnającego opiera się na faktach i ustaleniach. W sprawozdaniu audytor w sposób rzetelny przedstawia wyniki audytu wewnętrznego, tj. ustalenia, wnioski, a także zalecenia lub propozycje usprawnień.

Sprawozdanie z przeprowadzonego zadania audytowego powinno być jasne, zwarte, przejrzyste, obiektywne oraz kompletne. Ponadto w sprawozdaniu powinno być zawarte podziękowanie dla audytowanych.

Kierownik ZAW decyduje, komu i w jaki sposób będzie udostępnione sprawozdanie z zadania zapewnającego. Kierownik ZAW jest odpowiedzialny za przekazanie wyników audytu odpowiednim osobom, które mogą podjąć działania naprawcze lub zapewnić ich podjęcie. Kierownik ZAW jest odpowiedzialny także za przekazanie sprawozdania z zadania zapewnającego Komendantowi Oddziału.

3. Czynności doradcze

Czynności doradcze to inne niż zadania zapewnające działania podejmowane przez audytora, których charakter i zakres jest uzgodniony z Komendantem Oddziału, a których celem jest przede wszystkim wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań. Cel i zakres czynności doradczych audytor uzgadnia z kierownikiem jednostki.

Czynności doradcze realizowane są w obszarach działalności Oddziału na wniosek Komendanta Oddziału lub z inicjatywy audytora, w zakresie uzgodnionym z Komendantem Oddziału. Mogą mieć różną formę – począwszy od formalnych zadań audytowych zaplanowanych w rocznym planie audytu bądź realizowanych poza planem, poprzez doraźne czynności doradcze realizowane poza planem, poprzez doraźne czynności doradcze realizowane poza planem audytu, np. składanie wniosków mających na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki, doradztwo, usprawnienie, szkolenia, dokonywanie analiz i ocen prawidłowości danego procesu/działania, uczestnictwo audytora w pracach zespołów/komisji powoływanych przez Komendanta Oddziału, uczestnictwo audytora w roli obserwatora realizowanych w jednostce procesów.

Audytor powstrzymuje się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.

W wyniku czynności doradczych audytor może przedstawić propozycje dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki. Decyzje co do przyjęcia lub wdrażania zaleceń audytora, wydanych w wyniku czynności doradczych, powinny zostać podjęte przez Komendanta Oddziału. Decyzje kierownictwa nie powinny naruszać obiektywizmu audytu wewnętrznego.

W zależności od tematyki i zakresu czynności doradczych wyniki przeprowadzonych czynności mogą być zamieszczone w:

- 1) dokumencie opracowanym przez audytora (w przypadku formalnych zadań audytowych audytor opracowuje sprawozdanie z audytu wewnętrznego w formie czynności doradczych, a w przypadku doraźnych czynności doradczych audytor opracowuje pisemną informację dla Komendanta Oddziału);
- 2) dokumencie opracowanym wspólnie z przedstawicielami innych komórek lub jednostek organizacyjnych Oddziału, w sytuacji, gdy realizacja czynności doradczych związana jest ze współpracą z innymi komórkami lub jednostkami organizacyjnymi Oddziału (np. sprawozdanie z prac zespołu/komisji powołanych przez Komendanta Oddziału);
- 3) dokumencie, którego wzór wynika z obowiązujących w jednostce uregulowań, w tym uregulowań prawnych.

Dokumenty, w których znajdują się wyniki przeprowadzonych czynności doradczych, umieszcza się w aktach bieżących audytu wewnętrznego, przy czym mogą to być oryginały lub kopie.

Podczas przeprowadzania formalnych zadań audytowych w formie czynności doradczych audytor powinien dokumentować pracę wykonaną na rzecz realizacji celów zadania doradczego. W tym celu może opracowywać dokumenty audytowe podobnie jak w przypadku zadań zapewniających, tj.: program czynności doradczych (wzór w załącznik nr 9), notatki z rozmów, listy kontrolne, listy ustaleń, sprawozdanie z audytu wewnętrznego w formie czynności doradczych (wzór w załącznik nr 12). Z uwagi na odmienny charakter zadań zapewniających i czynności doradczych, wzory dokumentów stosowanych w tych zadaniach mogą się różnić.

4. Czynności sprawdzające

Czynności sprawdzające to czynności podejmowane przez audytora wewnętrznego służące dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego. W ramach czynności sprawdzających audytor ustala adekwatność, efektywność i terminowość działań naprawczych podjętych przez kierownictwo komórki audytowanej w związku z ustaleniami i zaleceniami zawartymi w sprawozdaniu ostatecznym z zadania zapewnającego.

Audytor informuje pisemnie kierownika komórki objętej czynnościami sprawdzającymi o celu tych czynności. W ramach czynności sprawdzających audytor wewnętrzny uzyskuje dostęp do informacji oraz dokumentacji w takim samym zakresie, jaki wynikał z przeprowadzonego wcześniej audytu.

Ustalenia poczynione w trakcie czynności sprawdzających oraz ich ocenę audytor zamieszcza w notatce informacyjnej z czynności sprawdzających (wg wzoru w załączniku nr 15), którą przedstawia Komendantowi Oddziału oraz kierownikowi audytowanej komórki, w której były przeprowadzane czynności sprawdzające.

5. Akta audytu wewnętrznego

5.1. Dokumentacja dotycząca zadania audytowego oraz pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego

Audytor prowadzi dokumentację dotyczącą zadania audytowego oraz pozostałą dokumentację audytu wewnętrznego, zgodnie z przepisami rozporządzenia MF.

Dokumentacja dotycząca zadania audytowego obejmuje w szczególności:

- 1) program zadania zapewnającego;
- 2) sprawozdanie z zadania zapewnającego;
- 3) wynik czynności doradczych;
- 4) notatkę informacyjną z czynności sprawdzających;
- 5) dokumenty robocze:
 - a) związane z przygotowaniem i realizacją zadania zapewnającego,
 - b) związane z wykonywaniem czynności doradczych,
 - c) dotyczące monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania czynności sprawdzających.

Pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego obejmuje w szczególności:

- 1) upoważnienie;
- 2) dokumentację roboczą związaną z przygotowaniem planu audytu;
- 3) plan audytu;
- 4) sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego;
- 5) wyniki oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

Dokumenty dotyczące przeprowadzonych zadań audytowych włącza się do dokumentacji w kolejności wynikającej z toku dokonywanych czynności – tak, aby na ich podstawie czytelnik mógł zidentyfikować przeprowadzone przez audytora działania oraz ustalić jasną ścieżkę dokumentującą audyt. W przypadku wykonywania przez audytora czynności doradczych, włącza on do dokumentacji dokumenty odpowiednie do rodzaju i charakteru podjętych czynności. W trakcie czynności doradczych mogą być wykorzystywane dokumenty robocze stosowane podczas zadań zapewniających.

Dla każdego zadania audytowego prowadzona jest odrębna teczka oznaczona tytułem będącym nazwą zadania audytowego.

5.2. Przechowywanie i udostępnianie dokumentacji audytowej

Dokumentacja audytowa przechowywana jest w pomieszczeniach służbowych zajmowanych przez audyt wewnętrzny. Akta audytu o klauzuli „jawne” przechowuje się w pomieszczeniach, do których dostęp ma audytor. Natomiast dokumenty stanowiące informacje niejawne są przechowywane w kancelarii tajnej.

Dokumentacja audytu wewnętrznego podlega archiwizacji zgodnie z odrębnymi przepisami obowiązującymi w SG.

Udostępnianie dokumentacji audytowej dla funkcjonariuszy i pracowników Oddziału następuje za zgodą kierownika ZAW, natomiast udostępnianie ww. dokumentacji dla osób z zewnątrz (spoza Oddziału) następuje za zgodą Komendanta Oddziału.

5.3. Dokumenty robocze

Audytor dokumentuje wszystkie czynności i zdarzenia, które mają istotne znaczenie dla ustaleń audytu wewnętrznego. W celu dokumentowania przebiegu i wyników zadań audytowych, audytor prowadzi dokumentację dotyczącą zadania audytowego zawierającą informacje niezbędne do sformułowania zaleceń, które będą zawarte w sprawozdaniu z audytu wewnętrznego.

Cel tworzenia dokumentów stanowi:

- 1) poparcie dowodami ustaleń zawartych w sprawozdaniu;
- 2) udokumentowanie wykonanych czynności audytowych;
- 3) umożliwienie osobom upoważnionym przeprowadzenia kontroli;
- 4) usprawnienie wykonywanej pracy.

Dokumenty robocze audytu powinny zawierać informacje, które w kontekście prowadzonych zadań audytowych będą czytelne i będą wносиły dodatkowe informacje do prowadzonych czynności audytowych.

Wzory dokumentów roboczych oraz pism sporządzanych podczas prac audytowych zostały przedstawione w załącznikach do książki procedur. W przypadkach uzasadnionych wzory te mogą ulec modyfikacji w trakcie prac audytu wewnętrznego.

Audytór może wykorzystać w swojej pracy wszystkie opisane poniżej metody, samodzielnie dokonując ich wyboru, w celu prawidłowego udokumentowania czynności audytowych w badanym obszarze. Dokumentując realizowane czynności audytowe, audytór posługuje się w szczególności dokumentami roboczymi wskazanymi poniżej.

Notatka z wywiadu/rozmowy

Zasady przeprowadzania rozmów i wywiadów:

- 1) ***lista pytań*** – zagadnienia planowane do omówienia na spotkaniu mogą być sformułowane w postaci kwestionariusza kontroli wewnętrznej, kwestionariusza samooceny oraz listy kontrolnej sporządzanej przez audytora;
- 2) ***termin spotkania*** – powinien być każdorazowo uzgodniony ze wszystkimi stronami spotkania w taki sposób, aby nie zakłócać wykonywania bieżących obowiązków;
- 3) ***przygotowanie*** – uczestnika/ów spotkania należy odpowiednio wcześniej poinformować o tematyce spotkania oraz o niezbędnych dokumentach, o które audytór może prosić;
- 4) ***szczegółowe rozwiązania*** – wywiady/rozmowy z kierownictwem Oddziału, w tym z Komendantem Oddziału, organizuje, ustala i przeprowadza kierownik ZAW.

Tematy omawiane na spotkaniu powinny obejmować:

- 1) cel i zakres działania komórki organizacyjnej;
- 2) procesy zachodzące w obszarze poddanym audytowi;
- 3) cele przypisane danemu obszarowi;
- 4) problemy, jakie napotyka komórka organizacyjna przy wykonywaniu swoich zadań;

- 5) zmiany organizacyjne i personalne, jakie zaszły w komórce od czasu przeprowadzenia ostatniego audytu;
- 6) zarządzanie ryzykiem;
- 7) istniejące w komórce mechanizmy kontrolne oraz procedury kontroli wewnętrznej;
- 8) ścieżkę audytu wewnętrznego, jeżeli została sporządzona przez właściciela procesu;
- 9) nieprawidłowości w funkcjonowaniu komórki organizacyjnej;
- 10) inne kwestie będące przedmiotem szczególnego zainteresowania audytora lub kierownictwa komórki organizacyjnej.

Rozmowy mogą być przeprowadzane z Komendantem Oddziału, kierownikami i pracownikami wszystkich komórek organizacyjnych Oddziału.

Z przeprowadzonych rozmów sporządza się notatkę w formie pytań i odpowiedzi lub w formie opisowego przedstawienia przebiegu rozmowy. Notatka powinna być podpisana przez audytora, może być również podpisana przez pracowników audytowanej komórki biorących udział w rozmowie. Wzór notatki określono w załączniku nr 16.

Notatka z obserwacji

Notatka z obserwacji wskazuje bądź określa m.in.:

- 1) formalne i nieformalne powiązania oraz przepływ informacji;
- 2) formy i narzędzia kontroli;
- 3) pojawiające się odstępstwa od określonych zasad.

Wzór notatki określono w załączniku nr 16.

Lista ustaleń, arkusz ustaleń

Wyniki przeglądu, analiz i oceny poszczególnych dokumentacji przedstawia lista ustaleń. Wyniki z testów, obserwacji, a także analiz i ocen zawartych w dokumentach roboczych przedstawia arkusz ustaleń. Wzór dla ww. dokumentów określono w załączniku nr 17.

Diagram (ścieżka audytu)

Diagram może być wykonany zarówno przez komórkę audytowaną, jak i przez audytora. Audytor może wykorzystać diagram wykonany przez komórkę audytowaną, lecz

wówczas dokonuje weryfikacji ww. diagramu pod względem poprawności, kompletności i aktualności.

Jeśli w komórce audytowanej nie ma diagramu ilustrującego obowiązujące procedury, audytor wykonuje go sam lecz tylko w przypadku, gdy uzna to za konieczne. Wyróżnia się dwa rodzaje diagramów: poziomy i pionowy, których istota polega na:

- 1) prezentacji procesów w formie graficznej;
- 2) prezentacji relacji między poszczególnymi komórkami bądź stanowiskami w Oddziale;
- 3) prezentacji linii raportowania, delegacji obowiązków i zatwierdzania decyzji;
- 4) prezentacji relacji nieformalnych, bez szczegółowego określania procedur raportowania;
- 5) ilustracji przepływu dokumentów w danym procesie, co umożliwia audytorowi wstępne odniesienie się do procedur i kontroli istniejących w audytowanym obszarze/procesie;
- 6) umożliwieniu identyfikacji źródła pochodzenia dokumentów dalszej drogi postępowania;
- 7) wskazaniu słabych punktów w systemie kontroli wewnętrznej organizacji.

Lista kontrolna (check list)

Listy kontrolne powinny być tak skonstruowane, aby umożliwiały audytowanemu udzielenie odpowiedzi w formie opisowej lub zamkniętej. Mają one wszechstronne zastosowanie i mogą być stosowane na każdym etapie audytu. Zaletą ww. listy jest:

- 1) możliwość ujednolicenia uzyskiwanych informacji;
- 2) zapewnienie standardowego podejścia do przeprowadzonego badania;
- 3) zapobieżenie pominięciu istotnych kontroli lub przewidywalnych faktów;
- 4) możliwość dokonania transferu wiedzy pomiędzy audytorami.

Wzór listy kontrolnej określono w załączniku nr 18.

Kwestionariusz kontroli wewnętrznej (KKW)

Kwestionariusz kontroli wewnętrznej jest dokumentem roboczym zawierającym pytania dotyczące systemu kontroli wewnętrznej. Odpowiedzi pomagają w ocenie systemu kontroli wewnętrznej. Informacje uzyskane przy użyciu KKW wymagają potwierdzenia z innych źródeł.

Audytor wykorzystuje KKW, zadając kierownictwu i pracownikom komórki audytowanej otwarte i zamknięte pytania. Pytania zamknięte są tak sformułowane, że można na nie odpowiedzieć tylko „tak” lub „nie”. Odpowiedzi są łatwe w analizie i dostarczają

audytorowi informacji zarówno o systemie kontroli wewnętrznej, jak i o audytowanych. Weryfikacja informacji przekazanych przez audytowanych pozwala również ocenić ich wiarygodność.

Pytania otwarte pozwalają audytowanym na swobodny opis kontroli, jednak odpowiedzi takie pozwalają jedynie na zrozumienie zasad funkcjonowania systemu kontroli.

KKW stosuje się tak, aby audytor miał możliwość potwierdzenia odpowiedzi na zadane pytania. Audytor wypełnia kwestionariusz na podstawie odpowiedzi udzielonych przez audytowanego lub wypełniany jest wspólnie z audytowanym. Wzór KKW określono również w załączniku nr 18.

Kwestionariusz samooceny

Kwestionariusze samooceny są dokumentami podobnymi w układzie do KKW. Są one wypełniane samodzielnie przez kierownictwo i pracowników komórki audytowanej. Pytania dotyczą ryzyk, jakie są związane z działalnością komórki audytowanej. Kwestionariusze samooceny mogą być stosowane na każdym etapie przeprowadzania audytu. Pomagają one w zrozumieniu audytowanego obszaru/procesu.

Inne dokumenty robocze

Jeżeli audytor stwierdzi, że ustalenia z audytu powinny być przedstawione w innym dokumencie roboczym, niż wyszczególnione w książce procedur, to może sporządzić nowy dokument odpowiedni do zaistniałej sytuacji. Dokument roboczy będzie opracowany według wzorów określonych w załącznikach do niniejszej książki procedur.

6. Analiza systemu kontroli zarządczej w ramach audytu

Kontrolę zarządczą w Oddziale stanowi ogół działań podejmowanych przez kierownictwo dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. To kierownictwo jednostki oraz kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych Oddziału planują, organizują i kierują realizacją działań, które w odpowiednim stopniu zapewniają wykonanie zadań i celów jednostki.

Zgodnie ze „Standardami kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych”, stanowiącymi załącznik do Komunikatu Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 roku

w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.UrzMF.2009.15.84), elementami kontroli zarządczej są:

- 1) środowisko wewnętrzne;
- 2) cele i zarządzanie ryzykiem;
- 3) mechanizmy kontroli;
- 4) informacja i komunikacja;
- 5) monitorowanie i ocena.

Audytór powinien również mieć na uwadze obowiązujące procedury kontroli zarządczej w Oddziale wynikające z aktów prawa zewnętrznego, wewnętrznego oraz zakresów obowiązków i uprawnień funkcjonariuszy i pracowników jednostki.

Na podstawie zebranych informacji na etapie przeglądu wstępnego do zadania zapewniającego, audytór dokonuje wstępnego przeglądu systemów kontroli zarządczej, identyfikując istniejące mechanizmy kontroli. Przedmiotem sprawdzenia na etapie realizacji zadania zapewniającego jest upewnienie się, czy funkcjonują narzędzia kontroli zarządczej w danym procesie/obszarze. Ocena kontroli zarządczej następuje na podstawie analizy dokumentacji poszczególnych procesów, zwłaszcza podziału obowiązków pomiędzy stanowiskami pracy oraz wszelkich procedur wprowadzających mechanizmy kontroli.

Audytór na etapie planowania zadania nie ocenia, czy kontrola jest skuteczna i wystarczająca. Jego rola sprowadza się do zrozumienia i zapoznania się ze specyfiką komórki audytowanej. Zrozumienie natury i odpowiedniej efektywności mechanizmów kontroli stosowanych w komórce audytowanej jest niezbędne do przedstawienia adekwatnych informacji na temat funkcjonowania kontroli zarządczej, na przykład do zidentyfikowania efektów zaobserwowanych słabości w systemie.

Ocena mechanizmów kontroli zarządczej powinna dostarczyć rozsądnego, chociaż nie absolutnego zapewnienia, że podstawowe elementy systemu są wystarczające do osiągnięcia zamierzonych celów. Badanie i ocena winny być wystarczająco udokumentowane przez audytora oraz rzetelnie poparte wynikami testów, obserwacji i badań. Audytór musi koncentrować się na uzyskaniu wystarczającego przekonania oraz odpowiednich i godnych zaufania dowodów na to, że systemy zarządzania i kontroli są adekwatne do przedstawionego opisu danego procesu oraz zapewniają prawidłowość jego funkcjonowania. Powyższe odnosi się do prawidłowości procedur występujących w zakresie dokonywania wydatków oraz uzyskiwania rzetelnych i wiarygodnych informacji finansowych.

Fakt wykorzystywania przez audytowanych metod elektronicznego przetwarzania danych, które mogą rzutować na wiarygodność, dokładność, czy też przydatność danych finansowych lub statystycznych oraz sprawozdań, winno być uwzględnione w badaniach i ocenie ich wyników.

Jeżeli komórka audytowana posiada własne komórki kontrolne, które odpowiedzialne są za sprawdzenie i ewaluację adekwatności własnych systemów kontroli, to dane zebrane w ten sposób powinny być dla audytora punktem wyjścia do oceny funkcjonowania mechanizmów kontroli w tej organizacji. W szczególności jakiegokolwiek spostrzeżenia komórek kontroli wewnętrznej względem sprawdzanego przez audyt procesu powinny być wzięte pod uwagę, aby ustalić, czy zostały podjęte właściwe i efektywne działania w celu poznania i wyeliminowania słabości, wykrytych przez ww. komórki kontrolne w ramach danego procesu.

Oceniając system kontroli zarządczej w jednostce, audytor powinien brać pod uwagę następujące czynniki:

- 1) typy błędów i nieprawidłowości, które mogą występować lub wystąpiły;
- 2) procedury mechanizmów kontroli służące zapobieganiu i wykrywaniu takich błędów i nieprawidłowości;
- 3) procedury wewnętrzne funkcjonujące w ramach komórek audytowanych oraz sprawdzenie, czy są przestrzegane;
- 4) słabe strony, które mogłyby umożliwiać uchwycenie błędów i nieprawidłowości w ramach istniejących mechanizmów kontroli;
- 5) wpływ zidentyfikowanych słabych stron na charakter, rozłożenie w czasie i stopień nasilenia ryzyka.

Mechanizmy kontroli poddawane są ocenie przez cały czas trwania badań audytu. Wynikłe z badań ustalenia i wnioski są przedstawiane w dokumentach roboczych audytu. Dokumentacja taka obejmuje zidentyfikowane silne i słabe strony mechanizmów kontroli.

Audytor w ramach realizacji zadania zapewniającego powinien się upewnić, że istniejące mechanizmy kontroli zarządczej są adekwatne, skuteczne i efektywne, aby chronić Oddział przed wpływem różnego rodzaju ryzyka (zidentyfikowanego), a zwłaszcza zapewnić ochronę aktywów jednostki przed powstaniem wszelkiego typu strat, w tym wynikających z oszustw, nieprawidłowości i korupcji. Audytor w ramach audytu dokonuje oceny, czy system kontroli zarządczej osiąga ustawowe cele, tj.:

- 1) zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;

- 2) skuteczność i efektywność działania;
- 3) wiarygodność sprawozdań;
- 4) ochrona zasobów;
- 5) przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania;
- 6) efektywność i skuteczność przepływu informacji;
- 7) zarządzanie ryzykiem.

6.1. Testowanie systemu kontroli

Większość testów będzie wymagać zastosowania kombinacji następujących metod badania:

- 1) **obserwacja i wywiad** – należy dokonać obserwacji pracowników z komórek audytowanych podczas wykonywania ich prac oraz przeprowadzić z nimi wywiady, w celu ustalenia wykonywanych przez nich czynności w ramach systemu kontroli;
- 2) **rekonstrukcja wydarzeń lub obliczeń** – polega na zdobywaniu dowodów, że kontrola zadziałała prawidłowo lub nieprawidłowo, np. poprzez sprawdzenie dokumentów potwierdzających przeprowadzenie kontroli, porównanie zapisów księgowych z dowodami księgowymi, ponowne przejrzanie testów i testów „walk-through”;
- 3) **próbkiwanie** – polega na sprawdzeniu próbki transakcji, by stwierdzić, czy była ona kontrolowana. Próbka może być oparta zarówno na własnym osądzie lub na doborze statystycznym, co może pozwolić na wyciągnięcie wniosków na temat dokładności sprawdzeń wszystkich transakcji przechodzących przez system.

Badanie poprzez testowanie wymaga opracowania programu badania. Wyróżnia się następujące rodzaje testów: testy zgodności i testy wiarygodności (rzeczywiste). Zestawienie technik testowania zawiera załącznik nr 19, z uwzględnieniem ich wad i zalet.

Testy zgodności

Przeprowadza się je dla uzyskania wystarczających dowodów, że dany system działa zgodnie ze zrozumieniem audytora uzyskanym poprzez ocenę systemu kontroli, czyli że mechanizmy kontroli są stosowane. Przeprowadza się je dla tych procesów mechanizmów kontroli, na których audytor postanowił skupić swoją uwagę i odwrotnie, jeżeli audytor ustali, że na pewnych mechanizmach systemu kontroli nie można polegać. Wówczas nie powinien przeprowadzać w stosunku do nich testów zgodności. Ważne jest, aby jednostki populacji

będące przedmiotem testowania miały taką samą cechę dotyczącą mechanizmu kontroli. Błędem będzie więc każde odstępstwo od takiego mechanizmu.

Rodzaj, rozkład czasowy i nasilenie testów zgodności są blisko związane z mechanizmami kontroli badanymi przez audytora. Powinien on wziąć pod uwagę dostępność materiałów dowodowych oraz wkład pracy audytorskiej koniecznej do przetestowania.

Testy zgodności to podstawowe narzędzie do badania, czy w danej komórce organizacyjnej/procesie istnieją i są przestrzegane procedury kontroli. Służą one do badania i oceny systemu kontroli zarządczej. W zależności od wyniku tego badania, audytor zdecyduje:

- 1) czy w danym procesie/obszarze istnieje i działa system kontroli;
- 2) czy w danym procesie/obszarze nie istnieje, a zatem nie działa system kontroli;
- 3) czy występuje wśród kierownictwa komórki audytowanej świadomość konieczności istnienia systemu kontroli.

Ponadto przeprowadzając badanie systemu kontroli, audytor powinien być również nastawiony na wystąpienie sytuacji, w której mogą nie funkcjonować sformalizowane procedury kontroli lub funkcjonują na zasadzie nieformalnych ustaleń.

Wynikiem testów zgodności może być stwierdzenie, iż system kontroli działa i jest sprawny, to znaczy kierownictwo zaplanowało i zorganizowało kontrolę w sposób rozsądnie zapewniający, że ryzyka są skutecznie zarządzane, a cele i zadania organizacji są ekonomicznie i wydajnie realizowane. Możliwa jest również sytuacja, gdy w danym procesie system kontroli nie działa i kierownictwo nie ma świadomości potrzeby jego istnienia.

Testy wiarygodności (rzeczywiste)

Przeprowadza się je po przeprowadzeniu testów zgodności lub kiedy kontrole nie działają. Polegają one na sprawdzeniu, czy informacje zawarte w dokumentacji są kompletne, dokładne i czy odzwierciedlają stan faktyczny. Zazwyczaj testy te przeprowadza się na poszczególnych operacjach w celu stwierdzenia ich poprawności.

Na podstawie testów audytor decyduje, czy kontrole istniejące w Oddziale są właściwe w odniesieniu do typu i poziomu zidentyfikowanego ryzyka. Audytor powinien być zainteresowany nie tylko sprawdzeniem mechanizmów kontroli pod względem efektywności i zgodności, ale również ustaleniem, czy nie występuje nadmiar kontroli, a sposób jej przeprowadzania nie jest adekwatny do zmieniających się uwarunkowań prawnych i organizacyjnych.

Ocena systemu kontroli jest procesem ciągłym. Jeżeli audytor stwierdzi, że system kontroli nie działa, musi przeprowadzić rozszerzone testy wiarygodności.

6.2. Techniki wykorzystywane w trakcie testów

Wielokrotne sprawdzanie

Polega na sprawdzaniu rzetelności informacji poprzez porównanie jej z informacją pochodzącą z innego źródła.

W czasie przeprowadzania audytu, audytor powinien sprawdzać otrzymywane informacje z danymi pochodzącymi z innego źródła. Dane z wywiadów przeprowadzanych z pracownikami komórki lub jednostki organizacyjnej Oddziału powinny być konfrontowane z odpowiednią dokumentacją i odwrotnie. Audytor może sprawdzać, czy udokumentowane czynności w rzeczywistości miały miejsce. Audytor może również dokonać analizy nawet takiego źródła, jakim jest ewidencja korespondencji i porównać otrzymane z niej dane z odpowiednią ewidencją w innej komórce, która była adresatem korespondencji. Audytor może – w celu sprawdzenia wiarygodności – wykorzystywać także kopie zapasowe plików w komputerach pracowników, przy okazji sprawdzając, jak przestrzegane są procedury bezpieczeństwa w danej komórce. Dane uzyskane na tym etapie badania dokumentuje się w postaci odpowiednich notatek dołączanych do dokumentacji dotyczącej zadania audytowego.

Przy wielokrotnym sprawdzaniu mamy do czynienia z dwoma rodzajami testów wiarygodności:

- 1) **testami gwarancji (vouching)** – polegającymi na weryfikacji dokumentów wygenerowanych przez komórkę audytowaną, w tym zaewidencjonowanych kwot na podstawie badania dokumentów źródłowych. Celem testu jest uzyskanie dowodu, że dane zawarte w dokumentach odnoszą się do faktów, a zatwierdzone kwoty dotyczą prawidłowych transakcji. Potwierdzenie prawidłowości sporządzenia lub zarejestrowania pewnych informacji/danych nie dostarcza gwarancji, że wszystkie dane zostały wprowadzone i odpowiednio zapisane;
- 2) **testami góra – dół (tracing)** – polegającymi na przeprowadzeniu badania w odwrotnym kierunku niż w przypadku testu gwarancji. Celem ww. testu jest stwierdzenie kompletności zjawiska. Polega on na zbadaniu historii transakcji w systemie, od zaksięgowania do zainicjowania.

Badanie dokumentów

Polega na weryfikacji istnienia dokumentu (fizycznego) oraz sprawdzeniu, czy była dokonana ocena formalna, rachunkowa i merytoryczna. Sprawdzeniu podlega również terminowość wystawienia dokumentu, zgodność z wewnętrzną i zewnętrzną dokumentacją oraz stanem faktycznym.

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

- 1) są generowane wewnętrznie czy zewnętrznie;
- 2) zewnętrzne są otrzymywane z komórki audytowanej lub bezpośrednio;
- 3) są oryginałami lub kopiami;
- 4) kontrola wewnętrzna jest silna czy słaba;
- 5) są sporządzone terminowo lub po terminie.

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

Obserwacja

Obserwacja przez audytora wykonywania zadań służbowych przez pracowników komórki poddawanej audytowi jest również cennym źródłem informacji. W szczególności może ona dostarczyć cennych danych na temat:

- 1) kultury organizacyjnej w danej komórce organizacyjnej;
- 2) środowiska kontroli;
- 3) przestrzegania procedur;
- 4) prawdziwości danych przekazywanych w trakcie rozmów, wywiadów i zawartych w kwestionariuszach;
- 5) organizacji pracy i poszanowania obowiązków pracowniczych w komórce organizacyjnej.

Wszystkie te elementy decydują o jakości i terminowości pracy. Audytor dokonuje obserwacji w trakcie przeprowadzania innych czynności audytowych lub też specjalnie w tym celu obserwuje pracę pracowników danej komórki organizacyjnej przez określony czas. Swoje spostrzeżenia zapisuje w formie notatki z obserwacji lub też uwag, dołączanych do notatek poświęconych innym czynnościom audytowym.

Przeprowadzanie oględzin

Dokonywane jest w przypadku, gdy należy zweryfikować stan lub potwierdzić istnienie zasobów komórki, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny.

W każdym przypadku, a w szczególności, gdy należy zweryfikować stan zasobów deklarowanych przez daną komórkę w dokumentach ze stanem rzeczywistym, audytor zobowiązany jest przeprowadzić oględziny. Jeśli oględziny połączone są ze sprawdzeniem pod względem ilości lub jakości, audytor zobowiązany jest dokonywać tych czynności wraz z innym audytorem w ten sposób, że najpierw jeden z nich, bez udziału drugiego, dokonuje odpowiedniego sprawdzenia i przeliczenia, a następnie drugi powtarza czynności pierwszego. Jeśli wyniki obu sprawdzeń są identyczne, obie osoby podpisują się pod sporządzonym przez nich odpowiednim protokołem. Jeśli sprawdzenie da inny wynik, to audytor ma obowiązek wyjaśnienia rozbieżności i dokumentuje to w protokole oględzin. Audytor dołącza protokół do dokumentacji dotyczącej zadania audytowego.

Należy podkreślić, że rolą audytora nie jest dokonywanie inwentaryzacji w komórce poddawanej audytowi. Inwentaryzacja jest zadaniem innych osób funkcyjnych. Natomiast w ramach testów wiarygodności audytor może wybrać sobie próbę wśród już zinwentaryzowanych przedmiotów i dokonać ponownego ich przeliczenia.

Rekonstrukcja wydarzeń lub obliczeń pozwala 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 mu ocenić wiarygodność i prawidłowość zastosowanych przez daną komórkę organizacyjną technik. Pracownicy tej komórki organizacyjnej są obowiązani dostarczyć audytorowi wszelkich danych oraz przedstawić procedurę, za pomocą której otrzymali takie, a nie inne wyniki. W razie potrzeby, audytor przy pomocy pracowników audytowanej komórki rekonstruuje – za pomocą schematów lub wykresów – przebieg danej procedury.

Jeśli w zakres tego badania wchodzi obliczenia, powinny być one sprawdzone przez innego audytora. Przebieg rekonstrukcji dokumentuje się w notatce dołączanej do dokumentacji dotyczącej zadania audytowego.

Przegląd analityczny

Oznacza 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. To, czy zmienna występuje w teście jako zależna, czy też niezależna zależy od sposobu sformułowania problemu. Przykładowo, jeśli audytor jest zainteresowany odpowiedzią na pytanie: jaki jest wpływ bieżących zobowiązań i bieżących aktywów na wypłacalność, to aktywa bieżące i zobowiązania bieżące będą w tym konkretnym teście zmiennymi niezależnymi, natomiast współczynnik wypłacalności będzie zmienną zależną. Procedury analityczne mogą być wykorzystywane do analizy dotyczącej kwot pieniężnych, miar fizycznych, wskaźników lub procentów.

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 porównuje wszelkiego rodzaju plany istniejące w audytowanej komórce, np.: plany finansowe, plany pracy, plany szkoleń, plany zamówień publicznych 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 i kierownictwem audytowanej komórki.

Metody analityczne mogą być pomocne przy wykrywaniu:

- 1) nieoczekiwanych różnic;
- 2) braku różnic pomimo, że się ich spodziewano;
- 3) błędów, nieprawidłowości i oszustw;
- 4) innych wyjątkowych transakcji lub wydarzeń.

Procedury analityczne mogą być wykorzystywane do analizy kwot, wskaźników i procentów. Stosując na tym etapie audytu określone procedury analityczne, audytor powinien wykonać następujące czynności:

- 1) ustalić cel testu;
- 2) opracować, uporządkować i udokumentować oczekiwania;
- 3) odtworzyć i sformatować dane;
- 4) przeprowadzić procedurę analityczną;
- 5) ocenić wyniki – w tym oszacować przyczynę ewentualnych problemów, określić potrzebę dalszego badania oraz wyciągnąć wnioski końcowe i je udokumentować.

Procedury analityczne mogą obejmować:

- 1) porównywanie bieżącej informacji z analogiczną informacją z poprzedniego okresu;
- 2) porównywanie bieżącej informacji z istniejącymi planami finansowymi lub prognozami;
- 3) badanie powiązań pomiędzy informacjami finansowymi, a informacjami niefinansowymi (np. porównanie ilości wydanych środków na zakup z ilością zakupionego towaru);
- 4) porównanie informacji z analogiczną dotyczącą podobnych komórek.

W przypadku ujawnienia nieoczekiwanych wyników lub zależności należy je zbadać. Mogą być sygnałem błędu lub oszustwa, co będzie skutkowało koniecznością podjęcia odpowiednich działań. Uzyskane wyjaśnienia i wnioski audytor zawiera w notatce, którą sporządza na zakończenie tej fazy prac audytowych. Notatkę audytor dołącza do akt danego audytu.

Wyniki testów, opis systemu kontroli i jego ocena stanowią podstawę do ponownej analizy ryzyka i przygotowania wstępnych ustaleń.

6.3. Metody próbkowania statystycznego i niestatystycznego

Audytor rzadko jest w stanie przebadać całą populację. Testowanie polega na określeniu doboru reprezentatywnej próby operacji, zbadaniu jej, porównaniu wyników z oczekiwaniami oraz dokonaniu ekstrapolacji wyników na badaną populację.

W celu przeprowadzenia badania populacji, w pierwszej kolejności niezbędne jest zdefiniowanie poszczególnych pojęć, które oznaczają:

- 1) **populacja** – zbiorowość statystyczna, zbiór dowolnych elementów, z którego można pobrać próbę do badania;
- 2) **jednostka badania** – element populacji;

- 3) **próba** – podzbiór składający się z jednostek wybranych z populacji. Próbę bada się ze względu na określoną cechę, w celu wyciągnięcia wniosków o kształtowaniu się tej cechy w populacji;
- 4) **badanie wyrywkowe** – badanie obejmuje mniej niż 100% jednostek w populacji. Celem badania wyrywkowego jest uzyskanie wyników, które będą możliwie wiernie przedstawiały przeciętny stan całości danych operacji czy działalności. Badanie wyrywkowe jest stosowane w przypadkach, kiedy analiza całej populacji jest utrudniona (np. ze względu na ograniczenia czasowe, nakłady pracy i środki finansowe) lub niecelowa.

Stosowanie prób statystycznych i losowych opartych na teorii prawdopodobieństwa pozwala audytorowi na stawianie tez dotyczących większych zbiorów z określonym stopniem pewności, na podstawie badania pewnej części procentowej wszystkich elementów.

Metody próbkowania statystycznego

Próbkowanie statystyczne wymaga użycia technik, z których mogą być matematycznie wyciągnięte wnioski dotyczące populacji. Metody statystycznego doboru próby losowej opierają się na założeniu, że przy przyjętym przez audytora poziomie ufności i z ustaloną precyzją, wybrana próbka będzie posiadała takie same cechy, jak badana populacja. O próbkowaniu statystycznym mówimy wtedy, kiedy znane jest prawdopodobieństwo, z jakim każdy element badanej populacji jest wybierany do próbki. Próbkowanie pozwala na wyciąganie wniosków i przedstawianie opinii na temat całej populacji na podstawie wyników badania stosunkowo małej próbki. Jest to więc technika o wysokim współczynniku efektywności/koszt.

Dobór losowy prosty (prosta próbka przypadkowa) – zapewnia, że wszystkie kombinacje jednostek wybieranych z populacji mają taką samą szansę wyboru. Próbkowanie przeprowadzane jest bez zwracania wylosowanego elementu do zbioru, tak więc nie może być on ponownie wylosowany. Prosta próbka przypadkowa jest dobierana z wykorzystaniem programu komputerowego lub użyciem tablic liczb losowych. Pierwszą czynnością, jaką należy wykonać przy doborze prostej próby przypadkowej, jest przyporządkowanie każdemu elementowi populacji numeru porządkowego. Numery muszą być kolejne, ale mogą zaczynać się od dowolnej liczby. Przy selekcji próbki za pomocą tablic liczb losowych zaczynamy od punktu wybranego na tablicy przypadkowo, a następnie posuwamy się po tablicy w zdefiniowany sposób.

Dobór losowy z interwałem (próbkiowanie systematyczne) – wymaga wyliczenia stałego przedziału losowania, tzw. interwału w sposób następujący:

$$\text{interwał} = \text{populacja} / \text{liczebność próby}$$

Pierwszą jednostkę do próby wybieramy losowo z przedziału od 1 do wartości interwału. Jeśli interwał oznaczmy jako “i”, pierwszą jednostkę do próby jako “p”, a liczebność próby jako “n” to wówczas do próby trafią jednostki o numerach: p, p+i, p+2i, p+3i, ..., p+(n-1)i.

Próbkowanie obejmuje próbkowanie jednostek pieniężnych lub wybór ważony wartością.

Metodę losowania systematycznego da się również zastosować przy testach kontroli i wiarygodności. Jest szczególnie przydatna przy losowaniach niemonetarnych. Trzeba uważać, czy populacja jest wystarczająco homogeniczna. Mogłoby się bowiem zdarzyć, że populacja posiada pewną strukturę i próba wybrana metodą losowania systematycznego zawiera tylko jednostki o określonych cechach, nie odpowiadające całości populacji.

Dobór próby z prawdopodobieństwem proporcjonalnym do wielkości elementów – określany również jako metoda doboru próby na podstawie jednostki monetarnej (tzw. MUS), która charakteryzuje się tym, że prawdopodobieństwo wyboru elementu do badania jest uzależnione proporcjonalnie do jego wielkości, wyrażonej w jednostkach. Metoda ta znajduje zastosowanie głównie w audytach finansowych, gdzie jednostką miary elementów populacji są jednostki monetarne, a jednocześnie audytor chce uzyskać wnioski z badania próby również wyrażone w jednostce monetarnej (np. wartość odchyłeń).

Dobór elementów do próby opiera się na losowaniu przy pomocy interwału, który odmierza kolejne jednostki logiczne (np. złotych), a do próby trafiają jednostki fizyczne (np. zapisy księgowe, faktury), w których zawierają się te jednostki logiczne. Aby zastosować tę metodę, należy zsumować wartość całej populacji (wyrażoną w jednostkach monetarnych), z której chcemy dobrać próbę, a następnie podzielić ją przez wymaganą wielkość próby. Ze względu na operowanie jednostkami monetarnymi uzyskany interwał należy zaokrąglić do dwóch miejsc po przecinku (dokładność co do grosza). Następnie losuje się punkt startowy z przedziału od 0 do wartości interwału i do uzyskanej w ten sposób wartości należy dodawać interwał i jego kolejne wielokrotności. Do próby do badania włączamy te elementy (np. faktury), w ramach których znajdowały się wybrane z populacji jednostki monetarne.

Zaletą tej metody jest to, że elementy o znacznej wartości mają wprawdzie dużo

większe szanse znaleźć się w badanej próbie, ale także transakcje o najmniejszej wartości mogą być wylosowane do próby, co pozwala na wychwycenie nieprawidłowości również w ich przypadku.

Ocena wyników badania metodą statystycznego doboru próby

Audytór przeprowadzający badanie analizuje wszystkie błędy znalezione w próbie, co do ich natury, przyczyn powstania i wpływu na organizację. Jeżeli okaże się, że wszystkie błędne jednostki mają jakąś wspólną cechę, być może tworzą one podpopulację, którą należałoby poddać dalszym badaniom. Aby ocenić błąd w całej populacji, należy ekstrapolować wyniki uzyskane w próbie.

Przy testach wiarygodności można to zrobić na dwa sposoby, w zależności od tego, czy błąd jest powiązany z wielkością jednostek w populacji, czy nie.

Jeśli błąd jest ściśle powiązany z wielkością populacji, wówczas ekstrapolacji błędu dokonuje audytór w następujący sposób:

$$\text{błąd w populacji} = (\text{błąd w próbie} \times \text{wartość populacji}) / \text{wartość próby}$$

Może się zdarzyć, że błąd nie jest powiązany z wielkością jednostek w populacji. Wówczas audytór dokonuje ekstrapolacji w następujący sposób:

$$\text{błąd w populacji} = (\text{błąd w próbie} \times \text{liczebność populacji}) / \text{liczebność próby}$$

Metody badania wyrywkowego można również zastosować przy przeprowadzaniu testów kontroli. Przy testach kontroli błąd w populacji jest szacowany nie wartościowo (co byłoby niemożliwe), ale w ujęciu procentowym. Procent błędnych odpowiedzi jest następnie porównywany z dopuszczalnym błędem.

$$\text{błąd w populacji (\%)} = \text{liczba błędnych jednostek w próbie} / \text{liczebność próby} \times 100\%$$

W celu wyeliminowania wątpliwości i różnic w pracy poszczególnych audytorów przyjmuje się jednolicie, iż na potrzeby dokonywania wszelkich obliczeń w czasie czynności audytowych:

- 1) „przybliżenia wyliczonych kwot” uwzględnia się do drugiego miejsca po przecinku; jeśli cyfra na trzecim miejscu po przecinku ma wartość większą lub równą „6”, cyfrę na miejscu drugim podwyższa się o jeden; w pozostałych sytuacjach cyfra na miejscu drugim pozostaje bez zmian;

- 2) sumy pieniężne zaokrągla się do pełnych dziesiątek groszy, w ten sposób, że kwoty wynoszące: mniej niż „6” groszy pomija się, a „6” i więcej groszy podwyższa się do pełnych dziesiątek groszy.

Metody próbkowania niestatystycznego

Próbkowanie niestatystyczne nie jest oparte na statystyce i rezultaty nie powinny być ekstrapolowane na całą populację, gdyż mało prawdopodobnym jest, że próbka jest reprezentatywna dla całej populacji.

Próbkowanie „na chybił trafił” – w którym audytor wybiera próbę bez posługiwania się techniką strukturalną, chociaż unikając jakiegokolwiek świadomego uprzedzenia lub przewidywania. Jednakże analiza próbkowania „na chybił trafił” nie powinna zależeć od formy wniosków na temat populacji.

Próbkowanie osądowe – w którym audytor stosuje uprzedzenie do próby (np. wszystkie próbkowane jednostki o określonej wartości, wszystkie o specyficznym typie odchyień, wszystkie ujemne, wszyscy nowi użytkownicy, itp.). Należy zauważyć, że próbkowanie osądowe nie jest statystyczne i jego rezultaty nie powinny być rozszerzane na całą populację, jako że próba nie jest reprezentatywna dla populacji.

IV. PROGRAM ZAPEWNIENIA I POPRAWY JAKOŚCI

Celem programu zapewnienia i poprawy jakości jest umożliwienie dokonania oceny, czy działalność audytu wewnętrznego w Oddziale jest zgodna z *Definicją audytu wewnętrznego*, *Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego* i zakresem zadań audytu wewnętrznego w Oddziale oraz czy audytor stosuje *Kodeks etyki*. Program służy także do oceny skuteczności i efektywności audytu wewnętrznego oraz do usprawnienia jego funkcjonowania w Oddziale.

Program zapewnienia i poprawy jakości obejmuje oceny wewnętrzne i oceny zewnętrzne działalności audytu wewnętrznego oraz działania audytu wewnętrznego w celu zapewnienia i poprawy jakości.

1. Oceny wewnętrzne

Oceny wewnętrzne obejmują: bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz okresowe oceny audytu wewnętrznego, tj.: okresową samoocenę

dokonywaną przez audytora oraz okresowe oceny dokonywane przez kierowników audytowanych komórek organizacyjnych Komendy ŚIOSG.

1.1. Bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego

Bieżące monitorowanie jest nieodłączną częścią zarządzania audytem wewnętrznym w Oddziale i składa się z zasad, procedur i praktyk, które służą nadzorowi i pomiarowi działalności audytu wewnętrznego. Wykorzystuje procesy, narzędzia i informacje konieczne do oceny zgodności z *Kodeksem etyki i Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. Do narzędzi wykorzystywanych przez kierownika ZAW przy bieżącym monitorowaniu można zaliczyć:

- 1) nadzorowanie realizacji zadań audytowych;
- 2) listy weryfikacyjne jakości wykonania zadania zapewniającego, weryfikujące zgodność pracy audytorów z przyjętymi procedurami, stosowane po ukończeniu każdego zadania zapewniającego (wzór listy weryfikacyjnej określono w załączniku nr 20);
- 3) regularny i udokumentowany przegląd dokumentacji dotyczącej zadania audytowego (przegląd może być udokumentowany w formie tabeli określonej w załącznik nr 21);
- 4) zarządzanie czasem obejmujące monitoring realizacji planu, a także czynności realizowanych poza planem audytu;
- 5) analizę innych wskaźników działalności (np. przyjęte zalecenia, mierniki MF);
- 6) cykliczny (co najmniej raz w roku) przegląd i ewentualna aktualizacja dokumentacji audytu, w tym: książki procedur, zakresu zadań audytu wewnętrznego, zakresu obowiązków i uprawnień audytora, opisu stanowiska pracy audytora oraz akt stałych audytu.

Główną metodą bieżącej oceny jakości jest nadzór kierowniczy sprawowany przez kierownika ZAW, który obejmuje wszystkie etapy przeprowadzenia zadania audytowego, poprzez następujące wymagania:

- 1) zapewnienie wystarczającej wiedzy, umiejętności i innych kompetencji niezbędnych do wykonania zadania;
- 2) udzielenie odpowiednich instrukcji na etapie planowania zadania;
- 3) określanie czynności niezbędnych do realizacji w ramach zadań audytowych;
- 4) zatwierdzanie programu zadania oraz zmian programu (ewentualne zmiany programu powinny być uzasadnione);
- 5) zapewnienie realizacji zadania zgodnie z przyjętym programem;

- 6) weryfikację ustaleń audytu oraz zapewnienie odpowiedniej jakości przekazywanych informacji sprawozdawczych (jasne, zwięzłe, przejrzyste, obiektywne, kompletne oraz terminowe);
- 7) ustalenie, czy cele audytu zostały osiągnięte;
- 8) przegląd jakości dokumentacji poaudytowej;
- 9) monitorowanie potrzeb szkoleniowych pracowników ZAW i stworzenie możliwości dla rozwoju ich wiedzy, umiejętności i kompetencji.

1.2. Okresowe oceny wewnętrzne audytu wewnętrznego

Okresowe oceny wewnętrzne dokonywane są w celu weryfikacji zgodności działalności audytu wewnętrznego z przepisami prawa, w szczególności z *Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego*, *Kodeksem etyki* oraz *Kartą audytu i Definicją audytu*. Do działań z zakresu okresowych ocen wewnętrznych można zaliczyć:

- 1) samoocenę audytu wewnętrznego przeprowadzaną co najmniej raz w roku przez kierownika ZAW, poprzez wypełnienie kwestionariusza samooceny audytu wewnętrznego, który stanowi załącznik nr 21. W zależności od bieżących potrzeb kierownik ZAW może dostosowywać kwestionariusz samooceny do bieżących potrzeb;
- 2) kwestionariusze kierowników komórek audytowanych w zakresie przestrzegania zasad etyki przez audytorów wewnętrznych, stanowiące element samooceny audytu wewnętrznego w ŚIOSG. Kierownik ZAW wybiera tylko niektóre zadania audytowe podlegające ankietowaniu poaudytowemu – wzór ankiety poaudytowej stanowi załącznik nr 22;
- 3) kwestionariusz kierownika jednostki w zakresie oceny jakości audytu wewnętrznego, stanowiący element systemu oceny funkcjonariuszy istniejący w ŚIOSG;
- 4) okresowe sprawozdania z działalności i realizacji planu audytu kierowane do kierownika jednostki.

2. Oceny zewnętrzne

Oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzone co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza Oddziału. Ocen zewnętrznych mogą dokonywać upoważnieni audytorzy z komórki audytu wewnętrznego zlokalizowanej w Komendzie Głównej Straży Granicznej lub w innych oddziałach SG, upoważnieni pracownicy Ministerstwa Finansów, Najwyższej Izby Kontroli oraz innych uprawnionych instytucji, działający na podstawie odpowiednich przepisów.

Oceny zewnętrzne obejmują wszystkie aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego w Oddziale, w tym m.in.:

- 1) zgodność z przepisami powszechnie obowiązującymi i przyjętymi procedurami dotyczącymi audytu wewnętrznego;
- 2) zgodność ze standardami audytu i Kodeksem etyki;
- 3) stosowanie dobrych praktyk;
- 4) ocenę spełniania przez audytora wymagań kwalifikacyjnych, ich kompetencji i doświadczenia zawodowego;
- 5) ustalenie, czy audyt wewnętrzny przysparza wartości i usprawnia działania Oddziału;
- 6) narzędzia i techniki wykorzystywane przez audyt wewnętrzny.

Istnieją trzy akceptowane metody przeprowadzenia zewnętrznej oceny jakości:

- 1) ocena wykwalifikowanego i niezależnego zespołu osób spoza Oddziału, dokonujących oceny w siedzibie Oddziału, pod kierownictwem wykwalifikowanego i doświadczonego audytora;
- 2) samoocena audytu wewnętrznego z niezależną walidacją, wykonana przez wykwalifikowaną i niezależną osobę lub zespół, który zatwierdza prawidłowość przeprowadzenia samooceny i uzyskanych dzięki niej wyników. Końcowym efektem oceny zewnętrznej z niezależną walidacją jest potwierdzenie zgodności realizacji audytu wewnętrznego w jednostce zgodnie ze standardami audytu;
- 3) przegląd partnerski – podstawą przeprowadzenia oceny drogą przeglądu partnerskiego jest porozumienie obejmujące co najmniej 3 organizacje pochodzące z jednej branży, sektora lub resortu. Przeprowadzenie przeglądu dla dwóch jednostek nie spełni warunku niezależnej oceny zewnętrznej.

3. Działania audytu wewnętrznego w celu zapewnienia i poprawy jakości

W celu odpowiedniego wdrożenia programu zapewnienia i poprawy jakości kierownik ZAW podejmuje niezbędne działania zmierzające do osiągnięcia celów tego programu. Wdrożenie standardów jakościowych w pracy audytu wewnętrznego odbywa się poprzez:

- 1) dbałość o niezależność organizacyjną i funkcjonalną audytu wewnętrznego;
- 2) właściwy dobór kadr;
- 3) opracowanie planów szkoleń (o ile jest taka potrzeba), planów urlopów oraz zastępstw (o ile jest taka możliwość);
- 4) prowadzenie przez audytorów rozliczenia czasu pracy;
- 5) rozwiązywanie konfliktów w przypadku wystąpienia sporów.

Dbałość o niezależność organizacyjną i funkcjonalną audytu wewnętrznego

Komendant Oddziału wykazuje się dbałością o zapewnienie audytorowi:

- 1) niezależności organizacyjnej wynikającej z ustawy o finansach publicznych, która podporządkowuje audyt wewnętrzny bezpośrednio kierownikowi jednostki. W Oddziale komórka audytu wewnętrznego podlega Komendantowi Oddziału, z którym audytor uzgadnia plan audytu, raportuje realizację zadań audytowych oraz raportuje realizację planu audytu poprzez przedstawianie sprawozdania z jego realizacji;
- 2) niezależności funkcjonalnej w planowaniu audytu wewnętrznego, przeprowadzaniu audytu i sprawozdawczości z audytu.

Właściwy dobór kadr

Proces pozyskiwania audytorów odbywa się zgodnie z przepisami powszechnie obowiązującymi oraz przepisami wewnętrznymi. W celu zapewnienia odpowiedniego poziomu jakości określa się następujące kryteria naboru:

- 1) osoby zatrudniane na stanowiskach audytorów muszą spełniać wymogi ustawy o finansach publicznych;
- 2) przy zatrudnianiu bierze się pod uwagę potrzeby audytu wewnętrznego;
- 3) w przypadku audytorów nie powinien występować konflikt interesów pomiędzy wcześniej wykonywaną pracą a zakresem obowiązków przyjętym do realizacji w audycie wewnętrznym;
- 4) kandydaci do pracy w audycie wewnętrznym powinni być osobami komunikatywnymi;
- 5) kandydaci do pracy w audycie wewnętrznym powinni posiadać doświadczenie w wykonywaniu audytów lub cechować się umiejętnościami do szybkiej nauki.

Opracowanie planów szkoleń, planów urlopów oraz zastępstw

W przypadku, gdy audytorzy potrzebują odbyć szkolenia związane z utrzymaniem certyfikatu, kierownik ZAW każdorazowo uzgadnia z Komendantem Oddziału możliwość uczestniczenia w takim szkoleniu. Uzgodnione z Komendantem Oddziału szkolenia przesyłane są do właściwych komórek organizacyjnych Oddziału, które weryfikują możliwość realizacji szkolenia. Kierownik ZAW prowadzi ewidencję szkoleń, w których uczestniczyli audytorzy.

Prowadzenie przez audytorów wewnętrznych rozliczenia czasu pracy

Dla identyfikacji rzeczywistego czasu pracy, jaki audytor poświęca na wykonanie poszczególnych zadań audytowych oraz innych czynności, prowadzone są przez audytorów

indywidualne rozliczenia czasu pracy. Powyższe rozliczenia ułatwiają zarządzanie czasem i pozwalają na jego efektywne wykorzystywanie oraz realne planowanie czasu pracy zarówno podczas opracowywania rocznego planu audytu, jak i poszczególnych zadań audytowych. Czas rozliczany jest z dokładnością do osobodni.

W celu zapewnienia ciągłości działania na wypadek nieobecności audytorów opracowywane są indywidualne plany urlopów audytorów wewnętrznych oraz określa się zakres zastępstw.

W przypadku nieobecności kierownika ZAW, za realizację zadań odpowiada wyznaczony audytor wewnętrzny, który dba o zapewnienie standardów jakości.

Rozwiązywanie konfliktów w przypadku wystąpienia sporów

Kierownik ZAW podczas swojej pracy nie powinien unikać rozwiązywania trudnych problemów, które mogłyby doprowadzić do powstawania sporów na poziomie operacyjnym. Mogą one być skutkiem wypracowania odmiennych poglądów na tematy, które są przedmiotem audytu. Uczestnicy sporu zobowiązani są do kreatywnego rozwiązywania sporu poprzez wypracowanie propozycji rozwiązania spornych kwestii.

V. ZAŁĄCZNIKI



KOMENDANT
Śląskiego Oddziału Straży Granicznej
im. nadkom. Józefa BOCHENSKIEGO
z siedzibą w Raciborzu

Załącznik nr 1
Racibórz, dnia roku

Upoważnienie nr.....
do przeprowadzenia audytu wewnętrznego.

Na podstawie § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U z 2018 r., poz 506 t.j.),

u p o w a ż n i a m

.....
(imię i nazwisko audytora wewnętrznego)

Kierownika Zespołu Audytu Wewnętrznego – audytora wewnętrznego Śląskiego Oddziału Straży Granicznej im. nadkom. Józefa Bocheńskiego z siedzibą w Raciborzu do przeprowadzenia audytu wewnętrznego zgodnie z „Planem audytu wewnętrznego na rok 20.....” w komórkach organizacyjnych Komendy Śląskiego Oddziału Straży Granicznej im. nadkom. Józefa Bocheńskiego z siedzibą w Raciborzu i jednostkach organizacyjnych Śląskiego Oddziału Straży Granicznej im. nadkom. Józefa Bocheńskiego z siedzibą w Raciborzu.

Upoważnienie jest ważne za okazaniem legitymacji służbowej nr oraz poświadczenia bezpieczeństwa nr, upoważniającego do dostępu do informacji niejawnych oznaczonych klauzulą „tajne”.

Upoważnienie obowiązuje od dnia podpisania do 31.12.20..... roku.

Oryginał upoważnienia otrzymałem
(data, stopień, imię i nazwisko, podpis)

Rozdzielnik:

- 1) Oryginał – osoba upoważniona.
- 2) Kopia egz. nr 1 – kancelaria jawna.
- 3) Kopia egz. nr 2 – TAO – WKiSz.

Załącznik nr 2

Zespół Audytu Wewnętrznego
Śląskiego Oddziału Straży Granicznej
im. nadkom. Józefa Bocheńskiego
z siedzibą w Raciborzu

Racibórz, dnia 20..... r.

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

W oparciu o „Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego”
– Standard 1210.A1, wnioskuję o powołanie rzeczoznawcy w dziedzinie
.....
w osobie do udziału w dniu/dniach*
.....

W
(miejsce, przedmiot i zakres czynności audytowych, w których ma wziąć udział rzeczoznawca)
Ww. osoba winna stawić się w dniu W
.....
(miejsce, adres)

Rzeczoznawca dokonuje czynności audytowych samodzielnie/(we współpracy)*
z audytorem wewnętrznym uczestniczącym w zadaniu audytowym.

.....
(pieczęć i podpis audytora)

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

* niepotrzebne skreślić

Załącznik nr 3

Racibórz, dnia roku

KOMENDANT

Śląskiego Oddziału Straży Granicznej
im. nadkom. Józefa BOCHENSKIEGO
z siedzibą w Raciborzu

Upoważnienie nr.....

do uczestniczenia w wykonywaniu czynności audytowych

Upoważnia się

(imię, nazwisko, stanowisko)

do uczestniczenia w wykonywaniu czynności audytowych w zakresie wyznaczonym przez audytora wewnętrznego, w tym do zapoznawania się z dokumentami służbowymi i dokonywania ich analizy, przeprowadzania rozmów i wywiadów z funkcjonariuszami i pracownikami komórek audytowanych.

Realizacja czynności audytowych dotyczy przeprowadzania audytu wewnętrznego nt.:
.....(temat zadania audytowego)... w(nazwa podmiotu audytowanego).....
zgodnie z „Planem audytu wewnętrznego na rok” / poza „Planem audytu wewnętrznego na rok”.

Upoważnienie jest ważne za okazaniem dowodu osobistego nr oraz poświadczenia bezpieczeństwa nr, upoważniającego do dostępu do informacji niejawnych oznaczonych klauzulą „.....”

Termin ważności upoważnienia upływa z dniem

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

**Wkład do analizy ryzyka
obszarów działalności Oddziału z**

.....
(nazwa komórki organizacyjnej)

przeprowadzanej w związku z przygotowaniem Planu audytu na rok

Lp.	Obszar działalności jednostki	
	Nazwa obszaru	Poziom ryzyka w obszarze ¹
1.	Graniczny	
2.	Operacyjno-śledczy	
3.	Cudzoziemski	
4.	Koordinacji działań	
5.	Łączności i informatyki	
6.	Kadr i szkolenia	
7.	Pion głównego księgowego	
8.	Techniki i zaopatrzenia	
9.	Ochrony informacji	
10.	Kontroli i skarg	
11.	Analiz, Informacji i Współpracy Międzynarodowej	
12.	Służby zdrowia	
13.	Bezpieczeństwa i higieny pracy	
14.	Bezpieczeństwo przeciw pożarowe	
15.	Odwodowy	

Poziom ryzyka niski – ryzyko nie jest znaczące i prawdopodobieństwo jego wystąpienia jest niskie. Wymaga monitoringu w zakresie procedur kontroli, problem nie spowoduje trwałej szkody i wywrze minimalny wpływ na kluczową działalność.

Poziom ryzyka średni – ryzyko jest znaczące i może wywierać wpływ na działalność Oddziału. Prawdopodobieństwo jego wystąpienia jest średnie. Należy je monitorować i właściwie zarządzać, żeby jego znaczenie nie wzrosło.

Poziom ryzyka wysoki – potrzebne natychmiastowe działanie. Stanowi poważne zagrożenie w osiągnięciu wyznaczonych celów działalności Oddziału. Jest znaczące, jeżeli chodzi o konsekwencje, a prawdopodobieństwo wystąpienia jest wysokie. Powinno być zredukowane bądź wyeliminowane.

Zgłaszany temat audytu wewnętrznego:

.....
.....

¹ W tej kolumnie należy odpowiednio wpisać: „Wysoki” albo „Średni”, albo „Niski”.

**Tabela analizy ryzyka wraz propozycjami zadań audytowych do planu audytu wewnętrznego
na rok**

Lp.	Nazwa obszarów ryzyka oraz ewentualnie propozycje tematów zadań audytowych	Średnia arytmety- czna priorytetów kierowników komórek organiza- cyjnych	Komórki organizacyjne, które zgłosiły ryzyko	Priorytet audytora	Data poprzednie- go audytu/ kontroli	Materialność	Wrażliwość	Kontrola wewnętrzna	Stabilność	Kompleksowość	Ryzyko
		niski średni wysoki		niski średni wysoki		0,24	0,18	0,24	0,17	0,17	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	11	12
1.	...	<i>średni</i>		<i>wysoki</i>	<i>2013</i>	3	2	3	3	3	65%
2.	...	<i>średni</i>		<i>wysoki</i>	<i>nigdy</i>	2	3	2	2	2	84%
3.	...	<i>wysoki</i>		<i>średni</i>	<i>nigdy</i>	2	1	1	1	2	78%
4.	...	<i>niski</i>		<i>średni</i>	<i>2012</i>	1	2	3	2	3	51%
5.	...	<i>wysoki</i>		<i>wysoki</i>	<i>nigdy</i>	2	3	2	3	2	94%

Legenda			
1.	Średnia priorytetów kierowników komórek organizacyjnych	Priorytet audytora	Data poprzedniego audytu/kontroli
2.	wysoki 2,51 – 3,00	wysoki 3	n - rok obecny n 0
3.	średni 1,51 – 2,50	średni 2	n – 1 1
4.	niski 1,00 – 1,50	niski 1	n – 2 2
5.			n – 3 i więcej 3

KRYTERIA RYZYKA

Kryteria ryzyka					
Lp.	Materialność	Wrażliwość systemu	Kontrola wewnętrzna	Stabilność	Kompleksowość
1	Brak implikacji finansowych	Mała wrażliwość	Silna	Bardzo stabilny, brak propozycji rozwiązań organizacyjnych	Niski
2	Małe implikacje finansowe	Umiarkowanie wrażliwy	Umiarkowana	Stabilny, marginalne zmiany, modyfikacje i usprawnienia	Umiarkowany
3	Rozbudowany/ znaczący system finansowy	Bardzo wrażliwy	Słaba	Nowo wdrażany system	Wysoki
Wagi	0,24	0,18	0,24	0,17	0,17

Waga nadawana jest po dokonaniu wstępnego szacunku w odniesieniu do długości okresu od ostatniego audytu: 1 rok=0; 2 lata=0,1; 3 lata=0,2; nigdy=0,3

Opis kryteriów:

- 1) **materialność** – możliwość wystąpienia strat finansowych,
- 2) **wrażliwość** – znaczenie polityczne dla celów strategicznych, np. cel jednostki, wizerunek firmy, polityka firmy,
- 3) **kontrola wewnętrzna** – jak funkcjonuje kontrola wewnętrzna w jednostce,
- 4) **stabilność** – czy stan prawa wewnętrznego i system jest stabilny,
- 5) **kompleksowość** – czy procedury lub przepisy są łatwe i nieskomplikowane.

Algorytm wyliczeń stosowany do tabeli ryzyka wraz z przykładowymi wyliczeniami

Ryzyko = {[(kolumna nr 3)+(kolumna nr 5)+(kolumna nr 6)+(kolumna nr 7)x0,24 + (kolumna nr 8)x0,18 + (kolumna nr 9)x0,24 + (kolumna nr 10)x0,17 + (kolumna nr 11)x0,17] : 12 } x 100%

Otrzymaną wartość zaokrąglamy w dół do pełnych %.

Algorytm dla procesu 1:

$2 + 3 + 0 + (3 \times 0,24) + (2 \times 0,18) + (3 \times 0,24) + (3 \times 0,17) + (3 \times 0,17) = 5 + 0,72 + 0,36 + 0,72 + 0,51 + 0,51 = 7,82$
 $(7,82 : 12) \times 100\% = 65\%$

Algorytm dla procesu 2:

$2 + 3 + 3 + (2 \times 0,24) + (3 \times 0,18) + (2 \times 0,24) + (2 \times 0,17) + (2 \times 0,17) = 0,48 + 0,54 + 0,48 + 0,34 + 0,34 = 10,18$
 $(10,18 : 12) \times 100\% = 84\%$

Algorytm dla procesu 3:

$3 + 2 + 3 + (2 \times 0,24) + (1 \times 0,18) + (1 \times 0,24) + (1 \times 0,17) + (2 \times 0,17) = 0,48 + 0,18 + 0,24 + 0,17 + 0,34 = 9,41$
 $(9,41 : 12) \times 100\% = 78\%$

Algorytm dla procesu 4:

$1 + 2 + 1 + (1 \times 0,24) + (2 \times 0,18) + (3 \times 0,24) + (2 \times 0,17) + (3 \times 0,17) = 0,24 + 0,36 + 0,72 + 0,34 + 0,51 = 6,17$
 $(6,17 : 4) \times 100\% = 51\%$

Algorytm dla procesu 5:

$3 + 3 + 3 + (2 \times 0,24) + (3 \times 0,18) + (2 \times 0,24) + (3 \times 0,17) + (2 \times 0,17) = 0,48 + 0,54 + 0,48 + 0,51 + 0,34 = 11,35$
 $(11,35 : 12) \times 100\% = 94\%$

SPOSÓB KLASYFIKOWANIA WYNIKÓW AUDYTU DLA POSZCZEGÓLNYCH KRYTERIÓW

KRYTERIUM OGÓLNE OCENY KONTROLI ZARZĄDCZEJ	KRYTERIUM SZCZEGÓŁOWE OCENY KONTROLI ZARZĄDCZEJ	PRZYPORZĄDKOWANIE POZIOMU RYZYKA DLA RODZAJÓW USTALEŃ DOTYCZĄCYCH DANEGO KRYTERIUM		
		RYZYKO WYSOKIE <i>Natychmiastowe podjęcie działań naprawczych</i>	RYZYKO ŚREDNIE <i>Konieczne podjęcie działań naprawczych</i>	RYZYKO NISKIE <i>Dopuszczalna akceptacja ryzyka (niezwykle mało prawdopodobne lub prawie niemożliwe) pod warunkiem jego monitorowania, w przeciwnym przypadku powinny zostać podjęte działania naprawcze</i>
ADEKWATNOŚĆ	LEGALNOŚĆ	Zaprojektowanie/realizacja zadania/procesu/ działalności w sposób niezgodny z przepisami wewnętrznymi i zewnętrznymi, które może skutkować postępowaniami sądowymi lub administracyjnymi, poważnymi stratami finansowymi czy też naruszeniem ciągłości działania. Zadania w audytowanym obszarze realizowane są w sposób niezgodny z przepisami prawa powszechnie obowiązującego.	Występują niezgodności w zaprojektowaniu/ realizacji zadania/procesu/działalności mogące skutkować nieoptymalnym wykorzystaniem zasobów lub stratami finansowymi, opóźnieniami w realizacji procesu, błędami formalnymi w zapisach. Zadania w audytowanym obszarze realizowane są z naruszeniem przepisów prawa wewnętrznego.	Występują drobne niezgodności lub niespójności w zaprojektowaniu/realizacji zadania/procesu/ działalności mogące skutkować nieznacznymi zaburzeniami realizacji procesów, tj.: drobne opóźnienia, problemy komunikacyjne, pojedyncze błędy formalne w zapisach.
	TERMINOWOŚĆ	Brak określenia krytycznych terminów realizacji zadania/procesu/działalności, przyjęte terminy nie są zgodne z prawem, koncepcjami dotyczącymi zadania/procesu/ działalności, porozumieniami, planami, wytycznymi kierownictwa itd. Nie są respektowane terminy określone w przepisach prawa powszechnie obowiązującego; występują duże opóźnienia w stosunku do przewidzianych terminów.	Brak określenia niektórych terminów dla realizacji zadań/procesów/działalności, harmonogramy przyjęte dla działań kolidują lub mogą utrudniać wypełnienie terminów określonych w przepisach prawa, koncepcjach dotyczących zadania/procesu/ działalności, porozumieniach, planach, wytycznych kierownictwa itd. Nie są respektowane terminy określone w przepisach wewnętrznych, porozumieniach, zaleceniach; występują opóźnienia w stosunku do przewidzianych terminów.	Brak określenia niektórych terminów dla realizacji poszczególnych czynności w ramach zadań/procesów/działalności, co może skutkować nieznacznymi opóźnieniami w realizacji procesu. Zadanie/proces/działalność jest realizowany z nieznacznym opóźnieniem w stosunku do przewidzianych terminów.
SKUTECZNOŚĆ	CELOWOŚĆ	Cele/wyniki przewidziane dla danego zadania/procesu/działalności nie są osiągane.	Cele/wyniki przewidziane dla danego zadania/procesu/działalności są osiągane częściowo.	Tylko nieliczne cele/wyniki przewidziane w zadaniu/procesie/działalności dla poszczególnych czynności nie są osiągane, ale z uwagi na zastosowane środki kompensujące nie wpływa to na finalną realizację zadania/procesu/działalności.

	SKUTECZNA ELIMINACJA BŁĘDÓW	Brak zaprojektowanych mechanizmów kontrolnych lub zaprojektowane mechanizmy kontrolne są nieadekwatne do danego zadania/procesu/ działalności, przez co uniemożliwiają identyfikację i korektę niezgodności pojawiających się podczas jego realizacji. Zaprojektowane mechanizmy kontrolne są nieskuteczne (nie chronią przed wystąpieniem błędów o charakterze przypadkowym i systematycznym).	Zaprojektowane mechanizmy kontrolne nie obejmują całości zadania/procesu/działalności. Zaprojektowane mechanizmy kontroli wewnętrznej są nieoptymalne, co może skutkować niewykrywaniem błędów powstających w trakcie realizacji zadania/procesu/działalności. Zaprojektowane mechanizmy kontrolne zapewniają niepełną/nieoptymalną ochronę przed pojawieniem się błędów o charakterze systematycznym i przypadkowym.	Zaprojektowane mechanizmy kontrolne nie obejmują pojedynczych/nieistotnych obszarów w realizowanym zadaniu/procesie/działalności. Zaprojektowane mechanizmy kontrolne wymagają drobnych usprawnień, korekt, uszczegółowień, celem zwiększenia ich skuteczności w procesie eliminacji błędów w ramach badanego zadania/procesu/działalności. Występują drobne błędy w zaprojektowanych mechanizmach kontrolnych skutkujące pojedynczymi przypadkowymi błędami.
EFEKTYWNOŚĆ	EFEKTYWNOŚĆ/ OSZCZĘDNOŚĆ	Nakłady ponoszone na realizację danego zadania/procesu/działalności są niewspółmiernie wysokie w stosunku do wyników zadania/procesu/działalności, przy czym istnieją alternatywne możliwości osiągnięcia analogicznych wyników. Zasoby są niewłaściwie wykorzystywane.	Nakłady ponoszone na realizację danego zadania/procesu/działalności są dość duże, a wyniki zadania/procesu/działalności mogłyby być osiągnięte przy wykorzystaniu mniejszej ilości zasobów. Zasoby są wykorzystywane w sposób nieoptymalny.	Możliwe są oszczędności w zakresie wykorzystania zasobów.
	KOMPLETNOŚĆ/ RZETELNOŚĆ	Zapisy powstające w ramach zadania/procesu/działalności są niekompletne, jak również w procesie występuje możliwość utraty lub modyfikacji danych, która nie wynika ze standardowej realizacji zadania/procesu/działalności. Brak dokładnej, kompletnej i rzetelnej dokumentacji w ramach audytowanego obszaru.	Część zapisów powstających w ramach zadania/procesu/działalności jest niepełna (nie posiada wszystkich wymaganych danych). W procesie przetwarzania danych zdarzają się zniekształcenia danych, które odbiegają od standardu, nie mają one jednak znaczącego wpływu na wynik. W dokumentacji sporządzonej w ramach audytowanego obszaru występują braki wymaganych informacji.	Zdarzają się pojedyncze przypadki niekompletnych danych w ramach zapisów tworzonych w procesie, niewpływające na prawidłowość realizacji zadania/procesu/działalności.
	DOSTĘPNOŚĆ	Brak dostępu do odpowiednich danych/dostęp nieuprawniony może doprowadzić lub doprowadza do przerwania zadania/procesu/działalności lub jego znaczącego opóźnienia, co może skutkować niewypełnianiem odpowiednich przepisów. Brak przekazywania odpowiednich danych do odbiorców (wewnętrznych i zewnętrznych).	Występują częste zaburzenia w komunikacji wewnętrznej (np. przekazywanie danych między komórkami organizacyjnymi) oraz zewnętrznej mogące skutkować/skutkujące niepełnym lub nieterminowym dostępem odbiorców do odpowiednich danych i informacji. Niektóre dane o charakterze służbowym są dostępne dla zbyt dużej grupy osób lub niektórzy użytkownicy posiadają zbyt szerokie uprawnienia dostępu (dostęp do danych, które nie są konieczne do realizacji obowiązków służbowych), co może skutkować niewłaściwym wykorzystaniem przez te osoby danych.	Zdarzają się sporadyczne przypadki nieterminowego lub niepełnego udostępniania informacji w ramach komunikacji wewnętrznej (np. przekazywanie danych między komórkami organizacyjnymi) oraz zewnętrznej mogące skutkować niewystarczającą lub nieterminową informacją dla odbiorców. Istnieje możliwość lub zdarzają się pojedyncze przypadki uzyskania dostępu przez użytkowników do danych, które nie są konieczne do realizacji obowiązków służbowych, jednak nie występuje ryzyko niewłaściwego wykorzystania danych.
	SPRAWNOŚĆ/ PODZIAŁ KOMPETENCJI	Badane zadanie/proces/działalność nie zostało zorganizowane w ramach struktury/struktur organizacyjnych (nie ma właściciela) lub realizowane jest przez niekompetentne osoby, lub nie został przeprowadzony podział kompetencji pomiędzy podmiotami realizującymi badane zadanie/proces/działalność. Brak przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi podmiotami w ramach audytowanego obszaru. Brak nadzoru w ramach audytowanego obszaru.	Zadanie/proces/działalność podlegające badaniu jest ujęte w niewłaściwą/nieefektywną strukturę organizacyjną. Osoby zaangażowane w realizację badanego zadania/procesu/działalności nie posiadają wszystkich wymaganych kompetencji; przeprowadzony w ramach procesu podział kompetencji jest niewłaściwy/nieefektywny. Występuje nieefektywny przepływ informacji pomiędzy poszczególnymi podmiotami oraz nieefektywny nadzór w ramach audytowanego obszaru.	Organizacja zadania/procesu/działalności wymaga drobnych usprawnień w celu zapewnienia jego sprawności.

Ryzyko niskie - ustalenia *nie wskazują na zagrożenie utraty możliwości osiągnięcia celu* zadania/procesu/działalności i *nie zachodzi naruszenie kryteriów* adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.

Ryzyko średnie – ustalenia *nie wskazują na zagrożenie utraty możliwości osiągnięcia celu* zadania/procesu/działalności, jednakże *zachodzi naruszenie kryteriów* adekwatności lub skuteczności lub efektywności kontroli zarządczej.

Ryzyko wysokie – *utrata możliwości osiągnięcia celu* zadania/procesu/działalności - *zachodzi naruszenie kryteriów* adekwatności lub skuteczności lub efektywności kontroli zarządczej.

ANALIZA RYZYKA

Audytor wewnętrzny przeprowadził w ramach przeglądu wstępnego analizę ryzyka opartą na kryteriach oceny kontroli zarządczej.

Opis metody analizy ryzyka

W trakcie analizy ryzyka audytor wewnętrzny według własnego osądu, wypracowanego w trakcie przeglądu wstępnego, określił prawdopodobieństwo wystąpienia poszczególnych ryzyk określonych w poniższej tabeli (w skali od 1 do 3), w ramach audytowanego obszaru.

W wyniku dokonania oceny prawdopodobieństwa wystąpienia poszczególnych ryzyk, otrzymano przewidywany poziom ryzyka dla danego kryterium oceny kontroli zarządczej.

Poziom ryzyka wyliczony został według następującego wzoru:

- 1) dla ryzyk wysokich – $3 \times$ Prawdopodobieństwo wg audytora wewnętrznego;
- 2) dla ryzyk średnich – $2 \times$ Prawdopodobieństwo wg audytora wewnętrznego;
- 3) dla ryzyk niskich – $1 \times$ Prawdopodobieństwo wg audytora wewnętrznego.

W wyniku dokonania powyższych obliczeń, ryzyko może osiągnąć ocenę w przedziale od 1 do 9. Audytor realizujący zadanie audytowe uznał za istotne w ramach zadania audytowego ryzyka, których ocena zawiera się w przedziale od 6 do 9.

W wyniku analizy ryzyka zidentyfikowano następujące istotne ryzyka w obszarze ryzyka objętym zadaniem audytowym:

- 1)
- 2)

Poniżej, w formie tabelarycznej, przedstawiono dokonaną przez audytora wewnętrznego analizę ryzyka do zadania audytowego nt. ...

Książka procedur audytu wewnętrznego

KRYTERIUM OGÓLNE OCENY KONTROLI ZARZĄDCZEJ	KRYTERIUM SZCZEGÓŁOWE OCENY KONTROLI ZARZĄDCZEJ	ANALIZA ZIDENTYFIKOWANYCH RYZYK								
		OPIS RYZYKA WYSOKIEGO	Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka wg audytorów	POZIOM RYZYK A	OPIS RYZYKA ŚREDNIEGO	Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka wg audytorów	POZIOM RYZYK A	OPIS RYZYKA NISKIEGO	Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka wg audytorów	POZIOM RYZYK A
		Natychmiastowe podjęcie działań naprawczych [3,00]			Konieczne podjęcie działań naprawczych [2,00]			Dopuszczalna akceptacja ryzyka [1,00]		
ADEKWATNOŚĆ	LEGALNOŚĆ	Zaprojektowanie/realizacja zadania/procesu/ działalności w sposób niezgodny z przepisami wewnętrznymi i zewnętrznymi, które może skutkować postępowaniami sądowymi lub administracyjnymi, poważnymi stratami finansowymi czy też naruszeniem ciągłości działania. Zadania w audytowanym obszarze realizowane są w sposób niezgodny z przepisami prawa powszechnie obowiązującego.			Występują niezgodności w zaprojektowaniu/ realizacji zadania/procesu/działalności mogące skutkować nieoptymalnym wykorzystaniem zasobów lub stratami finansowymi, opóźnieniami w realizacji procesu, błędami formalnymi w zapisach. Zadania w audytowanym obszarze realizowane są z naruszeniem przepisów prawa wewnętrznego.			Występują drobne niezgodności lub niespójności w zaprojektowaniu/realizacji zadania/procesu/ działalności mogące skutkować nieznacznymi zaburzeniami realizacji procesów, tj.: drobne opóźnienia, problemy komunikacyjne, pojedyncze błędy formalne w zapisach.		
	TERMINOWOŚĆ	Brak określenia krytycznych terminów realizacji zadania/procesu/działalności, przyjęte terminy nie są zgodne z prawem, koncepcjami dotyczącymi zadania/procesu/ działalności, porozumieniami, planami, wytycznymi kierownictwa itd. Nie są respektowane terminy określone w przepisach prawa powszechnie obowiązującego; występują duże opóźnienia w stosunku do przewidzianych terminów.			Brak określenia niektórych terminów dla realizacji zadań/procesów/działalności, harmonogramy przyjęte dla działań kolidują lub mogą utrudniać wypełnienie terminów określonych w przepisach prawa, koncepcjach dotyczących zadania/procesu/ działalności, porozumieniach, planach, wytycznych kierownictwa itd. Nie są respektowane terminy określone w przepisach wewnętrznych, porozumieniach, zaleceniach; występują opóźnienia w stosunku do przewidzianych terminów.			Brak określenia niektórych terminów dla realizacji poszczególnych czynności w ramach zadań/procesów/działalności, co może skutkować nieznacznymi opóźnieniami w realizacji procesu. Zadanie/proces/działalność jest realizowany z nieznacznym opóźnieniem w stosunku do przewidzianych terminów.		
SKUTECZNOŚĆ	CELOWOŚĆ	Cele/wyniki przewidziane dla danego zadania/procesu/działalności nie są osiąganе.			Cele/wyniki przewidziane dla danego zadania/procesu/działalności są osiąganе częściowo.			Tylko nieliczne cele/wyniki przewidziane w zadaniu/procesie/działalności dla poszczególnych czynności nie są osiąganе, ale z uwagi na zastosowane środki kompensujące nie wpływa to na finalną realizację zadania/procesu/działalności.		

	SKUTECZNA ELIMINACJA BŁĘDÓW	Brak zaprojektowanych mechanizmów kontrolnych lub zaprojektowane mechanizmy kontrolne są nieadekwatne do danego zadania/procesu/działalności, przez co uniemożliwiają identyfikację i korektę niezgodności pojawiających się podczas jego realizacji. Zaprojektowane mechanizmy kontrolne są nieskuteczne (nie chronią przed wystąpieniem błędów o charakterze przypadkowym i systematycznym).			Zaprojektowane mechanizmy kontrolne nie obejmują całości zadania/procesu/działalności. Zaprojektowane mechanizmy kontroli wewnętrznej są nieoptymalne, co może skutkować niewykrywaniem błędów powstających w trakcie realizacji zadania/procesu/działalności. Zaprojektowane mechanizmy kontrolne zapewniają niepełną/nieoptymalną ochronę przed pojawieniem się błędów o charakterze systematycznym i przypadkowym.			Zaprojektowane mechanizmy kontrolne nie obejmują pojedynczych/nieistotnych obszarów w realizowanym zadaniu/procesie/działalności. Zaprojektowane mechanizmy kontrolne wymagają drobnych usprawnień, korekt, uszczegółowień, celem zwiększenia ich skuteczności w procesie eliminacji błędów w ramach badanego zadania/procesu/działalności. Występują drobne błędy w zaprojektowanych mechanizmach kontrolnych skutkujące pojedynczymi przypadkowymi błędami.		
	EFEKTYWNOŚĆ/OSZCZĘDNOŚĆ	Nakłady ponoszone na realizację danego zadania/procesu/działalności są niewspółmiernie wysokie w stosunku do wyników zadania/procesu/działalności, przy czym istnieją alternatywne możliwości osiągania analogicznych wyników. Zasoby są niewłaściwie wykorzystywane.			Nakłady ponoszone na realizację danego zadania/procesu/działalności są dość duże, a wyniki zadania/procesu/działalności mogłyby być osiągnięte przy wykorzystaniu mniejszej ilości zasobów. Zasoby są wykorzystywane w sposób nieoptymalny.			Możliwe są oszczędności w zakresie wykorzystania zasobów.		
EFEKTYWNOŚĆ	KOMPLETNOŚĆ/RZETELNOŚĆ	Zapisy powstające w ramach zadania/procesu/działalności są niekompletne, jak również w procesie występuje możliwość utraty lub modyfikacji danych, która nie wynika ze standardowej realizacji zadania/procesu/działalności. Brak dokładnej, kompletnej i rzetelnej dokumentacji w ramach audytowanego obszaru.			Część zapisów powstających w ramach zadania/procesu/działalności jest niepełna (nie posiada wszystkich wymaganych danych). W procesie przetwarzania danych zdarzają się zniekształcenia danych, które odbiegają od standardu, nie mają one jednak znaczącego wpływu na wynik. W dokumentacji sporządzonej w ramach audytowanego obszaru występują braki wymaganych informacji.			Zdarzają się pojedyncze przypadki niekompletnych danych w ramach zapisów tworzonych w procesie, niewpływające na prawidłowość realizacji zadania/procesu/działalności.		
	DOSTĘPNOŚĆ	Brak dostępu do odpowiednich danych/dostęp nieuprawniony może doprowadzić lub doprowadza do przerwania zadania/procesu/działalności lub jego znaczącego opóźnienia, co może skutkować niewypełnianiem odpowiednich przepisów. Brak przekazywania odpowiednich danych do odbiorców (wewnętrznych i zewnętrznych).			Występują częste zaburzenia w komunikacji wewnętrznej (np. przekazywanie danych między komórkami organizacyjnymi) oraz zewnętrznej mogące skutkować/skutkujące niepełnym lub nieterminowym dostępem odbiorców do odpowiednich danych i informacji. Niektóre dane o charakterze służbowym są dostępne dla zbyt dużej grupy osób lub niektórzy			Zdarzają się sporadyczne przypadki nieterminowego lub niepełnego udostępniania informacji w ramach komunikacji wewnętrznej (np. przekazywanie danych między komórkami organizacyjnymi) oraz zewnętrznej mogące skutkować niewystarczającą lub nieterminową informacją dla odbiorców. Istnieje możliwość lub zdarzają się pojedyncze przypadki uzyskania dostępu przez użytkowników do danych, które nie są konieczne do realizacji obowiązków		

					użytkownicy posiadają zbyt szerokie uprawnienia dostępu (dostęp do danych, które nie są konieczne do realizacji obowiązków służbowych), co może skutkować niewłaściwym wykorzystaniem przez te osoby danych.			służbowych, jednak nie występuje ryzyko niewłaściwego wykorzystania danych.		
	SPRAWNOŚĆ/ PODZIAŁ KOMPETENCJI	Badane zadanie/proces/działalność nie zostało zorganizowane w ramach struktury/struktur organizacyjnych (nie ma właściciela) lub realizowane jest przez niekompetentne osoby, lub nie został przeprowadzony podział kompetencji pomiędzy podmiotami realizującymi badane zadanie/proces/działalność. Brak przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi podmiotami w ramach audytowanego obszaru. Brak nadzoru w ramach audytowanego obszaru.			Zadanie/proces/działalność podlegające badaniu jest ujęte w niewłaściwą/nieefektywną strukturę organizacyjną. Osoby zaangażowane w realizację badanego zadania/procesu/działalności nie posiadają wszystkich wymaganych kompetencji; przeprowadzony w ramach procesu podział kompetencji jest niewłaściwy/nieefektywny. Występuje nieefektywny przepływ informacji pomiędzy poszczególnymi podmiotami oraz nieefektywny nadzór w ramach audytowanego obszaru.			Organizacja zadania/procesu/działalności wymaga drobnych usprawnień w celu zapewnienia jego sprawności.		

Załącznik nr 8

Załącznik nr 2
do Programu zadania zapewniającego

Raport z przeglądu wstępnego

Cel przeglądu: zebranie informacji na temat badanego zadania/procesu/działalności i jego/jej poznanie, w tym:

- 1) zapoznanie się z celami i obszarem działalności jednostki, w którym zostanie zrealizowane zadanie;

(w szczególności analiza aktów prawnych regulujących funkcjonowanie zadania/procesu/działalności oraz dokumentacji związanej z funkcjonowaniem obszaru audytu, w tym ich wyszczególnienie, a także analiza wyników wcześniej przeprowadzonych audytów i kontroli)

- 2) dokonanie identyfikacji i oceny ryzyka, po uwzględnieniu istniejących mechanizmów kontrolnych;

Zidentyfikowane ryzyka zawiera załącznik nr 2 do programu zadania zapewniającego.

- 3) opracowanie i uzgodnienie z kierownictwem komórki audytowanej kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych;

Na podstawie § 14 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2018 r. poz. 506), audytor w ramach przeglądu wstępnego określił oraz uzgodnił z kierownictwem komórki audytowanej kryteria oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności ŚLOG objętym zadaniem audytowym, w celu wskazania ww. elementów w Programie zadania zapewniającego.

Za kryteria oceny mechanizmów kontrolnych przyjęto adekwatność, skuteczność oraz efektywność kontroli zarządczej w audytowanym obszarze. W poniższej tabeli w sposób szczegółowy określono przyjęte przez zespół audytujący kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego, tj.:

KRYTERIA OCENY MECHANIZMÓW KONTROLNYCH

KRYTERIUM OGÓLNE OCENY KONTROLI ZARZĄDCZEJ	KRYTERIUM SZCZEGÓŁOWE OCENY KONTROLI ZARZĄDCZEJ	WYMAGANIA W ZAKRESIE SPEŁNIANIA KRYTERIUM	OCENA SPEŁNIENIA KRYTERIUM T – SPEŁNIONE N – NIESPEŁNIONE
ADEKWATNOŚĆ	LEGALNOŚĆ	Realizacja zadania/procesu/działalności zgodnie z przepisami prawa powszechnie obowiązującego i przepisami wewnętrznymi, zaleceniami, koncepcjami, porozumieniami, planami i innymi wytycznymi kierownika jednostki oraz dobrymi praktykami obowiązującymi w badanym obszarze.	
	TERMINOWOŚĆ	Realizacja zadania/procesu/działalności w oznaczonym czasie/terminie, który wynikać może z przepisów prawa powszechnie obowiązującego lub przepisów wewnętrznych, zaleceń, koncepcji, porozumień, planów i innych wytycznych kierownika jednostki (lub z przyjętych harmonogramów/ terminów realizacji).	
SKUTECZNOŚĆ	CELOWOŚĆ	Osiąganie zakładanych celów/wyników w ramach realizowanego zadania/procesu/działalności. Ustalenie celu przez audytora może następować w trakcie przeglądu wstępnego w uzgodnieniu z osobą odpowiedzialną za realizację badanego zadania/procesu/działalności. Funkcjonowanie kontroli wewnętrznej w ramach zadania/procesu/działalności.	
	SKUTECZNA ELIMINACJA BŁĘDÓW	Właściwie funkcjonujące mechanizmy kontroli wewnętrznej funkcjonalnej, zaprojektowane na wykrywanie i korektę niezgodności lub nierzetelnych danych oraz na zapobieganie nieprawidłowościom w ramach audytowanego zadania/procesu/działalności.	
EFEKTYWNOŚĆ	EFEKTYWNOŚĆ/ OSZCZĘDNOŚĆ	Ponoszone nakłady (czas, zasoby ludzkie, nakłady finansowe, zasoby materialne) na zrealizowanie zadania/procesu/ działalności są adekwatne i odpowiednie do zaplanowanych zasobów, potrzeb oraz wyników. Efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów.	
	KOMPLETNOŚĆ/ RZETELNOŚĆ	Informacje/dane, na podstawie których realizowane jest badane zadanie/proces/działalność, są dokładne, kompletne i rzetelne. W procesie przetwarzania danych nie następuje ich utrata lub nieuzasadniona modyfikacja. Dokumentacja dotycząca audytowanego zadania/procesu/ działalności jest dokładna, kompletna i rzetelna.	
	DOSTĘPNOŚĆ	Informacje/dane, na podstawie których realizowane jest badane zadanie/proces /działalność: ✓ są dostępne dla upoważnionych/uprawnionych osób we właściwym czasie pozwalającym na efektywną realizację danego zadania/działania/procesu; ✓ nie są udostępniane lub wyjawiane nieupoważnionym osobom/podmiotom.	
	SPRAWNOŚĆ/ PODZIAŁ KOMPETENCJI	Organizowanie zadania/procesu/działalności w sposób prowadzący do osiągnięcia zamierzonego/określonego celu, w szczególności poprzez: ✓ właściwe zorganizowanie struktury w ramach jednostki/komórki oraz właściwy podział kompetencji pomiędzy podmiotami realizującymi badane zadanie/proces/ działalność; ✓ sprawny przepływ informacji pomiędzy poszczególnymi podmiotami; ✓ efektywny nadzór i koordynację w ramach audytowanego zadania/procesu/działalności.	

*w tabeli podano przykładowe wymagania, gdyż dla każdego zadania zapewniającego wymagania w zakresie spełniania kryterium określone są odrębnie.

Sposób klasyfikowania spełniania kryteriów oceny kontroli zarządczej:

T - kryterium spełnione

N - kryterium niespełnione

T – ryzyko niskie – ustalenia *nie wskazują na zagrożenie utraty możliwości osiągnięcia celu* zadania/procesu/działalności i *nie zachodzi naruszenie kryteriów* adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.

N – ryzyko średnie – ustalenia *nie wskazują na zagrożenie utraty możliwości osiągnięcia celu* zadania/procesu/działalności, jednakże *zachodzi naruszenie kryteriów* adekwatności lub skuteczności lub efektywności kontroli zarządczej.

N – ryzyko wysokie – *utrata możliwości osiągnięcia celu* zadania/procesu/działalności – *zachodzi naruszenie kryteriów* adekwatności lub skuteczności lub efektywności kontroli zarządczej.

Ustalenia poczynione przy zastosowaniu przyjętych kryteriów oceny zostaną następnie sklasyfikowane przy zastosowaniu 3-stopniowej skali istotności ryzyka. Sposób klasyfikowania spełniania kryteriów oceny kontroli zarządczej przedstawia się następująco:

- 1) **ryzyko wysokie (N)** – utrata możliwości osiągnięcia celu zadania/procesu/ działalności – zachodzi naruszenie kryteriów adekwatności lub skuteczności lub efektywności kontroli zarządczej;*
- 2) **ryzyko średnie (N)** – ustalenia nie wskazują na zagrożenie utraty możliwości osiągnięcia celu zadania/procesu/działalności, jednakże zachodzi naruszenie kryteriów adekwatności lub skuteczności lub efektywności kontroli zarządczej;*
- 3) **ryzyko niskie (T)** – ustalenia nie wskazują na zagrożenie utraty możliwości osiągnięcia celu zadania/procesu/działalności i nie zachodzi naruszenie kryteriów adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.*
- 4) wskazanie powodów ewentualnego zaniechania badania.*

Z E S P Ó Ł A U D Y T U W E W N Ę T R Z N E G O

ŚLĄSKI ODDZIAŁ STRAŻY GRANICZNEJ

**PROGRAM
ZADANIA ZAPEWNIAJĄCEGO / CZYNNOŚCI DORADCZYCH**

Temat zadania audytowego:

Termin rozpoczęcia audytu:

R A C I B Ó R Z

dzień miesiąc rok

Cel zadania audytowego

(ogólne określenie przez audytorów wewnętrznych, co zamierzają osiągnąć, wykonując dane zadanie)

Zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania audytowego

(uwagi kierownika jednostki i audytowanego)

Przesłanki realizacji zadania audytowego

(należy wpisać, czy zadanie realizowane jest zgodnie z rocznym planem audytu wewnętrznego, czy poza planem, np. jako zlecone bądź zaproponowane do realizacji. uwagi kierownika jednostki i audytowanego)

Istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem*

(należy wypisać ryzyka wysokie, które wynikają z przeprowadzonej analizy ryzyka. Udokumentowana analiza ryzyka stanowi załącznik nr 2 do Programu zadania zapewniającego)

Sposób zrealizowania zadania, w szczególności opis doboru próby do badania oraz technik badania

(o ile zachodzi taka potrzeba lub lista procedur, które mają być wykonane trakcie zadania i które prowadzą do osiągnięcia celów zadania)

Kryteria oceny mechanizmów kontrolnych oraz sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów oceny **

Za kryteria oceny mechanizmów kontrolnych przyjęto adekwatność, skuteczność oraz efektywność kontroli zarządczej w audytowanym obszarze. W tabeli zamieszczonej w Raporcie z przeglądu wstępnego, stanowiącym załącznik nr 1 do niniejszego Programu zadania zapewniającego, w sposób szczegółowy określono kryteria oceny mechanizmów kontrolnych.

Planowany termin zakończenia zadania audytowego

Data i podpis audytora wewnętrznego realizującego zadanie audytowe

* w przypadku programu czynności doradczych możliwe jest odstępianie od tego punktu

** punkt ten ujmuje się w programie zadania zapewniającego

Załącznik nr 10

Racibórz, dnia 20..... r.

Zmiana programu zadania zapewniającego

Temat zadania audytowego:

Zakres zmiany:

Uzasadnienie:

.....
(data i podpis Kierownika ZAW
Audytora Wewnętrznego)

ZESPÓŁ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

ŚLĄSKI ODDZIAŁ STRAŻY GRANICZNEJ

WSTĘPNE WYNIKI
AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

na temat:

„Temat zadania”

R A C I B Ó R Z

dzień miesiąc rok

1. Temat i cel zadania
2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania
3. Data rozpoczęcia zadania
4. Ustalenia i ocena według kryteriów przyjętych w programie
5. Propozycje zaleceń
6. Ogólna ocena adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej
w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem
(Ocena, wniosek i/lub inny opis wyników przedstawione przez zarządzającego audytem wewnętrznym i dotyczące szeroko pojętych procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i/lub kontroli w organizacji. Ogólna opinia jest formułowana zgodnie z zawodowym osądem zarządzającego audytem na podstawie wyników poszczególnych zadań i innych działań wykonanych w danym okresie.)
7. Data sporządzenia sprawozdania
8. Podziękowania
9. Imię i nazwisko audytora wewnętrznego realizującego zadanie oraz jego podpis

Z E S P Ó Ł A U D Y T U W E W N Ę T R Z N E G O

ŚLĄSKI ODDZIAŁ STRAŻY GRANICZNEJ

**SPRAWOZDANIE
Z
ZADANIA ZAPEWNIAJĄCEGO / CZYNNOŚCI DORADCZYCH**

przeprowadzonego

W

(nazwa komórki lub jednostki organizacyjnej Oddziału)

na temat:

„Temat zadania”

***Data sporządzenia
sprawozdania:***

dzień miesiąc rok

R A C I B Ó R Z

20...

SPIS TREŚCI

- 1. Temat i cel zadania**
- 2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania**
- 3. Data rozpoczęcia zadania**
- 4. Ustalenia i ocena według kryteriów przyjętych w programie**
- 5. Zalecenia**
- 6. Odniesienie się audytora wewnętrznego do zastrzeżeń***
- 7. Ogólna ocena adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej
w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem**
- 8. Data sporządzenia sprawozdania**
- 9. Podziękowania**

*imię i nazwisko audytora wewnętrznego
realizującego zadanie oraz jego podpis*

*Ten punkt ujmuje się w przypadku zgłoszenia zastrzeżeń przez kierownictwo komórki audytowanej.

Kierownik Zespołu Audytu Wewnętrznego
Audytor Wewnętrzny

Racibórz, dnia roku

Protokół z narady otwierającej zadanie zapewniające

W

Data:

Miejsce:

Temat zadania audytowego:

Osoby uczestniczące w naradzie ze strony komórki audytowanej:

Osoby uczestniczące w naradzie ze strony audytu wewnętrznego Oddziału:

Przebieg spotkania:

1. Przedstawienie tematu, celu oraz założeń organizacyjnych zadania audytowego.
2. Uzgodnienie kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem.
3. Ustalenie zasad współpracy w ramach zadania audytowego.

Podpis... *(przedstawiciela komórki audytowanej)*

Podpis audytora:

Kierownik Zespołu Audytu Wewnętrznego
Audytor Wewnętrzny

Racibórz, dnia roku

Protokół z narady zamykającej zadanie zapewniające

W

Data:

Miejsce:

Temat zadania audytowego:

Osoby uczestniczące w naradzie ze strony komórki audytowanej:

Osoby uczestniczące w naradzie ze strony audytu wewnętrznego Oddziału:

Przebieg spotkania:

1. Omówienie przeprowadzonego zadania audytowego oraz dokonanie uzgodnień w zakresie przedstawionych ustaleń, wniosków i rekomendacji zawartych w przekazanych „Wstępnych wynikach audytu wewnętrznego” z dnia
2. Przekazanie informacji, iż po odbyciu narady zamykającej sporządzone zostanie sprawozdanie z przeprowadzonego zadania zapewniającego, z uwzględnieniem dokonanych uzgodnień.
3. Poinformowanie(przedstawiciela komórki audytowanej)..... o przysługujących prawach oraz obowiązkach wynikających z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2018 r. poz. 506 j.t.).

Podpis ...(przedstawiciela komórki audytowanej)

Podpis audytora:

Kierownik Zespołu Audytu Wewnętrznego
Audytor Wewnętrzny

Racibórz, dnia roku

NOTATKA INFORMACYJNA

Z

CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH / MONITOROWANIA REALIZACJI ZALECEŃ / MONITOROWANIA WYNIKÓW ZADAŃ DORADCZYCH

- 1. Informacja o sprawdzanym/monitorowanym zadaniu audytowym.**
- 2. Ustalenia poczynione w trakcie czynności sprawdzających/
monitorowaniu**
- 3. (Ocena sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych
przez audytowanego) / (ustalenia stanu realizacji zaleceń) / (wyniki
zadań doradczych)**
- 4. Informacje końcowe**
(o ile jest taka potrzeba)

Kierownik Zespołu Audytu Wewnętrznego
Audytor Wewnętrzny

Racibórz, dnia roku

NOTATKA Z WYWIADU / ROZMOWY* / OBSERWACJI**

Podmiot audytu:

Cel spotkania:

Osoby:

Data:

Miejsce:

Przebieg wywiadu/rozmowy/obserwacji:

Pytanie 1:

Odpowiedź:

Pytanie 2:

Odpowiedź:

Pytanie 3:

Odpowiedź:

* Notatka z wywiadu/rozmowy może przybrać formę opisowego przedstawienia przebiegu wywiadu/rozmowy.

** Notatka z obserwacji sporządzana jest w formie opisowej.

Kierownik Zespołu Audytu Wewnętrznego
Audytor Wewnętrzny

Racibórz, dnia roku

LISTA USTALEŃ / ARKUSZ USTALEŃ

Podmiot audytu:

Cel badania:

Badane dokumenty:

Kryteria prawne:

Ustalenia:

Rekomendacje*:

* Może być udzielona jedna rekomendacja do kilku ustaleń.

Kierownik Zespołu Audytu Wewnętrznego
Audytor Wewnętrzny

Racibórz, dnia roku

**LISTA KONTROLNA /
KWESTIONARIUSZ KONTROLI WEWNĘTRZNEJ**

Podmiot audytu:

Cel zastosowania dokumentu:

Adresat dokumentu:

Termin udzielenia odpowiedzi:

Sposób udzielenia odpowiedzi:

Pytanie nr 1*

Pytanie nr 2

*Lista kontrolna lub kwestionariusz kontroli wewnętrznej może przybrać formę pytań otwartych albo zamkniętych.

Zestawienie technik testowania

Technika	Opis	Zalety	Wady
Weryfikacja	Śledzenie obiektów celem pozyskania dokumentacji dowodowej dla działania systemu kontroli.	Możliwość koncentracji na potencjalnych obszarach problematycznych.	Uzyskanie dowodów niezależnych i wiarygodnych może być trudne. Wybór próby może być nieefektywny.
Ponowne wykonanie	Audytór wykonuje procedury kontroli ponownie, aby porównać ich wyniki z wynikami osiągniętymi i działaniami podjętymi przez kierownictwo.	Precyzja	Proces pracochłonny i niekoniecznie dostarczający dowodów o wysokiej jakości.
Obserwacja	Obserwacja działania kontroli: istotna w sytuacji, gdzie brak stałego rejestrowania działań.	Dostarcza bezpośrednich dowodów na działanie procedur kontroli.	Oparta na jednym momencie. Ewentualność, że pracownicy bardziej się starają, gdyż są obserwowani przez audytora.
Pytanie	Pytanie o to, jak i przez kogo sprawowana jest kontrola oraz jakie procedury są stosowane, aby zapewnić skuteczność działania kontroli.	Sprawdza zrozumienie osób, które sprawują kontrolę	Niewielka ilość uzyskanych dowodów.
Procedury analityczne	Przydatne przy dużych ilościach danych; mogą być stosowane do identyfikacji trendów, anomalii statystycznych.	Wydajne, mogą objąć całą badaną populację.	Wymagają planowania z wyprzedzeniem, mogą być kosztowne.

Lista weryfikacyjna jakości wykonania zadania zapewniającego (wzór)

Temat zadania audytowego:

Kryteria	Kierownik ZAW		Uwagi kierownika ZAW
	TAK	NIE	
Czy z raportu z przeglądu wstępnego wynika, że audytor wewnętrzny: a) poznał i zrozumiał zasady funkcjonowania procesu, który zostanie poddany audytowi? b) zidentyfikował kontrole funkcjonujące w procesie? c) wyodrębnił istotne ryzyka wymagające szczególnej uwagi w trakcie audytu?			
Czy przedstawione w raporcie informacje stanowią podstawę do sporządzenia programu zadania zapewniającego?			
Czy program zadania zapewniającego spełnia wymagania wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów oraz „Książki procedur audytu wewnętrznego”?			
Czy dokumenty robocze dotyczące narady otwierającej i zamykającej oraz sprawozdawczości były przejrzyste, zwięzłe i dokładne?			
Czy dokumenty robocze odzwierciedlają stan faktyczny?			
Czy dokumentacja robocza sporządzona została zgodnie z zasadami wynikającymi z „Książki procedur audytu wewnętrznego”?			
Czy stwierdzenia stanu faktycznego zawarte w zestawieniu poczynionych ustaleń w ramach zadania zapewniającego są zwięzłe, konstruktywne i kompletne?			
Czy wszystkie ustalenia i rekomendacje zamieszczone w zestawieniu wstępnych wyników zadania zapewniającego są poparte materiałem dowodowym?			
Czy audytor był przygotowany do przeprowadzenia narady zamykającej i czy zostały omówione wszystkie ustalenia i rekomendacje wynikające z zestawienia wstępnych wyników zadania zapewniającego?			
Czy treść ustaleń przedstawiona w zestawieniu wstępnych wyników zadania zapewniającego była zgodna ze stanem faktycznym?			
Czy w sprawozdaniu z zadania zapewniającego uwzględniono wyjaśnienia i zastrzeżenia kierownictwa komórki audytowanej w odniesieniu do zestawienia wstępnych wyników zadania zapewniającego?			
Czy sprawozdanie z zadania zapewniającego jest bezstronne i rzeczowe (ustalenia nie są tendencyjne, stroniczne oraz nie są próbą narzucenia własnych przemyśleń audytora)?			
Czy sprawozdanie z zadania zapewniającego jest dokładne, obiektywne, jasne, przejrzyste, zwięzłe, kompletne oraz terminowe?			
Czy rekomendacje zawarte w sprawozdaniu pomagają audytowanej komórce w organizacji, prowadzą do ulepszeń w obszarach, które tego wymagają?			
Czy rekomendacje zawierają praktyczne wskazówki dla audytowanych i czy umożliwiają podjęcie efektywnych działań?			
Czy sformułowane w sprawozdaniu wnioski, ustalenia i rekomendacje zostały przyjęte przez kierownictwo komórek audytowanych?			
Czy audytor udzielił stosownych odpowiedzi w przypadku zgłoszenia przez komórki audytowane zastrzeżeń do ustaleń audytu zawartych w zestawieniu wstępnych wyników zadania zapewniającego?			
Czy sprawozdanie zostało sporządzone bez zbędnej zwłoki?			
Czy zadanie audytowe osiągnęło cele, jakie zostały ustalone w ramach procesu planowania i programu zadania zapewniającego?			

**Karta dokumentująca przegląd dokumentacji dotyczącej zadania audytowego
na temat:**

.....

Lp.	Data przeglądu	Kierownika ZAW
1.		
2.		
3.		

KWESTIONARIUSZ SAMOOCENY AUDYTU WEWNĘTRZNEGO ZA ROK ...

Lp	Pytanie	Tak / Nie	Uwagi
1.	Czy w jednostce utworzono komórkę audytu wewnętrznego, na podstawie jakiego aktu normatywnego?		
2.	Czy pracownicy zatrudnieni na stanowiskach audytor wewnętrzny posiadają uprawnienia wynikające z przepisów ustawy o finansach publicznych?		
3.	Czy komórka audytu wewnętrznego informuje pracowników jednostki o roli i celach audytu wewnętrznego (np. poprzez spotkania, przesyłanie informacji, szkolenia, itp.)?		
4.	Czy audyt wewnętrzny posiada samodzielny status komórki, jeśli nie, proszę podać pełną nazwę komórki?		
5.	Czy komórka audytu wewnętrznego posiada dokument formułujący cele, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego (np. kartę, instrukcję) zatwierdzony przez kierownika jednostki? Czy to uregulowanie można ocenić jako poprawnie określające kwestie celów uprawnień i odpowiedzialność audytu wewnętrznego?		
6.	Czy fakt opracowania oraz treść karty, instrukcji audytu wewnętrznego została upowszechniona w jednostce i w jaki sposób?		
7.	Czy w jednostce opracowano akt normatywny (ewentualnie dokument wewnętrzny), formułujący zwięzły opis metodologii i metodyki audytu wewnętrznego (tzw. Książka Procedur)?		
8.	Czy Książka Procedur jest aktualizowana na bieżąco, proszę podać ostatnią wersję aktualizacji?		
9.	Czy Książkę procedur opracowano w oparciu o cele i podstawowe zasady działania jednostki?		
10.	Czy kierownik audytu wewnętrznego planuje działalność w sposób sformalizowany poprzez udokumentowanie przydziału ilości zadań, rozwoju zawodowego, potrzeb szkoleniowych, urlopów?		
11.	Czy kierownik komórki przydziela zadania audytowe, uwzględniając kwestie nie prowadzenia audytu wewnętrznego przez audytora odpowiedzialnego za dany obszar przez okres co najmniej 2 lat od daty wykonywania czynności operacyjnych?		
12.	Czy pracownicy komórki audytu wewnętrznego posiadają aktualne zakresy obowiązków służbowych?		
13.	Czy przepisy któregośkolwiek z aktów wewnętrznych nakładają lub przewidują możliwość nałożenia na komórkę audytu wewnętrznego wykonywanie zadań		

	mieszczących się w zakresie działalności operacyjnej jednostki (zadań operacyjnych)?		
14.	Czy zapisy aktów wewnętrznych obowiązujących w jednostce gwarantują nieograniczony dostęp audytora do wszelkich dokumentów, pracowników i innych źródeł informacji?		
15.	Czy komórka audytu wewnętrznego ma bieżący dostęp do informacji o nowych ryzykach w formie np. dostępu do: narad kierownictwa lub protokołów z narad, decyzji i wydawanych aktów normatywnych, informacji o dokonywanych zmianach organizacyjnych, zmianach zakresu kompetencji komórek organizacyjnych?		
16.	Czy komórka audytu wewnętrznego w trakcie swojej działalności spotyka się z próbami ograniczenia dostępu do informacji, jeżeli tak proszę o szczegółowy opis sytuacji?		
17.	Czy w komórce audytu wewnętrznego odnotowano przypadki potencjalnego konfliktu interesów z udziałem audytorów wewnętrznych (np. nie zachowanie odstępu czasowego, bezstronność)?		
18.	Czy poszczególni audytorzy wewnętrzni podejmują działania w celu uzupełnienia wiedzy, wymiany doświadczeń?		
19.	Czy analiza przeprowadzonych zadań audytowych potwierdza stosowanie jednolitego, stałego sposobu prowadzenia dokumentacji, co do formy, technik itp. zgodnie z „Ksiązką procedur” i przepisami zewnętrznymi?		
20.	Czy dokonywano przeglądu aktów bieżących w toku prowadzonych zadań audytowych, czy fakt dokonywania takiego przeglądu jest udokumentowany w aktach bądź bezpośrednio na poddanych przeglądowi dokumentach (np. w formie parafy)?		
21.	Czy komórka audytu wewnętrznego przeprowadza monitorowanie stanu wdrożenia zaleceń wydanych po przeprowadzeniu zadań audytowych?		
22.	Czy komórka audytu wewnętrznego realizuje zadania zapewniające?		
23.	Czy komórka audytu wewnętrznego realizuje formalne zadania doradcze?		
24.	Czy komórka audytu wewnętrznego używa metod do analizy ryzyka prowadzonej na potrzeby opracowania planów audytu?		
25.	Czy komórka audytu wewnętrznego prowadzi akta audytu?		
26.	Czy roczny plan audytu wewnętrznego został opracowany i przekazany kierownikowi jednostki zgodnie z terminem ustawowym?		
27.	Czy roczne sprawozdanie z przeprowadzonych audytów wewnętrznych zostało przekazane kierownikowi jednostki zgodnie z terminem ustawowym?		
28.	Czy zrealizowano plan audytu wewnętrznego, jeżeli nie proszę podać przyczyny niezrealizowania?		

29.	Czy w przypadku niezrealizowania planu audytu wewnętrznego został powiadomiony kierownik jednostki, z podaniem przyczyny nie zrealizowania planu?		
30.	Czy audyty zlecone przekroczyły planowany na poziomie planu rocznego czas na przeprowadzenie audytów ad hoc?		
31.	Czy zrealizowano czynności sprawdzające?		
32.	Czy z czynności sprawdzających sporządzono notatkę informacyjną?		
33.	Czy notatka informacyjna została przekazana kierownikowi jednostki oraz kierownikowi komórki, w której przeprowadzono czynności sprawdzające?		
34.	Czy po przejrzaniu książki procedur (karty audytu) istnieje potrzeba dokonać ich zmiany?		

Sporządził:

/Data i podpis/

**Kwestionariusz kierownika komórki audytowanej
w zakresie przestrzegania zasad etyki przez audytorów wewnętrznych**

Lp.	Zasada postępowania	Tak	Nie	Uwagi*
1.	Czy w Pana ocenie audytorzy wewnętrzni w swoim działaniu kierują się należytą starannością, uczciwością i odpowiedzialnością?			
2.	Czy w Pana ocenie audytorzy wewnętrzni prowadzili działalność lub popełnili czyny, które mogłyby zdyskredytować zawód audytora wewnętrznego lub instytucji, w której pracują?			
3.	Czy w Pana ocenie audytorzy wewnętrzni w swoim działaniu przestrzegają prawa oraz wspierają wyłącznie działania organizacji zgodne z prawem i zasadami etyki?			
4.	Czy w Pana ocenie audytorzy wewnętrzni w swoich ustaleniach są bezstronni i obiektywni?			
5.	Czy w Pana ocenie audytorzy wewnętrzni rozważnie chronią informacje uzyskane w trakcie wykonywania obowiązków?			
6.	Czy w Pana ocenie audytorzy wewnętrzni byli odpowiednio przygotowani do wykonywania realizowanych w Pana komórce zadań audytowych?			

* W przypadku wybrania odpowiedzi *Nie* (a dla pytania 2 - *Tak*), w kolumnie *Uwagi* należy wskazać zakres oraz uzasadnienie stwierdzanej niezgodności.

.....
(data i podpis kierownika komórki audytowanej)