

Metody wewnętrznej oceny funkcjonowania audytu w jednostce sektora finansów publicznych

Katarzyna Sojka*

Streszczenie: *Cel* – zwrócenie uwagi na istotne znaczenie realizacji ocen wewnętrznych jako elementu oceny funkcjonowania audytu w jednostce. W artykule zaprezentowano metody i formę przeprowadzania ocen wewnętrznych zgodną z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. *Metodologia badania* – w pracy dokonano analizy literatury, regulacji prawnych oraz wytycznych w zakresie przedmiotu badania. *Wynik* – efektem publikacji jest przybliżenie tematyki ocen wewnętrznych przeprowadzanych w audycie oraz wskazanie konkretnych rozwiązań stosowanych przez audytorów w bieżącej pracy. *Oryginalność/wartość* – wartość naukową artykułu stanowi przedstawienie praktycznych rozwiązań wykorzystywanych przy ocenie wewnętrznej audytu.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, ocena wewnętrzna audytu, metody oceny, sektor publiczny

Wprowadzenie

Nowoczesny audyt wewnętrzny nastawiony na badanie efektywności jednostki powinien stanowić wsparcie dla kadry zarządzającej. Poza bezpośrednią identyfikacją problemów umożliwi lepsze zrozumienie funkcjonowania jednostki. Na jakość audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych można patrzeć z punktu widzenia zapewnienia zgodności działalności audytu wewnętrznego z obowiązującymi w tym zakresie przepisami oraz wytycznymi lub z punktu widzenia zdolności dostarczania przez audyt wewnętrzny wyników prac zwiększających wartość i usprawniających działalność operacyjną jednostki (Przybylska 2010: 48). Kwestie zapewnienia jakości regulują oceny działania audytu wewnętrznego. Istnieją dwie podstawowe metody oceny pracy audytu wewnętrznego: oceny wewnętrzne i oceny zewnętrzne. Formę przeprowadzania ocen uregulowano prawnie. Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych unormowano w ustawie o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.) Według zapisów ustawy audyt wewnętrzny określono jako działalność niezależną i obiektywną wspierającą ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej i czynności doradcze. Ocena przeprowadzona przez audytora dotyczy adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. ...: art. 272).

* mgr inż. Katarzyna Sojka, doktorantka, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, 61-875 Poznań, al. Niepodległości 10, e-mail: kasia_jablonska@poczta.onet.pl.

Metodologię prowadzenia audytu wewnętrznego określono rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Rozporządzeniem Ministra Finansów z 1 lutego 2010 r.). Rozporządzenie to reguluje sposób i tryb przeprowadzania oceny audytu wewnętrznego przez upoważnionych pracowników Ministerstwa Finansów (Rozporządzenie Ministra Finansów z 1 lutego 2010 r.). Zasady ocen zewnętrznych i wewnętrznych działalności audytu omówiono w Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego wprowadzonych komunikatem Ministra Finansów z 17 czerwca 2013 r. Interpretacje wyjaśniające zapisy standardów zaprezentowano w poradnikach praktycznych *Practice Advisories*. Oceny wewnętrzne i zewnętrzne audytu realizowane są w ramach programu zapewnienia i poprawy jakości omówionego w standardzie 1300 (*Program... 2012*).

Program zapewnienia i poprawy jakości obejmuje bieżące i okresowe oceny prac audytowych i doradczych wykonywanych przez audyt wewnętrzny. Na oceny składają się kompleksowe procesy, ciągły nadzór oraz testowanie prac audytowych i doradczych, okresowe walidacje zgodności z Definicją audytu wewnętrznego oraz Kodeksem etyki i Standardami. Program powinien obejmować bieżące pomiary i analizy efektywności działania, takie jak wykonanie planu audytu czy długość cyklu audytu. Program ocenia jakość audytu wewnętrznego, formułuje wnioski, zalecenia oraz wprowadza usprawnienia (*Definicja... 2011*). Elementy programu opracowano w celu wspierania audytu wewnętrznego zmierzającego do przysporzenia wartości i poprawy funkcjonowania jednostki publicznej oraz zapewnienia zgodności działania audytu z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego.

Celem programu jest zapewnienie, że audyt działa zgodnie z przyjętymi regulacjami wewnętrznymi, to jest Książką Procedur Audytu i Kartą Audytu, które audytor zatrudniony w jednostce sektora finansów publicznych jest zobowiązany sporządzić. Oceny zewnętrzne i wewnętrzne audytu powinny zostać przeprowadzone z uwzględnieniem (*Program... 2012*):

- a) zgodności ze standardami i kodeksem etyki;
- b) adekwatności Karty Audytu Wewnętrznego w Jednostce, celów krótko- i długoterminowych zespołu, zasad i procedur jego działania;
- c) zgodności z odpowiednimi przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi;
- d) skuteczności ciągłych działań usprawniających;
- e) dobrych praktyk zawodowych;
- f) stwierdzenia, czy audyt wewnętrzny usprawnia działania jednostki.

Forma przeprowadzania ocen wewnętrznych i zewnętrznych będzie inna w jednostkach dla stanowisk jednoosobowych, a inna dla komórek audytu wieloosobowych. Należy pamiętać, aby dostosowanie formy przeprowadzanych ocen było adekwatne do poniesionych nakładów i efektywne.

W artykule zostaną omówione wewnętrzne oceny audytu, które stanowią podstawową formę ciągłego doskonalenia funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostce.

1. Bieżące monitorowanie działalności jednostki

Sposób dokonywania oceny wewnętrznej omówiono w ramach standardu 1311 Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu. Oceny muszą obejmować bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz okresowe przeglądy przeprowadzane drogą samooceny lub przez inną osobę posiadającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego. Bieżące monitorowanie stanowi integralną część codziennego nadzoru, przeglądu i pomiaru działalności audytu wewnętrznego. Jest nieodłączną częścią zasady i praktyki zarządzania audytem wewnętrznym. Wykorzystuje procesy, narzędzia i informacje konieczne do oceny zgodności z Definicją audytu wewnętrznego i Standardami oraz do oceny stosowania Kodeksu etyki.

Procesy i narzędzia stosowane do dokonywania bieżących ocen wewnętrznych obejmują (*Definicja...* 2011):

- a) nadzorowanie zadania;
- b) listy kontrolne i procedury;
- c) informację zwrotną od klientów audytu i innych interesariuszy (np. ankiety poaudytowe);
- d) przegląd dokumentacji roboczej wybranych zadań przez audytorów, którzy w nich nie uczestniczyli;
- e) budżety projektów, systemy kontroli czasu, zrealizowanie planu audytu i odzyskiwanie kosztów;
- f) analizy innych mierników efektywności (np. cyklu audytu, zaakceptowanych zaleceń).

Jednym z narzędzi stosowanych do bieżących ocen są ankiety poaudytowe. Przykład ankiety poaudytowej zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Kwestionariusz ankiety poaudytowej

Kwestionariusz ankiety poaudytowej			
Nazwa zadania:			
Nr zadania:			
Pytanie	Odpowiedź		
Planowanie	Tak	Nie	Uwagi
1. Czy powiadomiono Panią/Pana o zadaniu audytowym na tyle, aby personel mógł się odpowiednio przygotować i aby do minimum ograniczyć zakłócenia w pracy?			
2. Czy zakres i cel zadania audytowego został jasno określony oraz znany był przewidywany czas pobytu Audytora?			
3. Czy przed rozpoczęciem zadania Audytor znał funkcjonowanie komórki?			
Czynności audytowe			
1. Czy Audytor zawsze wyjaśniał sens zadawanych pytań?			

2. W celu efektywnego wykorzystania czasu na spotkaniach czy Audytor starał się omówić po kilka spraw lub tematów?			
3. Czy uzgodnione rozwiązania ustaleń audytu z ostatecznego sprawozdania z audytu były rozwiązaniami najlepszymi z możliwych w danych okolicznościach i były efektem wspólnego opracowania?			
4. Czy w przypadku wypożyczenia dokumentacji została ona zwrócona?			
Narada zamykająca			
1. Czy uzgodniono dzień i godzinę spotkania?			
2. Czy wyjaśniono cel spotkania?			
3. Czy wersję roboczą sprawozdania dostarczono przed spotkaniem?			
4. Czy Audytor był dobrze przygotowany i dobrze znał omawiane na spotkaniu obszary?			
5. Czy zalecenia z audytu dyskutowano otwarcie i obiektywnie, a Audytorzy reagowali na uwagi kierownictwa?			
Sprawozdanie z przeprowadzenia audytu			
1. Czy ostatecznie sprawozdanie z przeprowadzenia audytu właściwie odzwierciedla wyniki audytu i spotkania zamknięcia?			
2. Czy sprawozdanie z przeprowadzenia audytu napisano rzetelnie i uwzględniono wszystkie istotne fakty?			
Ogólne			
1. Czy audyt był przydatną usługą?			
2. Czy Audytor był profesjonalny, uprzejmy i obiektywny?			
3. Czy audyt był kompleksowy i wyważony, nie rozводził się nad drugorzędnymi obszarami?			
4. Czy Audytor brał pod uwagę obawy i zastrzeżenia podnoszone przez kierownictwo?			
5. Czy coś, co dotyczyło audytu, szczególnie spodobało się Państwu?			
6. Czy coś, co dotyczyło audytu, nie spodobało się Państwu?			
7. Jesli odczuwał Pan/Pani spowodowane audytem zakłócenia w pracy, jak można by ograniczyć je w przyszłości?			
8. Jak można by poprawić następny audyt Państwa obszaru?			
..... Data i podpis Kierownika Komórki Audytowanej			

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Podręcznik...* (2003: 137–141).

Metodą bieżącej oceny jakości jest nadzór sprawowany przez zarządzającego audytem wewnętrznym lub osobę przez niego wyznaczoną, który powinien obejmować etapy przeprowadzania zadania audytowego. Wymagania dotyczące nadzorowania przeprowadzanych zadań audytowych określono w poradniku do standardu 2340 „Nadzorowanie zadania”. Proces ten obejmuje (*Wytyczne...* 2012b):

- a) zapewnienie wiedzy, umiejętności i innych kompetencji niezbędnych do wykonania zadania;

- b) udzielenie odpowiednich instrukcji na etapie planowania zadania i zatwierdzenie programu zadania;
- c) zapewnienie realizacji zadania zgodnie z przyjętym programem (wszelkie ewentualne zmiany programu zostały uzasadnione i zatwierdzone);
- d) zatwierdzenie zebranej dokumentacji jako podstawy do przedstawienia ustaleń, wniosków i zaleceń z zadania;
- e) zapewnienie odpowiedniej jakości przekazywanych informacji (dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne i dostarczone na czas);
- f) zapewnienie osiągnięcia celów zadania;
- g) stworzenie możliwości dla rozwoju wiedzy, umiejętności i kompetencji podległych audytorów wewnętrznych.

Przykład listy kontrolnej przeprowadzanej po zakończeniu każdego zadania audytowego zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Lista kontrolna

Lista kontrolna realizacji zadania zgodnie ze standardami		
Zadanie:		
Audytor prowadzący:		
Okres realizacji:		
Działanie	Dokument potwierdzający	Uwagi/Podpis nadzorującego zadanie
Planowanie		
1. Czy podczas planowania zadania zostały uwzględnione następujące elementy: <ul style="list-style-type: none"> – cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności, – istotne ryzyka dotyczące jej celów, zasobów i operacji oraz środki, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka jest utrzymywany na akceptowalnym poziomie, – adekwatność i skuteczność procesów zarządzania ryzykiem i kontroli działalności w porównaniu z odpowiednimi koncepcjami ramowymi i modelami, – możliwość wprowadzenia istotnych usprawnień procesów zarządzania ryzykiem i kontroli działalności. 		
2. Ryzyko powiązane z działalnością zostało zidentyfikowane i poddane ocenie. Wyniki oceny zostały odzwierciedlone w celach zadania.		
3. Podczas określenia celów zadania zostało uwzględnione prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw, niezgodności i innych zagrożeń.		
4. Ustalając zakres zadania, zostały uwzględnione powiązania z celami systemu, dokumentacja, personel i majątek rzeczowy łącznie ze znajdującym się pod kontrolą osób trzecich.		

5. Zostały przydzielone zasoby odpowiednie do przyjętych celów zadania.		
6. Program zadania zawierał procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania informacji w toku realizacji zadania.		
Zbieranie informacji		
1. Dla osiągnięcia celów zadania zostały zebrane wystarczające, rzetelne, przydatne i dotyczące zadania informacje.		
2. Wnioski i wyniki zadania są oparte na odpowiednich analizach i ocenach.		
3. Informacje dotyczące zadania, stanowiące podstawę wniosków i wyników, zostały udokumentowane.		
4. Dostęp do dokumentacji zadania jest kontrolowany przez ZAW, a zgoda kierownictwa wyższego szczebla została wydana przed udostępnieniem dokumentacji osobom z zewnątrz.		
5. Zostały opracowane przez ZAW wymagania dotyczące archiwizacji, które są zgodne z wytycznymi organizacji oraz innymi obowiązującymi przepisami i wymogami.		
6. Zadanie było odpowiednio nadzorowane dla zapewnienia osiągnięcia celów, odpowiedniej jakości prac i rozwoju personelu.		
Komunikacja		
1. Wyniki zadania zostały przekazane bez zbędnej zwłoki.		
2. Przekazane informacje zawierały cele, zakres zadania oraz odpowiednie wnioski, zalecenia i plany działań.		
3. W razie konieczności ostateczna informacja o wynikach zawierała ogólną opinię audytora.		
4. Przekazana informacja wyrażała uznanie dla dobrej pracy audytowanego.		
5. Przekazane informacje były dokładne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne i dostarczone na czas.		
6. Ostateczne wyniki zostały przekazane osobom, które mogą zapewnić im poświęcenie odpowiedniej uwagi.		
Monitorowanie postępów		
1. Został ustanowiony system monitorowania wyników audytu przekazanych kierownictwu.		
2. Został ustanowiony proces monitorowania realizacji zaleceń.		

Źródło: *Wytyczne...* (2012b: 18–20).

Bieżący monitoring powinien być włączony w codzienne działania związane z zarządzaniem działalnością audytu. Informacje uzyskane w wyniku monitoringu powinny zapewnić zgodność realizacji zadań z Międzynarodowymi standardami profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego, Kodeksem etyki i innymi regulacjami prawnymi zewnętrznymi i wewnętrznymi przyjętymi w jednostce.

2. Oceny wewnętrzne audytu – okresowe przeglądy

Okresowe przeglądy audytu wewnętrznego omówione w standardzie 1311 i poradnikach praktycznych *Practice Advisories* służą do oceny zgodności z Definicją audytu wewnętrznego i Standardami oraz do oceny stosowania Kodeksu etyki. Okresowe oceny mogą:

- a) obejmować rozmowy i ankiety grup interesariuszy;
- b) być dokonywane przez członków audytu wewnętrznego (samoocena);
- c) być dokonywane przez dyplomowanych audytorów wewnętrznych (CIA) lub inne osoby posiadające odpowiednie kompetencje w zakresie audytu, obecnie przydzielone do innych zadań w organizacji;
- d) być połączeniem samooceny i przygotowania materiałów przeglądanych przez dyplomowanych audytorów wewnętrznych lub inne osoby kompetentne w zakresie audytu;
- e) obejmować porównywanie praktyki audytu wewnętrznego i mierników efektywności z odpowiednimi najlepszymi praktykami audytu wewnętrznego.

Powszechnie stosowaną formą okresowych przeglądów są kwestionariusze samooceny. W wytycznych do samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych opracowanych przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych zaprezentowano przykład kwestionariusza samooceny opartego na określonych kryteriach, które pogrupowano następująco (Gos 2009: 57):

- a) utworzenie komórki audytu wewnętrznego lub stanowiska do spraw audytu wewnętrznego;
- b) zarządzanie komórką audytu wewnętrznego;
- c) biegłość i należyta staranność;
- d) zapewnienie jakości i efektywności prowadzenia audytu;
- e) realizacja audytu wewnętrznego;
- f) przeprowadzanie zadań zapewniających;
- g) czynności doradcze.

Samoocenę z wykorzystaniem kwestionariusza audytor przeprowadza corocznie. W tabeli 3 przedstawiono przykładowy kwestionariusz samooceny.

Tabela 3

Kwestionariusz samooceny

Lp.	Pytania	Tak	Nie	Uwagi
Utworzenie komórki audytu wewnętrznego lub samodzielnego stanowiska (standardy 1000, 1100)				
1.	Czy wewnętrzne przepisy regulujące organizację JSFP zawierają przepisy dotyczące KAW?			
2.	Czy ww. przepisy zawierają formalne utworzenie KAW i miejsce w strukturze jednostki?			
3.	Czy w jednostce istnieje aktualna Karta Audytu?			
4.	Czy Karta Audytu określa wymagania omówione w Międzynarodowych standardach audytu?			
5.	Czy ww. dokument został zaakceptowany przez kierownika JSFP?			
6.	Czy Karta Audytu jest udostępniona w taki sposób, aby każdy pracownik jednostki miał możliwość zapoznania się z nią?			

Zarządzanie komórką audytu – Procedury audytu (standardy 2040, 2500, 2330)			
1.	Czy w KAW istnieją Procedury Audytu Wewnętrznego?		
2.	Czy ww. procedury określają metodologię przeprowadzania analizy ryzyka roczną i na etapie zadania audytowego?		
3.	Czy dokonywana jest okresowa ocena i przegląd procedur?		
4.	Czy przeglądy procedur są udokumentowane?		
5.	Czy pracownicy audytu posiadają udokumentowane aktualne zakresy obowiązków?		
6.	Czy wprowadzono system wewnętrznej organizacji akt bieżących i stałych?		
7.	Czy procedury audytu określają wzory dokumentów audytowych?		
8.	Czy wprowadzono system archiwizacji dokumentów audytu wewnętrznego, w tym wersji elektronicznej?		
9.	Czy ustalono zasady dostępu do dokumentacji audytu?		
10.	Czy określono formę przeprowadzania czynności sprawdzających?		
Zarządzanie realizacją zadań komórki audytu (standardy 2000, 2020, 2050, 2060)			
1.	Czy określono cele działalności KAW corocznie?		
2.	Czy dokonano okresowej identyfikacji ryzyka wpływającego negatywnie na działanie audytu?		
3.	Czy ustalono kryteria oceny efektywności funkcjonowania audytu?		
4.	Czy prowadzona jest statystyka wykorzystania czasu pracy?		
5.	Czy określono zasady współpracy z audytorami, kontrolerami zewnętrznymi?		
6.	Czy wyposażenie komórki audytu jest wystarczające?		
Biegłość i należyta staranność (standardy 1210, 1230)			
1.	Czy audytorzy posiadają wymagane uprawnienia?		
2.	Czy audytorzy posiadają wiedzę, umiejętności oraz kwalifikacje niezbędne do realizacji planu audytu?		
3.	Czy istnieją i są realizowane plany doskonalenia zawodowego?		
4.	Czy audytorzy przynależą do organizacji zrzeszających audytorów wewnętrznych?		
Zapewnienie jakości i efektywności prowadzenia audytu (standard 1300)			
1.	Czy wprowadzono system monitorowania efektów audytu wewnętrznego w formie ankiet poaudytowych?		
2.	Czy wewnętrzne procedury określają elementy programu zapewnienia i poprawy jakości, tj. okresowe (samoocena), bieżące monitorowanie?		
3.	Czy w ostatnim roku przeprowadzono ocenę wewnętrzną/zewnętrzną audytu?		
4.	Czy ww. ocena pozwala na używanie w sprawozdaniach formuły „Przeprowadzono zgodnie ze Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego”?		
5.	Czy wyniki zewnętrznych ocen działalności są przekazywane kierownikowi jednostki?		
Realizacja audytu wewnętrznego – planowanie (standardy 2200, 2201, 2010, 2020)			
1.	Czy opracowano plan strategiczny dla KAW?		
2.	Czy plan uwzględnia cykl audytu (3–5 lat)?		
3.	Czy plan strategiczny jest corocznie uaktualniany?		
4.	Czy plan audytu roczny opracowano na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka?		
5.	Czy kierownictwo jednostki brało udział w analizie ryzyka przeprowadzanej na potrzeby planowania rocznego?		
6.	Czy plan roczny został przedstawiony w terminie podmiotom wskazanym w ustawie?		
7.	Czy zrealizowano wszystkie zadania audytowe ujęte w planie audytu?		
Przeprowadzanie zadań audytowych – zadań zapewniających (standard 2240)			
1.	Czy przeprowadzono analizę ryzyka w obszarze objętym zadaniem?		
2.	Czy przed rozpoczęciem zadania audytorzy opracowali program zadania?		
3.	Czy program zadania został zaakceptowany?		
4.	Czy program zadania zawiera: wskazówki metodyczne, podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania, założenia organizacyjne, harmonogram działań?		
5.	Czy zmiany programu są udokumentowane?		

6.	Czy zadanie realizowały osoby, które nie były zaangażowane w ocenianą działalność w ciągu roku?			
Narada otwierająca/zamykająca				
1.	Czy przed przeprowadzeniem zadania audytorzy poinformowali komórkę audytowaną o fakcie przeprowadzania zadania?			
2.	Czy przeprowadzono naradę otwierającą i zamykającą?			
3.	Czy sporządzono protokoły z narad?			
4.	Czy protokoły spełniały warunki określone w odpowiednich przepisach?			
Zakres zadania – skuteczność i efektywność (standardy 2100, 2110, 2120, 2130)				
1.	Czy ustalono wykonanie zadania w określonym czasie?			
2.	Czy oceniono adekwatność kryteriów do oceny stopnia realizacji ustalonych zadań?			
3.	Czy w ramach zadania oceniono stopień realizacji zadań operacyjnych komórki audytowanej?			
Zarządzanie ryzykiem				
1.	Czy w ramach realizacji zadania wskazano istotne ryzyko?			
Ochrona zasobów				
1.	Czy zbadano istnienie planów ciągłości działania w komórce audytowanej dotyczące badanego obszaru?			
System kontroli wewnętrznej				
1.	Czy w ramach zadania oceniono skuteczność, efektywność i wydajność systemu kontroli wewnętrznej w badanym obszarze w celu osiągnięcia zakładanych celów?			
2.	Czy oceniono zgodność realizacji zadań przez komórkę audytowaną z przepisami?			
3.	Czy oceniono podział obowiązków w badanym procesie?			
4.	Czy oceniono nadzór nad pracownikami komórki audytowanej?			
5.	Czy oceniono kompletność dokumentacji?			
Sprawozdanie z przeprowadzanego zadania audytowego (standardy 2400, 2410, 2420, 2440, 2340)				
1.	Czy po naradzie zamykającej audytorzy przekazali kierownikowi komórki audytowanej sprawozdanie?			
2.	Czy sprawozdanie zawiera elementy wskazane w regulacjach prawnych?			
3.	Czy uzgodniono metody wnoszenia zastrzeżeń do sprawozdania i je realizowano?			
4.	Czy dodatkowe wyjaśnienia lub zastrzeżenia oraz kopie ww. stanowiska zostały włączone do akt bieżących?			
5.	Czy zalecenia i wnioski zawarte w sprawozdaniu znajdują odzwierciedlenie w dokumentacji zebranej w toku zadania?			
Czynności sprawdzające (standard 2500)				
1.	Czy przeprowadzono po zakończeniu zadania czynności sprawdzające?			
2.	Czy wdrożono zalecenia audytora z zadania audytowego?			
3.	Czy sporządzono notatkę informacyjną z czynności sprawdzających i przekazano kierownikowi jednostki?			
Dokumentacja zadania audytowego (standard 2330)				
1.	Czy dla zadań realizowanych założono akta bieżące audytu?			
2.	Czy akta bieżące zawierają dokumentację określoną regulacjami prawnymi, zgodną z procedurami audytu obowiązującymi w jednostce?			
3.	Czy dokumentacja z akt bieżących jest ponumerowana?			
Czynności doradcze				
1.	Czy funkcjonują procedury przeprowadzania czynności doradczych?			
2.	Czy w planie rocznym audytu uwzględniono realizację czynności doradczych?			
3.	Czy udokumentowano przeprowadzenie czynności doradczych?			
4.	Czy przeprowadzone czynności doradcze nie wpłynęły na niezależność i obiektywizm audytorów wewnętrznych?			

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Wtyczne...* (2012a: 4–19).

Do działań z zakresu okresowych ocen wewnętrznych można zaliczyć (*Wytyczne... 2012b*):

- a) samoocenę przeprowadzaną przez pracowników audytu wewnętrznego w celu umożliwienia wykrycia problemów i nieefektywności w procesie audytu i otoczeniu zewnętrznym;
- b) ankiety kierowane do klientów audytu co najmniej dwa razy w roku;
- c) analizę rodzajów ryzyka związanych z realizacją celów zawartych w rocznym planie audytu;
- d) przeglądy półroczne dokumentacji roboczej audytu (akt stałych i bieżących) pod względem zgodności z zasadami i procedurami oraz ze standardami;
- e) okresowe sprawozdania z działalności i realizacji planu audytu do kierującego jednostką i komitetu audytu.

Oceny okresowe wewnętrzne przeprowadzone krótko przed oceną zewnętrzną mogą ją ułatwić i zmniejszyć koszty. Jeżeli okresowa ocena wewnętrzna jest przeprowadzona przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół oceniający spoza organizacji, rezultaty tej oceny nie powinny zawierać żadnego zapewnienia odnośnie do wyników późniejszej zewnętrznej oceny jakości. Okresowe oceny wewnętrzne mogą służyć jako element samooceny w ocenach zewnętrznych przeprowadzanych w formie walidacji. Audytor co najmniej raz w roku przekazuje wyniki ocen wewnętrznych, plany działań i informacje o ich udanym wdrożeniu kierownictwu wyższego szczebla i radzie (*Definicja... 2011*).

Uwagi końcowe

Audyt dostosowuje się do rosnących oczekiwań, dlatego wykonywanie zadań przez audytora wewnętrznego powinno cechować się rzetelnością oraz należytą starannością (*Winiarska 2007: 111–113*). Działania audytu wewnętrznego powinny być monitorowane i nadzorowane na wszystkich etapach pracy w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu wykonywania zadań i ewentualnego wyeliminowania błędów. Audytorzy oceniają procesy realizowane przez pracowników jednostki oraz prezentują efekty swojej pracy kadrze zarządzającej w celu wprowadzania efektywnych rozwiązań (*Czerwiński 2004: 338*). Nieprawidłowe funkcjonowanie audytu może wpłynąć na sytuację finansową jednostki poprzez podjęcie nieprawidłowych decyzji na podstawie przekazanych informacji o funkcjonowaniu badanego procesu.

Stworzenie systemu, w którym indywidualne błędy audytorów są identyfikowane w możliwie wczesnej fazie audytu, jest istotne. Realizacja ocen wewnętrznych audytu w formie bieżącego nadzoru oraz okresowych przeglądów zapewnia jakość wykonywanego audytu zgodną z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej. Oceny wewnętrzne audytu przekazują audytorom informacje, czy ich praca ma dla odbiorców audytu wymierną wartość. Opinie audytowanych i adresatów sprawozdań powinny być uwzględniane w następnych audytach (*Czerwiński 2004: 339*).

Literatura

- Czerwiński K. (2004), *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit Sp. z o.o., Warszawa.
- Gos W. (2009), *Regulacje w zakresie audytu wewnętrznego*, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks Etyki, Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, poradniki* (2011), Stowarzyszenie Auditorów Wewnętrznych IIA Polska, Warszawa.
- Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej* (2003), Ministerstwo Finansów, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d25de3cc-46cc-4765-8dfb-3872090eaa18&groupId=764034 (1.07.2015).
- Program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego* (2012), Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=f8909e8b-f2f0-4a4f-b0e3-d8e060fed541&groupId=764034 (1.07.2015).
- Przybylska J. (2010), *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, CeDeWu, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (DzU nr 21, poz. 108).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- Winiarska K. (2007), *Audyt wewnętrzny w 2007*, Difin, Warszawa.
- Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości* (2012a), Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034 (1.07.2015).
- Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (2012b), Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=17d5d2e3-4bbd-4afa-8be2-14b4196bf4ca&groupId=764034 (1.07.2015).

METHODS OF ASSESSING THE FUNCTIONING OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR ENTITY

Abstract: *Purpose* – the purpose of the publication is to highlight the importance of implementing internal evaluations as part of the assessment of the functioning of audit in the unit. The article presents the methodology to carry out internal evaluations in accordance with International standards of professional practice of internal auditing. *Design/methodology/approach* – in this work the analysis of the literature, laws, regulations and guidelines on the subject of the study. *Findings* – a result of the publication is to present the subject of internal assessments carried out in the audit and identify concrete solutions used by auditors in the current job. *Originality/value* – scientific value of the article is to provide practical solutions used in the evaluation of internal audit.

Keywords: internal audit, internal evaluation of audit, evaluation methods, the public sector

Cytowanie

K. Sojka (2015). *Metody wewnętrznej oceny funkcjonowania audytu w jednostce sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 121–131; www.wneiz.pl/frfu.

