

Wytyczne w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości

Opracowanie Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów
na podstawie materiałów Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA)

Spis treści

Wstęp	3
1. Podstawowe informacje	4
1.1. Cel i zakres Programu	4
1.2. Odpowiedzialność ZAW	5
1.3. Działania w ramach stanowiska PZPJ	6
1.4. Program dla jednoosobowych stanowisk ds. audytu wewnętrznego.....	7
2. Oceny wewnętrzne (Standard 1311)	7
2.1. Bieżące monitorowanie.....	7
2.2. Okresowe przeglądy.....	8
3. Oceny zewnętrzne (Standard 1312).....	9
3.1. Zakres ocen zewnętrznych	9
3.2. Wymagania dotyczące ocen zewnętrznych	10
3.3. Warianty oceny zewnętrznej	10
3.3.1. Ocena zewnętrzna dokonana przez niezależny zespół	11
3.3.2. Walidacja samooceny.....	11
3.3.3. Przegląd partnerski	11
3.3.4. Porównanie wariantów oceny zewnętrznej.....	11
4. Wyniki PZPJ	12
4.1. Przekazywanie wyników	12
4.2. Działania monitorujące	12
4.3. Użycie formuły	13
4.4. Wartość dodana audytu wewnętrznego.....	13
5. Doświadczenia IIA oraz dobre praktyki	14
5.2. Obserwacje odnoszące się do dobrych praktyk.....	15
5.3. Obserwacje i rekomendacje odnoszące się do Standardów	16
6. Źródła	17
Załącznik 1	18
Załącznik 2	21
Załącznik 3	25
Załącznik 4	26

Wstęp

Pragnąc wspierać audytorów wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych w jak najlepszym wykonywaniu pracy, przedstawiamy poniżej informacje dotyczące programu zapewnienia i poprawy jakości (zwany dalej PZPJ lub Programem). Obowiązek ustalenia takiego programu wynika wprost z *Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego* (zwanych dalej *Standardami*), jednak pragniemy także zwrócić uwagę na niewątpliwie praktyczne korzyści stosowania PZPJ.

Z jednej strony, celem działań podejmowanych w ramach programu zapewnienia i poprawy jakości jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie pracy audytu wewnętrznego. Program umożliwia zarządzającemu audytem wewnętrznym (zwanemu dalej ZAW) uzyskanie wiarygodnych informacji na temat funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego i pracy podległych mu pracowników, co pozwala na zidentyfikowanie obszarów do przeprowadzenia potencjalnych usprawnień.

Z drugiej natomiast strony, wysoka jakość pracy audytu wewnętrznego przekłada się na poprawę funkcjonowania jednostek, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny. Program zapewnienia i poprawy jakości jest zatem ważnym elementem budowy zaufania ze strony interesariuszy audytu, zwłaszcza osób odpowiedzialnych za zarządzanie jednostką. Regularne przeprowadzanie ocen jakości pomaga kierownikom jednostek oraz członkom komitetów audytu w dostrzeżeniu wartości i zalet z działalności audytu wewnętrznego. Otrzymane dzięki nim wyniki mogą udowodnić, że postrzeganie przez pracowników audytu wewnętrznego procesów kształtujących ład organizacyjny, zarządzanie ryzykiem i kontrolę jest zbieżne z oczekiwaniami kierownictwa jednostki.

Sporządzenie Programu oraz jego sumienne i rzetelne wykonywanie niewątpliwie wskazuje także na profesjonalizm zespołu audytu wewnętrznego oraz potwierdza gotowość do stałego podnoszenia jakości świadczonych usług. Tym samym, zastosowanie niektórych elementów programu może też przyczynić się do poprawy stosunków z kierownikami komórek organizacyjnych.

W tym miejscu należy również zauważyć, że właściwie opracowany i realizowany Program jest punktem wyjścia w przeprowadzaniu jakichkolwiek działań usprawniających funkcjonowanie audytu wewnętrznego. Zamieszczone na stronie internetowej Ministerstwa Finansów opracowania dotyczące takich modeli i narzędzi, jak Model IA – CM oraz benchmarking stanowią zaawansowane instrumenty usprawniania działalności audytu wewnętrznego, których zastosowanie musi być poprzedzone odpowiednimi działaniami prowadzonymi już na poziomie programu zapewnienia i poprawy jakości.

Niektóre elementy programu zapewnienia i poprawy jakości funkcjonują już z powodzeniem w wielu komórkach audytu wewnętrznego, często wymagają tylko uzupełnienia

i udokumentowania. Należy również wskazać, iż w małych komórkach audytu, a więc w przypadku jednoosobowych stanowisk pracy ds. audytu wewnętrznego, pewne elementy programu zapewnienia i poprawy jakości, jak chociażby nadzór, nie będą mogły być zastosowane. Poniższe informacje stanowią wskazówki, które audytorzy mogą wykorzystać tworząc lub rozszerzając własne programy zapewnienia i poprawy jakości.

1. Podstawowe informacje

1.1. Cel i zakres Programu

Konieczność ustanowienia programu zapewnienia i poprawy jakości wynika bezpośrednio z *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (Standardy)*, które w standardzie 1300 określają:

Zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego.

Standardy nie zawierają definicji Programu, aby jednak trafnie uchwycić jego istotę oraz znaczenie dla funkcjonowania audytu wewnętrznego należy stwierdzić, że program zapewnienia i poprawy jakości jest integralną częścią zarządzania audytem wewnętrznym, która stanowi podstawę do oceny jego działalności.

Jednoznacznie *Standardy* definiują natomiast cel opracowania i stosowania PZPJ. Z interpretacji *Standardów* jasno wynika, że służy on do racjonalnego zapewnienia zainteresowanych stron (kierownik jednostki, członkowie komitetu audytu, kierownicy komórek audytowanych, opinia publiczna), że audyt wewnętrzny:

- działa zgodnie z ustanowioną kartą audytu, a tym samym zgodnie ze *Standardami, Definicją audytu wewnętrznego* (zwaną dalej *Definicją*) oraz z *Kodeksem etyki*;
- działa w sposób skuteczny i wydajny;
- jest postrzegany jako przysparzający wartości dodanej i usprawniający funkcjonowanie organizacji.

Prawidłowo opracowany i stosowany PZPJ powinien obejmować:

- wszystkie aspekty działań audytu wewnętrznego, w tym także usługi doradcze (*Standard 1300*);
- oceny wewnętrzne i zewnętrzne (*Standard 1310*);
- pomiar i analizę efektywności działania audytu wewnętrznego;
- informowanie o wynikach kierownika jednostki oraz ewentualnie komitetu audytu¹;

¹ Obowiązki względem komitetu audytu dotyczą wyłącznie komórek audytu wewnętrznego jednostek w działach administracji rządowej. Zakres obowiązków poszczególnych komórek jest wskazany przede wszystkim w art. 291 *ustawy o finansach publicznych* a szczegółowe zasady ich realizacji zależą od decyzji komitetu audytu.

- procedurę opracowywania i wprowadzania odpowiednich działań naprawczych i innych zaleceń.

Podstawą funkcjonowania PZPJ jest przeprowadzanie ocen, które swoim zakresem obejmują:

- zgodność z *Definicją, Kodeksem etyki i Standardami*;
- adekwatność karty audytu wewnętrznego, zasad i procedur oraz celów ogólnych i szczegółowych audytu wewnętrznego;
- wkład audytu wewnętrznego w procesy ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli;
- zgodność z obowiązującym prawem, regulacjami oraz z państwowymi i branżowymi standardami;
- skuteczność ciągłych działań usprawniających i stosowania dobrych praktyk;
- zakres przysporzenia wartości dodanej oraz usprawnienia działalności operacyjnej organizacji.

1.2. Odpowiedzialność ZAW

Odpowiedzialność za opracowanie i stosowanie PZPJ *Standardy* przypisują osobie zarządzającej audytem wewnętrznym w organizacji. To właśnie od sprawności i skuteczności działań ZAW zależy, w jakim stopniu strony zainteresowane uzyskają racjonalne zapewnienie o świadczeniu przez audyt wewnętrzny usług najwyższej jakości. Stąd też wszystkie działania realizowane w ramach PZPJ powinny odbywać się pod bezpośrednim nadzorem zarządzającego audytem wewnętrznym.

Podobnie rzecz przedstawia się w przypadku dużych komórek audytu wewnętrznego lub w złożonym środowisku audytowym (np. wiele jednostek organizacyjnych, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny). W takim przypadku dla zapewnienia sprawnego funkcjonowania programu zaleca się ustanowienie formalnego stanowiska odpowiedzialnego wyłącznie za PZPJ (zwane dalej *stanowiskiem PZPJ*). Do obiektywnej i rzetelnej realizacji powyższego zadania konieczne jest zachowanie bezpośredniej podległości ZAW, a przyjęty zakres odpowiedzialności nie powinien obejmować czynności związanych z realizacją zadań audytowych (zapewniających i doradczych). Działania utworzonego w ten sposób stanowiska sprowadzałyby się do przeprowadzania ocen lub nadzorowania ich wykonania, a także monitorowania i sprawozdawania na temat Programu, realizowanego przez pracowników podległych ZAW (patrz: punkt 1.3.).

Istotnym jest podkreślenie, że sama wielkość struktur audytu wewnętrznego nie wpływa na znaczenie i konieczność prowadzenia PZPJ. Zgodnie ze *Standardami* zarządzający audytem wewnętrznym jest zobowiązany do opracowania i realizacji programu niezależnie od ilości osób zatrudnionych w komórce audytu wewnętrznego. Należy zatem uznać, że obowiązek ten dotyczy także jednoosobowych komórek, przy czym jest rzeczą oczywistą, że liczba elementów i narzędzi w programie będzie wówczas odpowiednio ograniczona (patrz: punkt 1.4.).

1.3. Działania w ramach *stanowiska PZPJ*

Do katalogu zadań *stanowiska PZPJ* można zaliczyć następujące elementy:

- nadzór nad opracowaniem i wdrożeniem procedur audytu wewnętrznego; zarządzanie/utrzymywanie procedur audytu wewnętrznego,
- nadzór nad podziałem obowiązków pomiędzy audytem wewnętrznym, audytem zewnętrznym oraz innymi funkcjami związanymi z oceną oraz prowadzeniem dochodzeń,
- utrzymywanie i aktualizacja informacji o ryzykach audytu, w tym zbieranie i włączanie nowych informacji mających wpływ na tę dziedzinę,
- zarządzanie systemem analizy ryzyka działalności audytu wewnętrznego oraz planowanie długookresowe; wspieranie w tym obszarze zarządzającego audytem wewnętrznym,
- pomoc w przygotowaniu harmonogramu zadań zapewniających i czynności doradczych oraz pomoc w sprawdzaniu jego realizacji,
- zaangażowanie w pozyskiwanie oraz stosowanie narzędzi audytorskich oraz w wykorzystywaniu technologii informatycznych,
- zarządzanie naborem zewnętrznym oraz udziałem audytu wewnętrznego w wewnętrznej rotacji pracowników,
- nadzór nad rozwojem zawodowym personelu komórki audytu wewnętrznego np. wybór lub opracowanie kursów szkoleniowych, zarządzanie procesami planowania ścieżki doskonalenia zawodowego oraz nadzór nad procesem oceny pracowników i programami rozwojowymi pracowników,
- nadzór nad zbiorami danych i informacji dotyczących audytu wewnętrznego oraz działań poaudytowych i innych badań (np. klientów audytu i innych stron zainteresowanych działaniem audytu wewnętrznego),
- administrowanie/monitorowanie działań związanych z zapewnieniem jakości i usprawnieniem funkcjonowania audytu wewnętrznego, w tym nadzór nad formalnymi wewnętrznymi i zewnętrznymi ocenami jakości,
- nadzór/kierowanie zbieraniem informacji i przygotowywaniem okresowych sprawozdań audytu wewnętrznego dla kierownictwa wyższego szczebla (w tym sprawozdań na temat wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen jakości),
- administrowanie/prowadzenie bazy danych zawierającej zalecenia audytorów i plany działań wynikających z zadań audytu wewnętrznego oraz wyniki pracy audytorów zewnętrznych oraz innych działań związanych z wewnętrzną oceną i prowadzeniem dochodzeń;
- wspieranie zarządzającego audytem wewnętrznym oraz innych pracowników audytu wewnętrznego w uzyskiwaniu bieżących informacji na temat *Standardów*, przepisów i najlepszych praktyk wykonywania zawodu audytora wewnętrznego, oraz innych kwestii.

1.4. Program dla jednoosobowych stanowisk ds. audytu wewnętrznego

W przypadku jednoosobowych stanowisk pracy ds. audytu wewnętrznego audytorzy powinni wdrożyć przynajmniej następujące elementy oceny programu zapewnienia i poprawy jakości (poza wynikającymi z przepisów obowiązkiem sporządzenia planu audytu na rok następny oraz sprawozdania z wykonania planu za rok poprzedni):

- przegląd akt bieżących prowadzony we własnym zakresie, np. pod kątem sprawdzenia kompletności dokumentacji,
- listy sprawdzające, zapewniające, iż praca audytora przebiega w sposób zgodny z przyjętymi procedurami,
- informacja zwrotna od klientów audytu i innych zainteresowanych stron, np. bieżąca po zakończonym zadaniu lub okresowa,
- coroczne samooceny,
- oceny zewnętrzne.

2. Oceny wewnętrzne (Standard 1311)

Oceny wewnętrzne muszą obejmować:

- *bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego;*
- *okresowe przeglądy przeprowadzone drogą samooceny lub przez inną osobę - w ramach organizacji – posiadającą wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego.*

2.1. Bieżące monitorowanie

Bieżące monitorowanie jest nieodłączną częścią codziennego zarządzania komórką audytu wewnętrznego i składa się z zasad, procedur i praktyk, które służą nadzorowi i pomiarowi działalności audytu wewnętrznego. Do narzędzi wykorzystywanych przy bieżącym monitorowaniu można zaliczyć:

- nadzorowanie zadania;
- listy kontrolne oraz inne narzędzia weryfikujące zgodność pracy audytorów z przyjętymi procedurami;
- informację zwrotną od klientów i interesariuszy audytu dostarczaną zarówno w trakcie, jak i po zakończeniu realizacji zadania w postaci ankiety poaudytowej;
- regularny i udokumentowany przegląd dokumentacji roboczej audytu (akt bieżących); zakres przeglądu może być różnorodny: od sprawdzenia kompletności dokumentacji po wnikliwą analizę wyników i wniosków zadania audytowego; przegląd powinien być dokonywany przez członków zespołu audytu niezaangażowanych w realizację danego zadania (zasada tzw. podwójnych par oczu);

- zarządzanie czasem obejmujące monitoring realizacji planu;
- analizę innych wskaźników działalności (np. cykl audytu, przyjęte zalecenia);
- zatwierdzanie wszystkich ostatecznych sprawozdań i określonych zaleceń przez ZAW.

Najbardziej oczywistą metodą bieżącej oceny jakości jest nadzór kierowniczy sprawowany przez zarządzającego audytem wewnętrznym lub osobę przez niego wyznaczoną, który powinien obejmować wszystkie etapy przeprowadzenia zadania audytowego. Szczegółowe wymagania dotyczące nadzorowania przeprowadzanych zadań audytowych zostały określone w *Poradniku do Standardu 2340 Nadzorowanie zadania*:

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

Przykład listy kontrolnej, możliwej do zastosowania po ukończeniu każdego zadania audytowego, znajduje się w Załączniku 1. Celem wykorzystania tabeli jest dokonanie oceny poziomu zgodności działań podjętych w toku realizacji zadania audytowego ze *Standardami*.

2.2. Okresowe przeglądy

Okresowe przeglądy są wykonywane w celu weryfikacji zgodności działalności audytu wewnętrznego z Kartą audytu wewnętrznego, *Standardami*, *Definicją* oraz z *Kodeksem etyki* oraz do weryfikacji skuteczności i wydajności audytu wewnętrznego w realizowaniu potrzeb różnych interesariuszy. Do działań z zakresu okresowych ocen wewnętrznych można zaliczyć:

- samoocenę przeprowadzaną co najmniej raz w roku przez pracowników audytu wewnętrznego; sposób wykonania samooceny w zasadzie nie odbiega od realizacji dowolnego zadania audytowego; samoocena umożliwia wykrywanie ukrytych problemów i nieefektywności w procesie zarówno audytu, jak i otoczeniu zewnętrznym;
- ankiety kierowane do klientów audytu co najmniej dwa razy w roku;
- analiza ryzyk związanych z realizacją celów, zawartych w rocznym planie audytu;

- półroczny przegląd dokumentacji roboczej audytu (akt stałych i bieżących) pod kątem zgodności z ustanowionymi zasadami i procedurami oraz ze *Standardami*;
- przegląd wskaźników wydajności działalności audytu wewnętrznego oraz analiza porównawcza (benchmarking) w zakresie stosowania dobrych praktyk, opracowanych zgodnie z ustanowionymi zasadami i procedurami audytu; właściwym i pomocnym punktem odniesienia dla ZAW są informacje uzyskane na zewnątrz organizacji, np. informacje upowszechniane przez Ministerstwo Finansów, zasoby i usługi doradcze IIA, fora branżowe, itp.
- okresowe sprawozdania z działalności i realizacji planu audytu do kierującego jednostką i komitetu audytu;

Pomocnym narzędziem w przeprowadzeniu samooceny może być lista kontrolna zawarta w Załączniku 2. Zawarte pytania pozwalają określić ogólny stopień zgodności ze *Standardami*, dotyczącej całej działalności audytu wewnętrznego.

3. Oceny zewnętrzne (Standard 1312)

Oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzone co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji. Zarządzający audytem wewnętrznym musi omówić z radą:

- *potrzebę częstszych ocen zewnętrznych;*
- *kwalifikacje i niezależność osoby lub zespołu oceniającego, w tym wszelkie potencjalne konflikty interesów.*

3.1. Zakres ocen zewnętrznych

Oceny zewnętrzne badają całokształt działalności audytu wewnętrznego pod kątem zgodności ze *Standardami*, *Definicją* i *Kodeksu etyki* oraz, w razie potrzeby, zawierają również odpowiednie zalecenia dotyczące wprowadzenia usprawnień. Tym samym, ocena zewnętrzna audytu wewnętrznego powinna obejmować szeroki zakres problemów, wśród których przede wszystkim należy wymienić:

- zgodność ze *Standardami*, *Definicją* i *Kodeksem etyki* oraz z kartą audytu wewnętrznego, planami, zasadami, procedurami i praktykami, a także z innymi odpowiednimi wymogami prawnymi i regulacyjnymi;
- oczekiwania wobec audytu wewnętrznego wyrażane przez kierownictwo wyższego szczebla, kierowników komórek organizacyjnych oraz komitety audytu;
- zintegrowanie działalności audytu wewnętrznego z procesami kształtującymi ład organizacyjny, obejmującymi także relacje pomiędzy kluczowymi uczestnikami tych procesów;
- narzędzia i techniki wykorzystywane przez audyt wewnętrzny;

- połączenie wiedzy i doświadczenia personelu audytu wewnętrznego, w tym nakierowanie pracowników na proces ciągłego doskonalenia;
- skuteczność działalności audytu wewnętrznego poprzez określenie wielkości przysporzonej wartości dodanej oraz stopnia usprawnienia działalności.

3.2. Wymagania dotyczące ocen zewnętrznych

Standardy zwracają szczególną uwagę na poniższe aspekty przeprowadzania ocen zewnętrznych: czas ich przeprowadzenia oraz kwalifikacje, niezależność i obiektywizm zespołu oceniającego:

- a) w okresie pięcioletnim zarządzający audytem wewnętrznym powinien przeprowadzić co najmniej jedną ocenę zewnętrzną; obowiązek ten wynika z faktu, że jakkolwiek oceny wewnętrzne są korzystne dla zapewnienia jakości świadczonych usług, nie wystarczają jednak do zapewnienia w pełni obiektywnych wyników; potrzeba przeprowadzenia częstszych ocen zewnętrznych może być wynikiem znaczących zmian dokonanych w funkcjonowaniu komórki audytu wewnętrznego lub samej organizacji;
- b) kompetencja potwierdzona odpowiednimi certyfikatami, profesjonalna znajomość *Standardów* i najlepszych praktyk oraz przeszkolenie z zakresu metodologii oceny jakości; wskazanym jest również posiadanie doświadczenia na stanowisku kierowniczym w audycie wewnętrznym lub stanowisku doradczym w wymiarze co najmniej 3 lat; istotnym jest podkreślenie, że powyższe wymagania odnoszą się do zespołu oceniającego jako całości; kwalifikacje oraz zakres oceny zewnętrznej powinny uwzględniać wielkość, złożoność, działalność podstawową organizacji oraz związane z tym problemy techniczne;
- c) niezależność od organizacji oraz wszelkich podmiotów powiązanych z nią funkcjonalnie, jak i organizacyjnie;
- d) brak jakichkolwiek zobowiązań i interesów, zarówno w samej organizacji, jak i w odniesieniu do personelu; występowanie rzeczywistego lub nawet potencjalnego konfliktu interesów poddaje w wątpliwość obiektywizm oceniających;

3.3. Warianty oceny zewnętrznej

Istnieją trzy akceptowane metody przeprowadzenia zewnętrznej oceny jakości, niezależnie od rodzaju działalności organizacji, wielkości i złożoności działalności audytu wewnętrznego:

- ocena niezależnego zespołu, w którą jest zaangażowany zespół spoza organizacji pod kierownictwem wykwalifikowanego i doświadczonego zawodowego audytora;
- samoocena audytu wewnętrznego z niezależną walidacją, wykonana przez wykwalifikowaną i niezależną osobę lub zespół;

– przegląd partnerski.

Dla właściwego zaangażowania kierownictwa oraz komitetu audytu ZAW powinien w pełni wyjaśnić korzyści płynące z niezależnego przeglądu działalności audytu wewnętrznego, a także różnice w różnych podejściach do oceny oraz przedstawić opcję najbardziej odpowiednią dla organizacji.

3.3.1. Ocena zewnętrzna dokonana przez niezależny zespół

To podejście przewiduje przeprowadzenie oceny przez wykwalifikowany i niezależny zespół, od którego członków wymagana jest gruntowna wiedza z zakresu *Standardów*, metodologii oceny oraz najlepszych praktyk audytu wewnętrznego. Zespół oceniający pracuje na miejscu, w siedzibie jednostki ocenianego audytu wewnętrznego, przeprowadzając rozmowy, badania, sporządzając zestawienia i analizy porównawcze (benchmarking) oraz przeglądy dokumentacji roboczej. Wyniki przeprowadzonej oceny są przekazywane ZAW oraz bezpośrednio odpowiednim członkom kierownictwa oraz właściwemu komitetowi audytu. Informacja o wynikach wskazuje na zgodność lub brak zgodności działalności audytu wewnętrznego ze *Standardami* oraz zawiera zalecenia przeprowadzenia możliwych usprawnień. Do sprawozdania z oceny załącza się również opracowany przez ZAW pisemny plan działań, określający harmonogram wdrożenia zaleceń.

3.3.2. Walidacja samooceny

Walidacja samooceny dokonywana jest przez niezależną i kompetentną osobę lub zespół, która zatwierdza prawidłowość przeprowadzenia samooceny i uzyskanych dzięki niej wyników. Oprócz badania samooceny, walidator potwierdza niektóre z czynności wykonanych przez zespół samooceny, odbywa wizytę na miejscu, gdzie rozmawia także z członkami wyższego kierownictwa. Kończącym efektem oceny zewnętrznej z niezależną walidacją jest zatwierdzenie sprawozdania ZAW dotyczącego zgodności audytu wewnętrznego ze *Standardami* lub sporządzanie osobnego raportu wyszczególniającego wykryte rozbieżności.

3.3.3. Przegląd partnerski

Dobre praktyki dopuszczają możliwość przeprowadzenia niezależnej oceny zewnętrznej w ramach tzw. przeglądów partnerskich. Podstawą przeprowadzenia oceny drogą przeglądu 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.

3.3.4. Porównanie wariantów oceny zewnętrznej

Podstawowa różnica pomiędzy dwoma powyższymi sposobami przeprowadzania oceny zewnętrznej dotyczy zakresu przeprowadzonego badania. Zakres walidacji wyznaczony jest

zakresem wcześniej przeprowadzonej samooceny, dlatego w porównaniu z oceną zewnętrzną dokonywaną na miejscu jest on najczęściej węższy. Obszary, których najczęściej nie obejmuje walidacja samooceny to m.in. benchmarking, stosowanie dobrych praktyk i doradztwo w tym zakresie. Występują ponadto pewnie różnice w stosowanej metodologii oceny oraz w warsztacie narzędziowym. Do ustalenia stanu faktycznego walidator rzadziej wykorzysta np. rozmowy z kierownictwem jednostki, obejmujące także sondy wśród kierowników komórek audytowanych. W porównaniu z oceną zewnętrznego zespołu zlecenie niezależnej walidacji angażuje zwykle mniejsze środki z budżetu, jednak przeprowadzenie rzetelnej samooceny wymaga od pracowników komórki audytu wewnętrznego znacznie większego nakładu pracy własnej. Kompromisowym rozwiązaniem wydaje się być przeprowadzenie oceny drogą przeglądu partnerskiego. Dla wielu komórek audytu wewnętrznego taka forma współpracy może być wartościowym źródłem informacji, nie tylko w następstwie przeprowadzonej oceny, ale również w wyniku wymiany doświadczeń z zakresu stosowania dobrych praktyk. Jedynym znaczącym utrudnieniem przy przeglądzie partnerskim jest właściwe zawarcie porozumienia na zasadach nie poddających w wątpliwość, że przeprowadzona ocena zewnętrzna spełniła wymóg niezależności.

4. Wyniki PZPJ

4.1. Przekazywanie wyników

Dobre praktyki audytu wewnętrznego wskazują, że zarządzający audytem wewnętrznym powinien przynajmniej raz do roku przekazać kierownictwu jednostki oraz odpowiedniemu komitetowi audytu informacje o wszystkich działaniach podjętych w ramach obowiązującego PZPJ. Informacja musi obejmować wyniki ocen wewnętrznych i zewnętrznych oraz odpowiednie plany działań naprawczych. ZAW musi z kolei na bieżąco informować o wykrytych przypadkach braku zgodności działalności audytu wewnętrznego ze *Standardami*, *Definicją* oraz *Kodeksem etyki*, które w jakikolwiek sposób wpływają na zakres działań audytu wewnętrznego (*Standard 1322*).

4.2. Działania monitorujące

Do obowiązku zarządzającego audytem wewnętrznym należy wdrożenie odpowiednich działań monitorujących w celu zapewnienia, że zalecenia zawarte w sprawozdaniu z oceny programu zapewnienia i poprawy jakości oraz działania określone na ich podstawie zostaną wdrożone w rozsądnym terminie. Informacje o podjętych działaniach naprawczych muszą być udokumentowane, a następnie przekazane kierownikowi jednostki oraz komitetowi audytu.

4.3. Użycie formuły (Standard 1321)

Użycie formuły „zgodny z *Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*” wymaga uzyskania wyników programu zapewnienia i poprawy jakości dających racjonalne zapewnienie, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie ze *Standardami, Definicją* oraz *Kodeksem etyki*. *Standardy* wyraźnie wskazują, że wyniki muszą pochodzić zarówno z przeprowadzonych ocen wewnętrznych, jak i z oceny zewnętrznej. Jest to wymóg kategoriowy, bez przeprowadzonej w ciągu pięciu lat oceny zewnętrznej nie jest bowiem możliwe użycie powyższej formuły. Deklaracja zgodności wymaga także przeprowadzenia wszystkich zalecanych wcześniej usprawnień w celu usunięcia wykrytych w toku wcześniejszych ocen znaczących niezgodności. W takim przypadku audyt wewnętrzny musi posiadać odpowiednią dokumentację, potwierdzającą przeprowadzenie zalecanych działań. Przed zastosowaniem formuły zalecane jest ponadto uzyskanie potwierdzenia wykonania zaleceń u osób, które wykryły niezgodności w trakcie przeprowadzanych uprzednio ocen.

Podkreślenia wymaga tutaj fakt, że na użycie formuły wpływ mają przede wszystkim wyniki przeprowadzonych ocen, realizowanych w ramach ustalonego PZPJ. Pojedynczy przypadek niezgodności, który pojawił się przy realizacji zadania audytowego nie wpływa na generalną ocenę audytu, o ile został on wykryty jeszcze w trakcie realizacji zadania, a informacja o nim została zawarta w wynikach.

4.4. Wartość dodana audytu wewnętrznego

Jednym z podstawowych celów działań podejmowanych w ramach Programu jest ocena audytu wewnętrznego pod kątem uzyskanej wartości dodanej dla organizacji i usprawnienia jej działalności operacyjnej. W tym przypadku podstawowym kryterium są oczekiwania kluczowych interesariuszy audytu, wyrażone poprzez cele strategiczne organizacji oraz przyjęte wartości. Właściwie sformułowany PZPJ powinien zatem zawierać elementy, które umożliwiają ocenę stopnia zrozumienia oczekiwań interesariuszy przez audytorów wewnętrznych oraz określić poziom przełożenia ich na realizację konkretnych działań. Przy opracowywaniu odpowiednich elementów Programu podstawowym problemem jest ustalenie sposobu pomiaru wartości i adekwatności działalności audytu wewnętrznego. Do przykładowych mierników, określających odbiór usług audytu wewnętrznego przez interesariuszy możemy zaliczyć:

- badanie poziomu satysfakcji klientów (ankiety poaudytowe);
- ilość wniosków kierownictwa o pomoc lub wsparcie przy zarządzaniu procesami ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem lub kontroli (świadczenie usług doradczych, sugestie do planu, itp.);

- ocena stopnia wdrożenia dobrych praktyk i nowatorskich rozwiązań i procedur w zakresie zarządzania komórką audytu wewnętrznego (np. kluczowe obszary procesu w Modelu IA – CM);
- ilość zaakceptowanych zaleceń przez kierownictwo w stosunku do ilości wydanych zaleceń, bądź ilość wdrożonych zaleceń w stosunku do zaleceń zaakceptowanych.

Przykładowy formularz, który może być pomocny w bieżącej analizie wskaźników działalności, został zamieszczony w Załączniku 3². Praktyczne użycie formularza powinno zostać jednak poprzedzone analizą przykładowych mierników pod kątem przydatności w warunkach działalności konkretnej komórki audytu wewnętrznego.

5. Doświadczenia IIA oraz dobre praktyki

Na prośbę poszczególnych komórek audytu wewnętrznego, Instytut Audytorów Wewnętrznych od 18 lat przeprowadza na świecie zewnętrzne oceny programów zapewnienia i poprawy jakości. Poniżej przedstawiono zbiór wybranych dobrych praktyk wykorzystywanych przez zespoły Instytutu podczas ocen zewnętrznych. Znajdują się tutaj także niektóre obserwacje i rekomendacje zespołów Instytutu w podziale na obserwacje i rekomendacje odnoszące się do dobrych praktyk oraz w odniesieniu do *Standardów*. Doświadczenia pochodzące z działalności wysoko zaawansowanych komórek audytu wewnętrznego zostały również ujęte w wykazie *Ośmiu Atrybutów Skutecznego Audytu Wewnętrznego*³, które znajdują się w Załączniku 4 niniejszego opracowania. Obserwacje te mogą być cenne dla audytorów przy przygotowywaniu własnych programów zapewnienia i poprawy jakości oraz w trakcie przeprowadzania samooceny. Konieczność uwzględnienia poniższych wskazówek potwierdzają także doświadczenia Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów, którego pracownicy przeprowadzają oceny audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych⁴. Zamieszczone poniżej uwagi dotyczą zatem problemów najczęściej spotykanych przy opracowywaniu i realizacji elementów i działań w ramach PZPJ.

5.1. Dobre praktyki

- 1) Włączenie kierownictwa organizacji w proces analizy ryzyka, zarówno przy rocznej analizie jak i analizie przeprowadzanej w poszczególnych zadaniach audytowych.
- 2) Wykorzystanie „burzy mózgów” podczas etapu planowania zadań oraz opracowywania sprawozdań.

² Na podstawie *Implementing The International Professional Practices Framework. Updated 3rd Edition*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009. Exhibit 7-4, s. 104

³ Ang. *Eight Attributes of a Maximized Internal Audit Function*, Tamże... Exhibit 7-7, s. 107-108.

⁴ Więcej informacji na temat wyników prowadzonych ocen znajduje się w rocznych sprawozdaniach dostępnych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów

- 3) Comiesięczne spotkania z kierownictwem jednostki w celu podniesienia świadomości znaczenia ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem, audytu wewnętrznego oraz słabych i silnych punktów kontroli wewnętrznej.
- 4) Wprowadzenie wewnętrznych narzędzi oceny jakości pracy audytorów po zakończonych zadaniach, do których należy każdorazowa weryfikacja dokumentacji, wewnętrzne/zewnętrzne porównanie z najlepszymi praktykami, ustalenie kryteriów oceny wykonywanych zadań.
- 5) Przedstawianie wyników Programu za pomocą punktowej oceny działalności audytu wewnętrznego.
- 6) Uczestnictwo w organizacjach związanych z audytem wewnętrznym, uczestnictwo audytorów wewnętrznych jako wolontariuszy w zewnętrznych ocenach jakości prowadzonych w formie przeglądów partnerskich.
- 7) Wdrożenie krótkoterminowych i długoterminowych planów rotacji pracowników audytu.
- 8) Przygotowanie broszury opisującej cel, zakres (świadczona usługi), odpowiedzialność oraz korzyści z audytu wewnętrznego dla wszystkich pracowników organizacji –w ramach marketingu swoich działań.
- 9) Przygotowanie i prowadzenie szkoleń dla wszystkich pracowników organizacji, dotyczących znaczenia systemu kontroli oraz audytu wewnętrznego. Szkolenie to nie tylko uświadamia kierownictwu i pracowników o istotności systemu kontroli wewnętrznej, ale również pozwala na wyłonienie spośród uczestników potencjalnych kandydatów do pracy w komórce audytu.
- 10) Świadczenie dla kierownictwa usług doradczych przy wdrażaniu systemu kontroli wewnętrznej.
- 11) Korzystanie z systemów informatycznych wspomagających audyt, zawierających: automatyczne przygotowywanie dokumentów audytu, śledzenie „problemów/kwestii”, czas raportowania, planowanie audytów, zarządzanie personelem, profile ryzyka.
- 12) Utworzenie bazy zaleceń audytorów wewnętrznych i zewnętrznych.

5.2. Obserwacje odnoszące się do dobrych praktyk

- 1) Brak corocznego aktualizowania karty audytu. Karta audytu powinna być okresowo oceniana pod kątem zgodności z obowiązującymi przepisami, *Standardami*, wewnętrznymi procedurami oraz celami i planami/programami organizacji. Dobre praktyki określają, iż ocena taka powinna być wykonywana corocznie, aby karta odzwierciedlała naturę oraz zakres aktualnych zadań audytu wewnętrznego. Proces oceny karty można połączyć z planowaniem rocznym lub roczną analizą ryzyka. Po każdej aktualizacji karta audytu powinna zostać zaakceptowana przez kierownika jednostki.
- 2) Brak formalnych planów doskonalenia zawodowego audytorów oraz rotacji pracowników w ramach organizacji. Plany szkoleniowe nie korespondują z ścieżkami kariery zawodowej. Zarówno plany doskonalenia, jak i wewnętrzna rotacja pozwalają na zdobywanie doświadczenia

z innych obszarów działalności jednostki oraz zapewniają pogłębianie wiedzy audytorów z zakresu zarządzania.

- 3) Brak wzorów dokumentów przygotowywanych przez audytorów. Należy opracować procedury tworzenia dokumentacji w tym: wzory dokumentów, wymogi dotyczące dokumentowania, numerowania oraz nanoszenia odnośników, będących wystarczająco elastyczne, aby mogły być wykorzystywane we wszystkich rodzajach audytów, badań i ocen.
- 4) Brak opracowanych modeli przeprowadzania analizy ryzyka. Określenie oraz wskazanie narzędzi i metod wykorzystywanych w praktyce audytu wewnętrznego powinno dotyczyć wszystkich etapów działalności, a więc także procesu analizy ryzyka podejmowanej podczas programowania zadania. Opracowanie modeli pozwala na zastosowania jednolitego i spójnego podejście w realizacji zadań audytowych, niezależnie od czasu oraz zmian personalnych.
- 5) Nieefektywna komunikacja. Może być rozpatrywana na dwóch płaszczyznach: w ramach komórki audytu oraz z odbiorcami audytu. Należy pamiętać, że ta druga płaszczyzna komunikacji nie będzie dobrze funkcjonować bez bezpośrednich spotkań, które pozwalają na lepsze zrozumienie pracy audytorów przez odbiorców audytu z jednej strony oraz na lepsze poznanie potrzeb odbiorców audytu z drugiej.

5.3. Obserwacje i rekomendacje odnoszące się do Standardów

- 1) Niewystarczająca wiedza audytorów z zakresu zarządzania organizacją oraz technologii informatycznych (*Standard 1210*). Audytorzy powinni posiadać lub zdobyć wiedzę i umiejętności oraz inne kwalifikacje niezbędne do wykonywania swoich obowiązków.
- 2) Brak sformalizowanych programów zapewnienia i poprawy jakości, a także brak w istniejących programach niektórych istotnych elementów, jak np. okresowych ocen audytu wewnętrznego wykonywanych drogą samooceny lub przez osobę z organizacji z odpowiednią wiedzą z zakresu audytu wewnętrznego (*Standard 1300, 1311*). Taka ocena powinna być przeprowadzana przynajmniej raz na rok. Bieżące oceny powinny korzystać z kryteriów oceny działalności audytu, które umożliwiają bieżące monitorowanie, takich jak: cykl audytu, zadowolenie klientów.
- 3) Analiza ryzyka przeprowadzana na potrzeby planowania rocznego nie jest połączona z systemem zarządzania ryzykiem w organizacji (*Standard 2010*). Następstwem powyższego może być brak sprzężenia działalności audytu wewnętrznego z działalnością jednostki. Może to powodować, iż praca audytorów w niewielkim stopniu przekłada się na działalność organizacji. Należy dążyć, aby w proces analizy ryzyka włączać osoby odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem w organizacji (niezależnie od tego czy w organizacji istnieje formalny proces zarządzania ryzykiem czy też nie) i ustalić, jakie cele są dla organizacji najistotniejsze.

- 4) Nie wszystkie istotne ryzyka badanej działalności są uwzględniane w procesie planowania zadania (Standard 2201). Najczęściej problem ten dotyczy ryzyk związanych z funkcjonowaniem systemów informatycznych.
- 5) Brak formalnych procedur audytu wewnętrznego (*Standard 2040*). Ustalenie takich procedur oraz ich spisanie, zwłaszcza w większych komórkach audytu wewnętrznego, pozwala na skupienie się na realizacji konkretnych zadań. Procedury mają przede wszystkim służyć lepszemu zarządzaniu komórką audytu wewnętrznego, pełnią również istotną funkcję edukacyjną dla nowych pracowników komórek audytu.
- 6) Brak uwzględnienia przy planowaniu rocznym procesów kształtujących ład organizacyjny (*Standard 2110*). Zgodnie ze *Standardami* audytorzy powinni dokonywać oceny, a tym samym przyczyniać się do usprawniania m.in. procesów kształtujących ład organizacyjny.
- 7) Zdaniem osób dokonujących ocen zewnętrznych jak i odbiorców audytu występują częste opóźnienia w przekazywaniu sprawozdań z zadań audytowych (*Standard 2420*). Sprawozdanie powinno być aktualne i dlatego też czas pomiędzy zakończeniem zadania oraz przekazaniem sprawozdania powinien być możliwie jak najkrótszy.

6. Źródła

Niniejsze wytyczne zostały opracowane na podstawie materiałów IIA, dostępnych także na stronach internetowych:

- *Profesjonalizm w praktyce. Zewnętrzne oceny jakości (Professionalism In Practice. External quality assessments)*.⁵
- *Program zapewnienia i poprawy jakości – informacje podstawowe (Quality Assurance and Improvement Program – General)*.⁶
- *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Poradniki*. Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, 2011 r.
- *Wdrożenie Międzynarodowych Ramowych Zasad Praktyki Zawodowej. Edycja trzecia, uaktualniona. (Implementing The International Professional Practices Framework. Updated 3rd Edition)*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009.

⁵ www.theiia.org/download.cfm?file=89205

⁶ www.theiia.org/download.cfm?file=66960

Załącznik 1 do Wytycznych w sprawie programu zapewnienia i poprawy jakości

Lista kontrolna realizacji zadania zgodnie ze *Standardami*

Zadanie:

Audytor prowadzący:

Okres realizacji:

Działanie	Dokument potwierdzający	Uwagi/Podpis nadzorującego zadanie
Planowanie		
1. Podczas planowania zadania zostały uwzględnione następujące elementy:		
• Cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności.		
• Istotne ryzyka dotyczące działalności, 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. Ryzyka powiązane z działalnością zostały zidentyfikowane i poddane ocenie. Wyniki oceny zostały odzwierciedlone w celach zadania.		
3. Podczas określania celów zadania zostało uwzględnione prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw, niezgodności i innych zagrożeń.		
4. Ustalając zakres zadania zostały uwzględnione powiązane 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 zgodne są 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.		

Załącznik 2 do Wytycznych w sprawie programu zapewnienia i poprawy jakości

Lista kontrolna działalności audytu wewnętrznego zgodnie ze *Standardami*

1000

Cel, uprawnienia i odpowiedzialność

Cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego muszą być formalnie określone w karcie audytu wewnętrznego.

- Czy cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego zostały formalnie określone w karcie audytu wewnętrznego?
- Czy dokonany został ostatnio przegląd karty audytu wewnętrznego i czy karta została przedstawiona do akceptacji kierownictwu wyższego szczebla i komitetowi audytu?
- Czy w karcie audytu wewnętrznego został zapisany obowiązek stosowania *Definicji audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki i Standardów*?
- Czy *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki i Standardy* zostały omówione z kierownictwem wyższego szczebla i komitetem audytu?
- Czy w karcie audytu wewnętrznego został określony charakter usług doradczych oferowanych przez audyt wewnętrzny?
- Czy w karcie audytu wewnętrznego został wyszczególniony charakter funkcjonalnej podległości służbowej audytu wewnętrznego wobec komitetu audytu w taki sposób, że komitet audytu:
 - Zatwierdza kartę audytu wewnętrznego?
 - Zatwierdza oparty na analizie ryzyka plan audytu wewnętrznego?
 - Otrzymuje informacje od ZAW na temat działalności audytu wewnętrznego w związku z realizacją planu oraz innymi sprawami?
 - Zatwierdza decyzje odnośnie zatrudnienia lub zwolnienia ZAW?
 - Czyni odpowiednie zapytania w stosunku do kierownictwa lub ZAW w celu ustalenia, czy zaistniała okoliczność niewłaściwego zakresu zadania lub ograniczenia zasobów?

1100

Niezależność i obiektywizm

Audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni obiektywni.

- Czy audyt wewnętrzny podlega odpowiedniemu szczeblowi zarządzania w organizacji?
- Czy ZAW komunikuje się i współpracuje bezpośrednio z komitetem audytu?
- Czy audyt wewnętrzny jest wolny od ingerencji?
- Czy przyjęte zasady sprzyjają postawie obiektywizmu?
- Czy jest corocznie potwierdzana niezależność audytu wewnętrznego wobec komitetu audytu?

1200

Biegłość i należyta staranność zawodowa

Zadania muszą być wykonywane z biegłością i należytą starannością zawodową.

- Czy zespół audytu wewnętrznego wykazuje się biegłością?
- Czy posiadana wiedza jest wystarczająca do oszacowania ryzyka oszustwa?

- Czy wiedza z zakresu wykorzystania technologii informatycznych jest adekwatna do potrzeb wynikających z działalności audytu wewnętrznego?
- Czy w uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny poszukuje koniecznego wsparcia merytorycznego (np. usługi rzeczoznawcy)?
- Czy przyjęte zasady sprzyjają należytej staranności zawodowej?
- Czy w działalności audytu wewnętrznego wykorzystywane są narzędzia informatyczne?
- Czy szkolenia członków zespołu audytu wewnętrznego są adekwatne?

1300

Program zapewnienia i poprawy jakości

ZAW musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego.

- Czy jest prowadzony bieżący monitoring działalności audytu wewnętrznego?
- Czy są prowadzone okresowe przeglądy wewnętrzne działalności audytu wewnętrznego?
- Czy w ciągu ostatnio 5 lat została przeprowadzona przynajmniej jedna ocena zewnętrzna?
- Czy wyniki PZPJ są przekazywane kierownictwu wyższego szczebla i komitetowi audytu?

2000

Zarządzanie audytem wewnętrznym

ZAW musi skutecznie zarządzać audytem wewnętrznym, tak aby zapewnić przysporzenie organizacji wartości dodanej.

- Czy zostały ustanowione zasady i procedury działalności audytu wewnętrznego?
- Czy jest prowadzona całościowa, roczna analiza ryzyka?
- Czy roczny plan audytu wewnętrznego jest oparty na rocznej analizie ryzyka?
- Czy roczny plan audytu wewnętrznego został zatwierdzony przez komitet audytu?
- Czy podczas planowania ZAW uwzględniał oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla, komitetu audytu oraz innych interesariuszy, obejmujących stopień oczekiwanego zapewnienia?
- Czy ZAW koordynuje działania z innymi wykonawcami usług zapewniających i doradczych?
- Czy ZAW informuje kierownictwo wyższego szczebla oraz komitet audytu o wymaganych w działalności audytu wewnętrznego zasobach i pojawiających się w tym obszarze ograniczeniach?

2100

Charakter pracy

Stosując systematyczne i uporządkowane podejście, audyt wewnętrzny musi dokonywać oceny i przyczyniać się do usprawnienia procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli.

- Czy audyt wewnętrzny ocenia procesy kształtujące ład organizacyjny?
- Czy działalność audytu wewnętrznego przyczynia się do realizacji następujących celów:
 - Promowanie odpowiednich zasad etyki i wartości w organizacji?
 - Zapewnienie skutecznego zarządzania efektywnością działań organizacji i odpowiedzialności za wyniki?
 - Przekazywanie informacji o ryzykach i kontroli do odpowiednich obszarów organizacji?
 - Usprawnienie obiegu informacji pomiędzy radą, audytorami zewnętrznymi i wewnętrznymi oraz kierownictwem?

- Czy audyt wewnętrzny ocenia skuteczność procesów zarządzania ryzykiem w organizacji?
- Czy audyt wewnętrzny przyczynia się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem?
- Czy audyt wewnętrzny ocenia ryzyko wystąpienia oszustwa i sposób zarządzania tym ryzykiem w organizacji?
- Czy audyt wewnętrzny wspiera organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontroli w zakresie:
 - Wiarygodności i rzetelności informacji finansowych i operacyjnych?
 - Skuteczności i wydajności działalności operacyjnej?
 - Ochrony aktywów?
 - Zgodności z prawem, przepisami i umowami?

2200

Planowanie zadania

Audytorzy wewnętrzni muszą opracować i udokumentować plan (program) każdego zadania, obejmujący cele i zakres zadania, czas potrzebny do jego realizacji oraz niezbędne zasoby.

- Czy dla każdego zadania audytowego został opracowany program zadania?
- Czy w trakcie planowania zadania została przeprowadzona wstępna analiza ryzyka?
- Czy cele zadania wynikają z przeprowadzonej analizy ryzyka obszaru zadania?
- Czy zakres zadania był wystarczający do realizacji celów zadania?
- Czy do realizacji celów zadania zostały przydzielone odpowiednie i wystarczające zasoby?

2300

Wykonanie zadania

Audytorzy wewnętrzni muszą zbierać, analizować, oceniać i dokumentować informacje wystarczające do osiągnięcia celów zadania.

- Czy zadania były odpowiednio nadzorowane?
- Czy audytorzy wewnętrzni zebrali, a następnie poddali analizie i ocenie informacje niezbędne do osiągnięcia celów zadania?
- Czy zebrane informacje były wystarczające, wiarygodne i przydatne do osiągnięcia celów zadania?

2400

Informowanie o wynikach

Audytorzy wewnętrzni muszą informować o wynikach prowadzonych zadań.

- Czy wyniki zadania zostały przekazane kierownictwu?
- Czy przekazane informacje były dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne i dostarczone na czas?
- Czy zostały przedstawione odpowiednie wnioski i opinie na temat realizowanego zadania oraz czy znajdują one potwierdzenie w przekazanych wynikach?
- Czy przekazane informacje były odpowiednio udokumentowane?
- Czy wyniki zadania zostały rozpowszechnione do odpowiednich osób?
- W przypadku wyrażenia przez audytora ogólnej opinii lub wniosków na temat organizacji:
 - Czy było to poparte wiarygodnymi i adekwatnymi informacjami?
- Czy przekazywane informacji oraz sprawozdania zawierały:

- Informacje o ograniczeniu zakresu?
- Zakres zadania oraz czas jego realizacji?
- Uwzględnienie wyników badań i ocen, wykonywanych przez innych usługodawców?
- Użyte kryteria do oceny badanego obszaru?
- Ogólnie wnioski i opinie na temat badanego obszaru?

2500

Monitorowanie postępów

Zarządzający audytem wewnętrznym musi stworzyć i zapewnić działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazywanych kierownictwu.

- Czy zostały ustanowione procesy monitorujące realizację zaleceń audytu wewnętrznego?
- Czy wyniki zadania są ponownie badane po upływie określonego czasu?

2600

Decyzja w sprawie akceptacji ryzyka przez kierownictwo

Jeżeli zdaniem ZAW kierownictwo wyższego szczebla przyjęło poziom ryzyka rezydualnego, który może być nie do zaakceptowania dla organizacji, musi omówić te kwestie z kierownictwem wyższego szczebla. Jeżeli decyzja dotycząca ryzyka rezydualnego nie zostanie zmieniona, ZAW musi przekazać sprawę do decyzji rady.

- Czy zostały ustanowione procesy informowania rady o sprzeczności kierownictwa wobec przedstawionych zaleceń audytu wewnętrznego?

Załącznik 3 do Wytycznych w sprawie programu zapewnienia i poprawy jakości

Tabela pomiaru mierników audytu wewnętrznego

Miernik	Stan bieżący
Przyjęte praktyki zawodowe Strategie organizacyjne i audytu wewnętrznego Prawne umocowanie i inne regulacje	
Potencjał i innowacyjność: Doświadczenie zespołu Ilość godzin szkoleń na członka zespołu Merytoryczna podległość służbowa ZAW Procent osób posiadających certyfikaty	
Rada/Komitet audytu: Badanie poziomu satysfakcji komitetu audytu Opinia komitetu audytu na temat roli AW Ilość ryzyk wskazanych przez komitet audytu	
Działalność audytu wewnętrznego: Znaczenie AW Ukończone a zaplanowane zadania Ilość wprowadzonych usprawnień Ilość znaczących wykryć Suma uzyskanych oszczędności Opracowane techniki zapewnienia jakości Ilość powtórnych wykryć Ilość dni od zakończenia czynności do przekazania sprawozdania	
Kierownictwo i klienci AW: Wyniki badań zadowolenia klientów AW Procent wdrożonych zaleceń Zapotrzebowanie kierownictwa na usługi AW (ilość wniosków) Oczekiwania kierownictwa wobec AW Ilość skarg na działania AW	

Załącznik 4 do Wytycznych w sprawie programu zapewnienia i poprawy jakości

Osiem Atrybutów Skutecznego Audytu Wewnętrznego

A. Przysporzenie wartości dodanej zgodnie z oczekiwaniami interesariuszy.

1. Włączenie interesariuszy w proces określania celów i potrzeb.
2. Opracowanie i aktualizowanie karty, która definiuje uprawnienia audytu wewnętrznego.
3. Określenie zakresu działalności audytu wewnętrznego.
4. Powiązanie karty audytu wewnętrznego z dokumentami szczegółowo określającymi strategię organizacji.
5. Opracowanie strategii procesu ciągłego usprawniania działalności audytu wewnętrznego.
6. Użycie odpowiednich formularzy i mierników zadaniowych w celu uzyskania bieżącego zapewnienia.

B. Nakierowanie na krytyczne ryzyka i problemy operacyjne.

1. Koncentracja na krytycznych ryzykach i problemach operacyjnych przy użyciu metody indukcyjnej (od ogółu do szczegółu).
2. Wdrożenie formalnej struktury analizy ryzyka.
3. Identyfikacja wszystkich kluczowych ryzyk w działalności organizacji.
4. Określenie roli audytu wewnętrznego w procesie zarządzania ryzykiem w organizacji, w tym udział audytu wewnętrznego we wzmacnianiu i usprawnianiu tego procesu.
5. Tworzenie i aktualizowanie opartych na analizie ryzyka planów audytu.
6. Przydział zasobów zgodnie z krytycznymi oraz strategicznymi potrzebami.

C. Zaangażowanie interesariuszy oraz innych dostawców usług w określaniu oczekiwań wobec audytu wewnętrznego.

1. Zbudowanie relacji pomiędzy kluczowymi interesariuszami oraz dostosowanie ich do hierarchii służbowej w organizacji.
2. Umieszczenie audytu wewnętrznego jako efektywnie zarządzanego partnera zawodowego (*an efficiently managed business partner*).
3. Określenie roli audytu wewnętrznego wobec ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem oraz służb realizujących zadania zapewniające.
4. Dostarczanie wnikliwych, znaczących i konstruktywnych informacji i sprawozdań.

D. Badanie efektywności.

1. Określenie właściwego składu personelu oraz współczynnika osób na stanowisku kierowniczym.
2. Zastosowanie procesów decentralizacji struktury zarządzania (tzw. Wyszczuplenie; z ang. *lean processes*) oraz procesów zgodności przy realizacji zadań audytowych w zakresie całej organizacji.
3. Zastosowanie technologii na poziomie strategicznym w celu podniesienia skuteczności oraz uzyskania zwrotu z dokonanych inwestycji.
4. Określenie odpowiedniego doboru usług audytowych (użycie własnych zasobów lub zaangażowanie zewnętrznych wykonawców).
5. Rozszerzanie potencjału zespołu audytu, łącznie z zewnętrznymi dostawcami usług.
6. Określanie, a następnie monitorowanie realizacji konkretnych mierników wykonalności.

E. Dostosowanie modelu kompetencyjnego audytu wewnętrznego do realizowanych zadań.

1. Określenie pożądanych umiejętności i doświadczenia zawodowego dla zespołu audytu wewnętrznego i ewentualnych dostawców zewnętrznych.

2. Ustanowienie formalnych programów szkoleń zgodnie z przyjętym modelem kompetencyjnym.
3. Ustanowienie wyraźnie zdefiniowanych ścieżek kariery.
4. Promowanie rozwoju zawodowego audytorów w ramach ustanowionego systemu zarządzania wydajnością.
5. Wykorzystanie programu rotacji pracowników do rozwoju kierowniczych umiejętności.
6. Wybór strategii zarządzania zasobami w kontekście zwiększania umiejętności, kompetencji i możliwości zakresu działalności audytu wewnętrznego.

F. Stworzenie odpowiedniej kultury obsługi klienta.

1. Zapewnienie szkoleń i rozwoju w zakresie miękkich umiejętności.
2. Zatrudnianie audytorów posiadających odpowiednie doświadczenie zawodowe.
3. Stworzenie otoczenia sprzyjającego postawie niezależnej, obiektywnej oraz nastawionej na przysporzenie wartości dodanej.
4. Zaliczenie umiejętności interpersonalnych do niezbędnych kompetencji pracowników audytu wewnętrznego.
5. Informowanie o wartości dodanej uzyskiwanej dzięki działalności audytu wewnętrznego.
6. Użycie formalnych mechanizmów do pomiaru poziomu satysfakcji interesariuszy i odbiorców audytu.

G. Promowanie procesów innowacyjności i poprawy jakości.

1. Przestrzeganie *Standardów IIA*.
2. Ustanowienie spójnego systemu zapewnienia i poprawy jakości.
3. Promowanie kultury innowacyjności oraz procesów usprawniania.
4. Zastosowanie polityki jakości i procesów „wyszczuplania” w zarządzaniu audytem wewnętrznym.
5. Ustanowienie zasad, procedur oraz technologii w celu stworzenia możliwości do zarządzania wiedzą.
6. Wdrożenie sprawnego systemu bieżącej oceny jakości audytu wewnętrznego.

H. Skuteczne zastosowanie technologii.

1. Wdrożenie platformy skuteczności i wydajności w zarządzaniu audytem wewnętrznym.
2. Wykorzystanie danych analitycznych oraz techniki biznesowych w celu zapewnienia realizacji misji audytu wewnętrznego.
3. Użycie zautomatyzowanego oprogramowania monitorującego.
4. Zastosowanie techniki planowania zasobami przedsiębiorstwa (ERP) w celu wsparcia działalności audytu wewnętrznego.
5. Użycie zasobów audytu wewnętrznego jako źródła wiedzy na temat ryzyk, kontroli oraz dobrych praktyk.
6. Zespolenie technik audytu wewnętrznego z procesami ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem oraz innymi narzędziami badania zgodności.