

Audyt efektywnościowy METODYKA

[PROPOZYCJA]

1 grudnia 2008 r.

„WSZELKIE INFORMACJE ZAWARTE W NINIEJSZYM DOKUMENCIE SĄ CHRONIONE PRAWEM AUTORSKIM.

NINIEJSZY DOKUMENT ZOSTAŁ SPORZĄDZONY DLA CELÓW MINISTERSTWA FINANSÓW, A DELOITTE NIE ODPOWIADA ZA JEGO ADEKWATNOŚĆ, PRZYDATNOŚĆ, MOŻLIWOŚĆ ZASTOSOWANIA CZY SPEŁNIENIE JAKICHKOLWIEK INNYCH CECH, DLA CELÓW PODMIOTÓW TRZECICH.

DELOITTE NIE PONOSI ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA UDOSTĘPNIENIE NINIEJSZEGO DOKUMENTU OSOBOM TRZECIM, KORZYSTANIE Z NINIEJSZEGO DOKUMENTU PRZÉZ OSOBY TRZECIE LUB DECYZJE PODJĘTE NA JEGO PODSTAWIE, ZA SKUTKI TAKIEGO UDOSTĘPNIENIA, KORZYSTANIA CZY DECYZJI – ANI WZGLĘDEM TYCH OSÓB TRZECICH, ANI WOBEC MINISTERSTWA FINANSÓW.”.

Spis treści

1. Wprowadzenie	4
2. Definicja	6
3. Standardy realizacji audytu efektywnościowego.....	7
4. Typy audytu efektywnościowego	9
5. Rola i zadania uczestników procesu	13
6. Planowanie zadania audytowego	15
7. Realizacja zadania audytowego.....	32
8. Sprawozdanie z wykonania audytu.....	43
9. Monitorowanie wyników audytu	49

1. Wprowadzenie

- 1.1. Efektywność, wydajność, gospodarność to pojęcia, które w coraz większym stopniu oddziałują na sposób dokonywania oceny funkcjonowania sektora finansów publicznych oraz sposób myślenia na temat działań realizowanych przez poszczególne jednostki sektora finansów publicznych (zwane dalej „jednostkami”). Zagadnienia te stają się kluczowe ze względu na potrzebę dbałości o interes obywateli, interes podatników, jak również postulaty dotyczące funkcjonowania sektora finansów publicznych formułowane przez instytucje Unii Europejskiej czy dobre praktyki ukształtowane w niektórych wysoko rozwiniętych krajach.
- 1.2. Ewolucja podejścia do sposobu patrzenia i dokonywania oceny działań czy jednostek, wpływa również na kierunek rozwoju funkcji audytu wewnętrznego w tym sektorze. Oznacza bowiem konieczność ukierunkowania realizowanych zadań audytowych nie tylko na kwestie zgodności z przepisami prawa czy też uregulowaniami wewnętrznymi, ale również – może nawet przede wszystkim – na kwestie efektywności aktywności realizowanej w ramach sektora.
- 1.3. Wagę tych zagadnień podkreśla również ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, której Art. 48 stanowi m.in. o badaniu, realizowanym przez audytorów wewnętrznych działających w ramach sektora finansów publicznych, które dostarcza kierownikowi jednostki obiektywnej i niezależnej oceny efektywności i gospodarności działań podejmowanych w ramach ustanowionego w niej systemu zarządzania i kontroli.
- 1.4. Celem podkreślenia wagi i położenia większego nacisku na zagadnienie efektywności i gospodarności podejmowanych działań, przygotowano niniejsze opracowanie metodyczne odnoszące się w usystematyzowany i kompleksowy sposób do zadań audytowych o charakterze audytu efektywnościowego.
- 1.5. Dokument ten - stanowiący wskazówkę metodologiczną i nie zastępujący przepisów prawa i standardów audytu wewnętrznego określonych przez Ministra Finansów - został opracowany na podstawie dobrych praktyk w zakresie stosowania audytu ze szczególnym uwzględnieniem efektywności jako kryterium oceny dokonywanej przez audytorów.
- 1.6. Metodyka audytu efektywnościowego – mając na uwadze powyższe - opracowana została na potrzeby komórek audytu wewnętrznego, osób kierujących komórkami audytu wewnętrznego oraz audytorów wewnętrznych bezpośrednio zaangażowanych w realizację zadań audytowych o charakterze audytu efektywnościowego (zwanych dalej „zadaniami audytowymi”). Wyjaśnia ona w sposób ogólny, jak należy planować i realizować zadania audytowe skoncentrowane na kwestii efektywności zarówno w odniesieniu do systemów kontroli wewnętrznej w danej jednostce, jak i efektywności programów czy konkretnych działań. Zawiera ona również wskazówki odnośnie zasad prowadzenia sprawozdawczości z realizacji zadań audytowych oraz zasad monitorowania procesu wdrażania zaleceń sformułowanych w wyniku przeprowadzenia zadania audytowego.
- 1.7. Celem uzupełnienia wskazać należy, że dokument ten opracowany został w oparciu o zestaw standardów odnoszących się do audytu o tym charakterze, które w tej samej lub zbliżonej formie funkcjonują w Kanadzie, USA, instytucjach Unii Europejskiej oraz wybranych krajach rozwiniętych. Każdy standard audytu wewnętrznego sformułowany w ramach niniejszego dokumentu wspierają praktyczne wymagania i wskazówki, którym audytorzy powinni się podporządkować, aby można było realizowane przez nich działania uznać za zgodne ze standardami.

**Sektor finansów
publicznych a efektywność**

**Prezentacja ogólnych
założeń Metodyki**

1.8. Metodyka jest silnie zorientowana na jakość podejmowanych działań audytowych. Dokument ten dostarcza przy tym obszerny obraz wymagań, w zakresie wiedzy, umiejętności i doświadczenia, stawianych przed audytorami wewnętrznymi, zachęcając jednocześnie do szerszego posługiwania się profesjonalnym osądem.

1.9. Dokument ten może zostać wykorzystany w ramach procesu rozwoju praktyk stosowanych w związku z realizacją audytów efektywnościowych. Wiedza i doświadczenie związane z audytem ukierunkowanym na efektywność będzie narastać i ewoluować, podobnie jak niniejszy dokument. Audytorzy wewnętrzni, którzy w trakcie podejmowanych przez siebie działań zdecydują się skierować je na drogę audytu efektywnościowego powinni posługiwać się - stosując niniejszy dokument oraz zawarte w nim wskazówki – profesjonalnym osądem. Wydaje się to niezbędne uwzględniając różnorodność potencjalnych tematów i celów audytu oraz metod gromadzenia i analizy danych.

1.10. Celem Metodyki jest:

- 1.10.1. próba sformułowania wskazówek praktycznych, które pozwolą na ukierunkowanie działań realizowanych w ramach wykonywania funkcji audytu wewnętrznego w większym stopniu na analizę efektywności, wydajności i gospodarności;
- 1.10.2. wsparcie jej użytkowników w procesie osiągania najwyższej jakości w związku z realizacją zadań audytowych i przygotowywaniem raportów z przeprowadzonych audytów;
- 1.10.3. promowanie możliwie najwyższego poziomu profesjonalizmu i kompetencji wśród audytorów wewnętrznych;
- 1.10.4. dostarczenie podstaw do dokonywania pomiaru skuteczności działań podejmowanych przez audytorów wewnętrznych.

1.11. Metodyka obok sformułowania definicji audytu efektywnościowego i istotnych pojęć z nim związanych, wskazuje na typy audytów efektywnościowych czy role poszczególnych osób kreujących funkcję audytu wewnętrznego w jednostce i zaangażowanych w realizację zadań audytowych, zawiera cztery podstawowe rozdziały odnoszące się do:

- 1.11.1. planowania zadań audytowych – przedstawia proces planowania audytu, w tym również odnosi się do analizy przeprowadzanej przed przystąpieniem do realizacji zadania audytowego oraz zagadnienia programu zadania audytowego (dalej „program zadania”);
- 1.11.2. realizacji zadania audytowego – opisuje etap związany z zarządzaniem zadaniem audytowym, przeprowadzaniem czynności audytowych, dokumentowaniem podejmowanych działań;
- 1.11.3. sprawozdawczości – odnosi się do planowania i sporządzania sprawozdania oraz kontroli jakości podejmowanej na tym właśnie etapie prac audytowych;
- 1.11.4. czynności sprawdzającej – wskazuje na zasady obowiązujące w związku z monitoringiem stopnia wdrożenia zaleceń związanych z zasadniczym zadaniem audytowym.

**Cele, którym służy
niniejszy dokument**

**Odniesienie do
szczegółowych kwestii
omówionych w ramach
Metodyki**

2. Definicja

⇒ **Audyt efektywnościowy** jest systematycznym, celowym, zorganizowanym i obiektywnym badaniem działań podejmowanych w ramach sektora finansów publicznych z wykorzystaniem kryterium efektywności, wydajności i gospodarności. Dostarcza on decydom / kierownikom poszczególnych jednostek oceny podejmowanych przez nie działań. Przy czym, gromadzone informacje, spostrzeżenia i zalecenia służą promowaniu odpowiedzialnego, uczciwego i efektywnego sposobu prowadzenia działalności w ramach sektora.

Definicja audytu efektywnościowego

⇒ Audyt efektywnościowy obejmuje swoim zakresem:

- o badanie gospodarności, wydajności, efektywności działań jednostek sektora finansów publicznych; może również odnosić się do zagadnienia oddziaływania na środowisko naturalne wywieranego przez podmioty należące do ww. sektora;
- o szczegółowe procedury realizowane celem dokonania pomiaru i sformułowania efektywności, wydajności, gospodarności działań;
- o działania służące ochronie mienia publicznego;
- o zgodność z kierunkiem działań oczekiwanym przez kierowników poszczególnych jednostek funkcjonujących w obszarze sektora finansów publicznych oraz interesem publicznym.

Zakres rzeczowy audytu efektywnościowego

⇒ Wysokiej jakości audyt efektywnościowy to taki audyt, który:

- o odbywa się zgodnie z szeroko stosowanymi standardami audytu wewnętrznego – w tym zaprezentowanymi poniżej i opatrzonymi praktycznymi wskazówkami;
- o realizowany jest z uwzględnieniem zakresu zadań powierzonych funkcji audytu wewnętrznego w każdej jednostce;
- o przynoszący wartość dodaną;
- o obiektywny;
- o terminowy;
- o wydajny.

Cechy audytu efektywnościowego

⇒ **Efektywność** (skuteczność) zakłada koncentrację na produktach (zrealizowane usługi), rezultacie lub oddziaływaniu będących wynikiem podjętych działań; w przypadku efektywności kosztowej założeniem jest koncentracja na celu w postaci osiągnięcia / nie przekroczenia przyjętego poziomu ponoszonych kosztów

⇒ **Wydajność** zakłada optymalną relację pomiędzy zaangażowanymi zasobami (ludzkimi, finansowymi) a wytworzonymi produktami (zrealizowanymi usługami) lub osiągniętymi rezultatami.

⇒ **Gospodarność** zakłada osiąganie założonych celów (dostarczenie usług w odpowiednim czasie, ilości i jakości) przy wykorzystaniu minimalnej ilości zasobów (najniższy koszt)

Efektywność, wydajność, gospodarność

3. Standardy realizacji audytu efektywnościowego

Standardy ogólne

- ⇒ Audyt efektywnościowy wykonywany jest zgodnie z przepisami krajowymi w zakresie audytu wewnętrznego, Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, standardami audytu wewnętrznego przyjętymi w danej komórce audytu wewnętrznego, jak również standardami i wskazaniem audytu wewnętrznego zdefiniowanymi w niniejszej Metodocy.

Standardy ogólne

Standardy realizacji audytu

- ⇒ Zespół audytowy musi działać z należytą starannością.
- ⇒ Zespół audytowy musi składać się z osób, które są obiektywne i niezależne.
- ⇒ Zespół audytowy musi kolektywnie dysponować wiedzą na temat przedmiotu audytu oraz doświadczeniem audytowym niezbędnym do spełnienia wymagań związanych z realizacją określonego zadania audytowego.
- ⇒ Zespół audytowy musi funkcjonować w sposób dający zapewnienie sprawowania we właściwy sposób nadzoru nad wszystkimi jego członkami.
- ⇒ Zespół audytowy musi starać się pozyskać opinie kierownika jednostki na temat zagadnień krytycznych, związanych z realizowanym zadaniem audytowym.
- ⇒ Zespół audytowy musi przeprowadzić konsultacje i zasięgnąć porady, które będą wystarczające i odpowiednie w związku z realizowanym zadaniem audytowym.
- ⇒ Zespół audytowy musi prowadzić odpowiednią dokumentację z realizacji zadania audytowego.
- ⇒ Zespół audytowy musi w wyniku przeprowadzonego zadania audytowego opracować i przekazać jasną, przekonywującą i efektywną informację będącą wynikiem audytu.

Standardy realizacji audytu

Standardy w zakresie czynności sprawdzających

- ⇒ Audyty muszą mieć jasno zdefiniowane cele, w odniesieniu do których można będzie formułować konkluzje.
- ⇒ Audyty muszą mieć precyzyjnie zdefiniowany zakres, który obejmuje zakres przedmiotowy i podmiotowy.
- ⇒ Audyty muszą odnosić się do danego przedmiotu kierując się jego znaczeniem dla danej jednostki, poziomem ryzyka, istotnością oraz praktyczną możliwością objęcia zakresem zadania audytowego.
- ⇒ Audyt musi opierać się na odpowiednio sformułowanych kryteriach, które ukierunkowują zadanie audytowe i dostarczają podstaw dla formułowania spostrzeżeń.
- ⇒ Audyt musi prowadzić do zgromadzenia niezbędnych i wystarczających dowodów, odnoszących się do przyjętych kryteriów, które pozwolą na sformułowanie spostrzeżeń.
- ⇒ Audyt musi być realizowany w sposób pozwalający na dokonanie obiektywnej oceny zebranych dowodów, aby - mając na uwadze przyjęte kryteria - sformułować wnioski.

Standardy w zakresie czynności sprawdzających

- ⇒ Audyt musi prowadzić do sformułowania niezbędnych i wystarczających spostrzeżeń, tak aby stanowiły one podstawę do przedstawienia wniosków powiązanych z celami zadania audytowego.
- ⇒ Audyt musi prowadzić do sformułowania zaleceń, które umożliwią podjęcie niezbędnych działań naprawczych w sytuacji, gdy zaraportowane zostały nieprawidłowości.
- ⇒ Audyt musi zakończyć się przygotowaniem raportu.

Standardy raportowania

Standardy raportowania

- ⇒ Każde zadanie audytowe musi prowadzić do przygotowania raportu, który w przejrzysty sposób komunikuje jego odbiorcom:
 - o cele i charakter audytu, okres objęty audytem, zakres audytu, włączając w to ewentualne ograniczenia;
 - o profesjonalne standardy audytu wewnętrznego, które znalazły zastosowanie;
 - o opis programu, zadania, jednostki, która była audytowana, włączając w to informacje o osobach za nie odpowiedzialnych oraz zakresie ich odpowiedzialności;
 - o wykorzystane kryteria i wszelkie sytuacje braku zgodności pomiędzy audytorami a kierownikiem jednostki dotyczące odpowiedniości zastosowanych kryteriów;
 - o poczynione spostrzeżenia;
 - o zalecenia przygotowane celem właściwego ukierunkowania działań naprawczych;
 - o wnioski odnoszące się do każdego z celów audytu.

Standardy czynności sprawdzających

Standardy dotyczące czynności sprawdzających

- ⇒ Status działań naprawczych dotyczących wszystkich zaleceń i znaczących spostrzeżeń z wcześniej przeprowadzonych zadań audytowych, musi być monitorowany do momentu, w którym dane rozwiązanie nie zostanie wdrożone albo z innych, uzasadnionych względów nie ma już potrzeby jego monitorowania.

4. Typy audytu efektywnościowego

- 4.1. Zadania audytowe ukierunkowane na badanie zagadnienia efektywności, wydajności czy gospodarności działań podejmowanych w ramach sektora finansów publicznych mogą koncentrować się bądź na analizie określonych obszarów działalności czy też poszczególnych działań bądź też badaniu funkcjonowania wybranych jednostek sektora publicznego.
- 4.2. Przyjmując jako podstawę dla wyróżnienia typów audytu efektywnościowego zarówno jego zakres podmiotowy, jak i przedmiotowy, wyodrębnić możemy:
- 4.2.1. audyt funkcjonalny – ukierunkowany na przeprowadzenie badania - w odniesieniu do większości / wszystkich jednostek - wybranego obszaru funkcjonalnego;
 - 4.2.2. audyt sektorowy – skoncentrowany na dokonaniu analizy wybranych / wszystkich obszarów działalności realizowanej przez jednostki funkcjonujące w ramach danego sektora;
 - 4.2.3. audyt jednostki – odnoszący się do wybranej jednostki sektora finansów publicznych i skierowany na dokonanie przeglądu wszystkich aspektów podejmowanych przez nią działań;
 - 4.2.4. audyt obszaru działalności – ukierunkowany na przeprowadzenie badania wybranego rodzaju działań / zadań realizowanych przez daną jednostkę;
 - 4.2.5. audyt zadania – odnoszący się do określonej jednostki, skoncentrowany jednak na analizie określonego zadania zrealizowanego lub realizowanego przez tę jednostkę.

Rodzaje zadań audytowych

Przykładowe zadania audytowe wyodrębnione z uwzględnieniem poszczególnych typów audytu efektywnościowego:

- ⇒ audyt funkcjonalny – audyt efektywności zarządzania zasobami ludzkimi w sektorze finansów publicznych, audyt efektywności działań z zakresu public relations, etc.;
- ⇒ audyt sektorowy – audyt efektywności działań z zakresu wsparcia rolnictwa realizowany przez jednostki odpowiedzialne za tę dziedzinę gospodarki;
- ⇒ audyt jednostki – audyt efektywności działań podejmowanych przez jednostkę odpowiedzialną za nadzór nad spółkami kapitałowymi, kreowania polityki Państwa w zakresie aktywności gospodarczej, zarządzania majątkiem, polityki kadrowej i szkoleniowej, etc.;
- ⇒ audyt obszaru działalności – audyt efektywności działań realizowanych przez jednostkę odpowiedzialną za wydawanie koncesji na eksploatację złóż, etc.;
- ⇒ audyt zadania – audyt efektywności działań podjętych przez jednostkę odpowiedzialną za realizację zadania w zakresie przygotowania i przeprowadzenia egzaminu gimnazjalnego i licealnego w 2007 roku, etc.

Przykładowe tematy zadań audytowych

- 4.3. Niezależnie od tego jak szeroki jest zakres podmiotowy i przedmiotowy realizowanego zadania audytowego, podstawowe kryteria oceny to efektywność, wydajność i gospodarność. Stanowią one bazę realizowanego przeglądu, dokonywanych ustaleń, a także formułowanych wniosków i zaleceń.
- 4.4. Specyfika audytu efektywnościowego nie obliguje do koncentrowania się na zagadnieniach związanych ze zgodnością z przepisami czy prawidłowości sprawowania kontroli nad realizacją danego zadania / procesu. Ciężar audytu skierowany jest natomiast na analizę osiągniętych wyników czy ocenę podjętych działań z punktu widzenia ich efektywności, wydajności czy gospodarności.

Specyfika audytu efektywnościowego

Przykładowo realizując zadanie audytowe nie koncentrujemy się na zgodności działań podejmowanych przez jednostkę audytowaną w zakresie obsługi procesu dotacyjnego z odpowiednimi przepisami prawa czy regulacjami wewnętrznymi (regulaminy, procedury) lecz na stwierdzeniu efektywności działalności dotacyjnej np. w przypadku dotacji udzielanych na aktywizację osób bezrobotnych czy też wydajności rozwiązań procesowych przyjętych w danej jednostce audytowanej.

4.5. Mając na uwadze powyższe wyodrębnić można zadania audytowe - realizowane w ramach szeroko rozumianego audytu efektywnościowego - z uwagi na kryterium, które stanowi podstawę prowadzonych prac. I tak przyjmując jako podstawę kryterium:

Audyty oparte o kryterium efektywności, wydajności lub gospodarności

- 4.5.1. efektywności [dokonujemy przykładowo oceny wyników realizacji programu dotacyjnego; formułując przy tym następujące pytania audytowe: Czy program zrealizował zakładane cele? Jakie są produkty i rezultaty programu zarówno zamierzone, jak i niezamierzone?];
- 4.5.2. wydajności [weryfikujemy wydajność produkcyjną, koszty jednostkowe czy wskaźniki takie jak poziomy wykorzystania zasobów, czas oczekiwania na usługę; formułując przy tym przykładowo następujące pytanie audytowe: Czy podejmowane działania służą maksymalizacji liczby udzielonych dotacji/wydanych decyzji w zestawieniu z ponoszonymi kosztami czy zaangażowanymi zasobami (liczba udzielonych decyzji/dotacji na ilość osobodni przeznaczonych przez pracowników na ich wydanie)?];
- 4.5.3. gospodarności [sprawdzamy zakres w jakim realizując działania powierzone jednostkom zminimalizowano wykorzystywane zasoby (środki finansowe, zasoby kadrowe, wyposażenie, zasoby lokalowe) mając jednocześnie na uwadze potrzebę zapewnienia odpowiedniej jakości realizowanych działań; formułując przy tym następujące pytanie audytowe: Czy poziom zatrudnienia w Agencji jest uzasadniony z punktu widzenia potrzeby obsługi procesu udzielania decyzji środowiskowych?].

4.6. Definiując typy audytów efektywnościowych, wyróżnić można również:

Audyt wykonania zadania i audyt systemu kontroli wewnętrznej

- 4.6.1. audyt wykonania zadania (audyt bezpośrednich rezultatów) – realizowane czynności audytowe ukierunkowane są na sformułowanie oceny na temat rezultatów osiągniętych w wyniku czynności podjętych przez daną jednostkę / dane jednostki w związku z wykonywaniem określonego zadania / realizowanym działaniem;
- 4.6.2. audyt systemu kontroli wewnętrznej – realizowane czynności audytowe skoncentrowane są na przeprowadzeniu badania efektywności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej ustanowionego w danej jednostce, danych jednostkach czy w ramach danego programu.

4.7. Przeprowadzając audyt wykonania zadania (audyt bezpośrednich rezultatów) każdorazowo bierzemy pod uwagę takie czynniki jak wkład (oznaczający zaangażowane zasoby), produkt (oznaczający rzecz materialną lub usługę dostarczaną w wyniku realizacji zadania), rezultat (oznaczający bezpośrednie oraz natychmiastowe efekty wynikające z dostarczenia produktu) oraz oddziaływanie (oznaczające konsekwencje wynikające z realizacji zadania). Mając na uwadze sposób ukierunkowania audytu efektywnościowego, podejmując się realizacji audytu wykonania zadania:

Etapy realizacji audytu wykonania zadania

- 4.7.1. koncentrujemy się w pierwszej kolejności na finalnych efektach zrealizowanego zadania, a więc jego rezultatach i oddziaływaniu;
- 4.7.2. w następnej kolejności – w tym w przypadku stwierdzenia nie osiągnięcia zamierzonego efektu – odnosimy się do kluczowych / poszczególnych czynności podjętych na etapie planowania i realizacji danego zadania;
- 4.7.3. przeprowadzając analizę procesu projektowania i realizacji zadania, odnosimy się do podjętych działań w takim zakresie w jakim jest to uzasadnione celem zidentyfikowania przyczyn, dla których nie udało się osiągnąć zakładanych efektów;
- 4.7.4. należy mieć na uwadze, że przeprowadzenie audytu wykonania zadania odnoszącego się do ww. czynników możliwe jest wówczas, gdy istnieją kryteria czy punkty odniesienia pozwalające na dokonanie oceny zadania z punktu widzenia osiągnięcia bądź też nie osiągnięcia zakładanych efektów.

Przykładem audytu wykonania zadania jest audyt efektów osiągniętych w wyniku działań podjętych przez wyspecjalizowane agendy rządowe w przypadku klęski żywiołowej o dużym zakresie oddziaływania.

Odnosząc się do tego przykładu, czynności audytowe mogłyby koncentrować się na stwierdzeniu czy wszyscy dotknięci bezpośrednio skutkami klęski żywiołowej (powódź, huragan, trzęsienie ziemi, osunięcie się ziemi) otrzymali pomoc, czy pomoc nadeszła we właściwym momencie, a jej skala była wystarczająca dla zabezpieczenia podstawowych potrzeb ww. osób w pierwszym okresie po zaistnieniu danego zdarzenia, jak również czy podjęte działania zostały zauważone i pozytywnie odebrane przez społeczność lokalną oraz pozytywnie przedstawione przez środki masowego przekazu.

Dopiero w przypadku, gdy przeprowadzone badanie wykaże, że część osób dotkniętych przez skutki klęski żywiołowej nie otrzymało wsparcia lub było ono spóźnione zasadnym jest przeprowadzenie dalszych czynności audytowych ukierunkowanych na zidentyfikowanie przyczyn, które doprowadziły do wystąpienia ww. sytuacji.

4.8. Realizując badanie o charakterze audytu systemu kontroli wewnętrznej koncentrujemy się na stwierdzeniu, czy jednostki, których dotyczy audyt, opracowały i wdrożyły system kontroli wewnętrznej, a w jego ramach system zarządzania i monitoringu, który służy osiąganiu celów danej jednostce z uwzględnieniem kryteriów efektywności, wydajności i gospodarności. Podczas badania sprawdzamy:

- 4.8.1. spójność działań podejmowanych przez daną jednostkę / jednostki w zestawieniu z przyjętymi dla nich celami operacyjnymi, a w dalszej kolejności z celami strategicznymi;
- 4.8.2. czy dokonuje się pomiaru stopnia realizacji zakładanych celów (efektywności, w tym efektywności kosztowej), wydajności czy gospodarności działań podejmowanych w tym zakresie;
- 4.8.3. kluczowe elementy składowe systemu kontroli wewnętrznej i sposób ich funkcjonowania;
- 4.8.4. czy w ramach ustanowionego systemu generowane są stosowne, wiarygodne i aktualne informacje (sprawozdania) odnoszące do zagadnienia rozwoju zasobów ludzkich, finansowych i innych, realizowanych działań oraz ich rezultatów, które są zestawiane z przyjętymi celami strategicznymi i operacyjnymi;
- 4.8.5. czy w sytuacji stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie funkcjonowania ww. systemu podejmowane są w sposób adekwatny i bezzwłoczny działania naprawcze ukierunkowane na wprowadzenie zmian w zakresie przyjętych celów operacyjnych, alokacji zasobów i/lub sposobie realizacji podejmowanych dotąd działań (realizowany jest bieżący monitoring służący ocenie efektywności/wydajności funkcjonowania systemu/podejmowanych działań, wskazane są osoby odpowiedzialne za inicjowanie działań ukierunkowanych na wdrożenie działań naprawczych, informacje o podjętych/proponowanych działaniach przekazywane są do kierownika jednostki).

Przykładem audytu systemu kontroli wewnętrznej może być badanie działań podejmowanych przez wybrany urząd regulacyjny. Badanie to mogłoby być ukierunkowane na sprawdzenie efektywności i wydajności realizowanych procesów, w tym w kontekście zasadności ukierunkowania realizowanych działań z punktu widzenia celów strategicznych leżących u podstaw funkcjonowania urzędu.

Przedmiotem analizy mogłyby być kwestie zapewnienia przez ustanowiony w ww. jednostce system kontroli wewnętrznej osiągania pożądanych rezultatów działań realizowanych przez urząd - w tym wydawanych decyzji i projektowanych / wdrażanych przepisów prawa powszechnie obowiązującego – z uwzględnieniem kryterium wydajności. Odnieść można się przy tym do terminowości wydawania decyzji, ustanawiania przepisów, kosztów z tym związanych, kosztów ponoszonych przez adresatów decyzji, kosztów ekspertyz zewnętrznych, kosztów pracowniczych oraz kosztów ogólnych związanych z funkcjonowaniem urzędu.

W ramach audytu analiza powinna odnosić się do sposobu funkcjonowania kluczowych elementów systemu zarządzania i monitoringu, w tym procesu raportowania czy też czynności realizowanych w przypadku stwierdzenia sprzeczności osiągniętych rezultatów z celami strategicznymi (polityką).

4.9. Rozróżnienie na audyt wykonania zadania i audytu systemu kontroli wewnętrznej ma charakter umowny i nie oznacza braku możliwości lub, w niektórych przypadkach, zasadności zrealizowania zadania audytowego, które odnosić będzie się zarówno do kwestii efektywności kosztowej, wydajności czy gospodarności systemu kontroli wewnętrznej, jak i efektywności wybranych działań podjętych przez daną jednostkę. Należy mieć bowiem na uwadze, że fakt osiągnięcia zakładanych efektów (produkt, rezultat, oddziaływanie) nie w każdym przypadku oznacza, że cel ten został osiągnięty przy zachowaniu założonego poziomu kosztów (efektywność kosztowa), z zachowaniem kryterium wydajności czy gospodarności.

Zadania audytowe o charakterze audytu wykonania zadania i audytu systemu kontroli wewnętrznej

5. Rola i zadania uczestników procesu

- 5.1. Z uwagi na specyfikę audytów efektywnościowych oraz ich zróżnicowaną skalę i stopień skomplikowania zarówno pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym nie jest możliwe zdefiniowanie ról wszystkich potencjalnych podmiotów, które mogą być zaangażowane w proces związany z planowaniem i realizacją zadań audytowych.

Funkcjonować może rozwiązanie zakładające ustanowienie w ramach sektora finansów publicznych jednostki odpowiedzialnej za przeprowadzanie audytów efektywnościowych o charakterze przekrojowym w odniesieniu do poszczególnych sektorów, obszarów działalności i funkcji, przy jednoczesnym wykonywaniu audytów efektywnościowych na poziomie i w odniesieniu do poszczególnych jednostek przez utworzone i funkcjonujące w ich ramach komórki audytu wewnętrznego.

- 5.2. Przyjąć można jednocześnie założenie, że niezależnie od miejsca w strukturze sektora finansów publicznych, w którym ulokowana jest funkcja audytu wewnętrznego odpowiedzialna za przeprowadzanie audytów efektywnościowych, każdorazowo przypisać można w sposób precyzyjny zadania:

- 5.2.1. kierującemu komórką audytu wewnętrznego;
- 5.2.2. kierownikowi zadania audytowego;
- 5.2.3. członkom zespołu realizującego zadania audytowe.

- 5.3. Kierujący komórką audytu wewnętrznego odpowiada za funkcjonowanie komórki audytu wewnętrznego, efektywność podejmowanych przez nią działań i zgodność z przyjętymi standardami audytu wewnętrznego oraz zarządzanie całym procesem audytowym. Odnosząc się do specyfiki związanej z realizacją audytu efektywnościowego wskazać należy na następujące zadania, które znaleźć powinny się w gestii kierującego komórką audytu wewnętrznego:

- 5.3.1. planowanie działań realizowanych przez komórkę audytu wewnętrznego – rozumiane jako planowanie roczne - z uwzględnieniem konieczności skoncentrowania się na zagadnieniach / obszarach najistotniejszych z punktu widzenia wyników analizy ryzyka, w tym wagi danego zagadnienia i efektywności, wydajności i/lub gospodarności działań podejmowanych w danym obszarze z punktu widzenia celów / zadań powierzonych danej jednostce;
- 5.3.2. nadzór nad właściwym przebiegiem procesu programowania i realizacji zadań audytowych celem zapewnienia ich optymalizacji i koncentracji na kwestiach kluczowych z punktu widzenia oceny efektywności realizacji zadania czy funkcjonowania systemu;
- 5.3.3. zapewnienie efektywnego funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego;
- 5.3.4. podejmowanie działań ukierunkowanych na rozwój kompetencji i doświadczenia audytorów realizujących audyty efektywnościowe, celem zwiększenia wartości dodanej wynikającej z podejmowanych zadań audytowych;
- 5.3.5. odpowiedzialność za funkcjonowanie procesu zapewnienia jakości podejmowanych działań (szczególnie istotne w kontekście stopnia skomplikowania audytów efektywnościowych).

- 5.4. Kierownik zadania audytowego odpowiada zarówno za prawidłowość i efektywność przebiegu procesu programowania, jak i osiągnięcie założonych celów zadania audytowego, w tym w szczególności wyrażenie, poprawnie udokumentowanej i należycie umotywowanej oceny realizacji zadania / działania / programu czy funkcjonowania systemu z punktu widzenia kryterium efektywności, wydajności lub gospodarności. W tym celu Kierownik zadania audytowego sprawuje bieżącą kontrolę jakości czynności podejmowanych w ramach zadania audytowego, w tym

Główni uczestnicy procesu

Rola kierującego komórką audytu wewnętrznego

Kierownik zadania audytowego

w szczególności koncentruje się na zdefiniowaniu pytań audytowych powiązanych z kryterium będącym podstawą realizowanego zadania i określeniu czynności audytowych (które służyć muszą zweryfikowaniu przedmiotu audytu z punktu widzenia kryterium efektywności, wydajności lub gospodarności), zgodności realizowanego zadania z przyjętymi celami, pytaniami audytowymi, jak również na precyzji i odpowiedniości formułowanych wniosków i zaleceń.

- 5.5. Członkowie zespołu audytowego wykonują w trakcie realizacji zadania audytowego przydzielone im – przez Kierownika zadania audytowego – czynności. Powierzone im obowiązki powinni wykonywać ze starannością wymaganą przez krajowe przepisy w zakresie audytu wewnętrznego, Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, standardy audytu wewnętrznego funkcjonujące w danej jednostce, standardy oraz wskazówki zdefiniowane w ramach niniejszego dokumentu. W szczególności powinni oni realizować wszystkie czynności audytowe z uwzględnieniem celów, które stoją przed audytem efektywnościowym ukierunkowanym na dokonanie oceny zadania / systemu. Członkowie zespołu audytowego powinni mieć na uwadze potrzebę sporządzenia prawidłowo udokumentowanej oceny z punktu widzenia efektywności, wydajności lub gospodarności, w tym dbałości o wiarygodność dowodów audytowych, precyzję w posługiwaniu się przyjętymi kryteriami, etc.

**Członkowie zespołu
audytowego**

6. Planowanie zadania audytowego

- 6.1. Przed przystąpieniem do realizacji czynności audytowych ma miejsce etap planowania zadania audytowego, a jego przebieg ma kluczowe znaczenie zarówno w kontekście konieczności zapewnienia prawidłowego przebiegu zadania audytowego, jak i osiągnięcia celów, którym zadanie audytowe służy.
- 6.2. Etap planowania zadania audytowego ukierunkowany jest na stwierdzenie zasadności i wykonalności (audytowalności) danego zadania audytowego (patrz pkt 6.10.4. poniżej), jak również zdefiniowanie celów audytu efektywnościowego, kryteriów, które będą miały zastosowanie oraz zakresu audytu. W ramach czynności podejmowanych na tym etapie definiuje się także sposób realizacji audytu oraz wskazuje zasoby niezbędne dla zapewnienia osiągnięcia przyjętych celów audytu.

Realizując poszczególne czynności w ramach etapu planowania zadania audytowego warto mieć na uwadze kilka wskazówek praktycznych:

- ⇒ powinno się planować prace w oparciu o analizę obszarów ryzyka, z zachowaniem zasady adekwatności i dokumentować proces planowania czynności, których zrealizowanie jest niezbędne dla zapewnienia zrealizowania celów audytu;
- ⇒ audyt należy planować w sposób, który pozwala na zredukowanie ryzyka związanego z realizacją zadania audytowego do odpowiedniego poziomu dostarczającego audytorom rozsądnego zapewnienia, że uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie aby wspierać poczynione przez audytorów ustalenia i wyciągnięte wnioski;
- ⇒ powinno się ocenić znaczenie audytu i związane z nim ryzyka w kontekście celów audytu poprzez zdobycie zrozumienia:
 - o celów obszaru działalności, który będzie poddany badaniu;
 - o istotnych ryzyk wpływających na realizację ww. celów;
 - o systemu kontroli wewnętrznej i zarządzania, w zakresie w jakim mają związek ze szczegółowymi celami i zakresem audytu;
 - o czynników ryzyka;
 - o wyników poprzednich audytów, które bezpośrednio związane są z celami planowanego zadania audytowego;
 - o uwag potencjalnych odbiorców sprawozdania z audytu.
- ⇒ w trakcie procesu planowania warto mieć również na względzie potrzebę:
 - o zdefiniowania potencjalnych kryteriów niezbędnych do dokonania oceny kwestii będących przedmiotem audytu (określenie na podstawie przepisów prawa, dobrych praktyk, uzgodnień z jednostką audytowaną wskaźników/rozwiązań, które mogą stanowić kryterium);
 - o zidentyfikowania źródeł dowodów audytowych i określenia ilości oraz typy dowodów niezbędnych mając na uwadze znaczenie audytu i ryzyka związane z zadaniem audytowym (analiza ilościowa i szacunek kosztów, ankiety, wywiady, przegląd dokumentów);
 - o dokonania oceny tego czy możliwe jest wykorzystanie pracy innych audytorów i ekspertów celem odniesienia ich do niektórych celów audytu (identyfikacja ewentualnych raportów/opracowań przygotowanych w ramach wcześniej przeprowadzonych zadań audytowych, kontroli realizowanych przez różnego rodzaju instytucje kontrolne, projektów doradczych zrealizowanych przez ekspertów zewnętrznych, etc.);
 - o przypisanie odpowiednio zasobów kadrowych, dysponujących kolektywnie odpowiednim poziomem kompetencji oraz zidentyfikowanie pozostałych zasobów potrzebnych do zrealizowania prac audytowych;
 - o zapewnienie udziału potencjalnych odbiorców sprawozdania z audytu w procesie analizy obszarów ryzyka;
 - o przygotowanie w formie pisemnej programu zadania.

Etap planowania zadania audytowego - ogólne wskazanie praktyczne

Niezależnie od ww. komentarzy o charakterze ogólnym, które mieć należy na uwadze realizując zadania audytowe, we wstępnej fazie planowania audytu efektywnościowego rozważyć należy w szczególności następujące kwestie:

- ⇒ zakres informacji pozyskiwanych w celu oceny efektów związanych z danym obszarem działalności/programem/zadaniem, w tym skalę informacji pozyskiwanych od podmiotów zewnętrznych w stosunku do jednostki poddanej audytowi – kwestia ta jest niezwykle istotna z uwagi na zasadność podjęcia decyzji odnośnie tego czy i w jakim zakresie korzystamy ze wsparcia ze strony podmiotów zewnętrznych (działających na zasadzie kontraktu) przeprowadzających badania wśród dużej grupy podmiotów trzecich (podatnicy, wnioskujący o dotacje, podmioty występujący o wydanie decyzji administracyjnej) ukierunkowane na poznanie ich opinii, doświadczeń, sugestii, ponoszonych kosztów (np. informacje dotyczące jakiego obszaru chcemy zgromadzić na temat procesu składania skarg, jakiej liczby jednostek świadczących usługi miałyby to dotyczyć, jakiej liczby skarżących i w jaki sposób zidentyfikowanych, jak powinny wyglądać szczegółowe pytania, które chcielibyśmy zadać, do jakich instytucji chcielibyśmy zwrócić się dodatkowo z prośbą o opinie, informacje, wyjaśnienia, etc.);
- ⇒ konieczność ustalenia kryterium w oparciu, o które planujemy dokonywać oceny obszaru, zadania czy systemu kontroli wewnętrznej, a mianowicie wskazanie na efektywność, wydajność lub gospodarność – jest to istotne dla właściwego zdefiniowania celu audytu/pytań audytowych, a w dalszej kolejności szczegółowych czynności sprawdzających, które należy wykonać i dowodów, które powinny zostać zgromadzone (np. wskazanie na kryterium efektywność jako podstawę dla sformułowania celu zadania audytowego odnoszącego się do jednostek zaangażowanych w realizację działalności dotacyjnej na rzecz rozwoju rolnictwa – z korzyścią dla wydajności realizowanych czynności audytowych – należy się skoncentrować, a tym samym rzetelnie oszacować czas potrzebny na realizację zadania audytowego (np. w wyniku przeglądu procesu dotacyjnego w sektorze sport i zdrowie stwierdzić możemy, że 4/5 czasu poświęconego na rozpatrzenie wniosków o dotacje to czas poświęcony na dokonanie oceny merytorycznej – tym samym zasadnym może być skoncentrowanie się w trakcie zadania audytowego na tym właśnie elemencie procesu);
- ⇒ przeanalizować należy szczegółowo zagadnienie źródeł dowodów dotyczących ponoszonych - przez jednostki oraz podmioty trzecie – kosztów oraz kwestię dostępności dowodów, celem dokonania wstępnej oceny możliwości zgromadzenia informacji, które posłużą do przeprowadzanie analizy danych, w tym w szczególności danych finansowych, sformułowania spostrzeżeń (np. systemy finansowe, zestawienia, z których dana jednostka czerpie informacje na temat kosztów przez siebie ponoszonych, w tym w rozbiciu na poszczególne obszary jej działalności; informacje na temat sposobu skonfigurowania systemu i wiarygodności pochodzących z niego danych; inne źródła dowodów jak choćby informacje finansowe gromadzone przez jednostki zajmujące się podobną działalnością, opracowania porównawcze przygotowane przez instytuty naukowo-badawcze, praca badawcze podejmowane na uczelniach wyższych, etc.).

6.3. Zespół audytowy powinien posiadać gruntowną wiedzę na temat obszaru, który będzie przedmiotem audytu. Wiedza ta jest niezbędna zanim przystąpi się do szczegółowego planowania zadania audytowego. Kwestia ta jest priorytetowa niezależnie od wielkości czy charakteru przedmiotu / podmiotu, który będzie objęty zakresem audytu.

Wiedza na temat przedmiotu audytu

Formułowanie wniosków z przeprowadzonego audytu oraz prezentowanie słabości ustanowionych rozwiązań organizacyjno-procesowych, które negatywnie wpłynęły na ocenę efektywności realizacji zadania / systemu, w sytuacji, w której nie dysponuje się

ogólną wiedzą na temat audytowanego obszaru może być przyczyną, dla której audyt zostanie uznany za nieproduktywny, a poczynione ustalenia za mylące / niezgodne ze stanem faktycznym czy całością uwarunkowań.

Brak wiedzy w powyższym zakresie może przyczynić się w pierwszej kolejności do błędów popełnionych w kolejnych fazach procesu planowania zadania audytowego.

Dodatkowo, mając na uwadze możliwość realizowania szeroko rozumianych audytów efektywnościowych w oparciu o kryterium efektywności kosztowej, wydajności lub gospodarności, konieczna jest ogólna wiedza po stronie audytorów dotycząca:

- ⇒ strony kosztowej funkcjonowania jednostek, w tym danych w tym zakresie (koszty ogólne związane z powierzchnią biurową, którą zarządza dana jednostka, koszty energii, usług telefonicznych, etc., koszty pracownicze),
- ⇒ kosztów ponoszonych przez podmioty zewnętrzne (związane z przygotowaniem wniosków o wydanie decyzji, przygotowaniem wniosku o dotację, etc.),
- ⇒ źródeł pozyskiwania ww. danych (służby księgowo-finansowe, systemy finansowo-księgowo, podmioty zewnętrzne – dane porównawcze),
- ⇒ sposobu formułowania wskaźników pozwalających odnieść się do efektywności, wydajności czy gospodarności podejmowanych działań.

6.4. Wiedza, którą powinien posiadać / zgromadzić zespół audytowy przed przystąpieniem do kolejnych czynności w ramach etapu planowania – w tym do przeglądu poprzedzającego realizację zadania audytowego - obejmuje informacje na temat:

**Zakres wiedzy
poprzedzającej
przystąpienie do przeglądu**

- 6.4.1. uwarunkowań, w których dana jednostka funkcjonuje lub związanych z danym obszarem działalności;
- 6.4.2. przyjętych rozwiązań w zakresie zarządzania i nadzoru nad daną jednostką czy funkcjonujących w ramach danego obszaru działalności;
- 6.4.3. kluczowego personelu (kadra kierownicza, eksperci, etc.);
- 6.4.4. budżetu, którym dysponuje lub też poziomu przychodów i wydatków danej jednostki lub też wydatków ponoszonych w ramach danego obszaru działalności;
- 6.4.5. rodzaju kosztów związanych z działalnością czy zadaniami, których dotyczy zadanie audytowe zarówno po stronie jednostki/jednostek, jak i adresatów usług świadczonych przez jednostki;
- 6.4.6. klientów, beneficjentów, podmiotów współpracujących, etc.;
- 6.4.7. celu, misji, oczekiwanych wyników działania danej jednostki czy też zadań realizowanych w ramach danego obszaru działalności;
- 6.4.8. rozwiązań systemowych w zakresie kontroli wewnętrznej (zasady kontroli wewnętrznej, mechanizmy kontrolne, ustanowione rozwiązania organizacyjno-procesowe);
- 6.4.9. głównych ryzyk związanych z funkcjonowaniem danej jednostki czy też związanych z obszarem działalności;
- 6.4.10. wcześniej zidentyfikowanych nieprawidłowości oraz znanych słabości;
- 6.4.11. rozwiązań procesowych, działań podejmowanych przez inne jednostki funkcjonujące w ramach sektora zarówno o podobnym, jak i odmiennym profilu działalności, w tym w szczególności rozwiązań o charakterze dobrych praktyk (które można byłoby zastosować w innych jednostkach);
- 6.4.12. podmiotów / instytucji, które zajmują się zagadnieniem, które ma być przedmiotem zadania audytowego w sposób naukowy w szczególności z uwzględnieniem tych, które analizują proces funkcjonowania poszczególnych jednostek/obszarów czy też poszczególne rodzaje usług świadczonych przez jednostki w kontekście realizacji określonych celów społecznych, gospodarczych, etc.

W sytuacji, gdy zespół audytowy przystępujący do realizacji zadania audytowego dysponuje dużym doświadczeniem, w tym w szczególności szeroką, skumulowaną wiedzą na temat jednostki / obszaru objętego zakresem audytu, może nie wystąpić konieczność angażowania się w przeprowadzanie formalnej analizy, o której mowa powyżej.

W niektórych jednak przypadkach, a mianowicie:

- ⇒ gdy dany obszar / jednostka nie były przedmiotem audytu w dłuższej perspektywie czasowej;
- ⇒ z uwagi na zasadnicze zmiany, które w ostatnim okresie dotyczyły danej jednostki / obszaru;
- ⇒ gdy zespół audytowy nie dysponuje wiedzą na temat obszaru / jednostki;

analiza może okazać się niezbędna.

Przeprowadzenie analizy – bez względu na pozostałe uwarunkowania – jest niezbędne w sytuacji, w której stopień skomplikowania i złożoności obszaru / jednostki czy też ilość związanych z nimi kwestii problemowych, obciąża ze względów ostrożności procesowej do jej dokonania, celem zminimalizowania ryzyka związanego z przyjęciem błędnych założeń wstępnych.

* * *

Również w sytuacji przygotowań do realizacji audytu efektywnościowego [w szczególności w przypadku audytu ukierunkowanego na badanie efektywności systemu kontroli wewnętrznej czy też audytu dotyczącego szerszego zakresu działań/aktywności realizowanych w ramach sektora finansów publicznych] uzasadnione wydaje się być każdorazowe przeprowadzenie szczegółowej analizy zagadnienia/przedmiotu badania.

Celem tego ćwiczenia jest właściwe ukierunkowanie czynności audytowych i określenie konieczności/zasadności skorzystania ze wsparcia ze strony kontraktorów zewnętrznych. Uzasadnione jest to m.in. względami kosztowymi, gdyż w przypadku, gdy analiza wykazuje zasadność przeprowadzenia ankiety/badania wśród dużego grona podmiotów zewnętrznych, a co za tym idzie rodzi się konieczność zaangażowania kontraktora, który przeprowadzi badanie i opracuje wyniki, należy odpowiednio uwzględnić ten fakt zarówno w harmonogramie realizacji czynności audytowych, jak i w budżecie przewidzianym na realizację zadania audytowego.

Ponadto – odnosząc się do audytu efektywnościowego – analiza przeprowadzana każdorazowo pozwala uwzględnić w ramach zakresu badania (w tym celem ich szczegółowego zweryfikowania) jedynie te kwestie, które mają potencjalnie istotne/materialne znaczenie z punktu widzenia formułowania spostrzeżeń i dokonywania oceny danego obszaru / jednostki / zadania w oparciu o kryterium efektywności, wydajności lub gospodarności.

Przeprowadzać czy nie przeprowadzać formalną analizę

6.5. Efektem przeprowadzonej analizy powinno być przygotowanie syntetycznej informacji (dalej „wynik analizy”) wskazującej na:

- 6.5.1. przedmiot audytu,
- 6.5.2. zagadnienia, które powinny zostać szczegółowo przeanalizowane na etapie badania wraz z uzasadnieniem dla ujęcia w ramach audytu poszczególnych zagadnień;
- 6.5.3. wstępne oszacowanie kosztów i harmonogramu prac audytowych;
- 6.5.4. kompetencje niezbędne dla zrealizowania zadania audytowego.

6.6. W dalszej kolejności zasadnym jest przeprowadzenie przeglądu poprzedzającego realizację zadania audytowego (dalej „przegląd”) ukierunkowanego na opracowanie programu zadania, który będzie stanowić podstawę dla uporządkowanego, efektywnego i wydajnego przeprowadzenia zadania audytowego.

Analiza, wynik analizy

Przegląd poprzedzający realizację zadania audytowego

6.7. W ramach przeglądu dokonuje się oceny obszaru działalności / jednostki / zadania będącego przedmiotem audytu, nie obejmuje on przy tym swoim zakresem szczegółowej ich weryfikacji. W trakcie przeglądu zespół audytowy gromadzi informacje o większym stopniu szczegółowości, niezbędne dla właściwego ukierunkowania decyzji – podejmowanych na etapie planowania – odnośnie zakresu audytu, kosztów, harmonogramu, kompetencji oraz dla zaproponowania celów audytu, obszarów wymagających detalicznej weryfikacji, kryteriów i podejścia / sposobu dokonywania weryfikacji.

Zakres przeglądu

6.8. Dokonując przeglądu audytorzy mogą posługiwać się następującymi technikami i procedurami, które pozwolą na pozyskanie niezbędnych informacji:

Techniki wykorzystywane w ramach przeglądu

- 6.8.1. wywiady z kadrą kierowniczą;
- 6.8.2. analiza przepisów, regulacji wewnętrznych, polityk, etc.;
- 6.8.3. analiza sprawozdań z działalności, planów;
- 6.8.4. analiza stron internetowych;
- 6.8.5. obserwacja obiektów, pomieszczeń, etc.;
- 6.8.6. analiza kluczowych systemów i procedur kontrolnych;

Przeprowadzając audyt efektywnościowy skoncentrowany na analizie systemu kontroli wewnętrznej i badaniu jego efektywności, cennymi dokumentami są mapy procesów (coraz częściej opracowywane przez jednostki, niezależnie od procedur w wersji tekstowej), które powinny umożliwić szybkie stwierdzenie, które elementy procesu są najbardziej pracochłonne, wymagają zaangażowania największej liczby dni (czy osobodni), z którymi związane jest opracowywanie, wysyłanie dokumentów czy też ponoszenie innych kosztów administracyjnych. Tym samym z wykorzystaniem mapy procesów łatwiejsze jest szybkie zidentyfikowanie kluczowych elementów systemu /rozwiązań proceduralnych, które powinny być przedmiotem szczegółowej weryfikacji w ramach zadania audytowego.

6.8.7. analiza związku pomiędzy wykorzystaniem zasobów a osiąganymi rezultatami;

Analiza ww. kluczowych elementów systemu / procedur kontrolnych powinna / może być przeprowadzana nie tylko w odniesieniu do zasobów (koszty, zasoby ludzkie, etc.), ale również celów, którym dana jednostka / dane działanie służą i faktycznych rezultatów podejmowanych przez nią działań. Pytanie, które należy sobie postawić ukierunkowując ww. analizę: Jakie działania w największym zakresie prowadzą / służą osiągnięciu danego efektu / rezultatu (dostarczeniu usługi, wydaniu decyzji, udzieleniu dotacji)? Jakie zasoby (finansowe, ludzkie) angażowane są na potrzeby realizacji każdego z ww. działań? (np. analizujemy zasoby zaangażowane w poszczególnych urzędach wojewódzkich w realizację programu ukierunkowanego na budowę społeczeństwa informacyjnego, celem ich zestawienia z efektami podjętych działań, jak choćby liczbą udzielonych dotacji, skalą oddziaływania zrealizowanych z wykorzystaniem dotacji projektów, etc.).

6.8.8. ocena ryzyk;

Ocena ryzyk, czynniki ryzyka, pytania szczegółowe

Istotnym narzędziem wykorzystywanym we wszystkich fazach procesu planowania audytu jest ocena ryzyk. Ryzyko definiowane jest – na potrzeby tego dokumentu - jako prawdopodobieństwo zaistnienia sytuacji, w której dane zdarzenie lub działanie może mieć negatywny wpływ na funkcjonowanie jednostki. Przykładami takich sytuacji mogą być: narażenie na straty finansowe, utrata reputacji czy nie zrealizowanie danego zadania/programu w sposób efektywny lub uwzględniający wpływ na środowisko naturalne.

Czynnikami ryzyka, które w szczególności trzeba mieć na uwadze, są:

- ⇒ złożoność działalności;
- ⇒ liczba, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych;
- ⇒ liczba i kwalifikacje zawodowe pracowników;
- ⇒ zmiany organizacyjne i prawne.

Warto mieć również na względzie:

- ⇒ różnorodność, spójność i klarowność celów kontrolowanej jednostki;
- ⇒ istnienie i wykorzystanie odpowiednich mierników osiągniętych wyników;

Fakt istnienia bądź też nie mierników służących do oceny efektywności, efektywności kosztowej czy wydajności (np. liczba decyzji administracyjnych wydanych w założonym terminie, koszty ogólne związane z wydaniem jednej decyzji administracyjnej, koszty pracownicze związane z wydaniem jednej decyzji o przyznaniu dotacji, liczba osobodni poświęconych na rozpatrzenie skargi, etc.) jest ważny, gdyż obrazuje podejście danej jednostki do kwestii osiągania założonych efektów, czy kwestii kontroli kosztów ponoszonych w związku z podejmowaną działalnością.

- ⇒ dostępność zasobów;
- ⇒ złożoność struktury organizacyjnej i klarowność zakresu obowiązków;
- ⇒ istnienie i jakość systemów kontroli;
- ⇒ złożoność i jakość informacji zarządczych;
- ⇒ skala relacji z podmiotami zewnętrznymi będącymi adresatami usług świadczonych przez jednostki (osoby fizyczne, podatnicy, adresaci decyzji administracyjnych, wnioskujący o dotacje, inwestorzy), a także waga ww. relacji z punktu widzenia wywierania wpływu na życie społeczne, gospodarcze, etc.;

Wykorzystywanie narzędzia jakim jest ocena ryzyka wymaga od audytora postawienia następujących pytań:

- ⇒ Jakie problemy mogą się pojawić?
- ⇒ Jakie jest prawdopodobieństwo, że takie problemy się pojawiają?
- ⇒ Jakie mogą być konsekwencje w razie zmaterializowania się ww. problemów?
- ⇒ Jaką strategię przyjęła jednostka audytowana w celu minimalizacji lub kontroli ryzyka?
- ⇒ Jakie czynniki ryzyka są kluczowe w kontekście zapewnienia, bądź też nie, efektywności działań podejmowanych w przypadku danej jednostki / obszaru / działania / zadania?

- 6.8.9. konsultacje z doradcami, organizacjami zewnętrznymi celem zidentyfikowania najlepszych praktyk i możliwości wprowadzenia usprawnień;

Z uwagi na specyfikę audytu efektywnościowego przeprowadzenie konsultacji często ma znaczenie kluczowe dla zapewnienia powodzenia realizacji zadania audytowego. Z jednej strony warto bowiem rozważyć przeprowadzenie ww. konsultacji z udziałem podmiotów analizujących dane zagadnienie (np. instytucje naukowe czy badawcze, które analizują działalność ukierunkowaną na wsparcie sektora rolnictwa, w tym skutki podejmowanych w tym zakresie działań). Z drugiej zaś strony konsultacji z udziałem innych jednostek realizujących podobne działania czy funkcjonujących w zbliżony sposób, celem poznania stosowanego przez nich podejścia, przyjętych rozwiązań procesowych, zaangażowanych zasobów, ponoszonych kosztów.

- 6.8.10. analiza wcześniej zrealizowanych audytów, wykonanych studiów czy też audytów / kontroli zrealizowanych przez inne podmioty;

- 6.8.11. przegląd zakresu i sposobu wykorzystania technologii informatycznych;

Dokonując przeglądu audytorzy powinni zgromadzić informacje dotyczące: wykorzystywanych przez jednostkę/jednostki audytowane systemów informatycznych, systemów finansowo-księgowych, skali ich zastosowania w przypadku obszaru działalności/procesu/zadania, które objęte jest przedmiotem zadania audytowego [rodzaje, liczba operacji realizowanych z wykorzystaniem systemu informatycznego, pracownicy realizujący ww. operacje, etapy procesu, na których dokonywane są operacje z wykorzystaniem systemu informatycznego, zakres, w którym osoby trzecie (odbiorcy świadczonych usług, odbiorcy dotacji, etc.)]. W zależności od celu planowanego zadania audytowego zasadne okazać się może przeanalizowanie również ustanowionych zasad bezpieczeństwa systemów Informatycznych (prawa dostępu, historia zmian, etc.). Przegląd może pozwolić na sformułowanie oceny odnośnie optymalnego zakresu wykorzystania systemu informatycznego, powielania operacji wykonywanych w systemie w sposób manualny, braku stosownych zabezpieczeń, a co za tym idzie wiarygodności danych pochodzących z systemu informatycznego, etc.

- 6.8.12. analiza trendów w zakresie kosztów funkcjonowania i ponoszonych wydatków.

Kwestia bardzo ważna w kontekście celów, którym służyć ma audyt efektywnościowy. Analizując trendy w zakresie kosztów związanych z realizacją określonych działań (np. działalności dotacyjnej) zarówno po stronie jednostek sektora, jak i adresatów świadczonych usług (np. podmioty wnioskujące o dotacje) ocenić można śledzić dynamikę zmian w ww. zakresie mając na uwadze różne czynniki (zmiany w regulacjach wewnętrznych, w tym w zakresie wymogów formalnych, liczbę składanych wniosków dotacyjnych) oraz wpływ, jaki wywierają na poziom kosztów, czas wykonywania określonych czynności, liczbę zaangażowanych pracowników, etc. W sytuacji, gdy – na podstawie informacji pozyskanych w procesie konsultacji – zestawimy trendy w ramach danej jednostki ze średnią dla kilku innych jednostek, czy też całego sektora, otrzymujemy interesujące dane, które pozwalają formułować spostrzeżenia z zakresu wydajności czy efektywności kosztowej w odniesieniu do jednostki audytowanej (np. porównanie takie mogłoby dotyczyć przykładowo informacji/danych dotyczących działań podejmowanych przez poszczególne urzędy wojewódzkie).

- 6.9. Istotne, przeprowadzone w trakcie przeglądu analizy oraz zgromadzona dokumentacja wspierająca opracowany – w oparciu o wyniki przeglądu – program zadania, powinny stanowić część dokumentacji z zadania audytowego.

- 6.10. Wyniki przeglądu powinny przełożyć się na i zostać udokumentowane w formie programu zadania, w którym – mając jednak przede wszystkim na uwadze szczegółowe wymagania zawarte w obowiązującym rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowe sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego – warto uwzględnić następujące zagadnienia:

**Program zadania –
elementy składowe**

6.10.1. cele audytu;

Cele audytu

⇒ Audyty muszą mieć jasno zdefiniowane cele, w odniesieniu do których można będzie formułować konkluzje.

Cele audytu są zazwyczaj wyrażone w formie pytań audytowych, na które audytor powinien odpowiedzieć, aby ocenić rezultaty, efektywność kosztową, wydajność czy gospodarność podjętych działań / funkcjonowania danej jednostki. Pożądanym rozwiązaniem jest sytuacja, w której cele audytu są spójne z zakładanymi celami / rezultatami funkcjonowania jednostki czy działań podejmowanych w ramach danego obszaru / programu. Zawsze jednak muszą być - z uwagi na sposób ukierunkowania audytu efektywnościowego - powiązane z kryterium efektywności wydajności lub gospodarności.

Cele audytu powinny być starannie rozważone i jasno sprecyzowane. Muszą być zdefiniowane w sposób, który umożliwi zespołowi audytowemu na odniesienie się do każdego z nich w momencie zakończenia zadania audytowego. Czynności podejmowane w ramach zadania audytowego ukierunkowane będą na udzielenie odpowiedzi na pytania postawione w ramach celów audytu. W związku z tym cele audytu powinny być zdefiniowane w sposób jak najbardziej precyzyjny, aby uniknąć wykonywania zbędnych i kosztownych czynności audytowych.

6.10.2. wskazanie sposobu w jaki realizacja zadania audytowego ma przynieść wartość dodaną w ramach danego obszaru działalności czy też w odniesieniu do danej jednostki;

Posłużmy się przykładem: w wyniku realizacji zadania audytowego ukierunkowanego na zbadanie wydajności działań podejmowanych przez jednostki realizujące programy dotacyjne w obszarze rozwoju infrastruktury turystycznej zwiększy się wydajność podejmowanych przez nią działań na skutek: zmniejszenia stanu zatrudnienia, wyeliminowania nieproduktywnych elementów procesu rozpatrywania wniosków dotacyjnych oraz ograniczenia wydatków przeznaczonych na ekspertyzy.

6.10.3. określenie pytań audytowych;

Pytania audytowe

Liczba pytań audytowych powinna być ograniczona do kilku zagadnień (2 do 5 pytań). Pytania powinny koncentrować się na jednym temacie oraz jasno określać przedmiot audytu oraz aspekty wykonania zadania audytowego, które zostaną nim objęte. Formułując pytania audytowe należy mieć na uwadze następujące kwestie:

⇒ stosowność pytań

[Czy temat jest istotny?; Czy ma znaczenie dla zainteresowanych stron?; Czy istnieje ryzyko dla należytego zarządzania jednostką, programem, w tym również ryzyko ponoszenia nadmiernych kosztów?];

⇒ możliwość poddania audytowi

[Czy na pytanie można udzielić odpowiedzi?; Czy można przeprowadzić audyt i wyciągnąć na jego podstawie wnioski, biorąc pod uwagę aktualną dostępność niezbędnych informacji, metodyki kontroli, zasobów i umiejętności kontrolnych?; Czy warunki pod względem terminów są odpowiednie?].

Przykładowe pytania audytowe to:

⇒ Zadanie audytowe: „Wydajność działalności dotacyjnej w sektorze kultura, media i sport”

- o Czy podmioty udzielające dotacji podejmują działania ukierunkowane na dokonywanie pomiaru i wprowadzenia ograniczeń w wysokości kosztów ponoszonych przez nich w związku z obsługą procesu dotacyjnego?
- o Czy koszty ponoszone przez podmioty wnioskujące o dotację wpływają

na poziom zadowolenia wnioskodawców?

- o Czy możliwa jest dalsza poprawa wydajności kosztowej związanej z działalnością dotacyjną poprzez wykorzystanie dobrych praktyk spoza sektora kultura, media i sport?

⇒ Zadanie audytowe: „Rozpatrywanie skarg klientów na usługi świadczone przez Ministerstwo”

- o Czy ustanowiono jasne i łatwo dostępne procedury dotyczące wnoszenia skarg?
- o Czy procesy dotyczące skarg są efektywne na tyle, żeby dokonywać pomiaru, raportować i dostarczać informacji zwrotnej i zapewnić zadowolenie po stronie klientów?
- o Czy wewnętrzne procesy związane z obsługą skarg są wydajne?
- o Czy ze skarg wyciągane są wnioski wpływające na poprawę jakości usług?

Mając na uwadze potrzeby związane z dobrze ukierunkowanym przeprowadzaniem audytu, w tym również audytu efektywnościowego, pytania audytowe rozbić można na pytania szczegółowe.

Pytania szczegółowe z kolei rozbić można na pytania szczegółowe niższego rzędu. Zazwyczaj istnieją cztery poziomy szczegółowości: od pytań audytowych (poziom 1) do szczegółowych pytań, na które odpowiedzi uzyskuje się przeprowadzając szczegółowe procedury / czynności audytowe (poziom 4). Te ostatnie stanowią podstawę dla zidentyfikowania źródeł dowodów. Pytania szczegółowe na każdym poziomie muszą się między sobą różnić, łącznie jednak muszą obejmować swoim zakresem główne aspekty pytania w stosunku do nich bezpośrednio nadrzędnego (pytanie szczegółowe na wyższym poziomie).

Posłużmy się przykładem:

Poziom 1 Pytanie audytowe	Poziom 2 Pytanie szczegółowe (jedno z pytań)	Poziom 3 Pytania szczegółowe niższego rzędu (jedno z pytań)	Poziom 4 Pytania szczegółowe niższego rzędu
Czy ze skarg wyciągane są wnioski wpływające na poprawę jakości usług?	Czy ustanowiono rozwiązanie zakładające przeprowadzanie analizy zasadności wprowadzania zmian w procesie świadczenia usług?	Czy gromadzone są informacje na temat przyczyn wnoszenia skarg?	⇒ Czy składając skargę osoba skarżąca ma możliwość swobodnego sformułowania uzasadnienia wniesienia skargi? ⇒ Czy przyczyny wnoszenia skarg są omawiane ze skarżącymi? ⇒ Czy uzasadnienia / przyczyny wniesienia skarg są kategoryzowane? ⇒ Czy ustanowiono osobę odpowiedzialną za gromadzenia informacji o przyczynach wnoszenia skarg?

6.10.4. opis zakresu zadania audytowego, uzasadnienie dla określenia zakresu audytu, powody dla przyjęcia ograniczeń zakresu audytu, ryzyka związane z audytem;

Zakres zadania

⇒ Audyty muszą mieć precyzyjnie zdefiniowany zakres, który obejmuje zakres przedmiotowy i podmiotowy.

⇒ Audyty muszą odnosić się do danego przedmiotu kierując się jego znaczeniem dla danej jednostki, istotnością oraz praktyczną możliwością objęcia zakresem zadania audytowego.

W wczesnej fazie etapu planowania obszar / zagadnienia, które mają być audytowane są definiowane bardzo szeroko / ogólnie. Rzadko zdarza się jednak, że praktyczne i wydajne jest objęcie audytem efektywnościowym wszystkiego (wszystkich aspektów danego obszaru czy danej działalności, wszystkich działań realizowanych przez daną jednostkę, wszystkich aspektów efektywności działania danej jednostki).

Formułując zakres audytu efektywnościowego powinniśmy zmierzać do zawężenia audytu do relatywnie niewielu istotnych kwestii, które bezpośrednio powiązane są z celami audytu, mogą zostać objęte audytem z wykorzystaniem dostępnych zasobów, a także są krytyczne dla osiągnięcia zakładanych rezultatów zadania audytowego.

Wskazać można na trzy podstawowe zasady obowiązujące w trakcie ustalania zakresu audytu efektywnościowego:

- ⇒ zgodność z zakresem odpowiedzialności i zadań powierzonych komórce audytu wewnętrznego planującej realizację audytu [realizacja zadania audytowego w danej jednostce/danym obszarze/w odniesieniu do danego zadania możliwa wówczas, gdy wynika to z uregulowań wewnętrznych określających zakres i charakter zadań audytowych wykonywanych przez komórkę audytu wewnętrznego; kwestia ta ma szczególne znaczenie w sytuacji, gdy obok komórek audytu wewnętrznego w poszczególnych jednostkach istnieje centralna jednostka realizująca audyty efektywnościowe w odniesieniu do całego sektora finansów publicznych, jak i wówczas, gdy zakres działania komórki audytu wewnętrznego w danej jednostce obejmuje również podległe jednostki];
- ⇒ kwestia istotności [zadanie audytowe powinno odnosić się do zagadnień istotnych/kluczowych z punktu widzenia celu funkcjonowania danej jednostki, czy też celu danego programu/zadania; analiza odnosi się do różnorodnych czynników, począwszy od znaczenia działań podejmowanych w danym obszarze dla osiągnięcia ważnych celów społecznych czy gospodarczych, skończywszy na skali krytycznych opinii, które pojawiają się w mediach odnośnie nieefektywności działań realizowanych przez agencję/ministerstwo];
- ⇒ audytowalność [rozumiana jako możliwość zrealizowania / wykonalność zadania audytowego (poniżej kwestia ta omówiona jest szczegółowo); w przypadku audytu efektywnościowego jedną z bardziej istotnych kwestii jest możliwość otrzymania niezbędnych danych czy też ustalenia miarodajnych wskaźników, które pozwolą wypowiedzieć się w przypadku konkretnego zadania/obszaru/jednostki na temat efektywności, wydajności czy gospodarności].

Odnosząc się do w sposób bardziej ustrukturyzowany do zagadnienia istotności wskazać należy, że założeniem jest koncentrowanie się na kwestiach istotnych, w przypadku których wartość dodana audytu efektywnościowego może być znaczna. Próbując zidentyfikować kwestie istotne należy odpowiedzieć na następujące pytania:

- ⇒ Czy dane zagadnienie ma ważny wpływ na efekty działania/jednostki?
- ⇒ Czy jest to obszar wysokiego ryzyka?
- ⇒ Czy wiążą się z nim materialne kwoty?
- ⇒ Czy audyt ma potencjał, aby doprowadzić do poprawy efektywności, wydajności, gospodarności lub też wniesić w inny sposób wartość dodaną w danym obszarze?
- ⇒ Czy jest to kwestia widoczna, będąca przedmiotem dyskusji (w tym publicznej), budząca zainteresowanie ze strony różnych podmiotów? Czy jest to dobry moment na przeprowadzenie audytu, tak aby spełnić oczekiwania „klienta”?

Proces zmierzający do wskazania kwestii istotnych odbywa się zwykle z wykorzystaniem analizy prowadzonej na zasadzie „od góry do dołu”, która pozwala na uwzględnienie globalnego spojrzenia na to co jest rzeczywiście ważne. Przy czym skala dokonywanej analizy będzie inna w przypadku audytu systemu kontroli wewnętrznej, inna natomiast w przypadku audytu wykonania zadania.

Jednym z wyników powyżej wskazanego ćwiczenia służącego zdefiniowaniu zakresu badania jest identyfikacja zagadnień o potencjalnie największej istotności lub też kwestii,

które powinny stać się przedmiotem szczegółowych czynności audytowych. Zazwyczaj identyfikuje się – celem objęcia ich zakresem audytu szczegółowego - maksymalnie pięć zagadnień najbardziej krytycznych z punktu widzenia obszaru / działalności / jednostki, które mają być audytowane lub też tych, z którymi związane są najpoważniejsze problemy z zapewnieniem efektywności/wydajności, ryzyka w zakresie osiągnięcia zakładanych rezultatów, czy największe szanse na podjęcie skutecznych działań naprawczych (pozytywnie wpływających przykładowo na efektywność kosztową, czy też gospodarność podejmowanych działań – efekty są osiągane przy maksymalnym obniżeniu angażowanych zasobów finansowych, osobowych, etc.).

Zagadnienie audytowalności odnosi się do możliwości zespołu audytowego do przeprowadzenia audytu zgodnie z profesjonalnymi standardami audytu wewnętrznego. Zaistnieć może wiele sytuacji, które spowodują, że zespół audytowy nie zdecyduje się na objęcie audytem określonego obszaru/zagadnienia pomimo tego, że jest on istotny. Decyzja o braku możliwości zrealizowania zadania audytowego może zostać podjęta w sytuacji, gdy:

- ⇒ potencjalny przedmiot audytu nie jest odpowiedni do tego by objąć go audytem efektywnościowym [przykładowo może okazać się niezasadne podjęcie próby objęcia zakresem czynności audytowych zagadnień stricte technicznych czy administracyjnych związanych z funkcjonowaniem jednostki, np. efektywność działań realizowanych przez pracowników sprzątających pomieszczenia biurowe];
- ⇒ zespół audytowy nie posiada lub nie może zgromadzić wymaganej ekspertyzy [zespół audytowy nie dysponuje wiedzą, doświadczeniem, kompetencjami niezbędnymi do dokonania oceny zasadności ponoszenia kosztów procesu dotacyjnego w danej wysokości i przykładowo ich porównania ze średnimi kosztami w sektorze rolnictwa; brak jest też możliwości znalezienia ww. ekspertyzy na zewnątrz z uwagi na ograniczoną dostępność ekspertów lub też brak zasobów finansowych, które należałoby przeznaczyć na ewentualne zatrudnienie podmiotu zewnętrznego];
- ⇒ obszar jest w trakcie znaczących i fundamentalnych zmian [realizowany jest w danym momencie – rozpoczął się kilka miesięcy temu i jako zakończenie zaplanowane jest dopiero w połowie roku przyszłego - projekt ukierunkowany na doprowadzenie do optymalizacji zachodzących procesów i przyjętych rozwiązań organizacyjnych];
- ⇒ nie są dostępne odpowiednie kryteria, które pozwoliłyby ocenić efektywność danego obszaru działalności lub danej jednostki [kwestia poruszona już wyżej; niekiedy zdarza się, że z uwagi na specyfikę, ograniczony dostęp do danych i nieporównywalność danej jednostki czy obszaru działalności z innymi, trudno jest dokonać oceny jej efektywności, np. efektywność działań podejmowanych przez niektóre służby specjalne; w sytuacji tej zespół audytowy może podjąć próbę samodzielnego ustalenia kryteriów w uzgodnieniu z jednostką audytowaną lub też może podjąć próbę sformułowania ich we współpracy przykładowo z jednostką badawczą zajmującą się danym zagadnieniem; w przypadku jednak braku kompetencji lub możliwości nawiązania takiej współpracy nie ma możliwości sformułowania kryteriów a tym samym zrealizowania zadania audytowego].

Ponadto – odnosząc się do zakresu audytu – powinien on wskazywać również na elementy lub funkcje jednostki/programu/obszaru działalności, które będą przedmiotem audytu, a także do których odnosić się będą wnioski/spostrzeżenia i zalecenia audytowe.

Powinno ono wskazywać również okres objęty zakresem zadania audytowego.

Posłużmy się przykładem:

- ⇒ Zadanie audytowe: „Rozpatrywanie skarg klientów na usługi świadczone przez Ministerstwo”

„Zadanie audytowe skoncentrowane zostanie na zagadnieniu obsługi w roku 2007 skarg na decyzje/działania trzech Agencji podległych Ministerstwu (X, Y, Z). Audyt zostanie ukierunkowany na zbadanie procesów wdrożonych przez ww. Agencje / Ministerstwo w zakresie składania, rejestrowania i rozpatrywania skarg. W ramach audytu nie będziemy odnosić się do zagadnień stricte merytorycznych będących przedmiotem

poszczególnych skarg wnoszonych przez klientów.”

6.10.5. kryteria, które zostaną wykorzystane w ramach audytu i ich źródło;

Kryteria audytowe

⇒ Audyt musi opierać się na odpowiednio sformułowanych kryteriach, które ukierunkowują zadanie audytowe i dostarczają podstaw dla formułowania spostrzeżeń.

Audytorzy potrzebują środków służących dokonywaniu pomiaru lub oceny efektywności w odniesieniu do kwestii będących przedmiotem audytu.

Kryteria audytu efektywnościowego stanowią punkty odniesienia, w stosunku do których zgodność, adekwatność systemów i praktyk, gospodarność, wydajność czy efektywność kosztowa danych działań / operacji może być poddana procesowi oceny.

W przypadku audytu efektywnościowego odpowiednimi kryteriami są te kryteria, które są właściwe w odniesieniu do konkretnej charakterystyki danej jednostki / obszaru działalności. Koncentrują się one na oczekiwanych efektach działań, systemów, kontroli, na ich wydajności czy gospodarności, efektywności kosztowej etc.

Ocena tego, czy kryteria zostały spełnione czy też nie jest podstawą do sformułowania ustaleń / wyciągnięcia wniosków z realizacji zadania audytowego.

Kryteria powinny być opracowane dla każdego obszaru szczegółowego będącego przedmiotem audytu. Mają być odpowiednie, wiarygodne, istotne, neutralne, zrozumiałe oraz kompletne. Zagregowane wyniki poczynionych spostrzeżeń, w odniesieniu do tak sformułowanych kryteriów, powinny umożliwić zespołowi audytowemu sformułowanie wniosków w odniesieniu do każdego z przyjętych celów audytu (każdego zdefiniowanego w programie zadania pytania audytowego).

Posłużmy się przykładem:

⇒ Zadanie audytowe: „Rozpatrywanie skarg klientów na usługi świadczone przez Ministerstwo”

⇒ Wybrane kryteria:

Rozpatrywanie skarg / udzielania odpowiedzi

- (1) ustanowiono pożądane rozwiązania, gdy chodzi o sposób obsługi skarg:
 - o potwierdzenie otrzymania skargi w danym okresie czasu
 - o rozpatrzenie skargi / poinformowanie o sposobie rozpatrzenia skargi w danym okresie czasuokresowe raporty na temat postępu w sposobie załatwienia danej sprawy (uwzględniając powody wystąpienia opóźnień)
- (2) klient jest poinformowany o punkcie kontaktowym, do którego może kierować pytania w trakcie rozpatrywania złożonej przez niego skargi.

Zapewnienie dobrej jakości odpowiedzi udzielanych na skargi

- (1) przeglądy wykonywane są na odpowiedniej próbie odpowiedzi przed lub po ich udzieleniu (pisemnie lub ustnie), tak aby sprawdzić zgodność z rozwiązaniami pożądanymi.

Źródła kryteriów determinują skalę nakładów, które należy poczynić, aby zapewnić odpowiedniość kryteriów. Źródłami kryteriów są:

⇒ przepisy prawa i regulacje wewnętrzne (np. kryteria określone przez ustawę o finansach publicznych i stosowne rozporządzenia do ww. ustawy odnoszące się do wymagań, które powinny być spełnione przez audytorów wewnętrznych na etapie planowania i realizacji zadania audytowego);

⇒ wskazania o charakterze standardów opracowane przez uznane organizacje profesjonalne (np. rozwiązania o charakterze standardów opracowane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (Institute of Internal Auditors – IIA) określające wymagania, którym odpowiadać powinny zadania doradcze realizowane przez

audytorów wewnętrznych);

- ⇒ sprawozdania dotyczące planów i priorytetów oraz raporty z wykonania (np. instytucja wspierająca działania ukierunkowane na poprawę stanu środowiska naturalnego w Polsce formułuje kierunki swojego działania określając liczbę projektów, które chce zrealizować, czy wielkość dofinansowania, które chce wydać w okresie 2009-2012);
- ⇒ ogólnie akceptowane dobre praktyki (np. szeroko stosowaną zasadą przy weryfikacji dokumentów jest zasada dwóch par oczu);
- ⇒ rozwiązania o charakterze standardów ustanowione przez jednostkę, której dotyczy audyt (np. ustanowione w ramach danej jednostki regulacje wewnętrzne określające kryteria którym odpowiadać mają decyzje administracyjne przez nią wydawane; kryteria te wykorzystywane są w procesie monitoringu i dokonywania okresowej kontroli jakości wydawanych decyzji administracyjnych);
- ⇒ środki zaprojektowane specjalnie na potrzeby audytu poprzez zaadaptowanie kryteriów wykorzystanych w trakcie realizacji podobnych zadań audytowych lub poprzez odniesienie się do rozwiązań o charakterze standardów i praktyk innych jednostek realizujących podobną działalność (benchmarking) (np. 80% skarg rozpatrywanych jest w przewidzianym terminie, a jednocześnie 100% z ww. skarg rozpatrzonych odmownie nie jest w późniejszym okresie ponownie i skutecznie zaskarżonych – kryteria te uzgodniono w trakcie zadania audytowego realizowanego w jednym z urzędów wojewódzkich, a następnie zastosowano na zasadzie uzgodnień z kierownikiem jednostki w przypadku obecnie realizowanego zadania audytowego);
- ⇒ wcześniejsze prace realizowane przez komórkę audytu wewnętrznego (np. w ramach zrealizowanego w roku ubiegłym zadania audytowego sformułowano zalecenia i uzgodniono z kierownikiem danej jednostki rozwiązania procesowe, które powinny być stosowane oraz wskaźniki, które dana jednostka powinna stosować w ramach monitoringu wydajności podejmowanych przez siebie zadań; obecnie realizowane zadanie może więc skupić się na zbadaniu efektywności przyjętych kryteriów).

Kryteria oparte na przepisach prawa lub też uznanych rozwiązaniach o charakterze standardów profesjonalnych mogą być zaakceptowane przez audytora. W tych okolicznościach audytor musi jedynie upewnić się, że odnoszą się one do celów audytu.

Głównym źródłem kryteriów na potrzeby audytów efektywnościowych są kontrole, rozwiązania o charakterze standardów, mierniki, zobowiązania co do rezultatu oraz cele przyjęte przez kierownika danej jednostki. W przypadku, gdy jednostka ta przyjęła znaczące i szczegółowe środki służące ocenie swojej własnej efektywności (a także wydajności czy gospodarności) audytor powinien dokonać przeglądu tych spośród nich, które odnoszą się do audytu w celu upewnienia się, że są one uzasadnione i kompletne. Zespół audytowy może konsultować się z ekspertami lub organizacjami, które przeprowadzają podobne działania i operacje w celu sprawdzenia przydatności rozwiązań o charakterze standardów lub w celu zidentyfikowania najlepszych praktyk. W przypadku, gdy środki stosowane przez daną jednostkę zostaną uznane za odpowiednie, mogą zostać użyte jako kryteria audytu.

W przypadku, gdy dana jednostka nie ma prawidłowo zdefiniowanych rozwiązań o charakterze standardów służących dokonywaniu pomiaru i oceny efektywności, spójnych z celami audytu, audytor musi zidentyfikować odpowiednie kryteria. Mogą zostać one pozyskane ze źródeł takich jak przepisy prawa, regulacje wewnętrzne, rozwiązania o charakterze standardów ustanowione przez uznane organizacje profesjonalne. W dalszej kolejności audytor może polegać na kryteriach służących ocenie efektywności ustanowionych przez inne jednostki o podobnym zakresie działalności, najlepszych praktykach zdefiniowanych na podstawie benchmarkingu, konsultacji czy rozwiązaniach o charakterze standardów zdefiniowanych przez samego audytora w trakcie realizacji podobnych zadań czy wykonywania podobnych czynności.

Kryteria, podobnie jak cele audytu, powinny być przedmiotem dyskusji z udziałem jednostki/jednostek, które zostaną objęte audytem. Kierownik zadania audytowego

powinien uzyskać, o ile jest to możliwe, pisemną opinię ww. jednostki / jednostek na temat odpowiedniości przyjętych kryteriów. Przedmiotem dyskusji powinna być również kwestia poprawności zrozumienia odpowiedzialności kierownika jednostki / jednostek w kontekście przyjętego podejścia do realizacji zadania audytowego. W przypadku braku porozumienia z kierownikiem jednostki odnośnie kryteriów audytu lub zakresu obowiązków kierownika jednostki, konieczne jest zawarcie w programie zadania uzasadnienia dla przyjęcia ww. kryteriów i danego rozumienia zakresu odpowiedzialności kierownika jednostki.

Mając na uwadze specyfikę i stopień złożoności audytu efektywnościowego w uzasadnionych przypadkach należy rozważyć możliwość zwrócenia się do eksperta zewnętrznego / instytucji naukowej / instytucji profesjonalnej. Po dokonaniu szczegółowej analizy specyfiki sektora / działalności, z wykorzystaniem doświadczeń zgromadzonych w innych jednostkach sektora czy też poza sektorem, opracowaliby zestaw kryteriów. Te następnie mogłyby posłużyć do przeprowadzenia i stosownego ukierunkowania audytu efektywnościowego (istotnym jest przy tym aby zastosowane kryteria maksymalnie precyzyjnie odnosiły się do danego obszaru/jednostki i ich specyfiki).

6.10.6. wskazanie wymaganych dowodów audytu i ich źródeł;

Dowody audytowe i ich źródła

Należy wskazać dowody audytowe niezbędne do udzielenia odpowiedzi na pytania audytowe oraz źródła, z których dowody te mają zostać pozyskane, a także ustalić, czy ich obecna postać umożliwi ich łatwe zgromadzenie i analizę.

W przypadku wątpliwości należy rozważyć potencjalne skutki, jakie dla audytu może nieść niemożność uzyskania dowodów rozsądnym kosztem oraz ustalić, czy trzeba wziąć pod uwagę alternatywne źródła dowodów.

Jeżeli istnieje wysokie ryzyko, że nie będzie możliwe uzyskanie niezbędnych dowodów audytu, należy zweryfikować pytanie(a) audytowe.

Przykładowe dowody / źródła dowodów to:

- ⇒ Zadanie audytowe „Wydajność działalności dotacyjnej w sektorze kultura, media i sport”:
 - o dokumenty dotyczące działań podejmowanych przez cztery wybrane organizacje udzielające dotacji: podręczniki i polityki dotyczące procesu udzielania dotacji, wyniki wcześniej przeprowadzonych działań ukierunkowanych na zbadanie satysfakcji wnioskodawców; dokumenty związane z monitoringiem po przyznaniu dotacji, związane z ewaluacją, wskaźniki efektywności; roczne raporty, księgi, wnioski o dotacje, opracowane już mapy procesów;
 - o informacje pozyskane w trakcie wywiadów z przedstawicielami Ministerstwa, organizacjami udzielającymi dotacji zarówno w ramach, jak i spoza sektora, a także przedstawicielami organizacji trzeciego sektora;
 - o obserwacje poczynione w trakcie wizyt na miejscu w lokalnych biurach organizacji udzielających dotacji;
 - o informacje pozyskane na podstawie ankiet satysfakcji z procesu dotacyjnego.

6.10.7. opis podejścia, które zostanie zastosowane w ramach planowanego audytu, w tym metody / czynności, które będą miały zastosowanie;

Podejście audytowe, metodyka

- ⇒ Audyt musi być realizowany w sposób pozwalający na dokonanie obiektywnej oceny zebranych dowodów, aby - mając na uwadze przyjęte kryteria - sformułować wnioski.

W sytuacji, gdy zostały już określone cele audytu, jego zakres oraz kryteria, które zostaną wykorzystane w trakcie realizacji zadania audytowego, zespół audytowy musi określić szczegółowo sposób realizacji audytu, tak aby audyt dostarczył znaczących rezultatów w najbardziej wydajny sposób.

Odnosząc się do kwestii podejścia, które - zgodnie z ustaleniami przyjętymi na etapie planowania - będzie miało zastosowanie w trakcie realizacji zadania audytowego, wskazać należy na dwa podstawowe rozwiązania:

- ⇒ audytowanie bezpośrednio rezultatów (audyt wykonania zadania) - podejście to

koncentruje się w pierwszej kolejności na produktach i osiągniętych rezultatach;

- ⇒ audytowanie systemów kontroli - podejście to koncentruje się w pierwszej kolejności na systemach i mechanizmach kontrolnych i spełnieniu przez nie założonych kryteriów.

Audytowanie bezpośrednio rezultatów

Podejścia zorientowane na wyniki odnosi się w głównej mierze do sytuacji, gdy zakres audytu odnosi się do konkretnego zadania. Może mieć ono jednak zastosowanie również w przypadku, gdy audyt dotyczy programu, operacji, etc.

Podejście to koncentruje się na ocenie osiągniętych rezultatów w stosunku do rezultatów zakładanych. Podejście to nie obliuguje do badania na wstępie szczegółów metod bądź procesów, skupia się natomiast na samych produktach i rezultatach. Podejście to jest szczególnie przydatne w sytuacjach, gdy dostępne są odpowiednie kryteria pozwalające na dokonanie pomiaru jakości, ilości i kosztów produktów. Jeśli wynik ww. badania jest zadowalający, ryzyko poważnych braków na etapie planowania i wdrażania danego zadania/działania/programu można uznać za minimalne. Jeśli audytor stwierdzi jednak, że wynik jest niezadowalający, przedmiot audytu badany jest w zakresie niezbędnym do określenia przyczyn problemu.

Typami problemów, które mogą zostać zidentyfikowane są:

- ⇒ działania podejmowane niezgodnie z założeniami programu (np. w ramach programu dotacyjnego wspierane miały być kobiety pozostające bez pracy przez okres co najmniej 5 lat od momentu urodzenia dziecka, a faktycznie środki przeznaczone na wsparcie rozbudowy infrastruktury turystycznej w miejscowościach nadmorskich);
- ⇒ koszty danej jednostki / komórki przekraczają ich typowy poziom (np. koszty ponoszone przez jeden z urzędów w związku z realizacją programu skierowanego na rozwój aktywności sportowej w całym kraju są 4 krotnie wyższe aniżeli średnia kosztów ponoszonych wszystkie pozostałe urzędy również realizujące ten program);
- ⇒ usługi są niezgodne z normami ilości i jakości (np. zakładano zapewnienie w wyniku realizacji programu świadczenia usług transportowych przez okres dwóch na rzecz 1000 osób niepełnosprawnych mieszkających w Warszawie (miesięcznie) z wykorzystaniem specjalistycznego środka transportu, okazało się jednak, że ze wsparcia korzysta jedynie 375 osób miesięcznie, a usługi realizowane są przez busy nieprzystosowane do przewozu dużej części osób niepełnosprawnych).

Audytowanie systemów kontroli

Podejście to ma na celu ustalenie, czy jednostka ustanowiła systemy kontroli, które pozwalają na zapewnienie osiągnięcia założonych kryteriów (osiągnięcie zamierzonych rezultatów - dostarczenie usług/produktów, osiągnięcia pożądanego rezultatu / oddziaływania, wydajność czy gospodarność funkcjonowania / realizowanych działań). Audyt koncentruje się na przeprowadzeniu analizy, dokonaniu weryfikacji oraz przetestowaniu kluczowych elementów systemu kontroli, tak aby upewnić się czy system ten został odpowiednio zaprojektowany i wdrożony. W przypadku, gdy system kontroli został zaprojektowany i wdrożony odpowiednio (z uwzględnieniem dobrych praktyk w danym obszarze), dostarcza on mocnego wskazania na to, że rezultaty audytu będą satysfakcjonujące.

W typowych sytuacjach dogłębnie analizowane będą jedynie elementy systemu obciążone wysokim poziomem ryzyka. Elementy systemu / mechanizmy kontrolne wybierane są w oparciu o ich wagę dla osiągnięcia kluczowych, zakładanych rezultatów danych działań (efektywność) oraz związany z nimi poziom ryzyka, czy też spełnienia kryterium wydajności / gospodarności. W przypadku, gdy zidentyfikowane zostaną istotne nieprawidłowości / słabości przyjętych rozwiązań, audytor podejmuje dalsze kroki celem zidentyfikowania przyczyn zaistniałej sytuacji, jej wpływu czy potencjalnego wpływu na spełnienie przyjętych kryteriów. Podejście to stanowi solidną podstawę dla formułowania zaleceń ukierunkowanych na usprawnienie systemu i stosowanych praktyk, w tym dla zidentyfikowania niepotrzebnych kontroli, celem umożliwienia funkcjonowania w sposób

efektywny, wydajny, gospodarny.

Analizę systemu kontroli często przeprowadza się z wykorzystaniem wykresów i diagramów prezentujących przebieg procesu. Minusem tego podejścia jest fakt, że w dużych, złożonych jednostkach koszt przeprowadzenia i udokumentowania takiej analizy może być wysoki. Niejednokrotnie trudno jest również oszacować wpływ jaki nieprawidłowości/słabości dotyczące określonych mechanizmów kontrolnych będą miały na osiągnięty poziom efektywności (w tym efektywności kosztowej), wydajności, gospodarności.

W ramach podejścia do realizacji zadania audytowego należy również zdefiniować populację, która powinna być przedmiotem testowania. Podejście przyjmowane w tym zakresie powinno służyć zdefiniowaniu populacji, którą należy przetestować, dokonaniu wyboru próby, a następnie przeprowadzeniu weryfikacji wybranych transakcji w zestawieniu z kryteriami. Testowanie powinno odnosić się, każdorazowo, gdy jest to możliwe, do rezultatów (przykładowo próba zamówień mogłaby zostać poddana testowi, celem określenia czy dana jednostka / komórka nie wydaje łącznie zbyt dużo). Próbkowanie może być podstawowym podejściem, gdy chodzi o sposób gromadzenia dowodów na potrzeby wnioskowania. Bezpośrednie testowanie jest szczególnie użyteczne w sytuacji, gdy audytor chce dokonać oceny zakresu określonych zdarzeń czy cech w ramach całej populacji, celem określenia efektu związanego z nieprawidłowością/słabością przyjętych rozwiązań.

W przypadku, gdy audytor chce wnioskować na podstawie wyników testów na temat całej populacji, powinien posługiwać się formalnymi metodami próbkowania.

W przypadku, gdy audytor nie posiada dużego doświadczenia w zakresie posługiwania się tym podejściem do próbkowania, powinien zwrócić się o poradę / konsultacje do eksperta w tym temacie.

Posłużmy się uproszczonym przykładem ramowego opisu podejścia do planowanego zadania audytowego „Wydajność działalności dotacyjnej w sektorze kultura, media i sport”:

Audyty zostaną ukierunkowane na sformułowanie oceny czy jest obszar, w którym donorzy w sektorze kultura, media, sport, mogliby poprawić wydajność kosztową realizowanego przez nich procesu dotacyjnego. Zmierając do dokonania weryfikacji ustanowionych rozwiązań zastosujemy podejście, na które złożą się następujące metody i czynności audytowe:

- o dokonanie wyboru próby;
- o przegląd dokumentów dotyczących działań podejmowanych przez cztery organizacje udzielające dotacji;
- o analiza ilościowa ukierunkowana na oszacowanie kosztów działalności dotacyjnej;
- o mapowanie procesów;
- o częściowo strukturyzowane wywiady z przedstawicielami Ministerstwa, organizacjami udzielającymi dotacji zarówno w ramach, jak i spoza sektora, a także przedstawicielami organizacji trzeciego sektora;
- o wizyty na miejscu w lokalnych biurach organizacji udzielających dotacji;
- o ankiety satysfakcji z procesu dotacyjnego;
- o przegląd praktyk w zakresie procesów dotacyjnych, funkcjonujących poza sektorem.

- 6.10.8. wskazanie składu zespołu audytowego i kompetencji, którymi dysponują poszczególni członkowie zespołu, jak również kwalifikacji/kompetencji ekspertów zewnętrznych, którzy mają wziąć udział w pracach projektowych;
- 6.10.9. szacunkowy koszt realizacji zadania audytowego, z uwzględnieniem czasu jego realizacji oraz kosztów związanych z zatrudnieniem ekspertów zewnętrznych;
- 6.10.10. harmonogram realizacji prac audytowych, „kamienie milowe”;
- 6.10.11. wskazania odnośnie przebiegu procesu raportowania i utrzymywania relacji z jednostką/jednostkami, których zadanie audytowe dotyczy.

Kwestie, które należy mieć na uwadze formułując w programie zadania:

- ⇒ szacunkowy koszt realizacji zadania (koszty pracownicza – osobo/dzień; koszty biurowe/administracyjne - hotel, taksówka, komunikacja publiczna, papier, ksero, rozmowy telefoniczne, etc.; koszty zatrudnienia eksperta zewnętrznego – umowa o dzieło, umowa zlecenia);
- ⇒ harmonogram realizacji prac audytowych (zdefiniowanie poszczególnych etapów realizacji zadania audytowego, określenie czasu ich trwania, wskazanie etapów kluczowych oraz momentu powstania wyników czynności w ich ramach podjętych – „kamienie milowe”);
- ⇒ raportowanie i utrzymanie realizacji z jednostką audytowaną (przykładowo: zdefiniowanie sposobu komunikacji – telefonicznie, cotygodniowe spotkania, informacje przekazywane w tym właśnie trybie, forma ich przekazywania, informowanie o spostrzeżeniach, które będą prowadziły do formułowania zaleceń oraz o propozycjach zaleceń, osoby odpowiedzialne za raportowanie i utrzymywanie relacji z jednostką audytowaną, etc.)

6.11. Ramowy program audytu nie musi zostać opracowany nazbyt szczegółowo, jako że niektóre czynności weryfikacyjne czy obszary poddane szczegółowej analizie można zdefiniować dopiero wtedy, gdy czynności audytowe są już w toku (zmiana założonego sposobu realizacji audytu może nastąpić w trakcie przeprowadzania zadania audytowego). Jednocześnie, mając na uwadze stopień złożoności audytu efektywnościowego analiza i przegląd realizowane na etapie planowania powinny doprowadzić do powstania programu zadania, który będzie maksymalnie precyzyjnie przeanalizowany i uzasadniony, aby zadanie audytowe zostało poprawnie ukierunkowane już na starcie (szczególnie w kontekście możliwości/konieczności zaangażowania podmiotów zewnętrznych celem przeprowadzenia szczegółowych ankiet, wywiadów, etc.)

Wymagania formalne związane z przygotowaniem programu zadania

6.12. Przed zatwierdzeniem ramowego programu audytu należy raz jeszcze przeanalizować kwestie kluczowe z punktu widzenia zasadności realizacji audytu efektywnościowego. Warto mieć przy tym na uwadze następujące pytania sprawdzające:

Pytania sprawdzające dotyczące programu zadania

- 6.12.1. Czy audyt dotyczący tego tematu jest obecnie możliwy?
- 6.12.2. Czy audyt będzie miał stosowne oddziaływanie i przyczyni się do poprawy efektywności, wydajności czy gospodarności działalności będącej przedmiotem audytu?
- 6.12.3. Czy istnieje spójny i stosowny zestaw pytań?
- 6.12.4. Czy istnieje dobrze ugruntowana i praktyczna metodyka (z uwzględnieniem kryteriów oraz mierników służących pomiarowi efektywności realizowanych zadań / realizowanej działalności)?
- 6.12.5. Czy zespół audytowy dysponuje niezbędnymi umiejętnościami?
- 6.12.6. Czy harmonogram realizacji zadania audytowego jest jasno zdefiniowany?
- 6.12.7. Czy jednostkę audytowaną poinformowano o zamiarze przeprowadzanie audytu?
- 6.12.8. Czy możliwe jest zarządzanie ryzykiem powiązanym ze sporządzeniem sprawozdania z audytu?
- 6.12.9. Czy – w świetle odpowiedzi na powyższe pytania – zespół audytowy powinien zaproponować przeprowadzenie audytu efektywnościowego?

7. Realizacja zadania audytowego

7.1. Celem tego etapu jest zgromadzenie niezbędnych i wystarczających informacji oraz dowodów audytowych, które pozwolą zespołowi audytowemu na:

Realizacja zadania audytowego - cele

- 7.1.1. sformułowanie spostrzeżeń odnośnie tego czy efektywność, wydajność lub gospodarność działań podejmowanych w ramach danego obszaru jest bądź też nie zgodna z przyjętymi kryteriami;
- 7.1.2. odniesienie się / sformułowanie wniosków w odniesieniu do każdego celu audytowego (pytania audytowego);
- 7.1.3. zidentyfikowanie aspektów, które dają możliwość poprawy efektywności, wydajności czy gospodarności realizowanej funkcji / podejmowanych działań;
- 7.1.4. poparcie wniosków i zaleceń będących wynikiem zadania audytowego.

⇒ Audyt musi prowadzić do zgromadzenia niezbędnych i wystarczających dowodów, odnoszących się do przyjętych kryteriów, które pozwolą na sformułowanie spostrzeżeń.

Dowody powinny być:

Cechy dowodów audytowych

- ⇒ niezbędne - pozwalające potwierdzić, że dane spostrzeżenie jest prawdziwe (przykładowo, żeby sformułować spostrzeżenie, że program szkoleniowy nie jest efektywny i wydajny koniecznym może być zarówno zaprezentowanie, że nie był on niezbędny dla niektórych (gdyż dysponowali już wiedzą, która była prezentowana) i nie produktywny dla innych (gdyż nigdy nie mieli okazji wykorzystać umiejętności, których uczono w trakcie szkolenia); analiza obydwu tych czynników jest konieczna, żeby sformułować spostrzeżenie o na temat efektywności i wydajności danego programu szkoleniowego);
- ⇒ wystarczające – występują w wystarczającej ilości, aby przekonać rozsądną osobę, że ustalenia i wnioski z audytu są uzasadnione, a zalecenia są odpowiednie (ważnym jest, żeby dowody były odpowiednie dla przedmiotu audytu i okresu objętego zakresem zadania audytowego, a także by były godne zaufania, spójne, obiektywne oraz przydatne do tego by zostać w sposób niezależny potwierdzone), (np. informacje na temat wydajności procesu rozpatrywania skarg zgromadzone są zarówno w oparciu o informacje pochodzące z jednostki rozpatrującej skargi, jak i podmiotów wnoszących skargi, jednostek trzeciego sektora oraz jednostek prowadzących działalność o zbliżonym charakterze w zestawieniu z jednostką objętą zadaniem audytowym, przy czym informacje te zostały zgromadzone zarówno w oparciu o wywiady, analizę dokumentów, jak i obserwacje poczynione na miejscu);
- ⇒ stosowne – jeśli w jasny i logiczny sposób odnoszą się do pytań audytowych, kryteriów audytu i ustaleń audytu (np. w przypadku pytania audytowego: Czy ustanowiono jasne i łatwo dostępne procedury dotyczące wnoszenia skarg? dowodami są pozyskane w jednostce audytowanej procedury, wywiady z instytucjami trzeciego sektora i skarżącymi na temat ich precyzji i dostępności, obserwacje poczynione na miejscu, przeglądy informacji zawartych na stronach internetowych, etc.);
- ⇒ wiarygodne - jeżeli te same ustalenia wynikają z wielokrotnie przeprowadzonych badań lub z informacji uzyskanych z różnych źródeł (np. informacja otrzymana w wyniku wywiadu przeprowadzonego z udziałem kierownika jednostki została potwierdzona w ramach wywiadów/ankiet przeprowadzonych wśród podmiotów trzecich/skarżących).

7.2. Czynności podejmowane na tym etapie realizowane są zgodnie z założeniami przyjętymi na etapie planowania, w tym na podstawie postanowień programu zadania.

7.3. Zespół audytowy obowiązany jest zaprojektować testy audytowe oraz procedury, które pozwolą na pozyskanie niezbędnych i wystarczających informacji w najbardziej wydajny sposób. Faktyczne kroki audytowe mogą obejmować szeroki zakres technik, takich jak wywiady, przeglądy, analizy, próbkowanie, potwierdzanie, inspekcje na miejscu, przeglądy analityczne, sporządzanie wykresów przedstawiających opis procesu/sposobu funkcjonowania systemu / programu / operacji. Zespół audytowy może posługiwać się narzędziami informatycznymi, wszędzie tam gdzie ich wykorzystanie zwiększy jakość i skuteczność audytu.

Szczegółowe programy czynności audytowych

Przykładowy opis dotyczący podejmowanych, wybranych czynności oraz dowodów gromadzonych i analizowanych w ramach audytu efektywnościowego:

Wybór próby

„Na podstawie wcześniejszego przeglądu działalności dotacyjnej w sektorze kultura, media i sport, zidentyfikowaliśmy dziewięć organizacji, które były głównymi podmiotami udzielającymi dotacji w okresie 2006-2007. Można byłoby ich scharakteryzować z wykorzystaniem informacji o poziomie wydatków dotacyjnych w okresie 2006-2007 z wykorzystaniem określeń „Duża poziom udzielonych dotacji” oraz „Średni poziom udzielonych dotacji”. Organizacje te pokrywają swoją działalnością główne obszary aktywności składające się na ten sektor. Wybraliśmy czterech spośród donorów, tak aby objąć badaniem duży udział wydatków dotacyjnych oraz typów procesów zachodzących w zakresie przyznawania dotacji. Nasze badanie nie objęło w sposób szczegółowy swoim zakresem dwóch dużych donorów w sektorze. Wyłączyliśmy te podmioty z uwagi na to, że: (1) był ostatnio przedmiotem przygotowanego przez nas raportu, który dotyczył, między innymi, procesu udzielania odpowiedzi i efektywności działalności dotacyjnej; (2) finansuje w przeważającej części działalność tylko jednego podmiotu, chociaż nie wyłączone możliwości finansowania przez tą instytucję innych organizacji; zdecydowaliśmy o wyłączeniu tego podmiotu z przeglądu z uwagi na to, że statystycznie działania podejmowane przez ten podmiot do chwili obecnej nie mogą być w użyteczny sposób porównane z pozostałymi donorami. Wśród czterech donorów zidentyfikowaliśmy próbę ośmiu programów, na których skoncentrowaliśmy swoje dalsze czynności z uwagi na to, że programy te pokrywały swoim zakresem materialną część wydatków dotacyjnych. W okresie 2006-2007 w ramach tych właśnie ośmiu programów przyznano łącznie 647 mln w formie dotacji, co stanowi ponad 1/3 łącznej kwoty 1,8 mld wydatkowanej w tym sektorze w postaci dotacji.”

Przegląd dokumentów

„Dokonałaliśmy przeglądu kluczowych dokumentów związanych z procesem dotacyjnym w przypadku czterech wybranych donorów, włączając w to: podręczniki i polityki dotyczące procesu udzielania dotacji, wyniki wcześniej przeprowadzonych działań ukierunkowanych na zbadanie satysfakcji wnioskodawców; dokumenty związane z monitoringiem po przyznaniu dotacji, związane z ewaluacją, wskaźniki efektywności; roczne raporty, księgi, wnioski o dotację.”

Analizy ilościowe i szacunku kosztów

„Analizowaliśmy koszty działalności dotacyjnej w przypadku ośmiu ww. programów w okresie 2006-2007 poprzez oszacowanie średnich kosztów administracyjnych w przeliczeniu na:

- każdą złotówkę przyznaną w formie dotacji;
- każdą przyznaną dotację;
- każdy otrzymany wniosek o dotację.

Aby oszacować miary kosztów poprosiliśmy wszystkich donorów o następujące informacje dotyczące ośmiu programów dotacyjnych za okres 2006-2007:

- bezpośrednie koszty pracownicze związane z procesem udzielania dotacji;
- całkowite koszty organizacyjne wspierające funkcjonowanie programów dotacyjnych;
- dane pozyskane w trakcie dotychczasowych prób oszacowania kosztów;
- ilość i wartość wniosków dotacyjnych oraz dotacji procesowanych łącznie na każdym poziomie procesu dotacyjnego.

Z uwagi na to, że informacja na temat kosztów dostępna u donorów na temat poszczególnych programów była zróżnicowana, podjęliśmy dalsze działania celem oszacowania kosztów wykorzystując dane z szeregu alternatywnych źródeł, włączając raporty roczne donorów oraz ich księgi. Oszacowaliśmy również te same miary kosztów dotyczące dwóch innych donorów spoza sektora.”

Mapowanie procesów

„Dokonałaliśmy mapowania procesów w przypadku ośmiu programów dotacyjnych poprzez kombinację analiz wykonywanych czynności, przegląd dokumentacji, wywiady z menedżerami odpowiedzialnymi za realizację programów.”

Wywiady

„Przeprowadziliśmy wywiady z urzędnikami pracującymi w Ministerstwie w wydziałach odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad procesem dotacyjnym, aby sprawdzić jakie działania podejmowane są przez Ministerstwo w zakresie nadzoru nad działalnością dotacyjną w sektorze oraz jaką rolę spełnia w procesie dofinansowywania donorów. Przeprowadziliśmy wywiady z doświadczonymi pracownikami następujących donorów, w tym czterech, na których koncentrowaliśmy się w największym stopniu w trakcie badania. W trakcie przeprowadzonych wywiadów skoncentrowaliśmy się na:

- ⇒ cele donorów w odniesieniu do działalności dotacyjnej;
- ⇒ cechy najważniejszych programów dotacyjnych, źródło finansowania, liczba oraz rodzaj wnioskodawców;
- ⇒ procesy wykorzystywane w związku z udzielaniem dotacji;
- ⇒ monitorowanie oraz ewaluacja programów dotacyjnych;
- ⇒ jak kalkulowane były koszty działalności dotacyjnej;
- ⇒ pomiar oraz analiza kosztów działalności dotacyjnej;
- ⇒ jaka praca została wykonana lub była planowana, żeby zmapować lub przeformułować proces dotacyjny;
- ⇒ przykłady dobrych praktyk oraz dzielenie się dobrymi praktykami w sektorze kultura, media i sport.

Przeprowadziliśmy wywiad również z przedstawicielami podmiotów trzeciego sektora, aby zdobyć szerszą perspektywę dotyczącą działalności dotacyjnej. Aby lepiej zrozumieć rolę wnioskodawców w procesie dotacyjnym przeprowadziliśmy wywiady z przedstawicielami grup z sektora wolontariatu, z których wielu jest biorcami dotacji w ramach programów, na których skupia się niniejszy raport."

Przegląd dobrych praktyk

„Dokonałiliśmy przeglądu dobrych praktyk w zakresie działalności dotacyjnej poza sektorem kultura, media i sport, celem zidentyfikowania dobrych praktyk, które można byłoby wykorzystać w ramach tego sektora oraz porównania wyników analiz kosztów przeprowadzonych odnośnie programów realizowanych przez donorów objętych zakresem badania."

7.4. Przygotowywane mogą być szczegółowe programy czynności audytowych, które określają w sposób bardzo precyzyjny procedury audytowe. Dostarczają one:

- 7.4.1. wskazówek na potrzeby realizacji poszczególnych czynności audytowych;
- 7.4.2. ram, które pozwalają na właściwe przypisywanie do poszczególnych czynności zasobów i związanych z tym kosztów;
- 7.4.3. podstaw do sprawowania nadzoru nad wykonywanymi czynnościami;
- 7.4.4. środków, które pozwalają na transfer wiedzy do mniej doświadczonych pracowników;
- 7.4.5. podstaw do dokumentowania prac wykonanych i dokładania należytej staranności.

7.5. Audytorzy wewnętrzni dokumentują wszystkie czynności i zdarzenia, które mają istotne znaczenie dla ustaleń audytu. Gromadzą dowody, pozyskują informacje, przy jednoczesnej ich weryfikacji pod względem kompletności i odpowiedniości. Na bieżąco stwierdza się, czy zebrane dowody są wystarczające do dokonania oceny efektywności, wydajności czy gospodarności przy zastosowaniu przyjętych kryteriów. Jeśli tak, to proces gromadzenia dowodów w danym zakresie kończy się, jeśli zaś nie to gromadzi się kolejne dowody.

Proces gromadzenia dowodów audytowych

Proces gromadzenia dowodów składa się z następujących kroków:

- ⇒ projektowanie procedur audytowych i/lub testów (opracowanie szczegółowego programu czynności audytowych) (np. przygotowanie badania ankietowego, które zostanie przeprowadzone wśród firm składających wnioski o dotacje, opracowanie szczegółowych pytań ankietowych, zasad, które będą miały zastosowanie w trakcie przeprowadzania ankiety, etc.);
- ⇒ przeprowadzenie procedur audytowych i/lub testów – gromadzenie dowodów (np. zrealizowanie badania ankietowego, zgromadzenie ankiet wypełnionych przez firmy wnioskujące o dotacje, opracowanie zestawienia zawierającego zbiorcze wyniki zrealizowanego badania ankietowego, etc.);
- ⇒ analiza zgromadzonych dowodów i ocena w oparciu o jej wyniki efektywności /wydajności/gospodarności danego obszaru działalności/danej jednostki w odniesieniu do przyjętych kryteriów (np. analiza opracowanych w sposób zbiorczy wyników badania ankietowego, formułowanie spostrzeżeń odnośnie efektywności działań realizowanych w tym zakresie przez jednostkę w kontekście ocen formułowanych przez wnioskodawców, etc.);
- ⇒ podejmowanie decyzji odnośnie tego czy są konieczne dodatkowe dowody (wracamy wówczas do kroku pierwszego) czy też jednak dowody są wystarczające i odpowiednie do tego, żeby dokonać pomiaru/sformułować ocenę (np. wyniki

badania ankietowego nie wykazały żadnej tendencji, nie wskazały na czynniki, które w najmniejszym/największym stopniu wpływają na ocenę efektywności działań realizowanych przez jednostkę audytowaną; w takiej sytuacji podejmowana jest decyzja odnośnie ponownego przeprowadzenia ankiety przykładowo z zastosowaniem metody rozmów telefonicznych przeprowadzanych bezpośrednio z wnioskodawcami, etc.).

- 7.6. Stwierdzając czy wszystkie niezbędne i wystarczające dowody zostały zgromadzone po to, żeby dostarczyć wysoki poziom zapewnienia związany z realizacją zadania audytowego, audytor musi być usatysfakcjonowany z tego, że ryzyko błędu, nieprawdziwych spostrzeżeń i nieodpowiednich zaleceń jest minimalne. Aby zminimalizować takie ryzyko, audytor powinien potwierdzać poczynione spostrzeżenia i wnioski używając dowodów pochodzących z różnych źródeł i o różnym charakterze.

⇒ Audyt musi być realizowany w sposób pozwalający na dokonanie obiektywnej oceny zebranych dowodów, aby - mając na uwadze przyjęte kryteria - sformułować wnioski.

- 7.7. Gromadząc informacje audytor powinien mieć na uwadze etap raportowania i potrzebę zakomunikowania wniosków z audytu w sposób maksymalnie przekonujący, w tym w szczególności w zakresie formułowanej przez niego oceny odnośnie efektywności działalności / jednostki. Możliwość użycia studiów przypadku (szczegółowy opis najbardziej typowych, realizowanych w sposób niewydajny działań / czynności wykonywanych przez jednostkę audytowaną) i skorzystanie z narzędzi pozwalających na wizualizację poczynionych spostrzeżeń (np. fotografia, diagramy, wykresy), pozwalają dowodom audytowym, częściej w bardziej przekonujący sposób, zilustrować daną kwestię w sprawozdaniu z przeprowadzonego audytu.

- 7.8. Zadanie audytowe (szczegółowy program czynności audytowych) może zostać przedefiniowane w trakcie realizacji zadania audytowego w przypadku, gdy zespół audytowy napotkał wcześniej nieprzewidziane przeszkody dotyczące chociażby jakości pozyskiwanych informacji czy też łatwości dostępu do dowodów audytowych. Zespół audytowy powinien być wyczulony na sygnały, które mogą świadczyć o tym, że proces gromadzenia dowodów nie okaże się skuteczny na tyle by dostarczyć wysoki poziom zapewnienia niezbędny w przypadku audytów efektywnościowych (np. początkowo zakładano przeprowadzenie badania w oparciu o ankiety rozesłane wśród biorców dotacji; okazało się jednak, że biorcy dotacji nie zdecydowali się wziąć udziału w ankiecie, zdecydowano więc o zgromadzeniu i wykorzystaniu danych na temat kosztów ponoszonych przez biorców dotacji na podstawie wyników ankiet przeprowadzonych wcześniej wśród podmiotów składających wnioski o dotacje w ramach innych programów dotacyjnych o zbliżonym charakterze).

- 7.9. Dowody audytowe mogą mieć różną formę. Mogą być:

- 7.9.1. pozyskane na skutek bezpośrednio przeprowadzonych inspekcji i obserwacji (tam gdzie to możliwe należy sporządzić dokumentację zdjęciową, nagrania na nośniku dźwięku i obrazu, aby takie obserwacje wesprzeć);
- 7.9.2. notatki z przeprowadzonych wywiadów (powinny być one poparte, zawsze gdy jest to możliwe, innymi dowodami);
- 7.9.3. kopie dokumentów;
- 7.9.4. potwierdzenie ze strony podmiotów trzecich, obejmujące mierniki lub rozwiązania o charakterze standardów w zakresie efektywności wykorzystane jako podstawa do opracowania kryteriów;
- 7.9.5. statystyki, porównania, analizy opracowane przez zespół audytowy.

- 7.10. Podczas gromadzenia dowodów, ze względu na konieczność ich potwierdzenia, należy wykorzystywać różne źródła. Dzięki temu uwzględnia się różne punkty widzenia, a ustalenia audytu zyskują na wiarygodności.

- 7.11. Istnieją trzy zasadnicze źródła informacji wykorzystywane podczas realizacji zadań audytowych:

Forma dowodów audytowych

Źródła dowodów

Źródło	Komentarz
Opracowane bezpośrednio przez audytorów	Opracowane na podstawie wywiadów, ankiet, zogniskowanych wywiadów grupowych, osobiście przeprowadzanych inspekcji i obserwacji. Audytorzy mogą wybrać metody, które zapewnią najwyższą jakość dowodów w ramach danego audytu, jednakże to ich umiejętności opracowywania metod oraz ich stosowania ostatecznie zadecydują o jakości dowodów.
Zapewnione przez jednostkę audytowaną	Przekazane przez jednostkę audytowaną informacje pochodzące z baz danych, dokumenty, opisy procesów, informacje przekazane w trakcie wywiadów, etc. Audytorzy muszą określić wiarygodność danych, które mają znaczenie w kontekście pytań audytowych, na podstawie ich przeglądu i weryfikacji, a także w wyniku badania stosowanych w jednostce audytowanej mechanizmów kontroli wewnętrznej w odniesieniu do informacji, w tym ogólnych i aplikacyjnych mechanizmów kontrolnych dla danych przetwarzanych komputerowo.
Zapewnione przez osoby trzecie	Dowody, które mogły zostać już wcześniej zweryfikowane przez innych albo też których jakość jest powszechnie znana, np. krajowe dane statystyczne. Zakres, w jakim informacje te mogą zostać wykorzystane jako dowody audytowe zależy od stopnia, w jakim możliwe jest określenie ich jakości oraz znaczenia w odniesieniu do ustaleń zadania audytowego.

7.12. Dowody audytu pochodzące z powyższych źródeł dzielą się na cztery kategorie: dowody fizyczne, dokumenty, dowody ustne i dowody analityczne. Można je uzyskać i udokumentować w następujący sposób:

Rodzaje dowodów

CZYNNIKI		PROCEDURY KONTROLI W CELU UZYSKANIA DOWODU	DOKUMENTACJA
FIZYCZNE	Choć stanowią one zwykle najbardziej przekonujące dowody, audytor musi mieć świadomość, że z powodu jego obecności uzyskany obraz sytuacji może okazać się wypaczony, co obniża jakość tych dowodów.	Inspekcja przeprowadzona osobiście albo obserwacja osób, mienia lub wydarzeń.	Notatki, fotografie, wykresy, mapki, rysunki, próbki, materiały audiowizualne.
DOKUMENTY	Dowody te mogą mieć formę elektroniczną lub w postaci wydruku. Jednakże przydatne informacje mogą nie zawsze być udokumentowane, wymuszając w ten sposób także inne Podejście.	Przegląd dokumentów, sprawozdań, podręczników, literatury fachowej, Internetu, ankiet przesyłanych pocztą lub udostępnianych w sieci.	Sprawozdania na temat zarządzania wynikami, strategię i procedury, opisy systemów, pisma, umowy i wyniki przeprowadzonych ankiet.
USTNE	Ustne dowody są na ogół istotne, gdyż uzyskane w ten sposób są aktualne i niekiedy nie można ich otrzymać w inny sposób. Jednakże, jeżeli wykorzystuje się je jako dowody, informacje te powinny zostać potwierdzone przez inne dowody, a oświadczenia uwierzytelnione.	Zapytania kierowane do pracowników jednostki audytowanej lub osób trzecich, lub też wywiady z nimi, zogniskowane wywiady grupowe oraz panele ekspertów.	Streszczenie informacji uzyskanych za pomocą tych metod.
ANALITYCZNE	Dowody te uzyskuje się w efekcie zastosowania profesjonalnego osądu do oceny dowodów fizycznych, dokumentów oraz dowodów ustnych.	Analiza przeprowadzana na podstawie rozumowania, ponownej klasyfikacji, obliczeń i porównań.	Streszczenie danych analitycznych, w tym pochodzących z analizy wskaźnikowej, analizy regresji, analizy porównawczej oraz kodowanie.

7.13. W trakcie dokonywania oceny dowodów audytowych pod względem ich ilości i jakości, audytor musi wziąć pod uwagę następujące elementy:

Ocena dowodów

- 7.13.1. cel ze względu na który dane dowody zostaną wykorzystane (od dowodów na poparcie ustaleń audytu wymagana jest wyższa jakość niż dla informacji wprowadzających, umieszczanych w sprawozdaniu z audytu, np. opisując we wstępie informacje o zakresie działalności jednostki możemy oprzeć się na wywiadach przeprowadzonych z kierownikiem jednostki, dokumentując jednak spostrzeżenie wskazujące na nieefektywność działań jednostki w pewnym obszarze musimy zgromadzić dowody z różnych źródeł, które będą stanowiły podstawę do formułowania spostrzeżeń i zaleceń);
- 7.13.2. poziom istotności w kategoriach finansowych lub znaczenie ustalenia audytu (generalnie, im wyższy poziom istotności lub im większe znaczenie ustaleń audytu, tym wyższa jest wymagana jakość dowodów, np. w przypadku stwierdzenia o nieosiągnięciu 50% zakładanych efektów programu konieczne jest zgromadzenie szczegółowych dowodów potwierdzających tę sytuację w oparciu o analizę dokumentów, wywiady, czy przeprowadzone ankiety);

- 7.13.3. stopień niezależności źródła dowodów (dowody pochodzące z niezależnych źródeł charakteryzuje większa wiarygodność, np. dowody opracowane przez jednostkę audytowaną mają mniejszą wartość dowodową niż potwierdzenia danego faktu otrzymane z kilku różnych źródeł zewnętrznych jak choćby organizacji pożytku publicznego);
- 7.13.4. koszt uzyskania dodatkowych dowodów w stosunku do potencjalnych korzyści w formie ustaleń i wniosków na poparcie sformułowanych tez (w pewnym momencie, koszt uzyskania dodatkowych dowodów będzie większy niż korzyść płynąca ze zwiększonej siły przekonywania wszystkich zgromadzonych dowodów (np. koszt zbadania 100% populacji wnioskodawców będzie znacznie wyższy aniżeli koszt przeprowadzenia ankiety wśród próby wnioskodawców wybranych z wykorzystaniem metody statystycznych);
- 7.13.5. ryzyko, które wiąże się z błędnymi ustaleniami lub z nieuzasadnionymi wnioskami (im większe ryzyko, że w związku z ujęciem ustalenia audytu w sprawozdaniu dojdzie do podjęcia działań prawnych, powstania kontrowersji lub zaskoczenia odbiorców, tym jakość dowodów powinna być wyższa, np. w przypadku gdy w wyniku realizacji zadania audytowego istnieje możliwość postawienia kierownikowi jednostki zarzutu niegospodarności należy dołożyć należytej staranności w gromadzeniu dowodów i rozważyć zaangażowanie w proces gromadzenia i analizy dowodów biegłych w zakresie wykrywania nadużyć);
- 7.13.6. staranność, z jaką gromadzi się i analizuje dane (w tym: zakres umiejętności audytora w tych dziedzinach).
- 7.14. Zespół audytowy powinien polegać na pracy innych audytorów wewnętrznych czy ekspertów w danym temacie wówczas, gdy podjęte przez nich czynności zostały wykonane w zgodności ze standardami audytu wewnętrznego przytoczonymi w niniejszym dokumencie. W wypadku korzystania z wyników pracy audytorów wewnętrznych lub niezależnych podmiotów dokonujących oceny, z zamiarem poparcia poszczególnych ustaleń audytu, wyniki tej pracy, na których audytorzy mają zamiar się oprzeć, powinny zostać ocenione i zweryfikowane w celu ustalenia, czy spełniają one kryteria pozwalające na zakwalifikowanie ich jako wystarczające, stosowne i wiarygodne dowody audytu. Cel ten można zrealizować, oceniając reputację, kwalifikacje oraz niezależność tych, którzy wykonują tę pracę, a także dokonując przeglądu sporządzonych przez nich sprawozdań i dokumentacji roboczej. Ponadto możliwe jest zaangażowanie ekspertów zewnętrznych do wykonania technicznych zadań, które nie należą do kompetencji audytorów lub które eksperci ci są w stanie wykonać mniejszym nakładem środków.
- 7.15. Na podstawie zgromadzonych informacji/dowodów audytorzy dokonują oceny faktycznej efektywności, wydajności czy gospodarności danej jednostki, programu, działalności, zadania w stosunku do przyjętych wcześniej kryteriów. W sytuacji, gdy przykładowo audytor znajdzie informacje/dowody potwierdzające, że faktyczna efektywność nie spełnia ww. kryteriów, dalsze dochodzenie powinno zostać ukierunkowane na zdobycie zapewnienia, że każde sformułowane spostrzeżenie jest znaczące, prawdziwe i jest potencjalną podstawą dla ważnych zmian w zakresie osiąganej efektywności oraz dla dostarczenia wartości dodanej (np. założono, że 80% rozpatrzonych skarg nie będzie przedmiotem ponownej, a jednocześnie skutecznej skargi, natomiast przeprowadzone badanie wykazało, że wskaźnik ten kształtuje się na poziomie 50%; w takiej sytuacji należy zastanowić się nad zgromadzeniem dodatkowych dowodów potwierdzających zdobyte informacje – wynik ten oparliśmy tylko na wywiadach przeprowadzonych ze składającymi skargi, zasadnym byłoby więc zweryfikowanie pozyskanych informacji poprzez analizę dokumentów dostępnych w jednostce audytowanej a dotyczących skarg złożonych przez osoby ankietowane).
- 7.16. Jeżeli – w trakcie dokonywania ww. oceny – zidentyfikowana zostanie konieczność zgromadzenia dodatkowych dowodów, wracamy do procesu identyfikowania i weryfikacji kolejnych dowodów, który to proces może obejmować:
- 7.16.1. ustalenie czy dana nieprawidłowość jest jednostkowym przypadkiem czy też reprezentuje ogólny, systemowy problem;
- 7.16.2. dokonanie oceny oddziaływania lub potencjalnego oddziaływania nieprawidłowości na rezultaty; efekt problemu powinien zostać

Wyniki pracy innych audytorów / ekspertów

Ocena przedmiotu audytu w oparciu o zgromadzone dowody

Gromadzenie dodatkowych dowodów

skwantyfikowany, zawsze gdy jest to możliwe, celem zilustrowania w sprawozdaniu z audytu odpowiedzi na pytanie „I co z tego?”;

- 7.16.3. zidentyfikowanie przyczyny nieprawidłowości w celu zapewnienia, że formułowane zalecenia będą odpowiednie;
 - 7.16.4. określenie czy problem może zostać naprawiony przez samą jednostkę (jest to istotne, gdyż źródło problemu może znajdować się poza jednostką);
 - 7.16.5. zgromadzenie dalszych dowodów (takich jak konkretne przypadki nieprawidłowości, statystyki, schematy, fotografie, etc.), wtedy gdy jest to uzasadnione dla zilustrowania charakteru i ważność danego zagadnienia;
 - 7.16.6. określenie kto jest dotknięty skutkami danego problemu, jak na przykład inne komórki w ramach jednostki, agencje, ministerstwa, etc.;
 - 7.16.7. przedyskutowanie danej sprawy z kierownikiem jednostki (jeśli są świadomi danego problemu i wdrażają właśnie plan naprawczy, kwestia ta może mieć mniejsze znaczenie dla celów raportowania – zmieni to z pewnością sposób w jaki dana kwestia będzie raportowana).
- 7.17. Porównanie dowodów w odniesieniu do przyjętych kryteriów, jak również dalsze czynności sprawdzające odnoszące się do charakteru i znaczenia zidentyfikowanego przypadku, doprowadzą do zidentyfikowania spostrzeżeń. Na analizy te oraz wynikające z nich spostrzeżenia wpłynąć mogą jedynie te dowody, które zostały pozyskane i sprawdzone.
- 7.18. Spostrzeżenia są podstawą do formułowania ogólnych wniosków w odniesieniu do celów audytu.

Przykłady spostrzeżeń:

- ⇒ do 40% skarżących nie jest zadowolonych z odpowiedzi udzielonych na złożone przez nich skargi. W części przypadków brak satysfakcji może być spowodowany tym, że Agencje nie spełniają potrzeb czy oczekiwań ze strony klientów;
- ⇒ w chwili obecnej istnieją w Ministerstwie ograniczone środki służące kontroli jakości odnośnie skarg rozpatrywanych na wszystkich poziomach, które pozwalałyby na sprawdzenie sposobu ich rozpatrzenia oraz doświadczeń klientów odnośnie procesu rozpatrywania skarg;
- ⇒ Ministerstwo nie zdobywa wszystkich informacji dotyczących skarg, na podstawie których może zgromadzić wiedzę na temat doświadczeń klientów i dokonać odpowiednich zmian w procesie świadczenia usług. Należy zwrócić uwagę na sposób gromadzenia informacji, ich konfrontowania oraz przetwarzania, tak aby nie było to czasochłonne dla pracowników;
- ⇒ wykorzystanie informacji na temat rozpatrywania skarg może ulec poprawie aby dalej zidentyfikować i prześledzić powody dla składania skarg przez klientów oraz barier dla których klienci nie wnoszą skarg, jak również aby lepiej rozumieć skargi klientów.

- 7.19. Spostrzeżenia poczynione w trakcie realizacji zadania audytowego mogą być pozytywne lub negatywne. W sytuacji, gdy nieprawidłowości/słabości odnoszące się do efektywności zostały zidentyfikowane audytor powinien sformułować zalecenia po to by stanowiły one wskazówki dla działań naprawczych - odnoszących się do tych zaleceń - na tyle znaczące by mogły stać się przedmiotem raportowania. Normalnie zalecenia powinny być przedstawione w ogólny sposób ze wskazaniem tego co powinno zostać zrobione. Kwestię tego jak powinno to zostać wykonane pozostawia się danej jednostce.

Spostrzeżenia a zalecenia

- ⇒ Audyt musi prowadzić do sformułowania zaleceń, które umożliwią podjęcie niezbędnych działań naprawczych w sytuacji, gdy zaraportowane zostały nieprawidłowości.

7.20. Formułując zalecenia zespół audytowy powinien:

- 7.20.1. starać się poznać punkt widzenia kierownika jednostki na to jakie działania są konieczne, żeby naprawić problem;
- 7.20.2. rozważyć koszty wdrożenia proponowanych działań i ich wykonalność oraz alternatywny sposób postępowania;
- 7.20.3. zrozumieć wpływ na rezultat, zarówno pozytywny, jak i negatywny, w przypadku, gdy zalecenia zostaną zaadaptowane.

Przykłady zaleceń:

- ⇒ *donorzy powinni zidentyfikować obszary, w których możliwa jest poprawa wydajności podejmowanych przez nich działań dotacyjnych poprzez porównanie programów dotacyjnych lub też ich elementów, takich jak proces wnioskowania o dotacje, zarówno wewnętrznie jak i w zestawieniu z podobnymi programami realizowanymi przez inne organizacje. Część donorów ustanowiło mapy procesów, które w sposób detaliczny przedstawiają proces udzielania dotacji. Na podstawie tego powinni podjąć dalsze działania ukierunkowane na podniesienie zrozumienia przez nich kosztów, tego gdzie powstają, powodów różnic w kosztach i tego jak można osiągnąć poprawę wydajności w tym zakresie.*
- ⇒ *donorzy powinni dokonywać przeglądów celem sprawdzenia czy koszty udzielania dotacji są proporcjonalne do wielkości przyznawanej dotacji. Powinni ocenić koszty udzielania dotacji mając na uwadze występujące dysproporcje, powinni przy tym czerpać lekcje z procesów funkcjonujących w innych organizacjach celem obniżenia kosztów. Jeżeli bardzo ma miejsce duży zakres współpracy nad wnioskiem z udziałem wnioskodawcy koszty te powinny być osobno identyfikowane i oceniane pod kątem tego czy są proporcjonalne do wyniku procesu dotacyjnego.*

7.21. W niektórych przypadkach, może nie być możliwe zaproponowanie przez zespół audytowy odpowiednich zaleceń. Pomimo tego zadanie audytowe może przynosić wartość dodaną w postaci szczegółowych analiz dotyczących zagadnień będących przedmiotem audytu.

7.22. Zalecenia zespołu audytowego mogą nie być konieczne, w przypadku, gdy dana jednostka podjęła już działania naprawcze. W takich przypadkach, wyszczególnienie, że takie sytuacje są w trakcie wykonywania w zupełności wystarcza.

7.23. Dobrym rozwiązaniem jest umieszczenie informacji na temat odpowiedzi na poszczególne zalecenia wskazujące na to czy:

- 7.23.1. jednostka zgadza się z zaleceniami i zobowiązuje się podjąć odpowiednie działania;
- 7.23.2. jednostka zgadza się z zaleceniami i wyjaśnia dlaczego działania te nie mogą zostać podjęte w zalecanym czasie (np. z uwagi na dużą ilość projektów wdrożeniowych realizowanych obecnie przez jednostkę, ograniczone zasoby kadrowe, konieczność dokonania z innymi jednostkami zaangażowanymi w realizację danego programu, etc.);
- 7.23.3. jednostka nie zgadza się z zaleceniami (wraz z krótkim wyjaśnieniem) (np. kierownik jednostki audytowanej twierdzi, że zespół audytowy nie uwzględnił w wszystkich przekazanych mu informacji i wyjaśnień, a w szczególności złożonych uwarunkowań, w których dana jednostka funkcjonuje, etc.).

7.24. Odpowiedzi przekazane przez jednostkę mogą zostać następnie wykorzystane jako podstawa w procesie monitorowania wdrożenia zaleceń audytowych.

7.25. W procesie formułowania i przyjmowania odpowiedzi na ustalenia i zalecenia zawarte w sprawozdaniu z zadania audytowego przede wszystkim mają zastosowanie szczegółowe wymagania zawarte w obowiązującym rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowe sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego.

**Odpowiedź kierownictwa
jednostki audytowanej na
przedstawione zalecenia**

- 7.26. Warto rozważyć możliwość stosowania w praktyce pewnych ograniczeń odnoszących się do odpowiedzi przekazywanych przez jednostki audytowane. Ograniczeniami tymi mogłyby być:
- 7.26.1. odpowiedzi powinny być krótkie i jasne, zazwyczaj nie dłuższe niż dwa paragrafy (tam gdzie jest to stosowne, w raporcie umieszczane winny być ogólne informacje o planie naprawczym przyjętym przez daną jednostkę, który stanowi odpowiedź na spostrzeżenia i zalecenia zespołu audytowego);
 - 7.26.2. nie powinny być zwykle umieszczane w raporcie odpowiedzi w sytuacji, gdy brak jest zaleceń lub wtedy gdy audyt jest podejmowany w ramach monitoringu wcześniej wykonanego audytu i brak jest nowych zaleceń;
 - 7.26.3. odpowiedzi powinny być uzyskane przynajmniej na 2 tygodnie przed dniem oficjalnego zatwierdzenia sprawozdania;
 - 7.26.4. nie powinny być umieszczane odpowiedzi jednostki lub komentarze dotyczące poszczególnych punktów szczegółowych zawartych w sprawozdaniu czy też dotyczące poszczególnych rozdziałów sprawozdania;
 - 7.26.5. nie powinny być umieszczane ewentualne ogólne komentarze jednostek audytowanych.
- 7.27. Audytorzy powinni ocenić znaczenie poczynionych spostrzeżeń w odniesieniu do celów audytu. Wyrażanie krańcowych ocen (w pełni satysfakcjonująca efektywność lub wysoce niezadowolająca efektywność) w odniesieniu do celów audytu może nie przysparzać problemów. W większości przypadków audytorzy muszą jednak posługiwać się swoim profesjonalnym osądem, żeby dokonać ostatecznej oceny i sformułować końcowe wnioski.

⇒ Audyt musi prowadzić do sformułowania niezbędnych i wystarczających spostrzeżeń, tak aby stanowiły one podstawę do przedstawienia wniosków powiązanych z celami zadania audytowego.

- 7.28. Naczelną zasadą obowiązującą przy sporządzaniu dokumentacji dotyczącej dowodów audytu jest to, że dokumentacja ta powinna umożliwić doświadczonemu audytorowi, który nie miał wcześniej styczności z danym audytem, określenie i zrozumienie dowodów na poparcie zasadniczych ocen i wniosków audytora.
- 7.29. Akta audytu i dokumenty robocze muszą zawierać informacje na temat przyjętego podejścia oraz prac podjętych w celu uzyskania odpowiedzi na pytania audytowe, jak również muszą być przedstawione w logicznym porządku, zapewniając tym samym łatwy dostęp do dowodów audytu. Nieprzydatna lub zbędna dokumentacja powinna zostać wyłączona z akt audytu.
- 7.30. Odpowiednia dokumentacja dowodów audytu pozwala zagwarantować, że:
- 7.30.1. istnieją dające się obronić podstawy zarówno zawiadomienia o wstępnych ustaleniach audytu, jak i treści zawartych w projekcie sprawozdania końcowego;
 - 7.30.2. możliwe jest uzasadnienie ustaleń i wniosków z audytu oraz przedstawionych w sprawozdaniu zaleceń;
 - 7.30.3. istnieje odpowiednia podstawa kontroli jakości zarówno podczas audytu, jak i podczas kolejnych przeglądów (rozwiązanie z zakresu zapewnienia jakości).
- 7.31. W związku z tym, że podczas większości audytów powstaje ogromna ilość dowodów na papierze, istotne jest, aby mieć do dyspozycji system odsyłaczy w ramach tej dokumentacji, dzięki czemu możliwe będzie powiązanie wykonanej pracy z ustaleniami, które z niej wynikają. Powinna istnieć prosta ścieżka dowodowa. W razie potrzeby, dokument ten może zostać uzupełniony o krótkie streszczenie, w którym wyjaśnia się, jaką metodykę audytu zastosowano, jaki jest charakter i zakres zgromadzonych dowodów oraz analiz, którym dowody te poddano. Streszczenie to może być podane w formie matrycy uporządkowanej wokół poszczególnych najważniejszych ustaleń audytu. Należy zarejestrować i zaopatrzyć w odsyłacze podstawowe dokumenty, takie jak: najważniejsze decyzje, które miały wpływ na kontrolę oraz proces kierowania nią; kluczowa korespondencja oraz inne kontakty

Dokumentacja z zadania audytowego

nawiązywane z jednostką audytowaną; główne pozycje z listy dowodów, ich źródła oraz przeprowadzone analizy, a także dowody świadczące o prowadzonym nadzorze.

7.32. Kierujący komórką audytu wewnętrznego wraz z kierownikiem zespołu audytowego powinni zagwarantować: właściwy nadzór nad pracami audytowymi, wymaganą jakość oraz odpowiednie udokumentowanie prac audytowych, monitorowanie postępów prac audytowych w odniesieniu do harmonogramu i zabudżetowanych zasobów, a także w razie konieczności, podjęcie na czas działań naprawczych.

7.33. Konieczne jest także, aby kierownik zespołu audytowego zdawał sobie sprawę z pojawiających się nowych okoliczności (np. wejście w życie nowych przepisów prawnych, propozycji istotnych reform) po to, by móc dokonać ponownej krytycznej oceny znaczenia audytu, zasadności przyjętego wcześniej podejścia audytowego, a w niektórych sytuacjach, korzyści płynących z przeprowadzania audytu.

7.34. Nadzór polegać uwzględniać powinien bieżącą obserwację czynności realizowanych przez audytorów, którym powierzono przeprowadzenie audytu, w celu zagwarantowania, że na postawione pytania audytowe zostaną udzielone odpowiedzi. Zadania związane z nadzorem obejmują udzielanie audytorom koniecznych wskazówek, uzyskiwanie na bieżąco informacji o występujących problemach oraz ocena wykonanej pracy. Przy współpracy z doświadczonym personelem, osoby odpowiedzialne za nadzór mogą określić ogólny zarys zakresu prac, a decyzje w kwestiach szczegółowych powierzyć audytorom realizującym dane zadanie audytowe. W przypadku mniej doświadczonego personelu, osoby odpowiedzialne za nadzór określają konieczne procedury kontroli oraz techniki gromadzenia i analizowania danych.

Właściwy nadzór na pracownikami

7.35. Stałe monitorowanie postępów prac audytowych jest konieczne w celu zagwarantowania, w miarę możliwości, zakończenia prac audytowych zgodnie z harmonogramem i w ramach przeznaczonych celem realizacji zadania audytowego zasobów.

Monitorowanie na różnych poziomach

7.36. Działania naprawcze podejmowane są wówczas, gdy w wyniku monitorowania ujawniono, że prace audytowe nie spełniają kryterium wymaganej jakości lub wtedy, gdy istnieje ryzyko, iż prace te nie zostaną ukończone zgodnie z harmonogramem oraz w ramach przeznaczonych celem realizacji zadania audytowego zasobów.

Podjęcie działań naprawczych

7.37. Przed przystąpieniem do sporządzenia sprawozdania z audytu oraz w celu zagwarantowania odpowiedniej jakości wyników audytu, należy zadać następujące, szczegółowe pytania sprawdzające:

Pytania sprawdzające

- ⇒ Czy istnieją wystarczające, stosowne i wiarygodne dowody, stanowiące solidną podstawę odpowiedzi na postawione pytania audytowe, w tym w szczególności dotyczące wprost efektywności czy wydajności działań?
- ⇒ Czy dowody zostały w pełni przeanalizowane i zinterpretowane?
- ⇒ Czy wskazano najważniejsze ustalenia audytu i czy istnieją dowody na ich poparcie?
- ⇒ Czy ustalenia audytu znajdują potwierdzenie w ustaleniach innych osób?
- ⇒ Czy ustalenia audytu zostały uzgodnione z jednostką audytowaną?
- ⇒ Czy uzgodniona została struktura sprawozdania?

8. Sprawozdanie z wykonania audytu

- ⇒ Każde zadanie audytowe musi prowadzić do przygotowania sprawozdania, który w przejrzysty sposób komunikuje jego odbiorcom:
- o cele i charakter audytu, okres objęty audytem, zakres audytu, włączając w to ewentualne ograniczenia;
 - o profesjonalne standardy audytu wewnętrznego, które znalazły zastosowanie;
 - o opis programu, zadania, jednostki, która była audytowana, włączając w to informacje o osobach za nie odpowiedzialnych oraz zakresie ich odpowiedzialności;
 - o wykorzystane kryteria i wszelkie sytuacje braku zgodności pomiędzy audytorami a kierownikiem jednostki dotyczące odpowiedniości zastosowanych kryteriów;
 - o poczynione spostrzeżenia;
 - o zalecenia przygotowane celem właściwego ukierunkowania działań naprawczych;
 - o wnioski odnoszące się do każdego z celów audytu.

Cechy sprawozdania z zadania audytowego

8.1. Celem sprawozdania jest doprowadzenie do pozytywnych zmian w sposobie funkcjonowania, do wniesienia wartości dodanej. W związku z tym sprawozdanie z audytu efektywnościowego powinno być:

- 8.1.1. jasne i precyzyjne, tak aby zapewnić, że odbiorca zrozumie to co poprzez sprawozdanie zespół audytowy stara się osiągnąć;
- 8.1.2. przekonujące, a waga poczynionych ustaleń w zakresie efektywności / wydajności powinna być wyraźnie podkreślona;
- 8.1.3. sprawiedliwe i bezstronnie przedstawione, ze wskazaniem działań podjętych przez kierownika jednostki aby naprawić nieprawidłowości;
- 8.1.4. odnoszące się jedynie do kwestii znaczących.

8.2. Sprawozdanie powinno być:

- 8.2.1. obiektywne;
- 8.2.2. kompletne;
- 8.2.3. klarowne;
- 8.2.4. przekonujące;
- 8.2.5. stosowne;
- 8.2.6. dokładne;
- 8.2.7. konstruktywne;
- 8.2.8. zwięzłe.

- ⇒ obiektywne [sprawozdanie musi przyjąć niezależny, bezstronny punkt widzenia i dokonać oceny faktycznie osiągniętych wyników na podstawie obiektywnych (a najlepiej uzgodnionych) kryteriów; sprawozdanie powinno być wyważone pod względem treści i neutralne pod względem tonu, rzetelne i nie powinno wprowadzać w błąd, a wyniki kontroli winny zostać ujęte w kontekście; obiektywne sprawozdanie w należyty sposób przedstawia pozytywne aspekty osiągniętych wyników, daje właściwy obraz sytuacji, bez nadmiernego uwypuklania czy też przesadnego eksponowania stwierdzonych uchybień; interpretacje muszą być oparte na wnikliwej analizie i zrozumieniu faktów oraz okoliczności.]
- ⇒ kompletne [w sprawozdaniu muszą zostać ujęte wszystkie informacje i argumenty, które są potrzebne do udzielania odpowiedzi na postawione pytania audytowe oraz które ułatwiają właściwe i poprawne zrozumienie zagadnień i okoliczności omawianych w sprawozdaniu]
- ⇒ klarowne [sprawozdanie powinno być łatwe w czytaniu i zrozumiałe, napisane nieskomplikowanym językiem, w którym unika się w miarę możliwości specjalistycznego żargonu oraz niejednoznaczności; zasadnicze tezy powinny być klarowne, stosowne, łatwe oraz uchwycenia i nie powinny być źródłem nieporozumień; w celu zilustrowania i podsumowania bardziej skomplikowanego materiału można korzystać ze środków wizualnych (takich jak: zdjęcia, wykresy, schematy i mapki)]
- ⇒ przekonujące [konieczne jest, aby wyniki audytu dostarczały odpowiedzi na pytania audytowe; uwagi muszą być prezentowane w sposób przekonujący i muszą mieć potwierdzenie w wystarczającej ilości informacji i objaśnień umożliwiających odbiorcy zrozumienie zakresu i znaczenia tych uwag; wnioski zaś i zalecenia muszą logicznie wynikać z przedstawionych faktów i argumentów.]
- ⇒ stosowne [treść sprawozdania musi odnosić się do pytań audytowych, mieć znaczenie i stanowić przedmiot zainteresowania odbiorców sprawozdania oraz musi stanowić jakąś wartość dodaną, np. wносить nowe spostrzeżenia na dany temat; istotnym aspektem wymogu stosowności jest aktualność; powinno ono przedstawiać stosowne, aktualne informacje, zanim stracą one swą przydatność dla odbiorców.]
- ⇒ dokładne [przedstawione dowody powinny być prawdziwe, a wszystkie ustalenia przedstawione poprawnie; wymóg ten wiąże się z koniecznością zapewnienia odbiorców, że informacje, które przeczytają w sprawozdaniu są wiarygodne i pewne, bowiem jedna nieścisłość w sprawozdaniu może rzucić cień na zasadność i wiarygodność całego sprawozdania i może odwrócić uwagę od jego meritum.]
- ⇒ konstruktywne [dzięki precyzyjnemu określeniu, kto jest odpowiedzialny za stwierdzoną uchybienie oraz praktycznym zaleceniom dotyczącym proponowanych ulepszeń, sprawozdanie powinno pomóc kierownikowi jednostki przy przewidywaniu lub unikaniu problemów w przyszłości.]
- ⇒ zwięzłe [sprawozdanie powinno być nie dłuższe niż jest to konieczne, aby przekazać i uzasadnić główne tezy; zbędne szczegóły i nieistotne ustalenia mogą odwrócić uwagę czytelnika od sprawozdania, zaciemnić faktyczne przesłanie i zdezorientować odbiorców]

8.3. Formułując sprawozdanie z zadania audytowego – mając jednak przede wszystkim na uwadze szczegółowe wymagania zawarte w obowiązującym rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego – warto uwzględnić następujące zagadnienia:

Elementy sprawozdania z zadania audytowego

- 8.3.1. cel (jasne przedstawienie kluczowych pytań dotyczących efektywności, wydajności czy gospodarności, na które audyt zamierza odpowiedzieć, przykładowo „określić czy program jest efektywny kosztowo...”);
- 8.3.2. okres, którego dotyczy (tak aby poinformować czytelników o okresie dla którego zapewnienie jest dawane i by zapewnić ich, że sprawozdanie dotyczy kwestii będących przedmiotem bieżącego zainteresowania);
- 8.3.3. charakter i zakres (co było audytowane, jaki był zakres audytu i jakie były ograniczenia);

- 8.3.4. profesjonalne standardy audytu wewnętrznego (by dostarczyć pewność, że audyt został wykonany w profesjonalny sposób);
 - 8.3.5. opis programu i podjętych czynności (aby dostarczyć kontekst i tło materialne do tego by pozwolić czytelnikom na zdobycie wystarczającej perspektywy na czynności audytowe, tak aby zrozumieć zidentyfikowane słabości);
 - 8.3.6. odpowiedzialność kierownika jednostki (aby doradzić odnośnie odpowiedzialności kierownika jednostki za efektywność, wydajność czy gospodarność w zakresie objętym audytem);
 - 8.3.7. kryteria (aby wskazać podstawy do mierzenia efektywności, wydajności czy gospodarności oraz źródła kryteriów, jak również brak zgody ze strony kierownika jednostki odnośnie odpowiedniości wybranych kryteriów);
 - 8.3.8. spostrzeżenia (aby zraportować w jakim zakresie efektywność, wydajność czy gospodarność zgodne są z przyjętymi kryteriami i zaprezentować wystarczające i odpowiednie analizy i informacje celem zapewnienia zrozumienia zagadnienia; spostrzeżenia podkreślają znaczenie zagadnienia poprzez opis jego wpływu na efektywność, wydajność czy gospodarność; zagadnienie to powinno być prezentowane w przekonujący a jednocześnie obiektywny sposób, np. wskazujemy na nieosiągnięcie przez jednostkę poziomu 80% skarg rozpatrzonych w sposób, który nie spowodował wniesienia ponownej, skutecznej skargi; oceniamy, że związane z tym koszty (koszty ponownego rozpoznania skargi) wynoszą 200.000 PLN rocznie, co w znaczący sposób osłabia wydajność działań danej jednostki w porównaniu z innymi jednostkami (kształtuje się ona na poziomie 75% średniej w sektorze); podkreślamy jednocześnie kryteria, które zostały spełnione i ich wpływ na wydajność działań jednostki audytowanej);
 - 8.3.9. zalecenia (aby ukierunkować działania niezbędne do tego by naprawić problem);
 - 8.3.10. komentarze kierownika jednostki;
 - 8.3.11. wnioski (wskazanie na ocenę efektywności, wydajności czy gospodarności; odniesienie się do poszczególnych celów audytowych/pytań audytowych).
- 8.4. Od samego początku audyt jest zaprojektowany tak aby w jego wyniku powstało sprawozdanie o bardzo wysokiej jakości, a także na czas. Program zadania określa czas trwania audytu, „kamienie milowe” i punkty kontrolne. Wszystko to po to, aby zapewnić właściwą jakość kluczowych decyzji podejmowanych w trakcie zadania audytowego i aby postępy audytu były właściwie monitorowane przez cały czas jego trwania.
- 8.5. Planowanie sprawozdania z audytu powinno rozpocząć się już na etapie ogólnego planowania audytu. Pytania audytowe powinny być ułożone w sposób, który sprzyja powstaniu stosownego i interesującego sprawozdania. Na etapie planowania, zespół audytowy najczęściej ma już wizję struktury i treści sprawozdania z audytu.
- 8.6. Dobrym zabiegiem dyscyplinującym jest sporządzenie na wczesnym etapie audytu zarysu sprawozdania opartego na pytaniach audytowych, ze wskazaniem głównych ustaleń i wstępnych zaleceń. Ten zarys sprawozdania, najczęściej sporządzany przez kierownika zespołu audytowego, musi podlegać okresowym przeglądom przez cały czas trwania audytu.
- 8.7. Z chwilą zakończenia prac audytowych, zarys sprawozdania powinien zostać dopracowany i rozwinięty w formie szczegółowego sprawozdania z audytu. Jest ono formułowane zazwyczaj przez kierownika zespołu audytowego na podstawie głównych ustaleń audytu, wniosków i zaleceń.
- 8.8. Sprawozdanie z audytu nie jest rejestrem wszystkich ustaleń audytu. Temu celowi służą akta/dokumentacja z realizacji zadania audytowego, zarówno w wersji elektronicznej, jak i papierowej. W sprawozdaniu należy przedstawić zebrany materiał oraz stosowne uwagi i wnioski tak, aby uwidocznić istniejący między nimi związek. Dzięki temu łatwiej jest uzyskać klarowność sprawozdania oraz właściwe uwypuklenie głównych tez, a także uporządkowanie tekstu wokół pytań audytowych.
- 8.9. Sprawozdania warto sporządzać zgodnie z typową strukturą tekstu, z zachowaniem podziału na pięć głównych części, a mianowicie:

**Prace nad sprawozdaniem
z zadania audytowego**

**Struktura tekstu
sprawozdania**

- 8.9.1. streszczenie;
- 8.9.2. wstęp;
- 8.9.3. zakres audytu i metodyka (podejście) audytowa;
- 8.9.4. ustalenia;
- 8.9.5. wnioski i zalecenia.

Streszczenie

⇒ Streszczenie jest jednym z najważniejszych elementów każdego sprawozdania, gdyż ma najszerszy krąg odbiorców. Streszczenie powinno w sposób dokładny i kompleksowy odzwierciedlać treść sprawozdania i zawierać wskazówki dla odbiorcy co do znaczenia pytań audytowych oraz udzielonych na nie odpowiedzi. Zakres audytu i podejście audytowe winny być tylko krótko opisane wraz z głównymi uwagami. Nacisk należy położyć na główne wnioski z audytu oraz zarys zaleceń. Dobrze jest, jeśli tekst streszczenia nie jest zbyt długi (około dwóch stron). Najlepszym rozwiązaniem jest sporządzenie streszczenia dopiero po spisaniu i weryfikacji ustaleń oraz wniosków. Ze szczególną uwagą należy zadbać o to, by sprawozdanie było wyważone i by nadmiernie nie uwypuklało negatywnych ustaleń.

Wstęp

⇒ We wstępie do sprawozdania przedstawiany jest kontekst audytu, co ułatwi odbiorcom zrozumienie audytu, jak i sformułowanych wniosków i zaleceń. Zawiera on opis obszaru audytu z uwzględnieniem:

- o celów interwencji i jej głównych cech;
- o najważniejszych przepisów;
- o uwarunkowań budżetowych i oddziaływania;
- o głównych systemów i procesów oraz;
- o opisu rodzajów finansowych projektów i/lub programów.

Wstęp nie powinien być rozwlekły i zbyt szczegółowy.

Zakres audytu i podejście audytowe

⇒ Zakres audytu oraz podejście audytowe jest kluczem do zorientowania się, czego odbiorca może się po danym sprawozdaniu spodziewać, a tym samym, jaki użytek można zrobić z przedstawionych wyników i wniosków oraz w jakim stopniu można na nich polegać. W części tej należy, unikając zbędnych opisów, przedstawić w zwięzły sposób: przedmiot audytu; powody przeprowadzenia audytu; pytania audytowe, na które trzeba będzie uzyskać odpowiedzi; zakres audytu; kryteria audytowe; metodykę audytu i podejście audytowe.

Ustalenia

⇒ Ustalenia stanowią główny tekst sprawozdania obejmujący ustalenia oraz dowody audytu. Ustalenia powinny być - w miarę możliwości - uporządkowane wokół pytań audytowych, gdyż dzięki temu możliwe jest skoncentrowanie się na audycie oraz wnioskach z niego płynących. Wyniki powinny być przedstawione w sposób umożliwiający czytelnikowi zapoznanie się z tokiem rozumowania. Podczas prezentacji ustaleń z audytu, następujące elementy powinny zostać czytelnikowi w klarowny sposób przedstawione:

- o Rozwiązanie o charakterze standardu - baza, na podstawie której obecna sytuacja poddawana jest ocenie - wymogi prawne oraz wymogi związane ze zwykłą praktyką, bądź też rozwiązania o charakterze standardów ustanowione przez kierownika jednostki lub przez kontrolera;
- o Wykonana praca - co zostało zbadane i dlaczego - stopień i zakres badań;
- o Fakty - ustalenia na temat aktualnej sytuacji - w tym jej przyczyna i istotność - ujawnienie źródła i zakresu dowodów przy jednoczesnym wskazaniu tych elementów;
- o Oddziaływanie i konsekwencje - co implikuje dane ustalenie i dlaczego jest to istotne.

Wnioski i zalecenia

⇒ Zasadniczym celem tej części jest udzielenie klarownych odpowiedzi – w formie wniosków - na pytania audytowe oraz sformułowanie stosownych zaleceń na temat sposobu wprowadzenia ulepszeń. W związku z tym, wnioski sformułowane na podstawie istotnych ustaleń muszą być przedstawione w odniesieniu do pytań audytowych. Wnioski powinny raczej zawierać odpowiedzi na postawione pytania niż stanowić proste streszczenie ustaleń. W sprawozdaniu powinny zostać ujęte zalecenia odnośnie zmian, które można by wprowadzić w celu usunięcia stwierdzonych poważnych uchybień. Jeżeli działania naprawcze są już w toku, dobrą praktyką jest zasygnalizowanie tego faktu. Zalecenia formułuje się tylko wówczas, gdy w wyniku audytu wskazano praktyczne środki zaradcze dla wykazanych uchybień. Zalecenia mają szansę odnieść większy skutek wtedy, gdy ich ton i treść są pozytywne, gdy są one ukierunkowane na wyniki (ze wskazaniem oczekiwanego rezultatu), gdy uwzględniają koszty oraz gdy zostały wcześniej przedyskutowane i uzgodnione z jednostką audytowaną.

Przykładowy sposób prezentowania wniosków i zaleceń:

(1) Donorzy gromadzą niewiele informacji, które pozwoliłyby dokonać oceny wydajności kosztowej realizowanych przez nich procesów dotacyjnych.

Aby zrozumieć koszty procesu dotacyjnego a następnie zidentyfikować miejsca, w których możliwe są oszczędności, donorzy powinni gromadzić informacje na temat kosztów ww. procesu w sposób systematyczny. Powinni uzgodnić sposoby pomiaru kosztów poszczególnych programów dotacyjnych bazując na odpowiednich wskaźnikach, takich jak te, które zidentyfikowano w niniejszym raporcie – bezpośrednie koszty pracownicze związane z przyznawaniem dotacji na każdy funt przyznanej dotacji oraz pełne koszty operacyjne związane z przyznawaniem dotacji na każdy funt przyznanej dotacji.

(2) Nie funkcjonują zaakceptowane ramy służące do porównywania wydajności kosztowej w sektorze, chociaż dystrybutorzy loterii są zobowiązani raportować na temat ich kosztów administracyjnych na stałych zasadach w odniesieniu do procesu finansowania loteryjnego

Ministerstwo powinno uzgodnić z wszystkimi donorami wspólne ramy dla raportowania kosztów administracyjnych. Powinni rozszerzyć zakres zagadnień obecnie raportowany przez dystrybutorów loterii w odniesieniu do finansowania loterii na działalność dotacyjną finansowaną przez Skarb.

8.10. Członkowie zespołu audytowego, kierownik zespołu audytowego, kierujący komórką audytu wewnętrznego - wszyscy powinni zweryfikować projekt sprawozdania z zadania audytowego przed jego przekazaniem jednostce audytowanej i innym odbiorcom (zgodnie z przyjętymi w danej jednostce zasadami). Oceniają oni, czy sprawozdanie jest napisane w sposób klarowny, rzetelny, wyważony i czy ma poparcie w dowodach; ustalają, czy w sprawozdaniu wiernie przedstawiono wyniki audytu.

Sprawozdania z audytu – pytania sprawdzające

Pytania, które należy postawić w ramach weryfikacji sprawozdania to:

- ⇒ Czy sprawozdanie jest klarowne i zwięzłe oraz czy zasadnicze tezy jasno wynikają z tekstu i czy są zrozumiałe?
- ⇒ Czy streszczenie oddaje ton i treść ustaleń ujętych w głównym tekście sprawozdania?
- ⇒ Czy wstęp ułatwia czytelnikowi zrozumienie audytu?
- ⇒ Czy w zrozumiały sposób przedstawiono zakres audytu i podejście audytowe?
- ⇒ Czy poczynione ustalenia poparte są dowodami?
- ⇒ Czy we wnioskach zawarto odpowiedzi na postawione pytania i czy odpowiedzi te wynikają w sposób logiczny ze sformułowanych ustaleń?

- ⇒ Czy zalecenia są oparte na dowodach, czy są klarowne i wnoszą wartość dodaną (służą poprawie efektywności, wydajności, gospodarności danego obszaru)?
- ⇒ Czy sprawozdanie będzie zrozumiałe dla zwykłego czytelnika?
- ⇒ Czy w sprawozdaniu umiejętnie wykorzystano środki graficzne i załączniki?
- ⇒ Czy opracowano materiały pomocnicze?

9. Monitorowanie wyników audytu

- 9.1. Podstawowym celem czynności sprawdzających jest stwierdzenie czy zalecenia i spostrzeżenia poczynione w trakcie audytu efektywnościowego zostały zaadresowane przez jednostki audytowane.

⇒ Status działań naprawczych dotyczących wszystkich zaleceń i znaczących spostrzeżeń z wcześniej przeprowadzonych zadań audytowych, musi być monitorowany do momentu, w którym dane rozwiązanie nie zostanie wdrożone albo z innych, uzasadnionych względów nie ma dłużej potrzeby jego monitorowania.

Czynności sprawdzające to czynności podejmowane, aby dostarczyć umiarkowany poziom zapewnienia odnośnie zakresu i adekwatności działań naprawczych podejmowanych przez jednostkę celem zaadresowania braków zidentyfikowanych w ramach audytu efektywnościowego. W pewnych przypadkach może obejmować również dostarczenie umiarkowanego poziomu zapewnienia odnośnie tego czy kroki obecnie podejmowane przez jednostkę audytowaną faktycznie prowadzą do pożądanych zmian w zakresie efektywności, wydajności czy gospodarności.

- 9.2. Działaniami podejmowanymi w ramach procesu monitorowania wyników audytu są:

- 9.2.1. okresowe, systematyczne przeglądy działań kierownika jednostki dotyczące spostrzeżeń i zaleceń audytowych;
- 9.2.2. ocena czy działania podjęte przez kierownika jednostki prawdopodobnie naprawiają nieprawidłowości, które miały zostać zaadresowane;
- 9.2.3. ocena łatwości czy trudności związanych z wdrażaniem zaleceń;
- 9.2.4. określenie czy dodatkowe działania są konieczne jak na przykład dalsze działania monitoringowe czy jednoczesny audyt
- 9.2.5. przegląd tego co nie jest już istotne.

Kwestie analizowane w ramach działań monitorujących

- 9.3. Czynności sprawdzające powinny zostać przeprowadzone na zasadach przeglądu. Nie bazujemy na ponownym wykonaniu audytu lecz na informacjach przekazanych przez jednostkę audytowaną. Nasza akceptacja tej informacji oparta jest na wiedzy zespołu audytowego na temat danej jednostki/obszaru, uzupełnionej o dodatkowe badania, analizy i dyskusje niezbędne, żeby zadowolić zespół audytowy odnośnie tego, że informacja zaprezentowana jest wiarygodna w danych okolicznościach.

Charakter czynności w ramach audytu sprawdzającego

- 9.4. W niektórych okolicznościach, takich jak zagadnienia czy zalecenia szczególnie złożone, zespół audytowy może wdrożyć pełne procedury audytowe. Decyzja co do tego, czy jest to konieczne powinna być decyzją kierującego komórką audytu wewnętrznego.

W przypadku, gdy celem czynności sprawdzających jest nie tylko zweryfikowanie, czy zostały wdrożone zalecone w trakcie audytu zasadniczego rozwiązania procesowe i organizacyjne, ale również sprawdzenie, czy w skutek tych działań nastąpiła poprawa efektywności, wydajności czy gospodarności w danym obszarze / jednostce.

- 9.5. Jeśli sprawozdanie nie zawiera zaleceń, czynności sprawdzające mogą nadal być uzasadnione. Kierujący komórką audytu wewnętrznego może ich przeprowadzenie nadal zarządzić, gdy podniesione kwestie i spostrzeżenia w oryginalnym sprawozdaniu wymagają sprawdzenia.

- 9.6. Powinno upewnić się, że raporty z czynności sprawdzających są łatwe w lekturze i zrozumieniu. Żeby dostarczyć uczciwe sprawozdanie, zespół audytowy musi

uwzględnić raportowanie w stosunku do postępu we wdrażaniu zaleceń bardziej niż koncentrowanie się na tym, co nie zostało naprawione.

Wskazówki praktyczne

- 9.7. Planowanie czynności sprawdzających przez zespół audytowy niezwłocznie po zakończeniu pierwotnego zadania audytowego może mieć mnóstwo korzyści. Obejmuje to trzeźwe spojrzenie na koszty oraz wykonalność zaleceń oraz praktyczność mierzenia postępu w stosunku do przedłożonych zaleceń.
- 9.8. Kierownik zespołu audytowego przeprowadzający zasadnicze zadanie audytowe powinien również brać udział w przeprowadzaniu czynności sprawdzających.
- 9.9. Zapewnienie o wdrożeniu zaleceń opiera się generalnie na informacjach dostarczanych przez przedstawicieli jednostki audytowanej z wykorzystaniem wystarczającego zapewnienia, aby określić czy stwierdzenie są uzasadnione w danych uwarunkowaniach. Aby dostarczyć uzasadniony poziom zapewnienia odnośnie poczynionych postępów, musimy zobaczyć dowód zaangażowania ze strony kierownika jednostki audytowanej, przekazanie odpowiedzialności do osoby, która była zobowiązana do tego by naprawić problem, wewnętrznej komunikacji, monitorowania postępów, i wewnętrznego raportowania. Dowody normalnie będą ograniczone do pytań, analizy i dyskusji. Potwierdzające dowody mogą być niezbędne aby określić czy otrzymane informacje są godne zaufania.
- 9.10. Wszystkie czynności które wykraczają poza ten poziom zapewnienia definiowane są po prostu jako audyty efektywnościowe i powinny być zarządzane i nadzorowane jako takie. Obejmuje to re-audyty i czynności sprawdzające połączone z nowym audytem. Zgodnie ze stosowanym przez nas podejściem, jeśli zakres nowego działania odnosi się do obszarów nie objętych zakresem oryginalnego/pierwotnego zadania audytowego, albo gdy audyt obejmuje dodatkowe inspekcje, obserwacje, potwierdzenia czy obliczenia, jest to prawdopodobnie po prostu nowy audyt.

Rodzaj działania	Zastosowane techniki
Czynności sprawdzające	Czynności z wykorzystaniem wywiadów z odpowiednimi przedstawicielami jednostki audytowanej, analiz dokumentów obejmujących notatki ze spotkań, plany działania, wewnętrzne raporty na temat postępów oraz informacje przekazane przez kierownika jednostki na temat osiągniętych postępów, oraz dyskusje z pracownikami, klientami, interesariuszami odnośnie konsekwencji postępu i kolejnych kroków. Dowody odpowiednich kroków na tym poziomie zapewnienia obejmowałyby oświadczenia o zobowiązaniach kierownika jednostki, plan działania, delegowane zadania/odpowiedzialność za działania, wewnętrzny monitoring i mechanizmy raportowania. Dowody potwierdzające rozwiązanie problemu na tym poziomie zapewnienia mogą obejmować informacje ze źródeł takich jak raporty o wewnętrznym postępie, opinie niezależnych interesariuszy czy obserwacje czynności.
Rozszerzony powtórny audyt	Podejście to obejmuje badania, analizy i dyskusje jak opisane dla audytów sprawdzających, uzupełnione przez bardziej przedmiotowe testy (inspekcje, obserwacje, potwierdzenia, obliczenia) aby ocenić zgodność z kryteriami zastosowanymi w ramach pierwotnego audytu. Wymaga to ponownego zastosowania technik zastosowanych w trakcie pierwotnego audytu, aby dostarczyć podstaw dla porównania bieżącej i przeszłej efektywności, wydajności czy gospodarności, i sprawdzenie zakresu do którego do którego zmiany mogą być przypisane do braku inicjatywy ze strony kierownika jednostki.