

Standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

1. WSTĘP

1.1. Cel standardów audytu wewnętrznego

Standardy audytu wewnętrznego, zwane dalej „standardami”, określają podstawowe wymagania dotyczące systemu audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, zwanych dalej „jednostkami”. Standardy stanowią wytyczne oraz pomoc w organizacji, pracach i ocenie audytu wewnętrznego. Celem standardów jest zapewnienie odpowiedniej jakości audytu wewnętrznego oraz jego spójnego i jednolitego wykonywania w jednostkach, poprzez określenie:

- 1) podstawowych zasad organizacji audytu wewnętrznego,
- 2) podstawowych wymagań dotyczących wykonywania zawodu audytora wewnętrznego,
- 3) podstawowych zasad przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- 4) kryteriów i sposobów oceny audytu wewnętrznego,

a w konsekwencji usprawnienie organizacji, procesów i działań komórki audytu wewnętrznego oraz całej jednostki.

1.2. Zastosowanie standardów audytu wewnętrznego

Audyt w wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego) powinien opracować i wdrożyć strukturę organizacyjną oraz procedury audytu wewnętrznego w jednostce. Ustalając procedury audyt w wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego) powinien kierować się przepisami prawa oraz standardami audytu wewnętrznego określonymi przez Ministra Finansów. Jednak system audytu wewnętrznego powinien być zbudowany także z uwzględnieniem specyficznych warunków prawnych, organizacyjnych, kadrowych i finansowych w jakich funkcjonuje dana jednostka. Standardy zostały zatem określone w sposób ogólny, aby pomimo dużej różnorodności warunków, w jakich działają jednostki, umożliwić audytorom wewnętrznym (kierownikom komórki audytu wewnętrznego) ich stosowanie w danej jednostce.

Standardy audytu wewnętrznego dzielą się na:

- 1) Standardy ogólne – organizacja,
- 2) Standardy szczegółowe - wykonywanie zawodu,
- 3) Standardy szczegółowe - realizacja audytu wewnętrznego.

2. DEFINICJE

Audytem wewnętrznym jest ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

Legalność obejmuje, w szczególności, badanie:

- zgodności funkcjonowania jednostki lub audytowanej działalności z obowiązującymi przepisami prawa,
- prawidłowości stanowienia przepisów wewnętrznych obowiązujących w jednostce w ramach wykonywania jej zadań,
- zgodności audytowanej działalności z aktami administracyjnymi, orzeczeniami sądowymi, umowami cywilnoprawnymi oraz innymi obowiązującymi aktami i normami,
- zaniechania działania mimo prawnie określonego obowiązku.

Gospodarność obejmuje, w szczególności, badanie:

- zapewnienia oszczędnego i efektywnego wykorzystania środków,
- uzyskania właściwej relacji nakładów do efektów (czy taki sam wynik działalności jednostki można było osiągnąć mniejszym nakładem środków lub czy przy zastosowaniu takich samych środków można było osiągnąć lepszy wynik),
- wykorzystania możliwości zapobiegania lub ograniczania wysokości szkód powstałych w działalności jednostki.

Celowość obejmuje, w szczególności, badanie:

- zapewnienia zgodności działań jednostki z jej celami statutowymi,
- zapewnienia optymalizacji zastosowanych metod i środków, ich adekwatności dla osiągnięcia założonych celów,
- zakresu przyjętych przez kierownictwo kryteriów oceny realizacji celów i zadań.

Rzetelność obejmuje, w szczególności, badanie:

- wypełniania obowiązków przez pracowników z należytą starannością, sumiennie i terminowo,
- należytego wypełniania zadań jednostki, w szczególności określonych dla poszczególnych komórek organizacyjnych i osób,
- dokumentowania określonych działań lub stanów faktycznych zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i w wymaganych terminach, z uwzględnieniem wszystkich faktów i okoliczności.

Przejrzystość obejmuje, w szczególności, badanie:

- klasyfikowania dochodów i wydatków publicznych,
- stosowania obowiązujących zasad rachunkowości,
- prowadzenia sprawozdawczości.

Jawność obejmuje, w szczególności, badanie:

- udostępniania sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostki,
- udostępniania innych informacji dotyczących funkcjonowania jednostki i podejmowanych decyzji.

Audyt wewnętrzny obejmuje, w szczególności:

- 1) badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych (audyt finansowy),
- 2) ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem (audyt sytemu),
- 3) ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego (audyt działalności).

Obszar audytu wewnętrznego jest to każdy obszar działania jednostki, w obrębie którego audytor wewnętrzny wyodrębnił obszary ryzyka do przeprowadzenia zadania audytowego.

Obszar ryzyka są to procesy, zjawiska lub problemy wymagające przeprowadzenia audytu wewnętrznego.

Ryzyko jest to prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania, którego skutkiem może być szkoda w majątku lub wizerunku danej jednostki lub które może przeszkodzić w osiągnięciu wyznaczonych celów i zadań.

Czynnik ryzyka jest to zdarzenie, działanie, zaniechanie, które może spowodować wystąpienie ryzyka.

Racjonalne zapewnienie jest to satysfakcjonujący poziom zaufania przy danych kosztach, korzyściach i stopniu ryzyka.

3. STANDARDY OGÓLNE – ORGANIZACJA

Celami audytu wewnętrznego są:

- 1) identyfikacja i analiza ryzyka związanego z działalnością jednostki, a w szczególności ocena efektywności zarządzania ryzykiem oraz ocena systemu kontroli wewnętrznej,
- 2) wyrażanie opinii na temat skuteczności mechanizmów kontrolnych w badanym systemie,
- 3) dostarczanie kierownikowi jednostki, w oparciu o ocenę systemu kontroli wewnętrznej, racjonalnego zapewnienia, że jednostka działa prawidłowo,
- 4) składanie sprawozdań z poczynionych ustaleń, oraz tam gdzie jest to właściwe, przedstawianie uwag i wniosków dotyczących poprawy skuteczności działania jednostki w danym obszarze.

3.1. Komórka audytu wewnętrznego

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za utworzenie komórki audytu wewnętrznego lub stanowiska do spraw audytu wewnętrznego i za zapewnienie organizacyjnej odrębności wykonywanych przez nie zadań.

Audyt wewnętrzny przeprowadza audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, a w przypadkach określonych w ustawie, audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej. Należy dążyć do tego, aby w każdej jednostce zatrudnionych było co najmniej dwóch audytorów wewnętrznych.

Audytor wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego) opracowuje procedury, zawierające zwięzły opis stosowanej metodyki audytu wewnętrznego.

Zasady organizacji, szczegółowe cele, zakres i procedury audytu wewnętrznego powinny być określone w formie pisemnej, zgodne ze *Standardami* oraz uzgodnione z kierownikiem jednostki.

3.2. Obowiązki i zadania audytora wewnętrznego

3.2.1 Obowiązki audytora wewnętrznego

Obowiązkiem audytora wewnętrznego jest rzetelne, obiektywne i niezależne:

- 1) ustalenie stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania gospodarki finansowej,
- 2) określenie oraz analiza przyczyn i skutków uchybień,
- 3) przedstawienie uwag i wniosków w sprawie usunięcia uchybień oraz usprawnienia audytowanej działalności.

3.2.2. Zadania audytora wewnętrznego

Audytor wewnętrzny, przeprowadzając audyt wewnętrzny:

- 1) bada wiarygodność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu (planu finansowego),
- 2) dokonuje oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, w tym przestrzegania procedur kontroli zarządzania ryzykiem i kierowania jednostką,
- 3) dokonuje oceny przestrzegania zasady celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków oraz przestrzegania terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań.

3.3. Planowanie i sprawozdawczość

Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu opartego na analizie ryzyka.

Zalecane jest opracowanie planu, który powinien obejmować obszary pracy komórki audytu wewnętrznego w perspektywie średnio i długookresowej.

Wyniki z wykonania planu audytu wewnętrznego w danym roku przedstawia się w sprawozdaniu rocznym .

3.4. Czynności sprawdzające

Audytor wewnętrzny powinien, o ile zachodzi taka potrzeba, przeprowadzać czynności sprawdzające.

4. STANDARDY SZCZEGÓŁOWE - WYKONYWANIE ZAWODU

4.1. Niezależność i obiektywizm

4.1.1. Niezależność

Audytor wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego) powinien być niezależny, zarówno w sferze organizacyjnej jak i operacyjnej.

Niezależność organizacyjna

Audytor wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego) podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, który zapewnia organizacyjną odrębność wykonywanych przez niego zadań.

Niezależność operacyjna

Audytor wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego) nie powinien być narażony na próby narzucenia obszarów audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i przekazywania wyników.

Audytory wewnętrzni muszą mieć zagwarantowany nieograniczony dostęp do wszelkich dokumentów, z zachowaniem przepisów o ochronie informacji niejawnych, do wszystkich pracowników oraz wszelkich innych źródeł informacji potrzebnych do przeprowadzenia audytu.

Audytory wewnętrzni nie mogą brać udziału w działalności operacyjnej jednostki.

4.1.2. Obiektywizm

Obowiązkiem audytora wewnętrznego jest ustalenie stanu faktycznego. Audytor wewnętrzny powinien zachować obiektywizm podczas przeprowadzania zadania audytowego, formułować swoje oceny w oparciu o fakty, w sposób bezstronny i wolny od uprzedzeń oraz unikać konfliktu interesów.

W przypadku, gdy audytor wewnętrzny bierze udział w innych działaniach niż czynności audytowe, działania te nie mogą prowadzić do konfliktu interesów. W szczególności należy wykluczyć z zakresu obowiązków audytora wewnętrznego takie zadania lub uprawnienia, które wchodziłyby w zakres zarządzania jednostką.

Audytory wewnętrzni nie mogą dostosowywać swoich ocen dotyczących audytu wewnętrznego do oczekiwań innych osób. Zadania audytowe muszą być wykonywane w taki sposób, aby audytor wewnętrzny nie był stawiany w sytuacjach, w których mógłby czuć się niezdolny do wydawania obiektywnych opinii, zgodnych z jego umiejętnościami i wiedzą.

Kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien w taki sposób wyznaczać zadania audytowe pozostałym audytorom wewnętrznym, aby uniknąć potencjalnych konfliktów interesów lub stronniczości.

Bezstronność

Audytory wewnętrzni nie powinni, co najmniej przez dwa lata, oceniać działalności jednostki za którą byli uprzednio odpowiedzialni.

Udział audytora wewnętrznego w badaniu działań, za które odpowiada kierownik komórki audytu wewnętrznego, powinien podlegać nadzorowi osoby niezatrudnionej w tej komórce.

Naruszenie niezależności lub obiektywizmu

O każdym rzeczywistym lub domniemanym naruszeniu niezależności lub obiektywizmu audytor wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego) informuje kierownika jednostki.

4.2. Rzetelność i profesjonalizm

4.2.1. Rzetelność

Audytor wewnętrzny powinien wykonywać swoje zadania w sposób rzetelny. Działania audytowe powinny być wykonywane w sposób rozważny, ale zdecydowany i skuteczny.

Audytor wewnętrzny powinien sumiennie wykonywać swoje obowiązki, dążąc do osiągnięcia najlepszych rezultatów swojej pracy, mając na względzie wnikliwe oraz rozważne wykonywanie zadań. W swoim postępowaniu audytor wewnętrzny powinien być kreatywny, a wyznaczone zadania wykonywać z zaangażowaniem i z najlepszą wolą i wiedzą.

Audytor wewnętrzny nie powinien uchylać się od przedstawiania kierownikowi jednostki wniosków mogących skutkować koniecznością podjęcia trudnych decyzji.

Należyta staranność

Wszelkie działania audytora wewnętrznego powinny cechować się należyłą starannością. Zachowanie należytej staranności przez audytora wewnętrznego oznacza takie posługiwanie się posiadaną wiedzą, umiejętnościami i doświadczeniem, aby uzyskać kompetentną ocenę procesu lub stanu. Do wniosków audytor wewnętrzny winien dochodzić po przeprowadzeniu wszechstronnych analiz, ocen i dyskusji z kompetentnymi pracownikami jednostki.

Audytor wewnętrzny powinien działać z należytą starannością, uwzględniając:

- zakres pracy niezbędny do osiągnięcia celów wyznaczonych dla danego zadania,
- złożoność, istotność oraz znaczenie badanych spraw,
- adekwatność i efektywność procesów zarządzania ryzykiem, systemów kontroli wewnętrznej oraz procesów zarządzania jednostką,
- prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, nieprawidłowości lub braku zgodności z przepisami,
- koszt zadania audytowego w stosunku do potencjalnych korzyści, które mogłyby zostać osiągnięte w związku z przedstawieniem wyników audytu.

Audytor wewnętrzny powinien zwracać uwagę na występowanie ryzyka, które może negatywnie wpłynąć na realizację zadań stojących przed jednostką. Jednakże działania audytora wewnętrznego, nawet wykonywane z należytą starannością, nie gwarantują zidentyfikowania każdego ryzyka.

Zmiany w obowiązującym prawie czy nowe zadania, jakie pojawiają się przed jednostką, mogą obszarom działania jednostki uważanym dotychczas za bezpieczne nadać charakter wysokiego ryzyka. Jeżeli zaistnieje taka sytuacja audytor wewnętrzny powinien wystąpić z wnioskiem o przeprowadzenie audytu wewnętrznego poza planem.

4.2.2. Profesjonalizm

Jednym z głównych celów audytora wewnętrznego jest dążenie do osiągnięcia najwyższego stopnia profesjonalizmu.

Audytor wewnętrzny powinien posiadać wiedzę, umiejętności oraz kwalifikacje potrzebne do wykonywania swoich obowiązków. Audytor wewnętrzny powinien spełniać wysokie wymagania dotyczące umiejętności zawodowych, umiejętności postępowania z ludźmi oraz rozważnego i twórczego myślenia. Audytor wewnętrzny powinien dążyć do pełnej znajomości aktów prawnych dotyczących danego zadania audytowego oraz do poznania wszystkich okoliczności badanej sprawy.

Audytory wewnętrzni powinni być zawsze przygotowani do uzasadnienia własnych decyzji i sposobu postępowania.

Jeśli audytor wewnętrzny nie posiada wystarczającej wiedzy, umiejętności lub kwalifikacji niezbędnych do wykonania danych czynności audytowych, powinien wystąpić o wsparcie merytoryczne lub pomoc innych pracowników jednostki albo wystąpić z wnioskiem o powołanie rzeczoznawcy.

Audytor wewnętrzny powinien posiadać odpowiednią wiedzę pozwalającą mu zidentyfikować znamiona naruszenia przepisów prawa, zwłaszcza naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Jeśli w trakcie przeprowadzania audytu audytor wewnętrzny dostrzeże znamiona czynów, które według jego oceny kwalifikują się do wszczęcia postępowania w zakresie dyscypliny finansów publicznych, postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe, wówczas ma obowiązek o tym fakcie powiadomić odpowiednie organy.

Audytor wewnętrzny ma obowiązek poszerzać swoją wiedzę, umiejętności oraz kwalifikacje poprzez stałe doskonalenie zawodowe. Kierownik jednostki powinien zapewnić odpowiednie środki na ten cel.

4.3. Jakość i efektywność

4.3.1. Jakość i efektywność wykonywanej pracy

Audytor wewnętrzny powinien dążyć do przedstawiania kierownikowi jednostki uwag i wniosków, które umożliwią osiągnięcie lepszych efektów działalności jednostki, a przez to uzyskanie wartości dodanej.

Wysoka jakość wykonywanej przez audytora wewnętrznego pracy i jej efektywność powinny mieć dla niego podstawowe znaczenie. Audytor wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego) powinien wprowadzić wewnętrzne procedury kontroli



jakości mające na celu monitorowanie jakości wykonywanych prac oraz efektów, jakie przynoszą jednostce. Należy zawsze dążyć do zapewnienia zgodności działania audytu wewnętrznego ze *Standardami* oraz wewnętrznymi procedurami.

Audytór wewnętrzny powinien tak opracowywać plany audytu wewnętrznego i przeprowadzać czynności audytowe, by możliwie najlepiej wykorzystywać powierzone mu środki i czas pracy.

4.3.2. System oceny pracy audytora wewnętrznego

W ramach systemu oceny efektywności pracy audytora wewnętrznego należy uwzględniać oceny wewnętrzne i zewnętrzne.

Oceny wewnętrzne

Ocena wewnętrzna powinna obejmować:

- bieżące przeglądy funkcjonowania audytu wewnętrznego,
- okresowe przeglądy wykonywane w drodze samooceny oraz przez inną osobę z komórki audytu wewnętrznego.

Oceny zewnętrzne

Oceny zewnętrzne dokonywane są przez wyspecjalizowaną w tym celu komórkę organizacyjną Ministerstwa Finansów lub przez inną jednostkę do tego upoważnioną.

4.3.3. Prezentacja wyników

Audytór wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego) powinien każdorazowo informować kierownika jednostki o wynikach przeprowadzonych ocen wewnętrznych i zewnętrznych.

4.4. Zgodność ze standardami

4.4.1. Użycie formuły „przeprowadzony zgodnie ze standardami”

W przypadku, gdy działalność audytorów wewnętrznych jest zgodna ze standardami zachęca się audytorów wewnętrznych do używania formuły „przeprowadzone zgodnie ze *Standardami Audytu Wewnętrznego*”.

4.4.2. Działania niezgodne ze standardami