

PRZEPROWADZANIE AUDYTU EFEKTYWNOŚCIOWEGO W POLSCE

Najlepsze praktyki



Funded by
the European Union



Niniejszy dokument został opracowany przy wsparciu finansowym Unii Europejskiej. Opinii wyrażonych w niniejszym dokumencie w żaden sposób nie można traktować jako oficjalnego stanowiska Unii Europejskiej.

Projekt został sfinansowany przez Unię Europejską za pośrednictwem Instrumentu Wsparcia Technicznego i wdrożony przez OECD we współpracy z Komisją Europejską.

Niniejsze tłumaczenie zostało zlecone przez Dyрекcję ds. Zarządzania Publicznego i OECD nie może zagwarantować jego dokładności. Jedynymi oficjalnymi wersjami są teksty w języku angielskim i/lub francuskim.

Projekt okładki autorstwa Meral Gedik z wykorzystaniem zdjęcia z © JHVEPhoto/Shutterstock.com.

© OECD 2024



Uznanie autorstwa 4.0 Międzynarodowa (CC BY 4.0)

Ta praca jest udostępniana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa 4.0 Międzynarodowa. Korzystając z tej pracy, użytkownik akceptuje warunki niniejszej licencji (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

Uznanie autorstwa – należy zacytować utwór.

Tłumaczenia – należy zacytować oryginalny utwór, wskazać zmiany w oryginale i dodać następujący tekst: *W przypadku jakichkolwiek rozbieżności między oryginalnym utworem a tłumaczeniem, tylko tekst oryginalnego utworu powinien być uznany za obowiązujący.*

Adaptacje – należy zacytować oryginalny utwór i dodać następujący tekst: *Jest to adaptacja oryginalnego utworu OECD. Opinie wyrażone i argumenty użyte w niniejszej adaptacji nie powinny być przedstawiane jako reprezentujące oficjalne poglądy OECD lub jej państw członkowskich.*

Materiały osób trzecich – licencja nie ma zastosowania do materiałów osób trzecich w utworze. W przypadku korzystania z takich materiałów, użytkownik jest odpowiedzialny za uzyskanie pozwolenia od osoby trzeciej oraz za wszelkie roszczenia z tytułu naruszenia.

Zabrania się wykorzystywania logo OECD, identyfikacji wizualnej lub okładki bez wyraźnej zgody lub sugerowania, że OECD popiera wykorzystanie utworu przez użytkownika.

Wszelkie spory wynikające z niniejszej licencji będą rozstrzygane w drodze arbitrażu zgodnie z Regulaminem Arbitrażowym Stałego Sądu Arbitrażowego (PCA) z 2012 roku. Siedzibą arbitrażu będzie Paryż (Francja). Arbitr będzie jeden.

Streszczenie

Niniejszy dokument ma na celu przedstawienie zwięzłych i spójnych wytycznych dotyczących audytu efektywnościowego w sektorze publicznym w Polsce. Obecnie funkcja audytu wewnętrznego w Polsce koncentruje się na audycie zgodności z przepisami przy ograniczonym zainteresowaniu audytem efektywnościowym, a tym samym nie wspiera organizacji w budowaniu rozliczalności kadry kierowniczej oraz ustanawianiu i utrzymywaniu skutecznych systemów kontroli zarządczej oraz struktur i procesów zarządzania ryzykiem.

Wytyczne będą wspierać funkcje audytu wewnętrznego w Polsce poprzez poprawę kompetencji audytorów wewnętrznych w zakresie audytu efektywnościowego. Zawierają one wskazówki dla praktyków, do których należy się stosować na różnych etapach audytu efektywnościowego, umożliwiając odpowiedzialnym osobom zaangażowanym w funkcje audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w Polsce zapewnienie, że zarządzanie organizacją, zarządzanie ryzykiem i proces kontroli zarządczej są skuteczne.

Wytyczne są przeznaczone dla wszystkich praktyków audytu wewnętrznego pracujących w sektorze publicznym w Polsce. Definiują i różnicują audyt efektywnościowy w stosunku do innych rodzajów audytu. W dokumencie omówiono trzy podstawowe zasady audytu efektywnościowego obejmujące: gospodarność, efektywność i skuteczność. Ponadto opisano interesariuszy, którzy powinni być zaangażowani w audyt efektywnościowy. W ten sposób wytyczne przyczynią się do zwiększenia skuteczności funkcji audytu wewnętrznego na wszystkich szczeblach administracji publicznej.

Wytyczne obejmują różne zagadnienia i procedury związane z planowaniem zadania audytowego, przeprowadzaniem zadania audytowego oraz opracowywaniem ustaleń, wniosków i zaleceń. Ponadto obejmują konkretne aspekty etapu raportowania, a także procedury przeprowadzania czynności sprawdzających, jeśli zajdzie potrzeba ich przeprowadzenia. Wytyczne wymieniają również siedem zasad wspierających przeprowadzenie audytu efektywnościowego. Zasady te obejmują: niezależność, osąd, kompetencje, istotność, dokumentację, kontrolę jakości, ryzyko i aspekty komunikacji. Audytorzy poprzez zapewnienie, że zasady te są integralną częścią procesu przeprowadzania audytu efektywnościowego będą w stanie zapewnić realizację celów zadania audytowego w lepszym stopniu.

Niektóre z ograniczeń przyczyniających się do braku audytów efektywnościowych w Polsce obejmują między innymi minimalną świadomość kadry kierowniczej w zakresie funkcji kontroli i funkcji audytu oraz małe komórki audytu wewnętrznego. Należy zauważyć, że brakuje nadrzędnych praktycznych wytycznych, które mogłyby być stosowane przez wszystkich audytorów we wszystkich podmiotach publicznych. Chociaż przepisy opisują cel audytu wewnętrznego jako systematyczną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej, w praktyce oceny te są przeprowadzane tylko częściowo.

Wytyczne obejmują międzynarodowe przykłady dobrych praktyk oraz materiały Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA), podręcznik opracowany przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI). Jest to punkt wyjścia dla polskiego Ministerstwa Finansów do dalszego opracowywania i rozwijania dodatkowych wytycznych w celu spełnienia innych wymogów nałożonych przez przepisy prawa, regulacje i praktyki w miarę ich dalszego rozwoju.

Spis treści

Streszczenie	3
1 Wprowadzenie do audytu efektywnościowego	6
Audyt efektywnościowy jako „zadanie bezpośredniego raportowania”	9
Zaangażowani interesariusze	10
Wybór obszaru do przeprowadzenia audytu	10
2 Planowanie zadania audytowego	14
Badanie tematu	14
Pierwsze spotkanie z audytowanym	16
Podejście	16
Cel	17
Pytania	18
Zakres	19
Kryteria	20
Metodyka	23
Zarządzanie ryzykiem audytu	24
Harmonogram i zasoby	26
Program zadania audytowego	26
Zaangażowanie interesariuszy	27
3 Przeprowadzanie audytu	29
Wystarczające i adekwatne dowody	30
Gromadzenie informacji	31
Analiza informacji	33
Dokumentowanie i zabezpieczanie informacji	35
4 Opracowanie ustaleń, wniosków i zaleceń	37
Ustalenia z audytu	37
Kryteria a stan faktyczny, przyczyny i skutki	38
Opracowanie wniosków i zaleceń	39
Przygotowanie projektu sprawozdania	39
5 Raportowanie	41
Główne atrybuty	42
Struktura sprawozdania	43
Kontrola jakości prac wykonanych w ramach audytu	44
Uwagi audytowanego	45
Komunikowanie wyników	45

6 Czynności sprawdzające	47
Jak wykonywać czynności sprawdzające	48
Skutki audytu	48
Wyniki czynności sprawdzających	49
7 Zasady, których należy przestrzegać w przypadku audytów efektywnościowych	52
Odniesienia	57

Rysunki

Rysunek 5.1. Kluczowe działania na etapie raportowania	42
--	----

Ramki

Ramka 1.1 Przepisy dotyczące audytu wewnętrznego w Polsce – wybór obszaru do przeprowadzenia audytu	13
Ramka 2.1 Pytania audytowe	18
Ramka 2.2 Przykłady kryteriów audytu z różnych ministerstw wchodzących w skład rządu Kanady	22
Ramka 2.3 Wytyczne INTOSAI dotyczące procesu audytu efektywnościowego (GUID 3920)	28
Ramka 3.1 Wymagania dotyczące gromadzenia dowodów do audytu w Koreańskich Standardach Audytu Publicznego	31
Ramka 3.2 Podejścia analityczne zastosowane w raporcie z audytu brytyjskiego NAO	35
Ramka 5.1 Przykład dedykowanej roli kontroli jakości w Biurze Audytów Departamentu Stanu USA	44
Ramka 5.2 Przykłady raportów z audytu wewnętrznego przeprowadzonego w różnych ministerstwach wchodzących w skład rządu Kanady	46
Ramka 6.1 Ministerstwo Obrony Narodowej: czynności sprawdzające zrealizowane w związku z audytem wewnętrznym projektu „Joint Support Ship” (podsumowanie)	49
Ramka 6.2 Przykłady raportów z czynności sprawdzających sporządzonych przez różne ministerstwa wchodzących w skład rządu Kanady	50

1 Wprowadzenie do audytu efektywnościowego

W sektorze publicznym istnieją różne rodzaje audytów, które są przeprowadzane w różnych celach. Tego typu audyty zazwyczaj obejmują (ale nie ograniczają się do): audyt efektywnościowy, audyt finansowy i audyt zgodności z przepisami. Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) definiuje audyt wewnętrzny jako „niezależną i obiektywną działalność zapewniającą i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Pomaga organizacji osiągnąć cele poprzez systematyczną i dokonywaną w uporządkowany sposób ocenę ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli oraz przyczynia się do poprawy ich działania.” (IIA, 2024^[1]). Niniejsze wytyczne, choć z natury omawiają cechy wspólne dla różnych rodzajów audytów, koncentrują się przede wszystkim na audytach efektywnościowych.

OECD definiuje audyt efektywnościowy jako ocenę gospodarności nakładów, efektywności rezultatów oraz skuteczności polityki rządowej w odniesieniu do osiągniętych wyników (OECD, 2015^[2]).

Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) definiuje audyt efektywnościowy jako niezależne, obiektywne i wiarygodne sprawdzenie, czy przedsięwzięcia, systemy, operacje, programy, działania lub organizacje rządowe działają zgodnie z zasadami gospodarności, efektywności i skuteczności (INTOSAI, 2019^[3]).

Rządowe Biuro Obrachunkowe Stanów Zjednoczonych definiuje audyty efektywnościowe jako dostarczanie obiektywnych analiz, ustaleń i wniosków w celu wsparcia kadry kierowniczej i osób odpowiedzialnych za zarządzanie i nadzór, między innymi w zakresie poprawy osiąganych wyników i sposobu realizacji programu (rządowego), redukcji kosztów, ułatwiania podejmowania decyzji przez strony odpowiedzialne za nadzorowanie lub inicjowanie działań naprawczych oraz przyczyniania się do rozliczalności wobec społeczeństwa. Cele audytu efektywnościowego są bardzo zróżnicowane i obejmują ocenę skuteczności, gospodarności i efektywności programu, kontroli zarządczej, zgodności z przepisami oraz analizy perspektywiczne. (US GAO, 2024^[4])

Audyt efektywnościowy ma na celu dostarczenie nowych informacji, analiz lub spostrzeżeń oraz, w stosownych przypadkach, zaleceń dotyczących poprawy. Audyty efektywnościowe dostarczają nowych informacji, wiedzy lub wartości poprzez:

- Dostarczanie nowych spostrzeżeń analitycznych (szersza lub głębsza analiza lub nowe perspektywy).
- Umożliwienie lepszego dostępu do istniejących informacji różnym interesariuszom.
- Zaprezentowanie niezależnego i wiarygodnego (miarodajnego) poglądu lub wniosku opartego na dowodach z audytu.
- Dostarczanie zaleceń opartych na analizie ustaleń z audytu (INTOSAI, 2019^[3]).

Cele audytu mogą również odnosić się do bieżącego statusu lub stanu programu. Te ogólne cele nie wykluczają się wzajemnie. Na przykład audyt efektywnościowy mający na celu określenie lub ocenę skuteczności programu może również obejmować dodatkowy cel, jakim jest ocena mechanizmów

kontrolnych programu. Kluczowe kategorie celów audytu efektywnościowego obejmują cele audytu skuteczności i wyników programu, cele kontroli zarządczej i cele audytu zgodności z przepisami (US GAO, 2024^[4]).

Cele i oczekiwania dotyczące audytów efektywnościowych rosną. Kryteria stają się coraz bardziej wymagające w oparciu o międzynarodowe standardy (np. normy środowiskowe) i zrównoważony rozwój. Zapewnia to większą wartość dodaną i wpływ audytu (OECD, 2023^[5]).

Podczas przeprowadzania audytów efektywnościowych skutecznym podejściem może być porównywanie się z innymi podobnymi organizacjami w drodze analizy porównawczej. Wysokie oczekiwania rosną wobec silnych funkcji harmonizacji na szczeblu centralnym na całym świecie. W związku z tym należy zapewnić kompleksowe mechanizmy szkoleniowe i zharmonizowane wytyczne. Lepsza jakość audytu i solidne ramy kontroli zarządczej są w centrum uwagi wielu krajów (OECD, 2023^[5]).

Powszechnie uważa się, że audyt efektywnościowy koncentruje się na zasadach gospodarności, efektywności i skuteczności. Można je zdefiniować w następujący sposób (INTOSAI, 2019^[3]):

- Zasada gospodarności oznacza minimalizację kosztów zasobów. Wykorzystywane zasoby powinny być dostępne w odpowiednim czasie, w odpowiedniej ilości i jakości oraz po najlepszej cenie.
- Zasada efektywności oznacza maksymalne wykorzystanie dostępnych zasobów. Dotyczy to relacji między zaangażowanymi zasobami a dostarczonymi produktami pod względem ilości, jakości i czasu.
- Zasada skuteczności dotyczy realizacji wyznaczonych celów i osiągnięcia zamierzonych rezultatów.

W ramach audytu często jest wymagana analiza warunków, które pozwalają na utrzymanie tych trzech zasad. Niektóre z tych warunków obejmują utrwalone praktyki i procedury w obszarze zarządzania w celu zapewnienia prawidłowego i terminowego świadczenia usług (INTOSAI, 2019^[3]).

W miarę ewolucji zawodu, funkcja audytu wewnętrznego (KAW) może rozważyć skupienie się na następujących dodatkowych zasadach:

- Środowisko: uwzględnienie potrzeby ochrony środowiska i troski o nie.
- Równość: osiągnięcie pozytywnych skutków dla wszystkich i zapewnienie, że programy uwzględniają równość płci i możliwe niezamierzone negatywne skutki dla różnych grup (CAAF, 2020^[6]).
- Uczciwość: dostarczanie niezależnych, obiektywnych, opartych na wartościach spostrzeżeń i dowodów w celu wspierania organizacji sektora publicznego w lepszym zarządzaniu i ocenie ryzyka związanego z uczciwością, a także poprzez ocenę, czy mechanizmy kontrolne mające na celu zarządzanie ryzykiem związanym z uczciwością działają skutecznie i efektywnie, oraz poprzez identyfikację obszarów wymagających poprawy (OECD, 2020^[7]).

Audyt efektywnościowy nie zawsze podlega sprecyzowanym oczekiwaniom i wymaganiom. Podczas gdy w trakcie audytu finansowego i audytu zgodności z przepisami istnieje zazwyczaj tendencja do stosowania stosunkowo sztywnych standardów, w toku przeprowadzania audytu efektywnościowego można zachować większą elastyczność w wyborze tematów, metod, opinii i celów audytu. Audyt efektywnościowy nie jest typowym audytem ze sformalizowanymi opiniami, a raczej niezależnym sprawdzeniem przeprowadzanym jednorazowo. Ze swojej natury jest otwarty na dokonywanie interpretacji i osądu. Audytor w toku przeprowadzania audytu powinien móc wybrać metody i działania w oparciu o inną bazę wiedzy niż ta przeznaczona dla audytów tradycyjnych (tj. oparta na liście kontrolnej). Różnorodność i złożoność pytań odróżnia audyty efektywnościowe od innych rodzajów

audytów. Mając to na względzie, nadal istnieje możliwość połączenia z innymi formami audytu (INTOSAI, 2005^[8]).

Chociaż głównym celem audytu efektywnościowego jest promowanie gospodarnego, skutecznego i efektywnego zarządzania, przyczynia się on również w znacznym stopniu do promowania rozliczalności i przejrzystości.

Rozliczalność promowana jest poprzez pomoc odpowiedzialnym stronom w realizacji zadań z zakresu nadzoru i zarządzania, celem poprawy efektywności. Jest to uzupełnione oceną i sprawdzeniem, czy decyzje podejmowane przez władzę ustawodawczą są skutecznie przygotowywane i wdrażane oraz czy podatnicy otrzymali adekwatne świadczenia. Decyzje i intencje władzy ustawodawczej nie są kwestionowane, ale raczej audyt efektywnościowy ocenia, czy wewnętrzne regulacje i przepisy mają jakieś niedociągnięcia i/lub czy sposób ich wdrożenia uniemożliwił osiągnięcie celów. Audyt efektywnościowy koncentruje się na obszarach, które mają potencjał do poprawy i obszarach, w których można uzyskać jakąkolwiek wartość dodaną. Stanowi to zachętę dla audytowanych i powiązanych interesariuszy do podejmowania odpowiednich działań (INTOSAI, 2019^[3]). Oprócz tworzenia konkretnych mechanizmów mających na celu ustanowienie i wzmocnienie odpowiedzialności wobec społeczeństwa, funkcje audytu mogą sprzyjać uczeniu się poprzez ocenę i podkreślanie złych i dobrych praktyk (OECD, 2020^[7]).

W przypadku samorządu terytorialnego ocena decyzji powinna również odnosić się do prawa lokalnego i decyzji władz lokalnych. Należy również wziąć pod uwagę przyszłą perspektywę (plany, strategię). OECD promuje przejrzystość w ramach ujawniania i późniejszej dostępności odpowiednich danych i informacji rządowych (OECD, 2020^[7]). Przejrzystość jest promowana poprzez umożliwienie parlamentowi, podatnikom i innym interesariuszom (tym, do których skierowana jest polityka rządu i media) wglądu w zarządzanie i efekty różnych działań rządu. Oprócz tego, że przejrzystość służy jako platforma do zdobywania wiedzy i ulepszeń, bezpośrednio przyczynia się do dostarczania przydatnych informacji organizacjom i ostatecznie ogółowi społeczeństwa. Zgodnie ze standardową praktyką organizacje mają swobodę decydowania w ramach swojego mandatu, co, kiedy i w jaki sposób ma zostać poddane audytowi (INTOSAI, 2019^[3]).

Cechą wyróżniającą audyt efektywnościowy jest to, że może być on przeprowadzany w różnych formach, co jest ważnym aspektem dla KAW. Podczas gdy audyt finansowy i audyt zgodności z przepisami będą miały rygorystyczne cele i metodykę, audyty efektywnościowe można uznać za bardziej elastyczne w swoich ocenach. Na przykład audyt może oceniać zarządzanie wybranymi aspektami programu rządowego lub obszaru działania ministerstwa, a w jego ramach może obejmować przegląd aspektów finansowych i zgodności z przepisami. Należy zauważyć, że w kontekście audytu mogą być również przeprowadzane inne oceny (niezwiązane z działaniami finansowymi lub działaniami w zakresie zgodności z przepisami), a zatem byłby to audyt efektywnościowy. Ostatecznie należy zauważyć, że KAW, przeprowadzając audyty wewnętrzne oparte na ryzyku, określają rodzaj audytu, który ma być przeprowadzony na podstawie zdefiniowanego celu audytu. Powtarzając definicję, audyt efektywnościowy zazwyczaj koncentruje się na zasadach gospodarności, efektywności i skuteczności. W związku z tym audytorzy mogą interpretować audyty efektywnościowe jako zadania wykraczające poza zakres oceny aspektów i celów finansowych i zgodności z przepisami.

W polskim rozporządzeniu zadanie audytowe definiuje się jako „zadanie zapewniające lub czynności doradcze” (Winiarska, 2018^[9]). Wiedza na temat zadań doradczych (tj. czynności doradczych) może się znacznie różnić w zależności od organizacji. Podczas gdy tego typu zadania mają zazwyczaj ukierunkowane zakresy, IIA definiuje je jako: „usługi, za pośrednictwem których audytorzy wewnętrzni udzielają porad interesariuszom organizacji, nie dostarczając zapewnienia ani nie przejmując obowiązków zarządczych. Charakter i zakres usług doradczych jest przedmiotem uzgodnienia z odpowiednimi interesariuszami.” (IIA, 2024^[1]). Chociaż zadanie doradcze może obejmować metodyki, które są stosowane w ramach audytu efektywnościowego, mogą one nadal nie być uważane za audyt

efektywnościowy, ponieważ nie dostarczają zapewnienia zaangażowanym interesariuszom. Ważne jest, aby wszystkie komórki/funkcje audytu wewnętrznego jasno zdefiniowały i rozróżniły rodzaje zadań audytowych. Aczkolwiek audyt efektywnościowy i czynności doradcze są podobne w dostarczaniu interesariuszom wglądu i prognozowania, należy unikać łączenia tych działań w jedno zadanie ze względu na różnice w wymaganiach wdrożeniowych.

Audyt efektywnościowy jako „zadanie bezpośredniego raportowania”

Zgodnie z Podręcznikiem wdrożeniowym w zakresie audytu efektywnościowego ISSAI audyt efektywnościowy jest „zadaniem bezpośredniego raportowania”. Oznacza to, że KAW wybiera oceniany obiekt i kryteria. Następnie obiekt ten jest oceniany lub mierzony pod kątem kryteriów, z uwzględnieniem ryzyka i istotności. Rezultaty tych działań są przedstawiane w raporcie końcowym w postaci ustaleń, wniosków i zaleceń (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Innym rodzajem zadania jest „zadanie zapewniające”. W tym przypadku audytor mierzy badany obiekt pod kątem kryteriów i przedstawia informacje na jego temat. Audytor gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody audytu, aby zapewnić racjonalną podstawę do wysnucia wniosku. Audyty finansowe są zawsze „zadaniami zapewniającymi”, a audyty zgodności z przepisami mogą być jednocześnie „zadaniami zapewniającymi” i/lub „zadaniami bezpośredniego raportowania” (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Ponieważ audyt efektywnościowy jest „zadaniem bezpośredniego raportowania”, rolą audytora jest zdefiniowanie i wybranie badanego obiektu, co będzie miało wpływ na możliwe do wyciągnięcia wnioski. Obejmuje to identyfikację kryteriów, a następnie ocenę według tych kryteriów. Wymagana będzie aktywna rola w zadawaniu odpowiednich pytań, a następnie wybieraniu i stosowaniu odpowiednich metod w celu uzyskania dowodów dotyczących badanego zagadnienia.

Podobnie jak w przypadku audytu zgodności z przepisami, weryfikacja procedur audytowanego jest nieodłączna. W związku z tym należy upewnić się, że audyt nie przekształci się w odhaczanie „listy kontrolnej”. Audyt zgodności z przepisami zazwyczaj testuje procedury w celu zidentyfikowania problemów lub potencjalnych luk, ale nie zawsze zapewnia to wystarczające zrozumienie do oceny efektywności. Pomiar efektywności obejmuje ocenę, jakie działania powinien podjąć audytowany. Może to również obejmować wyjaśnienie, w jaki sposób oceniane procedury przyczyniają się do pomyślnego wyniku.

Ostatecznie w trakcie „zadania bezpośredniego raportowania”, które jest audytem efektywnościowym, to na audytorze spoczywa inicjatywa upewnienia się, że audytowany jest świadomy następujących kwestii (INTOSAI-IDI, 2021^[10]):

- jasny/-e cel/-e;
- kryteria i dlaczego zostały one wybrane;
- zebrane dowody;
- mocne i słabe strony;
- wyjaśnienie przyczyn wystąpienia słabych stron;
- siła dowodów;
- wyciągnięte wnioski i ich podstawy;
- wpływ i skutki wynikające z ustaleń;
- poziom zapewnienia wynikający z wniosków.

Zaangażowani interesariusze

Istnieje duża dowolność w zakresie ustalania badanego przedmiotu i określania kryteriów audytu. Proces ten będzie miał wpływ na to, kim jest/są audytowany/-i i odpowiedni interesariusze oraz kto będzie odbiorcą sprawozdania z audytu. Audytorzy mogą wydawać zalecenia, ale muszą mieć świadomość, że nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za ich wdrożenie.

Należy podkreślić, że audytowanym może być wiele osób i/lub grup, z których każda jest odpowiedzialna za różny zakres audytowanego/-ych obszaru/-ów. Ich udział w zadaniu audytowym może obejmować zarówno dostarczanie audytorom informacji, dowodów i wywiadów, jak i zainicjowanie realizacji zaleceń z audytu.

Wybór obszaru do przeprowadzenia audytu

Wybór tematu audytu może się różnić w zależności od organizacji. Ważne jest, aby kadra kierownicza i sami audytorzy rozumieli, w jaki sposób wybierane są tematy audytu. Zrozumienie interesów i priorytetów pozwoli na określenie i wsparcie sposobu prowadzenia prac. W tym rozdziale zostanie omówiony proces planowania strategicznego, sposób badania środowiska w celu zidentyfikowania obszaru do przeprowadzenia audytu, a następnie tematów, sposób postępowania z wszelkimi wnioskami interesariuszy oraz możliwe kryteria do wyboru.

W przypadku audytów finansowych i audytów zgodności z przepisami tematy będą często związane z procesem, który może być bardziej cykliczny lub standardowy. Może to obejmować wymagania dotyczące sprawozdań rocznych lub zamówień. Jeśli chodzi o audyt zamówień, może on dotyczyć znacznie szerszego zakresu tematów. Może dotyczyć dowolnej funkcji, programu i/lub polityki w organizacji. W tym scenariuszu ważne jest, aby KAW nie odczuwał żadnych ograniczeń przy wyborze tematu audytu efektywnościowego.

Proces planowania strategicznego

W ramach zasady 9 Globalnych Standardów IIA (planowanie strategiczne) określono, że: zarządzający audytem wewnętrznym planuje strategicznie, aby zapewnić, że funkcja audytu wewnętrznego wypełnia swój mandat i osiąga pożądane wyniki (IIA, 2024^[11]).

Proces planowania strategicznego obejmuje określenie długoterminowych celów KAW, z uwzględnieniem celów organizacji. Ważne jest, aby określić potencjalne obszary do przeprowadzenia audytu, a następnie zapewnić odpowiednią alokację zasobów audytowych.

W związku z tym KAW musi zidentyfikować kluczowe ryzyka i najważniejsze obszary budzące obawy. Korzystając z tych informacji, KAW wskaże, który audyt może wnieść największą wartość dodaną i będzie szczególnie interesujący dla kierownika jednostki.

Każda organizacja powinna określić, ile lat będzie obejmował plan. Może on obejmować od roku do kilku lat. Często plan jest stale aktualny (tj. kroczący), co pozwala na zaplanowanie tematów w kolejnych latach (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Ostatecznymi celami tego procesu są:

- Zapewnienie podstawy do określenia zakresu poszczególnych audytów.
- Zrozumienie ryzyk organizacyjnych i wzięcie ich pod uwagę.
- Przekazanie priorytetów audytu kadrze kierowniczej wyższego szczebla.
- Zaplanowanie, co można osiągnąć przy danych zasobach.
- Zapewnienie podstawy rozliczalności dla KAW.

Skanowanie (przegląd) środowiska

W ramach każdej KAW identyfikacja tematów jest procesem ciągłym. KAW musi być otwarta na pomysły i tematy, które mogą pojawiać się w dowolnym momencie z różnych źródeł. Ponieważ wszystkie organizacje wciąż ewoluują, ważne jest, aby być przygotowanym na nowe wyzwania, zagrożenia i czynniki, które mają wpływ na organizację rządową.

Istnieją różne okoliczności (wewnętrzne i zewnętrzne), które mogą być tematem audytów. Obejmują one między innymi ograniczenia budżetowe, trendy gospodarcze i społeczne, uruchamianie nowych programów, dostępność wykwalifikowanego personelu, skupienie mediów na organizacji, presję polityczną i zmiany w kadrze kierowniczej wyższego szczebla (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Standard 9.4 Globalnych Standardów IIA wymaga, aby ocena ryzyka dla całej organizacji była przeprowadzana co najmniej raz w roku jako podstawa planu. Jednakże zarządzający audytem wewnętrznym powinien być stale na bieżąco z informacjami o ryzyku, odpowiednio aktualizując ocenę ryzyka i plan audytu wewnętrznego. Jeśli środowisko organizacji jest dynamiczne, plan audytu wewnętrznego może wymagać aktualizacji tak często jak co sześć miesięcy, co kwartał lub nawet co miesiąc. Przy określaniu wymaganego nakładu pracy, w celu aktualizacji oceny ryzyka należy wziąć pod uwagę wielkość, złożoność i rodzaj zmian zachodzących w organizacji, w zależności od dojrzałości ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli w organizacji (IIA, 2024^[11]).

Analiza ryzyka wspiera proces planowania strategicznego. Wcześniejsze zidentyfikowanie ryzyka w ramach audytu i wydanie odpowiednich zaleceń w celu jego ograniczenia powinno mieć pozytywny wpływ na skuteczność audytowanych. Dobrą praktyką jest coroczna aktualizacja ocen ryzyka przez KAW. Powinno to pozwolić na wywarcie większego wpływu.

Każda KAW może w różny sposób aktualizować i wykorzystywać swoje oceny ryzyka oraz uwzględniać różne czynniki dokonując oceny. Jej częścią może być praktyka dotycząca włączania (interesariuszy) w wybór tematów. Obejmuje to dyskusję ze wszystkimi zainteresowanymi odpowiednimi interesariuszami, aby ustalić, co potencjalnie powinno zostać uwzględnione. Poniżej przedstawiono różne metody identyfikacji i wspierania wyboru możliwych tematów audytu (INTOSAI-IDI, 2021^[10]):

Metoda	Opis / korzyści
Skanowanie (badanie/przegląd) środowiska	Monitorowanie kluczowych kwestii w sektorze publicznym i świadomość zmian, które powinny zostać poddane dalszej analizie w ramach audytu efektywnościowego, mogą być przydatne dla KAW. Może to obejmować: • czytanie innych audytów i publikacji (w tym audytów finansowych i audytów zgodności z przepisami; publikacji na temat pomysłów, trendów w naukach o zarządzaniu); • uczenie się na podstawie doświadczeń innych audytatorów; • przegląd informacji szczegółowych w zakresie tematów i rozmów kadry kierowniczej wyższego szczebla; • udział w odpowiednich konferencjach; • rozważenie zapoznania się z informacjami medialnymi dotyczącymi różnych kwestii. Proces ten powinien być ciągły i zawsze zapewniać, że KAW jest świadoma aktualnych informacji o tym, co dzieje się w społeczeństwie i jakie obszary mogą wymagać dalszej analizy.
Analiza finansowa i analiza danych	Przeprowadzenie podstawowej analizy finansowej i analizy danych może okazać się przydatne, aby zrozumieć, w jaki sposób i gdzie fundusze wpływają i wypływają z jednostki. Mogą istnieć określone czynniki istotności. Niektóre z nich mogą obejmować złożone ustalenia finansowe, źródła przychodów i wydatków (oparte na unikalnych lub zróżnicowanych programach) oraz obszary, w których wypłaty środków są znaczące lub zmienne.
Monitorowanie mediów	Każda organizacja ma inny poziom zainteresowania ze strony odpowiednich mediów. W zależności od mandatu i działalności organizacji, poziom zainteresowania będzie różny. Media (np. gazety, artykuły, audycje, media społecznościowe itp.) mogą być monitorowane w celu zidentyfikowania kwestii, które opinia publiczna porusza na temat działalności organizacji. Ważne jest, aby wszystkie rodzaje mediów były brane pod uwagę w celu zapewnienia odpowiedniego zakresu. Często konkretne źródła mają konkretnych odbiorców.
Ankieta ogólna	Ankieta ogólna umożliwiłaby KAW zrozumienie celów komórek organizacyjnych, podstawowych działań i wymagań dotyczących zasobów do wykonywania jej mandatu. Celem ankiety jest: przegląd obszarów pochłaniających znaczne zasoby, odnotowanie potencjalnych zagrożeń dla osiągnięcia optymalnego wykorzystania zasobów, wskazanie obszarów do bieżących audytów oraz zaproponowanie przyszłych potencjalnych tematów, zagadnień i/lub funkcji do audytu. Ankiety te mogą obejmować całą organizację, główne projekty wydatków lub grupę powiązanych ze sobą funkcji. Co więcej, ankieta ta może być również wykorzystywana jako stały materiał referencyjny przy określaniu audytów, które

	mają zostać uwzględnione w planie strategicznym. Ważne będzie zapewnienie, że informacje te są istotne i aktualne. Ogólnie rzecz biorąc, ankieta może dotyczyć informacji ogólnych, celów, struktur w zakresie odpowiedzialności, podstawowych działań, poziomu wykorzystywanych zasobów oraz kluczowych procedur i/lub systemów kontroli, które zostały wdrożone.
Wewnętrzne dyskusje w ramach KAW i innych funkcji zapewniających	KAW musi wykorzystywać wiedzę i doświadczenie innych osób w ramach KAW i organizacji. Należy wziąć pod uwagę doświadczenie innych audytorów, ponieważ ich wcześniejsza praca i wyniki pozwoliłyby zrozumieć, co może przynieść wartość. Ponadto omówienie innych funkcji w organizacji (tj. kontroli wewnętrznych, finansów, dochodzeń, inspekcji, badań itp.) pozwoliłoby KAW uzyskać więcej informacji. Na przykład audyty finansowe mogą zidentyfikować słabe punkty programów, aby wykazać, że nie zostały one skutecznie wdrożone.

Wnioski interesariuszy

W każdej organizacji mogą pojawić się wnioski od wewnętrznych interesariuszy, którzy proszą o usługi KAW. KAW powinny być otwarte na rozważenie sugestii. W związku z tym muszą przestrzegać wszystkich przepisów uchwalonych przez władzę ustawodawczą w zakresie ich funkcji i zachować swoją niezależność.

Wnioski te mogą również dotyczyć wielu komórek w organizacji. Jest to coś, co powinno być integralną częścią rozważań nad zadaniem, ponieważ może to przynieść znaczącą wartość dodaną dla organizacji. Może istnieć temat szczególnie interesujący dla kierownika jednostki, co uzasadnia przeprowadzenie niezależnego przeglądu. Najważniejszym czynnikiem jest to, że KAW pozostaje otwarta na wszelkie możliwe zadania. W dłuższej perspektywie powinno to pozwolić na budowanie i wspieranie dalszego zaufania do KAW wśród wszystkich interesariuszy organizacji.

Ostateczna decyzja o wykonaniu zadania będzie należała do szefa KAW danej organizacji (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Ramka 1.1 Przepisy dotyczące audytu wewnętrznego w Polsce – wybór obszaru do przeprowadzenia audytu

Zgodnie z polskimi rozwiązaniami zawartymi w *Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu*¹ rozdział 2 tego rozporządzenia stanowi:

§7:

1. Kierownik komórki audytu wewnętrznego, opracowując plan audytu, o którym mowa w art. 283 ust. 1 ustawy, przeprowadza analizę ryzyka uwzględniającą sposób zarządzania ryzykiem w jednostce.

2. Przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego bierze pod uwagę w szczególności:

- cele i zadania jednostki;
- ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki;
- wyniki audytów i kontroli.

3. Wynik analizy ryzyka, o której mowa w ust. 1, stanowi lista wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uwzględniająca ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka.

§.8:

Kierownik komórki audytu wewnętrznego wyznacza obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym, biorąc pod uwagę:

- wynik analizy ryzyka;
- priorytety kierownika jednostki i komitetu audytu;
- dostępne zasoby osobowe.

1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu – rozdział 2 – (Dz.U. z 2018 r. poz. 506) (Winiarska, 2018^[9]).

Po zidentyfikowaniu potencjalnych obszarów, jak opisano w § 8 rozporządzenia, należy nadać im priorytety w celu dokonania wyboru. Temat zadania określany jest podczas przeglądu wstępnego i jest uwzględniany w programie zadania zapewniającego.

2 Planowanie zadania audytowego

Po wybraniu obszaru do przeprowadzenia audytu, następnym krokiem jest zaplanowanie (może być to również określane jako etap projektowania) zadania. Jest to ważna część procesu zapewniająca uzyskanie odpowiednich informacji i wiedzy niezbędnych do przeprowadzenia audytu.

Projektowanie audytu obejmuje opracowanie programu audytu. Program ten zazwyczaj obejmuje rodzaj, harmonogram, zasoby (personel i budżet), tło, zakres, cele, kryteria, ryzyka i metodykę audytu. Odpowiedni program audytu stanowi integralną podstawę oceny gospodarności, efektywności i skuteczności w ramach audytu efektywnościowego.

Zasada 13 Globalnych Standardów IIA (skuteczne planowanie zadań) stanowi, że audytorzy wewnętrzni planują każde zadanie w sposób systematyczny i uporządkowany (IIA, 2024^[1]).

Dobłą praktyką jest, aby cały zespół w ramach KAW udokumentował swoją niezależność. Można to zrobić za pomocą podpisanego dokumentu dodanego do dokumentacji zadania. Taki dokument powinien stwierdzać brak potencjalnych konfliktów interesów i innych kwestii, które mogłyby utrudniać obiektywizm audytora (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Na etapie projektowania audytu, audyty efektywnościowe wyróżniają się szerszym i bardziej poszukiwawczym podejściem. Koncentrują się one na zrozumieniu kontekstu i działalności jednostki, identyfikacji kluczowych kwestii, ryzyk, mechanizmów kontrolnych i wskaźników efektywności. Obejmuje to szeroko zakrojone badania wstępne, zaangażowanie interesariuszy oraz opracowanie dostosowanych kryteriów audytu w oparciu o najlepsze praktyki i standardy działania. Tymczasem audyty finansowe mają węższy zakres, koncentrując się na dokumentacji finansowej i zgodności z normami w zakresie rachunkowości, a audyty zgodności z przepisami koncentrują się na określonych wymogach regulacyjnych, z wcześniej zdefiniowanymi kryteriami i bardziej ustrukturyzowanym procesem planowania.

W tym rozdziale omówione zostaną różne aspekty etapu projektowania audytu efektywnościowego. Rozdział obejmuje omówienie badania tematu, celu, zakresu, pytań audytowych, kryteriów, metodyki, zasobów, programu audytu i zaangażowania interesariuszy.

Badanie tematu

Istnieje kilka elementów, które należy wziąć pod uwagę, w tym: znaczenie badanej działalności, możliwość przeprowadzenia audytu tego tematu, zasoby/umiejętności niezbędne do wykonania zadania, zgodność tematu z mandatem KAW oraz maksymalizację wpływu audytu (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Do uszeregowania tematów można wykorzystać matrycę punktacji. Matryca ta, uzupełniona zawodowym osądem, obejmowałaby zastosowanie kryteriów wyboru, a następnie ocenę każdego potencjalnego tematu według tych kryteriów. Przy ustalaniu priorytetów i wyborze tematów audytu należy wziąć pod uwagę kilka kryteriów. Choć będą się one różniły w zależności od organizacji, ich względne znaczenie będzie zależeć od konkretnych okoliczności. Możliwe kryteria, które mogą być wykorzystane w systemie rankingowym obejmują:

Kryteria	Opis	Ranking (od 1 – niski do 5 – wysoki)
Znaczenie	Względna waga (lub znaczenie) danej kwestii w kontekście, w którym jest rozpatrywana. Oprócz wartości pieniężnej, istotność obejmuje kwestie związane ze znaczeniem społecznym i politycznym, zgodność z przepisami, przejrzystość, zarządzanie i rozliczalność.	
Możliwość przeprowadzenia audytu	Czy temat może zostać poddany audytowi? Czy audyt przyniesie korzyści społeczeństwu? Czy wchodzi to w zakres mandatu prawnego KAW? Czy KAW ma możliwość przeprowadzenia audytu takiego tematu?	
Możliwy wpływ	Czy temat będzie miał znaczący wpływ na zwiększenie gospodarności, efektywności lub skuteczności przedsięwzięć w zakresie zarządzania?	
Ryzyka dla KAW	Czy istnieje ryzyko strategiczne lub ryzyko utraty reputacji, jeśli temat audytu nie zostanie zbadany?	
Ustawodawstwo w interesie publicznym	Czy przeprowadzenie audytu tego tematu będzie miało związek z kwestiami prawnymi lub będzie korzystne dla społeczności? Na przykład czy audyt pomoże promować inkluzywność (przeciwstawianie wykluczeniu społecznemu)? Czy trwa proces legislacyjny obejmujący ten temat?	
Istotność	Czy temat ma jakiś związek lub znaczenie dla, współczesnych wydarzeń, aktualnych problemów lub obecnego stanu społeczeństwa?	
Czasowość	Czy jest to właściwy lub odpowiedni moment na przeprowadzenie audytu tego tematu? Na przykład, czy nie jest zbyt wcześnie, aby zbadać postępy nowej działalności?	
Poprzednie czynności audytowe	Czy temat był poddany audytowi w przeszłości? Czy warto ponownie przeprowadzić audyt? Czy istnieje nowe podejście do audytu, które można zastosować? Czy przeprowadzono wcześniejsze inspekcje, oceny?	
Inne prace planowane lub w toku	Czy planowane lub prowadzone są inne prace nad tym tematem?	
Wniosek o przeprowadzenie audytu	Czy złożono jakieś specjalne wnioski o przeprowadzenie audytów efektywnościowych? Należy wziąć pod uwagę źródło wniosku, aby określić jego znaczenie, na przykład wnioski od beneficjentów lub innych interesariuszy.	

Źródło: INTOSAI IDI – Podręcznik wdrożeniowy w zakresie audytu efektywnościowego ISSAI 2021 (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Można również zastosować inne kryteria, np. w niektórych instytucjach z dojrzałym systemem kontroli zarządczej istotne mogą być również zapisy rejestru ryzyka.

Przy wyborze obszaru do poddania audytowi/tematu audytu audytor musi również wziąć pod uwagę wymogi wynikające z umów lub przepisów. Takie wymagania nie wykluczają jednak stosowania kryteriów efektywności.

W ramach tego procesu KAW powinna zebrać informacje dotyczące tematu i rodzaju/-ów działalności audytowanych.

Obejmuje to wstępne działania mające na celu zdobycie wiedzy, przeprowadzenie burzy mózgów i ocenę czy temat może zostać poddany audytowi. Nawet jeśli te rozważania zostały wzięte pod uwagę na etapie wyboru, od tego czasu okoliczności mogły ulec zmianie i/lub mogły zostać uzyskane dalsze informacje. Można to zrobić informując lub nie informując o tym audytowanego.

Ważne będzie ustalenie czy audyt będzie w stanie dostarczyć wartość dodaną, wpłynąć na poprawę gospodarności, efektywności i skuteczności audytowanych poprzez wzmocnienie mechanizmów kontrolnych. Podczas tego procesu należy również rozważyć, jakie elementy nie działają dobrze i w jaki sposób audyt może wyeliminować słabe strony lub problemy w działaniu.

KAW musi zrozumieć temat audytu (w tym kontekst i skutki), aby określić istotne kwestie wymagające zbadania i kluczowe ryzyka. Przyjmuje się, że audyt efektywnościowy jest procesem uczenia się obejmującym dostosowywanie metodyki audytu, będącej integralną częścią audytu.

Badanie tematu powinno zostać zakończone i udokumentowane zgodnie z podejściem spójnym z procesami KAW. Zebrane informacje powinny umożliwić KAW odpowiednie zrozumienie:

- struktury komórek audytowanych, ról, funkcji, interesariuszy, działań, trendów i zasobów;
- obowiązujących mechanizmów kontrolnych;
- czynników środowiskowych, które mogą mieć wpływ na analizowane programy;
- ograniczeń (jeśli występują) wpływających na produkty/wyniki;
- pozytywnych/negatywnych stron programów;
- kryteriów (jeśli istnieją) lub ich opracowania w celu oceny działań.

Informacje te powinny zostać zebrane na wczesnym etapie procesu projektowania. Można je uzyskać z wielu źródeł w zależności od organizacji. Obejmują one między innymi: ustawodawstwo, plany strategiczne, schematy organizacyjne, sprawozdania roczne, wywiady, polityki, systemy informacji zarządczej, poprzednie raporty z audytu/ocen, relacje medialne i wszelkie inne powiązane strony internetowe (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Na tym etapie konieczne jest ustalenie możliwych źródeł informacji, rozważenie, jakiego rodzaju informacje byłyby przydatne i jakiego rodzaju działania formalne są wymagane do uzyskania informacji.

Pierwsze spotkanie z audytowanym

Po zakończeniu badań w zakresie ustalenia tematu, audytorzy powinni odbyć formalne spotkanie z potencjalnym audytowanym przed zebraniem informacji lub danych. Podczas wstępnego spotkania z audytowanym, KAW omówi: cele audytu, sposoby ich osiągnięcia, członków zespołu, poziom zaangażowania personelu audytowanego i inne powiązane kwestie. Spotkanie to (lub seria spotkań) powinno również umożliwić KAW rozwinięcie relacji i uwzględnienie perspektywy audytowanego. Spotkanie to powinno zostać udokumentowane wraz z wszelkimi decyzjami lub działaniami uzgodnionymi podczas dyskusji.

Należy również poinformować audytowanego o rozpoczęciu audytu i wyznaczyć odpowiednią osobę kontaktową w komórce/jednostce audytowanej do wszystkich spraw związanych z audytem (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Podejście

Zasada 6 Globalnych Standardów IIA stanowi, że funkcja audytu wewnętrznego realizuje mandat poprzez systematyczną i dokonywaną w uporządkowany sposób ocenę ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli w całej organizacji, a także poprawę ich działania.

Podejście audytowe jest ważnym aspektem audytu. Jest to kluczowe ogniwo łączące cel/-e audytu z pytaniami audytowymi. Decyzja o podejściu jest ważnym elementem audytu, ponieważ określa rodzaj badania, które zostanie wykonane. Ponadto definiuje wymaganą wiedzę, informacje i dane wraz z procedurami niezbędnymi do ich pozyskania i oceny.

Istnieją trzy ogólne podejścia do audytów efektywnościowych, które audytorzy mogą wybrać. Są one następujące:

- Zorientowane na system: bada prawidłowe funkcjonowanie systemów zarządzania i kontroli (np. zarządzanie finansami, system kontroli zarządczej). W przypadku stosowania tego podejścia jako kryteria wykorzystywane będą wskaźniki efektywności i inne zasady dobrego zarządzania. Podejście tego typu pozwoliłoby odpowiedzieć na szereg pytań opisujących sposób przeprowadzania działań, przyczynę występowania słabych stron (jeśli takie istnieją) oraz poziom, do którego można poprawić sytuację.

- Zorientowane na wyniki: ocenia, czy osiągnięto zakładane cele, czy programy i usługi działają zgodnie z zamierzeniami. Zalecenia będą próbą odniesienia się do przyczyn różnic w kryteriach efektywności.
- Zorientowane na problemy: bada, weryfikuje i analizuje przyczyny określonych problemów lub odchyleń od kryteriów. Podejście to należy stosować, gdy istnieje wyraźna zgodność co do problemu. Jednym z głównych działań w tym podejściu jest analiza przyczyny problemu z różnych perspektyw (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Możliwe jest również połączenie podejść, aby zapewnić trafność zaprojektowania audytu (INTOSAI, 2019^[3]). W zależności od charakteru audytu można również połączyć wiele podejść, aby osiągnąć cele.

Cel

W trakcie ustalania celu audytu efektywnościowego należy uwzględnić, że powinien on odnosić się do zasad gospodarności, efektywności i skuteczności. Powinien on określać przedmiot audytu i aspekty efektywności, które mają zostać ocenione podczas audytu. W związku z tym, że cel determinuje sposób realizacji zadania, ważne jest, aby był jasno zdefiniowany i opisany. Cele odnoszące się do oczekiwanego stanu (tj. czy sprawy mają się tak, jak powinny?) lub analityczne (tj. dlaczego sprawy nie mają się tak, jak powinny?) mają zwykle wyższy stopień wartości dodanej.

Standard 13.3 Globalnych Standardów IIA (cele zadania) stanowi, że cele zadania muszą wyrażać podstawowy cel zadania oraz opisywać cele szczegółowe, w tym wyznaczone przez przepisy prawa i/lub regulacje (IIA, 2024^[11]).

Audyt efektywnościowy może mieć również wiele celów. Jego głównym celem jest konstruktywne zachęcanie i promowanie skutecznego, efektywnego i oszczędnego zarządzania, przy jednoczesnym przyczynianiu się do przejrzystości i rozliczalności.

Jako podstawową kwestię przy opracowywaniu celu audytu należy wziąć pod uwagę przedmiot, którego on dotyczy, zaangażowane komórki organizacyjne oraz interesariuszy, dla których ostateczne zalecenia będą istotne.

Większość celów audytu jest formułowana jako ogólne pytanie audytowe, które następnie przekłada się na bardziej szczegółowe pytania dodatkowe. Powinny być one powiązane tematycznie, uzupełniać się, nie nakładać się na siebie i wspólnie wyczerpująco odpowiadać na ogólne pytanie audytowe. Wymaga się jasnego zdefiniowania całej terminologii użytej w pytaniu audytowym. Istnieje również możliwość opracowania kilku celów, które niekoniecznie przekładają się na bardziej szczegółowe pytania dodatkowe (INTOSAI, 2019^[3]).

Poniższy przykład z Królewskiego Rządu Bhutanu pozwala zrozumieć specyfikę audytów efektywnościowych przy ustalaniu celów. W przykładzie rozróżniono kluczowe atrybuty audytu efektywnościowego od atrybutów audytu finansowego/zgodności z przepisami. Zrozumienie tych podstawowych aspektów pomoże tym, którzy mają niewielkie doświadczenie w przeprowadzaniu audytów efektywnościowych.

Aspekty	Audyt efektywnościowy	Audyt finansowy lub zgodności z przepisami
Zasada	Gospodarność, efektywność i skuteczność Ocena czy interwencje lub środki zostały podjęte przez rząd zgodnie z zasadą gospodarności, efektywności i skuteczności.	Zgodność z przepisami prawa Ocena czy operacje finansowe zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami prawa i regulacjami oraz czy księgi rachunkowe są wiarygodne.
Cel	Celem jest przyczynienie się do poprawy zarządzania publicznego.	Celem jest sprawdzenie czy działania kadry kierowniczej są zgodne z prawem, zasadami i oficjalnymi wytycznymi.
Zakres	Polityka, programy, organizacja, działania i systemy zarządzania.	Transakcje finansowe, księgowość, sprawozdania finansowe i kluczowe procedury kontrolne.
Podstawy akademickie i odpowiednie	Doświadczenie w zakresie profesjonalnych badań lub ocen oraz znajomość metod	– Księgowość i prawo, oraz – Specjalistyczne umiejętności w zakresie przeprowadzania

doświadczenie	stosowanych w naukach społecznych, a także innych odpowiednich metod/umiejętności.	audytów.
Rola audytora	Ocena efektywności	Weryfikacja rozbieżności między istniejącą sytuacją a zasadą.
Metody	Różnią się w zależności od audytu.	Znormalizowany format.
Kryteria audytu	– Większa otwartość na osąd audytorów. – Unikalne kryteria dla indywidualnego audytu.	– Mniejsze otwarcie na osąd audytorów. – Znormalizowane kryteria określone w przepisach i regulacjach dla wszystkich audytów.
Raporty	– Raport specjalny publikowany na bieżąco. – Różna struktura i zawartość, w zależności od celów.	– Roczna opinia lub roczne sprawozdanie. – Znormalizowane.

Źródło: Wytyczne dotyczące przeprowadzania audytu efektywnościowego dla audytorów wewnętrznych Królewskiego Rządu Bhutanu (Bhutan Ministry of Finance, 2019^[11]).

Pytania

Po opracowaniu celu/-ów i podejścia należy sformułować pytania, które ukierunkują prace audytowe. Pytania te będą wynikały z celu/-ów i zazwyczaj będą dotyczyły konkretnych zagadnień ocenianych w trakcie audytu. Celem pytań powinno być objęcie wszystkich aspektów celu/-ów. Sformułowanie pytań będzie miało wpływ na rodzaj gromadzonych informacji, metody ich gromadzenia, podejście analityczne oraz różnorodność ustaleń i wniosków.

Istnieją dwa rodzaje pytań audytowych:

- opisowe – opisują stan faktyczny;
- oceniające – oceniają stan faktyczny na podstawie kryteriów i mogą być standardowe lub analityczne.

Formułowanie pytań audytowych jest procesem iteracyjnym, w którym wielokrotnie precyzuje się i udoskonala pytania, biorąc pod uwagę znane i nowe informacje dotyczące badanego przedmiotu oraz możliwość uzyskania odpowiedzi. Ważne jest, aby audyt mógł ewoluować w celu uzyskania dodatkowych informacji i dalszego wglądu w problemy i ich przyczyny. Kluczowe znaczenie ma również udokumentowanie, kiedy, w jaki sposób i dlaczego pytania audytowe zostały zmodyfikowane. Zapewni to pełne udokumentowanie audytu. W przypadku wprowadzenia istotnych zmian konieczne jest poinformowanie o nich audytowanych (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Ramka 2.1 Pytania audytowe

- Jak skuteczne są mechanizmy kontrolne w zapewnianiu zgodności i efektywności? Czy pojawiają się nowe ryzyka, którymi należy się zająć?
- Jak skuteczne są strategie zarządzania ryzykiem w ograniczaniu zidentyfikowanych ryzyk?
- Czy dane wykorzystywane do pomiaru efektywności są dokładne, wiarygodne i aktualne?
- Czy istnieją jakieś luki w procesach lub słabe strony procesów gromadzenia danych i raportowania?
- Czy istnieją najlepsze praktyki lub innowacje, które można zastosować w celu poprawy efektywności?
- Czy zasoby (finansowe, ludzkie, materialne) są pozyskiwane jak najmniejszym kosztem?
- Jak procesy zakupowe wypadają w porównaniu z najlepszymi praktykami i standardami?
- Czy zasoby są wykorzystywane w najbardziej efektywny sposób, aby osiągnąć zamierzone wyniki?

- W jakim stopniu cele programu (cele polityki określone w planach, projektach) są osiągnięte?
- Czy docelowi beneficjenci otrzymują oczekiwane korzyści?
- Jakie są szersze wpływy programu (realizowanej polityki) na populację docelową i społeczeństwo?
- Czy istnieją jakieś niezamierzone pozytywne lub negatywne konsekwencje programu?
- Jak interesariusze postrzegają wpływ programu?
- Czy program lub działanie są dostosowane do bieżących potrzeb i priorytetów interesariuszy i społeczeństwa?
- Czy nastąpiły jakieś zmiany w kontekście lub środowisku, które wymagają ponownej oceny istotności programu?
- W jakim stopniu cele programu są zgodne z nadrzędnymi celami strategicznymi organizacji?
- Jakie są główne ryzyka związane z programem i jak są one zarządzane?

Zakres

Zakres określa parametry audytu. Odnosi się do najważniejszych pytań i rodzaju przeglądu, który audytor musi wykonać. Określi temat, który zostanie oceniony/zaraportowany, dokumenty/zapisy, które zostaną poddane przeglądowi, rozpatrywany okres i lokalizacje (jeśli takie istnieją), które zostaną zbadane. Zakres jest uzależniony od celów (i pytań) audytu. Należy zauważyć, że wszelkie modyfikacje celów mogą mieć również wpływ na zakres. Opracowanie zakresu audytu jest ważną częścią projektowania audytu (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Standard 13.3 Globalnych Standardów IIA (cele i zakres zadania) wymaga, aby audytorzy wewnętrzni określali i dokumentowali cele i zakres każdego zadania. Cele zadania muszą wyrażać podstawowy cel zadania oraz opisywać cele szczegółowe, w tym wyznaczone przez przepisy prawa i/lub regulacje (IIA, 2024^[11]).

Zakres audytu można ustalić odpowiadając na poniższe pytania, które pomogą w jego właściwym zdefiniowaniu.

Temat	Pytania
Co	• Jakie konkretne pytania lub hipotezy są badane? • Jakie są kluczowe procesy istotne dla audytu? • Jakie zagadnienie będzie oceniane i raportowane? • Jakie zasoby są dostępne do przeprowadzenia audytu? • Jakie pytania, procesy i zasoby nie zostaną uwzględnione?
Kto	• Które komórki organizacyjne, jednostki, w których audytor może przeprowadzić czynności mają obowiązki lub perspektywy istotne dla audytu? • Kto w odpowiednich komórkach organizacyjnych, jednostkach jest najlepiej przygotowany do dostarczenia odpowiednich i wystarczających dowodów, aby odpowiedzieć na pytania audytowe? • Kto jest odpowiedzialny za zapewnienie wiarygodności informacji i danych istotnych dla audytu? • Które organizacje lub osoby zostaną wyłączone?
Gdzie	• Które lokalizacje zostaną objęte? • Gdzie znajdują się dokumenty i rejestry, które należy sprawdzić? • Jakie lokalizacje zostaną wyłączone?
Kiedy	• Jakie ramy czasowe należy uwzględnić?

Źródło: Podręcznik wdrażania INTOSAI ISSAI – Audyt efektywnościowy – 2021; Zespół ds. rozwoju IDI/PAS (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Przy określaniu zakresu audytu należy również wziąć pod uwagę dodatkowe kwestie. Będą się one różnić w zależności od organizacji. Obejmują one między innymi:

- dostępność wiarygodnych danych, w tym wymagania dotyczące ich uzyskania i źródła informacji;
- zasoby wewnętrzne do przeprowadzenia audytu;
- dostępność audytorów z odpowiednimi umiejętnościami;
- dostęp do ekspertów merytorycznych (w razie potrzeby);
- koszty związane z audytem (np. koszty podróży lub innych potrzeb operacyjnych);
- ograniczenia czasowe audytu;
- wszelkie inne kwestie lub tematy, które mogą mieć wpływ na zakres audytu.

Zakres audytu może również obejmować potencjalne tematy, które były częścią zaleceń z poprzedniego sprawozdania z audytu (jeśli zostaną uznane za istotne i ważne) (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Kryteria

Po opracowaniu zakresu należy rozważyć kryteria pomiaru efektywności organizacji w stosunku do oczekiwań. Podobnie jak w przypadku celu, kryteria audytu efektywnościowego powinny odnosić się do pytań audytowych dotyczących gospodarności, efektywności i skuteczności, a także programów, systemów i komórek organizacyjnych.

Standard 13.4 Globalnych Standardów IIA (kryteria oceny) wymaga, aby audytorzy wewnętrzni zidentyfikowali mierzalne kryteria, które będą zastosowane do oceny elementów badanej działalności, określonych w celach i zakresie zadania (IIA, 2024^[11]).

Kryteria są punktami odniesienia używanymi do oceny badanego zagadnienia. Zastosowane kryteria audytu efektywnościowego powinny być uzasadnione. Pozwoli to na odpowiednią ocenę norm stosowanych do ich oceny. Określają one wymagany (lub pożądany) stan lub oczekiwania dotyczące tematu audytu.

Kryteria są elastyczne i mogą być ilościowe lub jakościowe oraz powinny opisywać obszary, w których audytowany będzie oceniany. Kryteria mogą być również ogólne lub szczegółowe, koncentrujące się na tym, co powinno być zgodne z przepisami prawa, regulacjami lub celami; czego się oczekuje, zgodnie z solidnymi zasadami, wiedzą naukową i najlepszymi praktykami lub co mogłoby być, gdyby warunki były lepsze.

Do identyfikacji kryteriów można wykorzystać szereg źródeł (w tym ramy pomiaru efektywności). Należy zapewnić wyraźną przejrzystość wykorzystanych źródeł, a kryteria muszą być odpowiednie i uzasadnione z punktu widzenia wszystkich zaangażowanych w zadanie. Powinny również zapewnić, że są one kompletne, wiarygodne i obiektywne w kontekście przedmiotu i celów audytu. Chociaż ważne jest, aby kryteria zostały omówione podczas opracowywania planu audytu, ostateczny wybór odpowiednich kryteriów jest obowiązkiem audytora. Zazwyczaj kryteria są opracowywane i przekazywane na etapie programowania, aby zachęcić do ich akceptacji, ale w przypadku złożonych audytów może wystąpić sytuacja, w której zostaną one zdefiniowane na późniejszym etapie procesu audytu – w takiej sytuacji program audytu powinien zostać dostosowany (INTOSAI, 2019^[3]).

Podejście, pytania i cel określają rodzaj akceptowalnych kryteriów. Ponadto poprawność wniosków z ustaleń audytu będzie zależała od kryteriów. Niektóre przykłady kryteriów (źródeł kryteriów) obejmują:

- przepisy prawa i regulacje mające zastosowanie do procedur organizacji;
- cele, polityki i kontrole ustanowione przez organizację;
- technicznie opracowane standardy lub normy;
- opinie ekspertów;
- procedury dotyczące funkcji lub działania;

- określone praktyki biznesowe;
- umowy (tj. kontrakty lub dotacje);
- poziomy odniesienia lub wskaźniki efektywności określone przez odpowiednie organizacje (tj. jednostki lub sektory);
- efektywność (z poprzednich okresów);
- kryteria stosowane w podobnych audytach lub przez jednostki audytowe (przy jednoczesnym zapewnieniu ich ważności);
- kryteria określone w strategiach, planach, projektach, programach;
- założenia budżetowe, w tym odpowiednie wskaźniki.

Wybór kryteriów audytu wymaga obiektywnej oceny, racjonalnego rozważenia i wysokiego stopnia zawodowego osądu. W zależności od audytu będą występowały różne scenariusze dotyczące tego, jak w łatwy sposób można określić kryteria. Będą zdarzały się przypadki, w których kryteria nie będą oczywiste we wczesnych etapach (realizacji zadania), tj. cele dotyczące efektywności mogą być niejasne (lub nieistniejące), a normy ustalone przez organizację nie będą równoznaczne z efektywnością na dobrym poziomie. W takich przypadkach należy pamiętać, że przeprowadzenie rzetelnego przeglądu wstępnego zapewni odpowiednią istotność i umożliwi audytorom zdobycie większej wiedzy na temat potencjalnych problemów i związanych z nimi najlepszych praktyk (INTOSAI, 2019^[3]).

W celu obiektywnego wyboru kryteriów ważne jest, aby mieć:

- ogólne zrozumienie przedmiotu, który ma zostać poddany audytowi, w tym wiedzę w zakresie odpowiednich dokumentów prawnych, polityk i innych dokumentów (tj. badań, audytów itp.);
- wystarczającą wiedzę na temat motywów (w tym wszelkich podstaw prawnych) przedmiotu audytu i celów (jeśli istnieją) wyznaczonych przez kierownika KAW/zlecającego zadanie;
- ogólną wiedzę na temat praktyk i doświadczenie w innych istotnych lub podobnych programach lub działaniach rządowych.

Istotne jest, aby wybrane kryteria były dopasowane do tematu i celu. Odpowiednie kryteria powinny być istotne, wiarygodne, obiektywne, zrozumiałe, możliwe do zbadania i kompletne. Znaczącą rolę w określaniu względnego znaczenia każdej z tych cech odegra zawodowy osąd.

W sytuacjach, w których kryteria nie istnieją, nie są mierzalne lub odpowiednie, KAW będzie musiała dostosować lub opracować nowe kryteria. Nowe kryteria są zazwyczaj opracowywane na podstawie innych, istniejących kryteriów, zasad prowadzenia badań lub norm związanych z praktyką zawodową. Można na przykład dostosować istniejące kryteria dla podobnego zakresu przedmiotowego lub tematów audytu. Konieczne może być również zorganizowanie spotkania z ekspertami lub konsultantami specjalizującymi się w tym przedmiocie w celu określenia wzorców efektywności w oparciu o porównywalne praktyki. Ostatecznie opracowane kryteria muszą być ważne i przekonujące dla rozsądnego czytelnika.

W ramach etapu projektowania KAW musi omówić kryteria audytu z audytowanym. Ten poziom współpracy pomoże zapewnić wspólne i powszechne zrozumienie kryteriów, które zostaną wykorzystane jako punkty odniesienia (podczas oceny audytowanego obszaru). Zapewni również informacje zwrotne na temat możliwości i zasadności ich zastosowania. Zaangażowanie członków organizacji może również zwiększyć prawdopodobieństwo jej akceptacji dla ustaleń i zaleceń. Choć przejrzystość jest kluczowa, to ostateczna decyzja dotycząca adekwatnych kryteriów audytu, zależnych od jego rodzaju, spoczywa na KAW (INTOSAI, 2019^[3]).

Ramka 2.2 Przykłady kryteriów audytu z różnych ministerstw wchodzących w skład rządu Kanady

Ministerstwo Rolnictwa i Przemysłu Rolno-Spożywczego Kanady (AAFC): Audyt zarządzania informacjami – (2023-2024)

- Zarządzanie: AAFC miało zdefiniowany i zakomunikowany strategiczny kierunek i cele w zakresie zarządzania informacjami, w tym wspierające plany wdrożenia, monitorowania i raportowania.
- Szkolenie: Wdrożono i zaktualizowano działania szkoleniowe, uświadamiające i informacyjne w zakresie zarządzania informacjami, aby odzwierciedlić zmieniające się środowisko.
- Cykl życia zarządzania informacjami: wymagania zostały udokumentowane, zakomunikowane i wsparte przez procesy i narzędzia w zakresie zarządzania informacjami ministerstwa.

Ministerstwo Środowiska i Zmian Klimatu Kanady (ECCC): Audyt praktyk zarządzania ryzykiem w ECCC – (2023-2024)

- Istnieją organy nadzorcze wspierające integrację informacji dotyczących zarządzania ryzykiem w celu wsparcia procesu decyzyjnego.
- Role, obowiązki i odpowiedzialność w zakresie zarządzania ryzykiem są jasno określone, udokumentowane, zakomunikowane i zrozumiałe dla interesariuszy w całym ministerstwie.
- Istnieją procesy, wytyczne i narzędzia, które pomagają oddziałom w identyfikacji, analizie, ocenie i komunikowaniu ryzyka w spójny sposób.
- Informacje o ryzyku i środki łagodzące są śledzone, analizowane, aktualizowane, monitorowane, raportowane i wykorzystywane w ramach planowania i podejmowania decyzji.

Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Handlu i Rozwoju Kanady: Audyt kontroli zarządczej nad zarządzaniem finansami (ICFM) – (2022)

- Odpowiedzialność, role i obowiązki w ramach systemu ICFM są formalnie określone, zakomunikowane i wdrażane przy wsparciu odpowiednich poziomów zarządzania i nadzoru.
- Odpowiednia ocena ryzyka i bieżący plan monitorowania wspierają system ICFM.
- Metodologia badania systemu ICFM jest skuteczna i stosowana konsekwentnie we wszystkich procesach.
- Właściciele procesów biznesowych i kadra kierownicza wyższego szczebla otrzymują zarejestrowane wyniki ocen kontroli za pośrednictwem raportów wewnętrznych i zewnętrznych.

Królewska Kanadyjska Policja Konna: Audyt norm krajowych – (2021)

- Wymagania norm krajowych są określone na podstawie ryzyka i są możliwe do osiągnięcia.
- Prowadzone są prace nad rozwojem krajowych norm.
- Podstawę wdrożenia norm krajowych stanowi plan uwzględniający zasoby, szkolenia, sprzęt i utrzymanie.
- Wdrażanie krajowych norm jest monitorowane i nadzorowane.

Ministerstwo Finansów Kanady: Audyt ochrony informacji wrażliwych – (2018)

- Ustanowiono i stosuje się sposób zarządzania (governance), który zapewnia odpowiedni nadzór nad ochroną informacji wrażliwych.
- Wdrażanie programów szkoleniowych i poszerzających świadomość jest skuteczne i ma na celu zwiększenie wiedzy pracowników i pomoc w lepszym zrozumieniu ich obowiązków w zakresie ochrony informacji wrażliwych.

- Wdrażane są solidne wartości i praktyki etyczne w celu ochrony wrażliwych informacji oraz
- Istnieją ustalone procesy mające na celu przeciwdziałanie niewłaściwemu postępowaniu pracowników i wyciekom informacji.

Źródła: (Agriculture Canada, 2023^[12]), (ECCC Canada, 2023^[13]), (GAC Canada, 2022^[14]), (RCMP Canada, 2021^[15]), (Finance Canada, 2018^[16]).

Metodyka

Po zakończeniu określania celu, pytań, kryteriów i zakresu, konieczne będzie określenie metodyki i czasu/zasobów. Metodyka powinna opisywać sposób, w jaki audytorzy będą zbierać i analizować informacje, aby odpowiedzieć na pytania i osiągnąć cel. Istnieje kilka metod, które można zastosować. Najpopularniejsze z nich wymieniono poniżej:

Metoda	Zalety/Uwagi
<u>Wywiad:</u> Prowadzenie rozmowy z jedną lub kilkoma osobami. Rozmowę można prowadzić osobiście lub online w celu uzyskania informacji na temat przemysłu, opinii, perspektyw dotyczących programu, działania itp.	• Umożliwia dogłębne zrozumienie perspektywy rozmówcy. • Może być zrealizowany w odpowiednim terminie/czasie • Wspiera gromadzenie informacji na bardziej wrażliwe tematy. / • Powinien być przeprowadzony precyzyjnie, aby zapewnić spójność i porównywalność. • Dane zebrane w taki sposób nie mogą być poddane analizie statystycznej. • Identyfikacja i analiza wzorców lub trendów w kilku wywiadach wymaga czasu.
<u>Gromadzenie dokumentów:</u> Zebranie dokumentów od audytowanego w celu ich przeglądu.	• Metoda ta jest ogólnie uważana za bardziej wiarygodną niż opinie zebrane podczas wywiadów. • Zazwyczaj zapewnia szczegółowość i odpowiedni zakres informacji. / • Należy wziąć pod uwagę integralność, autentyczność, zakres odpowiedzialności i wiarygodność źródła. • Mogą wystąpić trudności z uzyskaniem dostępu do informacji, w przypadku, gdy audytowany nie jest w stanie w szybki sposób dostarczyć dowodów w postaci dokumentów.
<u>Bezpośrednie obserwacje i kontrola:</u> Fizyczna obserwacja programów, projektów, obiektów, wydarzeń, osób lub wszelkich innych działań w celu zebrania informacji jakościowych.	• Bezpośrednia obserwacja programów, osób, mienia lub wydarzeń związanych z audytem. • Może zapewnić właściwy kontekst dla kwestii związanych z audytem. / • Obserwacje, których celem jest bezpośrednia lub częściowa odpowiedź na pytania audytowe mogą być złożone. • Obserwacja może wpłynąć na zachowanie obserwowanej osoby lub przebieg sytuacji. • Może wymagać znacznych środków na podróże i udział pracowników.
<u>Ankiety:</u> Podejście do gromadzenia informacji lub danych, które jest wykorzystywane do zbierania dowodów od populacji przy użyciu standardowego zestawu pytań.	• Metoda zbierania informacji od wielu osób. • Dane mogą być wykorzystywane do różnego rodzaju analiz. • Dane dotyczące wybranych zmiennych mogą być uogólniające i precyzyjne. / • Może to wymagać dużych zasobów i czasu, w tym analizy.
<u>Wizyty na miejscu:</u> Wiąże się to z fizycznymi podróżami do siedzib w celu przeprowadzenia działań audytowych.	• Może łączyć różne metody, w tym wywiady, przegląd dokumentów i bezpośrednie obserwacje lub fizyczne kontrole. • Może zapewnić oszczędności poprzez połączenie wielu metod podczas jednej wizyty. / • Może wymagać znacznych środków na podróże i udział pracowników. • Wymaga czasu, aby lepiej zrozumieć organizację audytowanego podczas wizyty.
<u>Przeglądy dokumentów i ustrukturyzowane obserwacje:</u> Obejmuje to wszelkiego rodzaju narzędzia do gromadzenia informacji lub danych wykorzystywane do systematycznego śledzenia	• Rezultatem jest ustrukturyzowany i wiarygodny zestaw danych, który może być wykorzystany do wsparcia analizy ilościowej lub jakościowej. • Skuteczne narzędzie do gromadzenia danych potrzebnych do oceny zgodności z wymogami prawnymi lub regulacyjnymi. • Może dostarczyć danych, które mogą być cenne dla programu (realizowanej polityki) lub społeczeństwa.

Metoda	Zalety/Uwagi
i utrzymywania obserwacji oraz informacje pozyskane z rejestrów.	/ - Realizacja tego podejścia wymaga znacznego nakładu czasu i zasobów. - Może nie umożliwiać określenia przyczyny zidentyfikowanych braków.
<u>Metody małych grup:</u> Obejmuje to zbieranie informacji od grupy osób przy użyciu narzędzi takich jak grupy dyskusyjne lub mniejsze grupy, w tym eksperci.	- W trakcie rozmowy mogą zostać ujawnione kwestie, które nie zostały poruszone w wywiadach indywidualnych. - Możliwość dostosowania do wielu różnych potrzeb audytu. - Eksperti mogą zapewnić konsensus w zakresie różnych kwestii lub działań. / - Mogą być kosztowne pod względem podróży lub opłat za zebranie paneli ekspertów. - Analiza może być złożona i czasochłonna ze względu na ilość i różnorodność informacji.
<u>Dane wtórne:</u> Obejmuje to wszelkie dane, które zostały zebrane przez inną stronę lub osoby. Może obejmować agencje rządowe, uniwersytety i/lub organizacje badawcze.	- Prawdopodobnie bardziej efektywna czasowo w porównaniu z innymi metodami gromadzenia danych. - Kontrole jakości mogły już zostać przeprowadzone. / - Dane mogą nie być dopasowane do celu audytu. - Dostęp do danych może być utrudniony. - Ocena wiarygodności danych może wymagać znacznego okresu czasu.
<u>Analizy przypadku:</u> Może to obejmować dalsze szczegółowe gromadzenie danych dla jednego lub wielu złożonych zdarzeń, incydentów lub lokalizacji, których celem jest udzielenie odpowiedzi na bardziej kompleksowe pytania (tj. „dlaczego” lub „jak”).	- Może umożliwić dogłębną ocenę działań, ułatwić analizę podobieństw i różnic między operacjami w różnych lokalizacjach lub zilustrować aspekty procesów lub konsekwencje błędów w programach przy użyciu konkretnych prawdziwych przykładów. - Umożliwia gromadzenie bardziej dogłębnych informacji na dany temat lub o złożonych zdarzeniach. / - Może wymagać znacznego nakładu czasu i zasobów. - Wybór analizy przypadku będzie miał znaczący wpływ na gromadzenie informacji i ustalenia.

Źródło: Podręcznik wdrażania INTOSAI ISSAI – Audyt efektywnościowy – 2021; Zespół ds. rozwoju IDI/PAS (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Po zidentyfikowaniu informacji i danych należy rozważyć, w jaki sposób można je przeanalizować. Dwa przykłady metod analizy przy opracowywaniu metodyki obejmują:

- Analizę treści: jest to metoda stosowana do strukturyzacji i analizy złożonych informacji jakościowych uzyskanych z różnych źródeł (tj. wywiadów, dokumentów itp.).
- Analizę statystyczną i modelowanie: metoda ta obejmuje wykorzystanie specjalistycznego oprogramowania i modeli komputerowych do identyfikacji możliwych trendów, wzorców i korelacji w zestawach danych.

Kluczową kwestią jest upewnienie się, że zastosowane podejścia pomogą audytorom w uzyskaniu dowodów, które bezpośrednio wspierają cel audytu i odpowiadają na pytania audytowe. Mając to na uwadze, najlepszym sposobem w większości przypadków będzie wykorzystanie więcej niż jednej metody do gromadzenia i analizowania danych, ponieważ pozwoli to zweryfikować informacje z różnych źródeł. Ponadto równie ważna będzie ocena dowodów w celu upewnienia się, że są wiarygodne. (INTOSAI-IDI, 2021^[10])

Zarządzanie ryzykiem audytu

Identyfikacja i ocena ryzyka w procesie projektowania audytu wymaga odpowiedniej wiedzy w zakresie tematu audytu, w tym wystarczającego zrozumienia celów, polityki i procesu, a także kluczowych interesariuszy i mechanizmów kontrolnych. Istnieją różne czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy identyfikacji ryzyka audytu.

Ryzyko audytu definiuje się jako:

możliwość, że ustalenia, wnioski lub zalecenia audytorów mogą być nieprawidłowe lub niekompletne z powodu takich czynników, jak nieodpowiednie procesy audytu, niewystarczające lub nieodpowiednie dowody, ograniczenia zasobów lub danych, celowe pominięcia lub wprowadzające w błąd informacje z powodu fałszywego lub nieprawdziwego oświadczenia lub oszustwa (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Istotne jest, aby zarządzać ryzykiem w całym procesie projektowania audytu. Jednym z głównych celów procesu projektowania jest identyfikacja, łagodzenie i planowanie działań w odniesieniu do głównych ryzyk. Istnieje również ryzyko, że audytorzy nie wykryją żadnych znaczących błędów, pomyłek lub oszustw w dowodach zebranych podczas audytu (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Zarządzanie ryzykiem obejmuje czynniki jakościowe i ilościowe, ramy czasowe, złożoność/wrażliwość pracy, zakres działań (zarówno wartość finansową, jak i liczbę obsługiwanych obywateli), adekwatność systemów i procesów audytowanych w celu zapobiegania i wykrywania rozbieżności, błędów lub oszustw oraz dostęp audytora do dokumentacji i akt. W związku z tym, że każda organizacja może mieć swoje własne metody, ryzyka można w ogólny sposób zidentyfikować i ocenić za pomocą następujących pytań:

- Czy zespół audytowy ma wystarczające umiejętności i wiedzę do przeprowadzenia audytu (w tym specjalistyczną wiedzę do przeprowadzenia określonych zadań)?
- Czy ramy czasowe i zasoby potrzebne do przeprowadzenia audytu są dostępne i czy audyt jest możliwy do wykonania (np. fundusze na podróże, wpływ kosztów alternatywnych na inne audyty)?
- Czy temat audytu jest wrażliwy, widoczny lub kontrowersyjny (np. wrażliwość polityczna lub medialna)?
- Czy audyt i jego przedmiot są bardzo złożone lub dotyczą obszarów tradycyjnie narażonych na ryzyko (np. systemy IT, zamówienia, kwestie zdrowotne i środowiskowe)?
- Czy istnieją rzeczywiste lub postrzegane zagrożenia dla niezależności audytorów przydzielonych do audytu?
- Czy istnieje ryzyko związane z uczciwością kierownictwa lub z relacjami z audytowanymi?
- Czy dostępna jest wystarczająca ilość danych o odpowiedniej jakości (np. dostęp i wiarygodność)?

Gdy istnieje już świadomość ryzyka, należy dokładniej rozważyć tolerancję na ryzyko. Zasadniczo byłby to akceptowalny poziom zmienności efektywności audytu względem osiągnięcia celów audytu. Należy go również zrównoważyć z korzyściami płynącymi z podjęcia się tego zadania.

Po zidentyfikowaniu ryzyk związanych z audytem i określeniu poziomów tolerancji, kolejnym ważnym etapem jest zmniejszenie lub złagodzenie tych ryzyk (INTOSAI-IDI, 2021^[10]). Można to zrobić w następujący sposób:

- zwiększenie/zmniejszenie zakresu prac;
- zaangażowanie specjalistów (np. osób znających metodykę, sposób realizacji badanych procesów), osób do przeglądu lub dodatkowych pracowników wyższego szczebla;
- zwiększenie zasobów zaangażowanych w zadanie;
- regularne monitorowanie lub śledzenie postępów w odniesieniu do pośrednich kamieni milowych poprzez aktualizację programu audytu, organizowanie spotkań lub sporządzanie raportów o stanie prac;
- w miarę możliwości uwzględnienie dodatkowego czasu na zadania szczególnie wysokiego ryzyka;
- modyfikacja metody w celu uzyskania dodatkowych dowodów, dowodów wyższej jakości lub alternatywnych form dowodów;

- dostosowanie ustaleń i wniosków tak, aby odzwierciedlały uzyskane dowody oraz
- zwiększenie nadzoru lub przeglądy przez kierownictwo.

Harmonogram i zasoby

Podczas projektowania audytu istotną kwestią jest pragmatyczne rozważenie ram czasowych i wymagań dotyczących zasobów. Pozwoli to na wykonanie zadania w sposób gospodarny, efektywny, skuteczny i terminowy. Audyty często uważa się za projekty, ponieważ obejmują planowanie, organizowanie, zabezpieczanie, zarządzanie, kierowanie i kontrolowanie zasobów w celu osiągnięcia określonych celów.

Trzy główne obszary, na których należy się skupić to:

- Określenie realistycznych ram czasowych dla poszczególnych zadań. Muszą one opierać się na planowanej metodyce i innych istotnych czynnikach, w tym procesach audytu wewnętrznego, wcześniejszych audytach, perspektywach interesariuszy, przewidywanym dostępie do informacji i dostępności zasobów;
- Zidentyfikowanie i przydzielenie wystarczającej liczby zasobów (tj. audytorów, osób nadzorujących i interesariuszy) do konkretnych zadań w celu dotrzymania oczekiwanych ram czasowych. Proces ten musi uwzględniać kompetencje zespołu;
- Określenie kosztów związanych z podróżami, szkoleniami, sprzętem, zewnętrznymi ekspertami merytorycznymi i innymi kosztami dodatkowymi. Wewnętrzne zasoby kadrowe są zazwyczaj budżetowane pod względem dni roboczych i monitorowane za pomocą wewnętrznego systemu (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Program zadania audytowego

Ważne jest sporządzenie formalnego pisemnego programu zadania, według którego prowadzone będą prace audytowe i który zapewni, że audyt jest odpowiednio zaprojektowany. Celem programu jest połączenie i udokumentowanie wysiłków projektowych, integrując wszystkie rozważania i elementy projektu. Format i elementy mogą się różnić, ale powinny zawierać matrycę projektową, harmonogram projektu i inne odpowiednio udokumentowane kluczowe decyzje (tj. cel, zakres, metodykę i podstawę tych decyzji). Łącznie wszystkie te elementy powinny obejmować podstawową wiedzę dotyczącą: badanego przedmiotu, celu, kryteriów, zakresu, ram czasowych, wyników oceny ryzyka, metody gromadzenia informacji, planu prowadzenia prac, kosztów audytu i inne istotne informacje (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Zasada 13 Globalnych Standardów IIA (standard 13.2 ocena ryzyka – wskazówki przy wdrażaniu) stanowi, że aby lepiej poznać badaną działalność i ocenić ryzyka, audytorzy wewnętrzni powinni zacząć od zapoznania się z planem audytu wewnętrznego, dyskusji, które doprowadziły do jego opracowania oraz powodów uwzględnienia danego zadania. Zadania ujęte w planie audytu wewnętrznego mogą wynikać z oceny ryzyka przeprowadzanej przez funkcję audytu wewnętrznego w całej organizacji lub wniosków interesariuszy (IIA, 2024^[1]).

Matryca projektu audytu będzie przydatnym narzędziem zapewniającym ogólny zarys audytu. Matryca stanowi strukturę łączącą elementy projektu, dzięki czemu umożliwia przeprowadzenie zadania w bardziej systematyczny sposób i będzie wykorzystywana do komunikowania się z wewnętrznymi interesariuszami na temat podejścia do audytu. Głównym celem matrycy projektu będzie:

- udokumentowanie i sformalizowanie podejścia audytowego;
- przedstawienie podsumowania projektu (programu) audytu;

- zidentyfikowanie i udokumentowanie „dlaczego, co i jak”, poprzez ustanowienie jasnego związku między zakresem audytu, celami i metodyką;
- powiązanie wykonanej pracy z jej oczekiwanymi wynikami oraz
- ułatwienie interakcji z interesariuszami, nadzór nad audytem i przegląd (realizacji zadania).

Harmonogram projektu i struktura pracy powinny stanowić mapę dla prowadzenia prac i odpowiadać na pytanie „jak” praca jest wykonywana, „kiedy” praca będzie wykonywana i „kto” będzie ją wykonywał.

Poniżej znajduje się szablon matrycy projektu audytu:

Pytanie/-a audytowe	Wymagane kryteria i informacje oraz ich źródło/-a	Zakres i metodyka (w tym wiarygodność danych)	Ograniczenia	Oczekiwane wyniki pracy
Określenie kluczowych pytań audytowych (pytania mogą być opisowe lub oceniające), Upewnienie się, że pytania są konkretne, obiektywne, neutralne, mierzalne i możliwe do zadania. Pytania ogólne, po których następują bardziej szczegółowe pytania dodatkowe, pomagają wyjaśnić zakres i opracować bardziej merytoryczne ustalenia. Kiedy audyt dobiega końca można zmodyfikować pytania tak, aby dokładniej odzwierciedlały ustalenia.	Kryteria: należy określić kryteria lub plany gromadzenia dokumentów, które będą podstawą stosowanych kryteriów. Mogą obejmować przepisy prawa, regulacje, polityki, najlepsze praktyki lub inne wiarygodne normy dotyczące tego, jak badane działanie powinno przebiegać. Wymagane informacje i źródła: należy określić informacje wymagane do udzielenia odpowiedzi na pytania audytowe oraz źródła tych informacji, w tym dokumenty, osoby zaangażowane w program (proces), bazy danych, ekspertów merytorycznych itp. Gdy pierwsza kolumna zawiera pytania dodatkowe, dokładne powiązanie jeden do jednego nie jest bezwzględnie konieczne. Należy zastanowić się, co będzie potrzebne, aby odpowiedzieć na pytanie i uniknąć powtórzeń.	Zakres: należy określić planowany zakres prac związanych z celem badawczym. Zakres określi granice lub ramy czasowe pracy dla danego celu. Metodyka: należy opisać strategię gromadzenia wymaganych informacji lub danych, takie jak: przegląd dokumentów, instrumenty gromadzenia danych, kwestionariusze, grupy dyskusyjne i analizy przypadków. Należy określić planowany zakres każdej strategii, w tym ramy czasowe, lokalizację i wielkość próby. Należy opisać techniki analityczne, które zostaną wykorzystane do analizy zebranych informacji, takie jak: analiza treści, podsumowanie analiz przypadku lub analiza regresji. Konieczne jest również opisanie kroków, które należy podjąć w celu oceny wiarygodności różnych źródeł danych.	Należy określić ograniczenia związane z wymaganymi informacjami, planowaną metodyką lub ogólną zdolnością do udzielenia odpowiedzi na pytanie audytowe. Ograniczenia mogą obejmować: wątpliwą jakość lub wiarygodność danych, brak możliwości uzyskania dostępu do niektórych informacji, ograniczenia kadrowe lub funduszy na podróże, a także brak możliwości uogólnienia lub ekstrapolacji wyników. Zaleca się krótko omówić, w jaki sposób ograniczenia mogą wpływać na produkt i opisać kroki, które należy podjąć, aby złagodzić związane z tym wyzwania. Jeśli ograniczenia są poważne, będą miały istotny wpływ na możliwość udzielenia odpowiedzi na pytanie audytowe, należy wtedy przeformułować pytanie i/lub zmienić zakres, aby zminimalizować to ryzyko.	Należy opisać oczekiwane wyniki pracy, podsumowując, co zespół audytowy prawdopodobnie będzie w stanie stwierdzić w wyniku wykonanej pracy. Oczekiwane wyniki powinny odpowiadać na pytanie audytowe w pierwszej kolumnie.

Źródło: Rządowe Biuro Obrachunkowe Stanów Zjednoczonych (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Zaangażowanie interesariuszy

Do prawidłowego zaplanowania i przeprowadzenia audytu niezbędna jest komunikacja zarówno z wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi interesariuszami.

Program powinien zostać opracowany we współpracy z wewnętrznymi interesariuszami. Omówienie i uzgodnienie programu audytu, matrycy projektu, harmonogramu projektu i innych wybranych narzędzi będzie pomocne dla wszystkich członków zespołu audytowego. W miarę postępu audytu ważnym

aspektem będzie utrzymywanie regularnej komunikacji, a kadra kierownicza powinna dążyć do realizacji planu audytu. Narzędzia te powinny ułatwiać ciągłe zaangażowanie interesariuszy i kadry kierowniczej.

Komunikacja z audytowanym powinna zostać zainicjowana na etapie programowania i kontynuowana przez cały czas trwania zadania. Należy omówić zakres przedmiotowy, cel, kryteria, pytania i inne aspekty. Zapewni to jasny obraz sytuacji i pokaże, jak wynik może wpłynąć na audytowanego. Chociaż powinna istnieć relacja, audytowany nie będzie miał żadnego wpływu na proces audytu. Ma to na celu nawiązanie pozytywnej interakcji opartej na współpracy (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

W przypadku, gdy wymagany jest dostęp do dużej ilości danych elektronicznych, warto ustalić z audytowanym najlepszy sposób ich uzyskania, np. może to być dostęp jednorazowy lub cykliczny z tymczasowym upoważnieniem do dostępu. Należy rozważyć wymagany poziom uprawnień dostępu do danych. Pozwoli to zminimalizować wysiłki związane z komunikacją i obciążenie audytowanego.

Ramka 2.3 Wytyczne INTOSAI dotyczące procesu audytu efektywnościowego (GUID 3920)

Komunikacja na etapie planowania

Na etapie projektowania i w trakcie całego procesu audytu zaleca się utrzymywanie regularnego kontaktu z jednostką audytowaną i odpowiednimi interesariuszami. Dzięki temu będą oni stale informowani o postępach audytu.

Praktyki w zakresie komunikacji mogą się różnić. Niektóre Najwyższe Organy Kontroli wolą przekazywać audytowanej jednostce, w szczególności kadrze kierowniczej wyższego szczebla, szczegółowe informacje na temat projektu badania. Wczesne zaangażowanie może stanowić zapewnienie dla jednostki audytowanej i odpowiedzialnych stron co do charakteru i zakresu kryteriów audytu. Inne Najwyższe Organy Kontroli nie decydują się na dostarczanie szczegółowych informacji na tym etapie, wolą to zrobić po zatwierdzeniu propozycji audytu. Niezależnie od tego, dobrą praktyką jest informowanie audytowanej jednostki o założeniach i przesłankach stojących za decyzją o przejściu do etapu projektowania. Wstępne rozmowy na temat projektu i potencjalnego zakresu audytu mają kluczowe znaczenie.

Rozmowy z kierownikami i pracownikami audytowanej jednostki są niezbędne do uzyskania podstawowego zrozumienia obszaru audytu, jego funkcji i uwarunkowań. Aby uniknąć nieporozumień, audytowana jednostka powinna zostać poinformowana o tych kontaktach. Rozmowy mogą prowadzić do zmiany kierunku pierwotnych celów audytu. Ponadto cenne mogą okazać się rozmowy z audytorami wewnętrznymi dzielącymi się swoimi doświadczeniami.

Źródło: (INTOSAI, 2019^[17]).

3 Przeprowadzanie audytu

Celem etapu przeprowadzania audytu efektywnościowego jest uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów. Korzystając z dowodów, audytor opracuje ustalenia, aby osiągnąć cel audytu i odpowiedzieć na pytania audytowe. Jak opisano, pytania będą kierować działaniami w ramach audytu. W rezultacie zebrane informacje i dane będą bezpośrednio odpowiadały na pytania audytowe.

Zasada 14 Globalnych Standardów IIA (przeprowadzanie zadania audytowego) stanowi, że aby osiągnąć cele zadania audytorzy wewnętrzni realizują program zadania (IIA, 2024^[1]).

Audytor powinien być w stanie określić wystarczalność i adekwatność dowodów, metody gromadzenia informacji, procesy analizy informacji oraz sposób dokumentowania i zabezpieczania informacji. W zależności od audytu i różnych metodyk, działania te będą prawdopodobnie wykonywane jednocześnie. W praktyce informacje powinny być gromadzone, analizowane i oceniane zarówno pod kątem wystarczalności, jak i adekwatności w tym samym czasie. Dodatkowo ważne jest, aby w trakcie zbierania danych możliwe było określenie, czy stanowią one podstawę do potencjalnych ustaleń. Pomoże to zidentyfikować wszelkie niedociągnięcia w dowodach i wzmocni potrzebę dodatkowego gromadzenia danych.

Gromadzenie danych może również stanowić okazję do ponownego rozważenia decyzji podjętych na etapie planowania audytu. Jeśli zostaną odkryte nowe źródła informacji lub jeśli niektóre z wcześniej zebranych informacji zostaną uznane za niewiarygodne, może zaistnieć potrzeba modyfikacji zakresu, pytań, kryteriów itp. Chociaż istnieje możliwość elastyczności, wszelkie zmiany powinny być zatwierdzane przez kadrę kierowniczą i innych odpowiednich interesariuszy (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Sposób prowadzenia audytu wewnętrznego w Polsce różni się w zależności od ministerstw, działów administracji i poszczególnych jednostek. Z raportu diagnostycznego wynika, że należy zbadać i zharmonizować standardy dokumentacji, zapewniając spójne wykorzystanie dokumentacji roboczej i standardowych dokumentów oraz monitorowanie procesu audytu. Zauważono, że istnieją różnice w metodach wykorzystywanych do wyciągania wniosków z audytu. W niektórych przypadkach dokumenty i zapisy są wykorzystywane do weryfikacji zgodności przebiegu procesów i poszczególnych działań, podczas gdy niektórzy audytorzy wewnętrzni polegają wyłącznie na odpowiedziach audytowanego (OECD, 2023^[18]).

W trakcie etapu przeprowadzania audytu efektywnościowego wykorzystywane są różne metodyki: analiza jakościowa i ilościowa, ankiety, wywiady i analizy przypadków. Oprócz tego celem oceny stosuje się analizy porównawcze, wskaźniki efektywności i najlepsze praktyki. W porównaniu z audytem finansowym lub zgodności z przepisami, ma on zwykle szerszy zakres, obejmujący praktyki operacyjne, wyniki i oddziaływanie. Wiąże się to z gromadzeniem dowodów z różnych źródeł: z wywiadów z interesariuszami, ankiet, obserwacji procesów i analizy danych (które prawdopodobnie będą zarówno danymi jakościowymi, jak i ilościowymi). Audyty finansowe i zgodności z przepisami będą prawdopodobnie koncentrowały się na określonych zestawach danych lub informacji, które mogą być w znaczny sposób ograniczone.

Wystarczające i adekwatne dowody

Wszystkie ustalenia z audytu muszą być poparte dowodami. Jakość i ilość dowodów są zatem bardzo ważne. Należy wdrożyć dobrą praktykę polegającą na ciągłej ocenie gromadzonych i już zgromadzonych dowodów. Wszelkie zebrane informacje, powiązane z pytaniami audytowymi, stają się dowodami.

Wystarczalność dowodów można określić na podstawie ich ilości. Audytor musi dysponować wystarczającą ilością dowodów, aby stwierdzić, że ustalenia są uzasadnione. Na przykład jeden wywiad lub dokumentacja mogą nie być wystarczające. Wystarczające byłyby wówczas ustalenia poparte wieloma źródłami i różnymi rodzajami dowodów.

Adekwatność dowodów zależy od ich jakości. Dowody powinny być odpowiednie, istotne i wiarygodne. Przy określaniu adekwatności należy wziąć pod uwagę źródło, treść i czas uzyskania dowodu. Ważne jest, aby informacje i dane były zbierane z kompetentnych i wiarygodnych źródeł.

Zazwyczaj dowody w audytach efektywnościowych będą przekonujące (prowadzące do wyciągnięcia wniosków), a nie rozstrzygające (definitywne tak lub nie). We wszystkich działaniach wymaga się zawodowego osądu w celu ustalenia, czy istnieją wystarczające i adekwatne dowody ustaleń. W procesie tym będą brane pod uwagę różne kwestie. Należy określić mocne i słabe strony dowodów, w tym ich źródło i prawdziwość. Odpowiedzialnością audytorów jest ocena i zapewnienie wystarczalności i adekwatności zebranych dowodów (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Jeśli występują jakiegokolwiek wątpliwości co do dowodów, istnieją różne kroki, które można podjąć w celu ograniczenia ryzyka związanego z audytem. Obejmują one:

- Niezależne potwierdzenie dowodów z wielu źródeł;
- Przedstawienie ustaleń i wniosków w celu wykazania, że dowody są wystarczające i adekwatne do zamierzonych celów. Wszelkie powiązane ograniczenia lub niepewności dotyczące ważności lub wiarygodności dowodów należy ujawnić;
- Zmianę treści pytań lub zakresu w celu wyeliminowania potrzeby korzystania z konkretnych dowodów. Audytowani muszą być informowani o wszystkich znaczących zmianach oraz
- Rozstrzygnięcie, czy jakiegokolwiek ograniczenia lub niepewności powinny zostać zgłoszone jako ustalenie (w tym powiązane słabości kontroli zarządczej). Na przykład ograniczenie może obejmować niekompletne dane, które nie pozwalają na zapewnienie, że kontrola zarządcza działa zgodnie z założeniami.

W miarę postępów zespołu audytowego w zbieraniu informacji ważne jest, aby sceptycznie podchodzić do zgromadzonej informacji i dokumentacji. Istotną kwestią jest, aby nie przyjmować rzeczy za pewnik. Zawodowy sceptycyzm jest kluczowym elementem zarówno niezależności, jak i zawodowego osądu.

Ważnym aspektem jest wzięcie pod uwagę wiarygodności rozmówców. Ma to kluczowe znaczenie, ponieważ mogą występować różne relacje między kierownikami i pracownikami. Audytorzy powinni być świadomi wszelkich możliwych napięć, w przypadku, gdy dostarczone informacje reprezentują inne interesy, a nie fakty. Nawet jeśli informacja jest faktem, może brakować kontekstu ze strony osoby dostarczającej takie informacje. Istotne jest, aby przeprowadzić wiele wywiadów z pracownikami z różnych części organizacji, aby umożliwić audytorom zrozumienie i analizę z perspektywy organizacji.

Wszystkie te kroki zapewnią wystarczającą ilość dowodów wysokiej jakości, które umożliwią sformułowanie solidnych ustaleń z audytu (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Ramka 3.1 Wymagania dotyczące gromadzenia dowodów do audytu w Koreańskich Standardach Audytu Publicznego

Koreańskie Standardy Audytu Publicznego określają zasady gromadzenia dowodów audytowych.

- Audytor musi zebrać dowody audytowe, które mogą obiektywnie potwierdzić osąd audytora na temat przedmiotu audytu zgodnie z poniższymi zasadami, aby uniknąć dodatkowych audytów lub sporów prawnych.
- Znaczenie: Dowody audytowe muszą przyczyniać się do realizacji celu audytu.
- Wiarygodność: Dowody audytowe muszą pochodzić z wiarygodnego źródła.
- Wystarczalność: Należy zebrać niezbędną i wystarczającą ilość dowodów, odpowiadającą istotności audytu.
- Jeśli audytor obawia się zniszczenia dowodów, musi natychmiast zabezpieczyć dowody audytowe za pomocą metod weryfikacji i zebrać dowody audytowe, które potwierdzają cel i termin tej weryfikacji.
- Audytor powinien wziąć pod uwagę koszty gromadzenia dowodów, takie jak zdolność dowodowa i obciążenie audytowanej instytucji związane z gromadzeniem dowodów.
- Audytor musi określić źródło i podstawę zebranych dowodów oraz zweryfikować ich zdolność dowodową.

Źródło: Koreańskie Centrum Informacji Prawnej (Standardy Audytu Publicznego, zasada nr 137 Rady Audytu i Inspekcji). (Republic of Korea, 1999^[19]).

Gromadzenie informacji

Gromadzenie informacji będzie wymagało stworzenia bliskiej relacji z audytowanym i innymi powiązаныmi interesariuszami. Obejmuje to regularną komunikację z audytowanym na wszystkich etapach audytu. Będzie to pomocne w identyfikacji dodatkowych źródeł dowodów i uzyskaniu różnych perspektyw, które pomogą w opracowaniu ustaleń. Audytowany powinien być świadomy tego, w jaki sposób audytorzy będą gromadzić dane i informacje, aby mógł z nimi współpracować i ich wspierać. Taka regularna komunikacja może obejmować dzielenie się przez audytorów wstępnymi ustaleniami, ważnymi tematami i innymi perspektywami, które mogą zostać opracowane w trakcie audytu. Podczas prowadzenia prac, jeśli pojawią się tematy, które wymagają natychmiastowego działania (tj. oszustwa lub znaczące niedociągnięcia kontroli zarządczej), ważne jest, aby kadra kierownicza została poinformowana tak szybko, jak to możliwe.

Audytorzy mogą zbierać informacje na różne sposoby. Czterema popularnymi metodami są: wywiady, gromadzenie dokumentów, bezpośrednie obserwacje/oględziny i ankiety. Sugerowane metody będą się różniły w zależności od pytań audytowych i sposobu wykorzystania dowodów. Często pomocne okazuje się wykorzystanie jak największej liczby rodzajów dowodów na poparcie ustaleń i wniosków. Podobnie jak na wszystkich etapach audytu efektywnościowego, podczas gromadzenia informacji ważne jest uwzględnienie spostrzeżeń związanych z gospodarnością, efektywnością i skutecznością audytowanego (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Wywiady:

Wywiady są jedną z najważniejszych metod gromadzenia dowodów w ramach audytów efektywnościowych. Będą one zazwyczaj główną metodą pozyskiwania dowodów w formie oświadczeń. Ogólnie rzecz biorąc wywiady to sesja pytań i odpowiedzi mająca na celu uzyskanie konkretnych informacji lub danych. Zapewniają one również możliwość zdobycia wiedzy na temat potencjalnych

źródeł dowodów w formie dokumentów. Co więcej, umiejętności audytora w zakresie przeprowadzania wywiadów będą miały wpływ na ilość i jakość zebranych dowodów. Wywiad przeprowadzony w odpowiedni sposób może dostarczyć perspektywy rozmówcy, dokumentów/danych oraz wskazać inne osoby posiadających istotne informacje.

Istnieją różne rodzaje wywiadów. Dwa z ogólnych typów obejmują:

- Nieustrukturyzowany: powinien być zaprojektowany tak, aby zachęcać do dyskusji na temat obserwacji i wiedzy rozmówcy na określone tematy. Pytania nie są określone, a sposób ich zadawania będzie się zmieniał.
- Ustrukturyzowany: powinien być zaprojektowany tak, aby audytor mógł zadać zestaw pytań w określonej kolejności. Podejście to jest szczególnie przydatne, jeśli istnieje potrzeba ilościowego określenia odpowiedzi lub reakcji.

Aby wywiady były skuteczne, muszą być dobrze zaplanowane, przeprowadzone precyzyjnie i umiejętnie oraz dokładnie udokumentowane. Istotną kwestią jest uwzględnienie również interesariuszy spoza organizacji, jeśli jest to zasadne. Trzy fazy wywiadu obejmują planowanie, przeprowadzanie i dokumentowanie. Rozmowy należy przeprowadzać z pracownikami zajmującymi różne stanowiska, mającymi różne perspektywy i spostrzeżenia. Ponadto, jeśli to możliwe, uzyskane informacje powinny być potwierdzone dokumentacją lub inną formą dowodów. Pozwoli to zminimalizować ryzyko związane z audytem (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Wywiady można wykorzystać do określenia, jakiego rodzaju dane byłyby najbardziej przydatne do celów zadania audytowego.

Gromadzenie dokumentów:

Typowym zadaniem w ramach każdego audytu jest gromadzenie dokumentów w celu poparcia ustaleń i wniosków. Metoda ta jest bardziej wiarygodna niż dowody w postaci oświadczeń. W związku z tym należy określić, ile dokumentacji można wykorzystać jako dowód, w zależności od jej autentyczności i wiarygodności.

Podobnie jak w przypadku większości audytów, audytowany będzie głównym źródłem danych. Możliwe przykłady obejmują:

- Polityki, wytyczne i wszelkie powiązane schematy organizacyjne;
- Informacje o płatnościach, umowy, faktury i dane dotyczące budżetu;
- Dane ilościowe odnoszące się do efektywności badanego tematu audytu;
- Analizy lub badania dotyczące tematu audytu.

Zbieranie i przeglądanie informacji na wczesnym etapie audytu pomoże w przygotowaniu do skutecznego przeprowadzania wywiadów, ankiet i gromadzenia innych danych w trakcie audytu. Audytorzy muszą zawsze ocenić, czy zebrane informacje są odpowiednie, istotne, ważne i wiarygodne. Istotnym aspektem jest zrozumienie, w jaki sposób informacje i dane zostały opracowane. Pomocne może okazać się prowadzenie rejestru i kontrolowanie wszystkich dokumentów zebranych podczas audytu. Pomoże to w śledzeniu żądanych dokumentów i tego, co dostarczył audytowany. Jeśli wystąpią jakiegokolwiek problemy z uzyskaniem dokumentów od audytowanego, ważne będzie poinformowanie kadry kierowniczej, aby kwestie te mogły zostać rozwiązane zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami, jeśli zajdzie taka potrzeba (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Bezpośrednie obserwacje/ogłędziny:

W ramach audytu efektywnościowego osobista obserwacja osób, działań, procedur, mienia, aktywów i innych zdarzeń związanych z audytem może okazać się przydatna. Ten rodzaj dowodów określa się jako dowód fizyczny. Jest on często uważany jako jeden z najsilniejszych dowodów. Metoda ta będzie

związana z pytaniami audytowymi dotyczącymi stanu majątku, ujęcia księgowego zapasów lub tego, czy działanie jest prowadzone zgodnie z założeniami.

Istnieją ogólne kroki, które należy podjąć, aby zapewnić, że wszystkie informacje zebrane w wyniku obserwacji lub oględzin są istotne, ważne i wiarygodne; w ramach nich należy:

- Określić elementy, które będą obserwowane;
- Określić warunki, które powinny istnieć (w czasie obserwacji);
- Określić, jakie dowody zostaną zebrane i w jaki sposób;
- Udokumentować wyniki.

Zaplanowanie jakiegokolwiek wizyty na miejscu wiąże się z planowaniem, koordynacją i zrozumieniem przez audytowanego sposobu organizacji wizyty. Zapewni to możliwość zebrania znacznej ilości dowodów w krótkim czasie (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Ankiety:

Ankiety mogą być przydatne przy zbieraniu informacji, które mają być wykorzystane jako dowody. Jest to systematyczny sposób zbierania informacji lub danych od populacji, która samodzielnie dostarcza informacji o istniejących warunkach i/lub programach. Ankiety mogą być wysyłane za pośrednictwem poczty, e-maila lub narzędzia do ankiet internetowych. Mogą być również przeprowadzane w formie wywiadów, bezpośrednich rozmów lub ankiet telefonicznych. Jest to metoda stosowana do zebrania konkretnych informacji od szerokiej grupy osób.

Istnieje kilka ważnych kroków, które należy podjąć podczas przeprowadzania ankiety. Są to:

- Określenie populacji objętej ankietą;
- Wybór metody przeprowadzenia ankiety;
- Analiza odpowiedzi udzielonych w ankiecie;
- Udokumentowanie wyników ankiety.

Przeprowadzenie ankiety może wymagać dodatkowej wiedzy specjalistycznej. Taką wiedzę można uzyskać, zwracając się o pomoc do merytorycznego specjalisty (wewnętrznego lub zewnętrznego) i/lub innych powiązanych osób z doświadczeniem w przeprowadzaniu ankiet (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Ankiety mają kluczowe znaczenie dla audytów efektywnościowych, ponieważ pozwalają na zgromadzenie kompleksowych danych od szerokiego grona interesariuszy, dostarczając zarówno ilościowych, jak i jakościowych spostrzeżeń, które wzbogacają proces audytu. Pomagają mierzyć efektywność i skuteczność poprzez gromadzenie bezpośrednich informacji zwrotnych na temat wskaźników efektywności i porównywanie ich z najlepszymi praktykami. Ankiety identyfikują konkretne kwestie i możliwości poprawy, które mogą nie być widoczne z innych źródeł danych, zwiększając zaangażowanie interesariuszy i zapewniając, że zostaną wysłuchani. Takie zaangażowanie sprzyja przejrzystości i zaufaniu i skutkuje udzielaniem przez rozmówców bardziej szczerych odpowiedzi.

Analiza informacji

Zebrane informacje należy przeanalizować, aby zrozumieć i wyjaśnić, co ustalono w celu przedstawienia dowodów. Celem tej analizy jest dokonanie oceny gospodarności, efektywności i skuteczności, aby odpowiedzieć na pytania audytowe.

Jak już wspomniano, analiza i gromadzenie informacji powinny odbywać się równolegle. Ciągła analiza informacji w trakcie audytu zapewni gromadzenie odpowiednich danych w celu udzielenia odpowiedzi na pytania audytowe. Analiza ta zazwyczaj opiera się na dowodach z wywiadów, bezpośrednich obserwacji/oględzin, zestawów danych, dokumentacji i ankiet (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Metoda jakościowa:

W ramach analizy jakościowej istnieją różne metody strukturyzowania, porównywania, kompilowania i opisywania informacji w celu wsparcia rozumowania i argumentów związanych z dowodami. Pytania audytowe mogą zapewnić strukturę dla sposobu analizy zebranych informacji jakościowych stanowiących dowody. Istnieją różne rodzaje analiz, które można przeprowadzić.

Analiza dokumentów będzie się różniła w zależności od celu, pytań i innych dostępnych informacji. Znaczące różnice wystąpią w przypadku, gdy do przeanalizowania jest tylko jeden dokument, w porównaniu z sytuacją, gdy dostępnych jest wiele dokumentów do przeanalizowania. Jeśli do przeanalizowania jest tylko jeden dokument, informacje można uzyskać bezpośrednio z niego. Gdy istnieje wiele dokumentów, może zaistnieć potrzeba dokładniejszego planowania i sposobu ich analizy.

Analiza wywiadów zazwyczaj obejmuje dużą ilość dowodów. Należy przyjąć podejście dotyczące sposobu określania wspólnych tematów lub zagadnień. Horyzontalna analiza każdego z rozmówców byłaby skuteczna poprzez pogrupowanie wszystkich odpowiedzi w odpowiednie tematy. Przydatne może być opracowanie dokumentu podsumowującego wywiady przypisane konkretnie do każdego tematu. Pomogłoby to w ocenie i zrozumieniu tematu. Rozumiejąc, że każdy rozmówca ma inną perspektywę ze względu na swoją rolę, audytor musi dokładnie analizować wszystkie informacje, aby zapewnić obiektywizm analizy (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Gdy do uzyskania informacji jakościowych wykorzystywane są ankiety, ważne jest, aby pytania były odpowiednio sformułowane i zapewniały respondentom możliwość udzielenia odpowiedzi zgodnie z celami ankiety. Audytorzy muszą być w stanie zestawić i przeanalizować wiele odpowiedzi, aby sformułować odpowiednie wnioski. W tej sytuacji często przydatne są pytania dodatkowe, aby udzielić respondentowi wskazówek i zapewnić węższy zakres (odpowiedzi). Ta sama koncepcja ma zastosowanie w przypadku uzyskiwania informacji poprzez obserwację lub bezpośrednią obserwację/oględziny. Chociaż informacje mogą być bardziej subiektywne w porównaniu z metodami ilościowymi, ważne jest, aby informacje były gromadzone w jednolity sposób, umożliwiając wielu audytorom dojście do tego samego wniosku. Pomocne może być zapewnienie, że osoby uczestniczące w obserwacji mają jasne i spójne oczekiwania i kryteria.

Metoda ilościowa:

Analiza ilościowa może obejmować zarówno proste, jak i złożone działania. Odkrywanie wzorców lub trendów w danych i identyfikowanie obszarów, które wymagają uwagi lub poprawy, może być pomocne przy audycie efektywnościowym.

Analiza statystyczna to nauka o identyfikowaniu trendów lub wzorców w danych. Może to być zarówno statystyka opisowa, jak i złożona analiza. Często analiza wymaga zaawansowanych technik i oprogramowania.

W audytach efektywnościowych powszechnie stosowane są statystyki opisowe. Pomagają one w zrozumieniu, podsumowaniu i opisie rozkładu danych. Obejmują pojęcia takie jak: obliczanie średniej, mediany, dominanty, zakresu, wariancji, odchylenia standardowego, udziału procentowego i wskaźników (indeksów statystycznych). Wielkości te są często łączone, aby zapewnić pełną perspektywę zestawu danych. Gwarantuje to, że nie stosuje się jednej wielkości, która może być myląca.

Analiza regresji to technika wykorzystywana do oceny stopnia, w jakim zmienne są ze sobą skorelowane. Może być przydatna w audycie efektywnościowym, jeśli audytor próbuje przetestować związek, zidentyfikować relacje między zmiennymi, zidentyfikować nietypowe przypadki lub przewidzieć wartości.

Do wyszukiwania wzorców lub zmian w danych ilościowych należy wykorzystywać analizę trendów. W ramach tej analizy gromadzone są dane z różnych okresów, a następnie dane te są nanoszone na wykresy. Zapewni to obraz pokazujący, czy dane ewoluowały (zmieniały się w sposób istotny) w czasie,

a następnie pozwoli na określenie, jakie czynniki doprowadziły do zmiany. Jest ona często wykorzystywana do obserwowania zmian w budżetach, kosztach i wynikach programów. Może również pomóc w zbadaniu zmiany zachodzącej w otoczeniu (tj. nowego prawa, programu lub zasobu) w zakresie konkretnej zmiennej (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Gdy wykorzystywane są ankiety celem zebrania danych lub statystyk, na podstawie których wyciągane będą wnioski, metody jakościowe zostaną wykorzystane do zestawienia i zinterpretowania wyników. Na przykład podczas przeprowadzania horyzontalnego audytu zamówień obejmującego umowy, wyniki ankiety mogą zostać wykorzystane do ustalenia, czy próba umów spełnia określone wymogi i jest zgodna z przepisami. To samo może mieć zastosowanie, gdy informacje są zbierane poprzez bezpośrednią obserwację lub oględziny. Jeśli umowy wymagają dokonania przeglądu osobistego celem potwierdzenia odbioru towarów, istnieją informacje ilościowe, które są rejestrowane przez audytorów, a następnie analizowane. Chociaż istnieje szereg możliwości, w jaki sposób można to zrealizować, ważne jest, aby KAW była świadoma i znalazła najbardziej odpowiednią metodę, aby zapewnić odpowiednie przeprowadzenie testów.

Ramka 3.2 Podejścia analityczne zastosowane w raporcie z audytu brytyjskiego NAO

Raport z audytu brytyjskiego Narodowego Biura Audytu „Zwalczanie nadużyć finansowych i korupcji w administracji rządowej” stanowi przykład tego, w jaki sposób audytorzy stosują analizę ilościową i jakościową w celu opracowania ustaleń i spostrzeżeń z audytu. Wspomniany raport przedstawia najnowsze trendy zaobserwowane w audytach i raportach, ocenia stopień przygotowania rządu do zrozumienia i przeciwdziałania nadużyciom finansowym i korupcji oraz oferuje wgląd w dalsze środki, które rząd może podjąć w celu poprawy zapobiegania nadużyciom finansowym i korupcji.

Podejście analityczne zastosowane w tym audycie obejmuje m.in. następujące elementy:

- Wywiady z urzędnikami państwowymi – wykorzystane do 1) zbadania systemowych wyzwań związanych z wdrażaniem najlepszych praktyk w zakresie zwalczania nadużyć finansowych i korupcji w całym rządzie oraz 2) potwierdzania dowodów z innych źródeł.
- Analizę danych – wykorzystywaną do syntezy szacowanych poziomów nadużyć finansowych i korupcji w całym rządzie poprzez gromadzenie danych z wielu organów rządowych.

Źródło: (The UK National Audit Office, 2023^[20]).

Dokumentowanie i zabezpieczanie informacji

W miarę gromadzenia i analizowania informacji ważne będzie ich dokumentowanie i zabezpieczanie. Powinien istnieć system pozwalający na wskazanie powiązań między dokumentacją (np. numery referencyjne) uzyskaną podczas audytu. Właściwy system powinien zapewniać audytorom łatwy dostęp i umożliwiać przełożonym przegląd pracy w trakcie audytu. Będzie również wspierać wszelkie wewnętrzne i zewnętrzne zapewnienia jakości, które są realizowane podczas audytu.

Ważne jest, aby wszystkie te działania były przeprowadzane w miarę postępu audytu. Udokumentowany proces powinien umożliwić doświadczonemu audytorowi (nie pracującemu nad zadaniem) zrozumienie charakteru, harmonogramu, zakresu i wyników czynności audytowych zakończonych do tej pory. Powinien on również być w stanie zrozumieć i postępować zgodnie z dowodami z audytu uzyskanymi na poparcie ustaleń, wniosków i zaleceń z audytu. Wszystkie czynniki, które wymagają zawodowego osądu, również powinny zostać udokumentowane.

Dane osobowe i informacje wrażliwe muszą być odpowiednio zabezpieczone. Gdy tylko ustali się, że tego typu informacje są gromadzone, należy skontaktować się z audytowanym i omówić, w jaki sposób tego typu informacje mogą być ujęte w dokumentacji audytu (jeśli w ogóle). Należy odnotować korzystanie z informacji, które są danymi osobowymi lub są uważane za niejawnne i przestrzegać odpowiednich przepisów. Ostatecznie może to wymagać opublikowania oddzielnego, niejawnego lub ograniczonego sprawozdania, które może być czytane i przeglądane przez osoby upoważnione na mocy przepisów ustawowych lub wykonawczych (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

4 Opracowanie ustaleń, wniosków i zaleceń

Celem podczas opracowywania ustaleń z audytu jest porównanie kryteriów audytu ze stanem faktycznym, aby określić przyczyny i skutki (w stosownych przypadkach), ocenić dowody, upewnić się, że ustalenia są oparte na odpowiednich/wystarczających dowodach oraz opracować wnioski (i/lub zalecenia, w stosownych przypadkach). Czynność ta powinna zostać wykonana w trakcie gromadzenia dowodów lub po ich zebraniu. Przydatne może być zidentyfikowanie potencjalnych ustaleń już w trakcie przeprowadzania czynności audytowych. Będzie to pomocne w przypadku jakichkolwiek braków w dowodach, które mogą wymagać dalszych czynności audytowych.

Zasada 15 Globalnych Standardów IIA (informowanie o wynikach zadania i monitorowanie planów działań) stanowi, że audytorzy wewnętrzni informują odpowiednie strony o wynikach zadania oraz monitorują postępy kierownictwa w realizacji zaleceń lub planów działań (IIA, 2024^[1]).

Przy opracowywaniu ustaleń z audytu, audyty efektywnościowe różnią się od innych rodzajów audytów tym, że koncentrują się na analizie i interpretacji szerokiego zakresu danych w celu oceny gospodarności, efektywności i skuteczności operacji. Audyty efektywnościowe wykorzystują dane jakościowe i ilościowe, informacje zwrotne od interesariuszy oraz analizę porównawczą z najlepszymi praktykami w celu zidentyfikowania mocnych i słabych stron oraz możliwości poprawy. To kompleksowe podejście kontrastuje z audytami finansowymi, które przede wszystkim weryfikują dokładność sprawozdań finansowych, oraz audytami zgodności z przepisami, które koncentrują się na przestrzeganiu przepisów. Audyty efektywnościowe mają na celu dostarczenie praktycznych zaleceń dotyczących poprawy wyników operacyjnych.

Ustalenia z audytu

Po zebraniu i przeanalizowaniu dowodów, kolejnym krokiem będzie opracowanie ustaleń z audytu. W uproszczeniu, ustalenia z audytu to „to, co jest” w stosunku do tego „co powinno być”. Ciągły proces w trakcie audytu obejmuje analizę i ocenę dowodów w odniesieniu do pytań audytowych. Audyty mogą dotyczyć różnych kwestii związanych z tematem zadania, gdzie pełny kontekst każdej kwestii lub problemu może być przedstawiony jako jedno ustalenie. W takim przypadku ustalenia audytu można opisać jako zawierające jeden z czterech elementów:

- Kryteria: co powinno być?
- Stan: jak jest?
- Przyczyna: dlaczego występuje odchylenie od kryteriów?
- Skutek: jakie są konsekwencje?

W zależności od tego, w jaki sposób ustalenia mogą być ze sobą powiązane, związek ten może zostać przedstawiony w sprawozdaniu, w odróżnieniu od poszczególnych (niepowiązanych ze sobą) ustaleń. W takim przypadku sprawozdanie również obejmowałoby cztery elementy wymienione powyżej.

Elementy te należy uwzględnić podczas przeprowadzania audytu. Mogą one stanowić ramy dla określenia ilości dowodów, które powinny zostać zebrane i sposobu ich analizy.

Ustalenia z audytu muszą zostać opracowane w jasny i logiczny sposób, co powinno umożliwić wszystkim członkom kierownictwa i odpowiednim interesariuszom zrozumienie zastosowanych kryteriów audytu. Obejmuje to również opis warunków, analizy charakteru, znaczenia i przyczyn stwierdzonej sytuacji (będącej podstawą ustalenia). Ważne jest, aby pamiętać o rozważeniu ustaleń w kontekście gospodarności, efektywności i skuteczności.

Ważną częścią rzetelnego sprawozdania z audytu jest uwzględnienie zarówno pozytywnych, jak i negatywnych punktów. Ustalenia muszą być zaprezentowane we właściwym kontekście, dlatego zrozumiałe jest, że pewne działania lub programy będą dobrze funkcjonować. Obiektywna ocena powinna to uwzględniać, a nie skupiać się wyłącznie na niedociągnięciach lub problemach.

Należy wziąć pod uwagę istotność (ustaleń) i zastosować zawodowy osąd (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Zawsze, gdy jest to możliwe, audytor wewnętrzny powinien obliczyć straty lub korzyści związane z odchyleniami od kryteriów oceny.

Kryteria a stan faktyczny, przyczyny i skutki

Kluczowymi elementami ustaleń z audytu są kryteria i stan faktyczny. Aby opracować ustalenia, należy przeprowadzić następujące czynności:

- Przejrzeć wszystkie informacje uzyskane podczas audytu;
- Określić elementy, które są najważniejsze dla odpowiedzi na pytania audytowe;
- Stwierdzić, w jaki sposób elementy te są ze sobą logicznie powiązane.

Proces oceny dowodów obejmuje połączenie wszystkich różnych źródeł informacji (np. wywiadów, analizy zapisów danych, ankiet, badań terenowych itp.) Ocena dowodów pozwala na porównanie kryteriów z faktyczną sytuacją lub stanem.

Ważne jest, aby pamiętać, że jeśli istnieje odchylenie między kryteriami a stanem faktycznym, wówczas ustalenie z audytu może prowadzić do opracowania zalecenia. Jeśli ocena dowodów wykaże, że audytowany nie spełnia kryteriów, wskaże jednocześnie obszar, w którym konieczna jest poprawa. Ważne jest, aby przeanalizować i potwierdzić przyczynę, która może następnie potwierdzić jaki obszar wymaga poprawy. Co więcej, kryteria mogą stanowić podstawę określenia, jaki może być pragmatycznie oczekiwany stan, biorąc pod uwagę odpowiedni kontekst. Często brak możliwości pozyskania od audytowanego wystarczających informacji na temat celu audytu lub pytania może być ustaleniem samym w sobie. Może istnieć potrzeba, aby audytowany gromadził pewne informacje na temat określonego obszaru, funkcji lub działania.

Jeśli nie ma rozbieżności między stanem faktycznym a kryteriami, a audytowany spełnia lub przekracza kryteria, może to oznaczać pozytywne ustalenie. Ustalenia powinny zostać zawarte w sprawozdaniu.

Powinny istnieć wystarczające i odpowiednie dowody, aby określić przyczynę i skutek. Przyczyną powinien/-ny być czynnik/-i odpowiedzialny/-e za rozbieżność między stanem faktycznym a kryteriami. Przyczyna może również stanowić podstawę zaleceń dotyczących działań naprawczych. Niektórymi typowymi czynnikami mogą być nieodpowiednie polityki lub procedury, a także niespójne, niekompletne lub nieprawidłowe wdrożenie lub czynniki nieobjęte kontrolą w ramach zarządzania programem (działaniem). Należy podkreślić, że ustalenie przyczyny i skutku nie oznacza związku przyczynowego.

Identyfikacja przyczyny może wymagać poszukiwania powiązań. Będzie to wymagało od audytora dalszej analizy, aż będzie możliwe zidentyfikowanie konkretnych elementów, które najbardziej wymagają poprawy. Jeśli przyczyna nie jest uzasadniona, konieczna może być dalsza dyskusja z audytowanym.

W przypadku spełnienia kryteriów, skutek można określić poprzez porównanie obecnego stanu do stanu idealnego. Skutki mogą być pozytywne lub negatywne. Oba typy będą miały wpływ na zdolność do osiągnięcia lub nieosiągnięcia określonej gospodarności, efektywności i skutecznego wyniku (INTOSAI-IDI, 2021_[10]).

Opracowanie wniosków i zaleceń

Celem wniosku jest przedstawienie przekonującego argumentu, że należy podjąć działania w celu usunięcia niedociągnięć i/lub skorzystania z możliwości poprawy. Przygotuje to grunt pod ewentualne zalecenia. Wnioski powinny zawierać opinię opartą na dowodach, a jednocześnie wyjaśniać wszelkie konkretne ustalenia i zawierać więcej szczegółów niż ustalenia, które znajdują się w końcowym sprawozdaniu z audytu.

Zgodnie ze standardami zalecenia powinny być opracowywane na etapie raportowania audytu (INTOSAI-IDI, 2021_[10]). W związku z tym dobrą praktyką jest zrozumienie związku między ustaleniami, wnioskami i zaleceniami. W razie potrzeby należy opracować zalecenia mające na celu usunięcie niedociągnięć. Zalecenia powinny być konkretne, wymierne, osiągalne, istotne i określone w czasie. Powinny one odnosić się do przyczyn niedociągnięć i wspierać poprawę programów, procesów i wyników audytowanego (INTOSAI-IDI, 2021_[10]).

Zalecenia powinny mieć na celu wyeliminowanie lub zmniejszenie rozbieżności między dowodami a kryteriami audytu. Powinny one być:

- Ukierunkowane na przyczyny niedociągnięć lub problemów;
- Pragmatyczne i wnoszą wartość dodaną;
- Ustrukturyzowane i logicznie wynikać z ustaleń/wniosków;
- Odpowiednio sformułowane;
- Skierowane do odpowiedzialnych (za ich realizację) audytowanych z jasno określonymi zalecanymi działaniami.

Jeśli to możliwe, powinny również uwzględniać:

- Ustalenie priorytetów zaleceń;
- Zasoby wymagane do realizacji zaleceń;
- Czy oczekiwane korzyści wynikające z zalecenia są warte kosztów jego wdrożenia;
- Jeśli zalecenie wymaga czynności sprawdzających, w jaki sposób zostaną one zrealizowane.

Przygotowanie projektu sprawozdania

Po opracowaniu ustaleń, wniosków i w razie potrzeby zaleceń, należy przeprowadzić dyskusje w celu określenia kluczowych komunikatów i zagadnień, które należy podkreślić w sprawozdaniu. Może to obejmować spotkanie z audytowanym w celu uzgodnienia ustaleń z audytu.

Przed rozpoczęciem etapu raportowania istotne jest, aby audytorzy przekazali ustalenia z audytu odpowiedniemu audytowanemu. Pozwoli to na wzięcie pod uwagę perspektywy audytowanych i odnotowanie czy u audytowanego nastąpiły jakiegokolwiek znaczące zmiany od początku audytu. Spotkanie z audytowanym będzie wspierać audyt poprzez:

- Ustalenie, czy wnioski wydają się prawidłowe;
- W razie potrzeby zażądanie dalszych dowodów;
- Identyfikację potencjalnych błędów w ustaleniach z audytu;

- W razie potrzeby załączenie dodatkowych materiałów do ustaleń z audytu, w tym materiałów uzyskanych od audytowanego;
- W razie potrzeby doprecyzowanie sformułowanych zaleceń.

Chociaż przydatne jest włączenie audytowanego przed przygotowaniem sprawozdania, ważne jest, aby zachować niezależność i zawodowy sceptycyzm. Dyskusje z audytowanym mogą wymagać zmian w projekcie sprawozdania z audytu. Wszelkie zmiany muszą być poparte wystarczającymi dowodami (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

5 Raportowanie

Celem sprawozdania z audytu efektywnościowego jest opisanie i przekazanie wyników audytu odpowiedniemu organowi i audytowanemu. Sprawozdanie powinno obiektywnie opisywać ustalenia i wnioski z pytań audytowych. W stosownych przypadkach będzie ono również zawierało możliwe do zrealizowania zalecenia. Sprawozdanie powinno być napisane zrozumiałym i jasnym językiem, umożliwiającym czytelnikowi zrozumienie działań podjętych w celu przeprowadzenia audytu, powodu, dla którego został on przeprowadzony oraz związanej z nim metodyki.

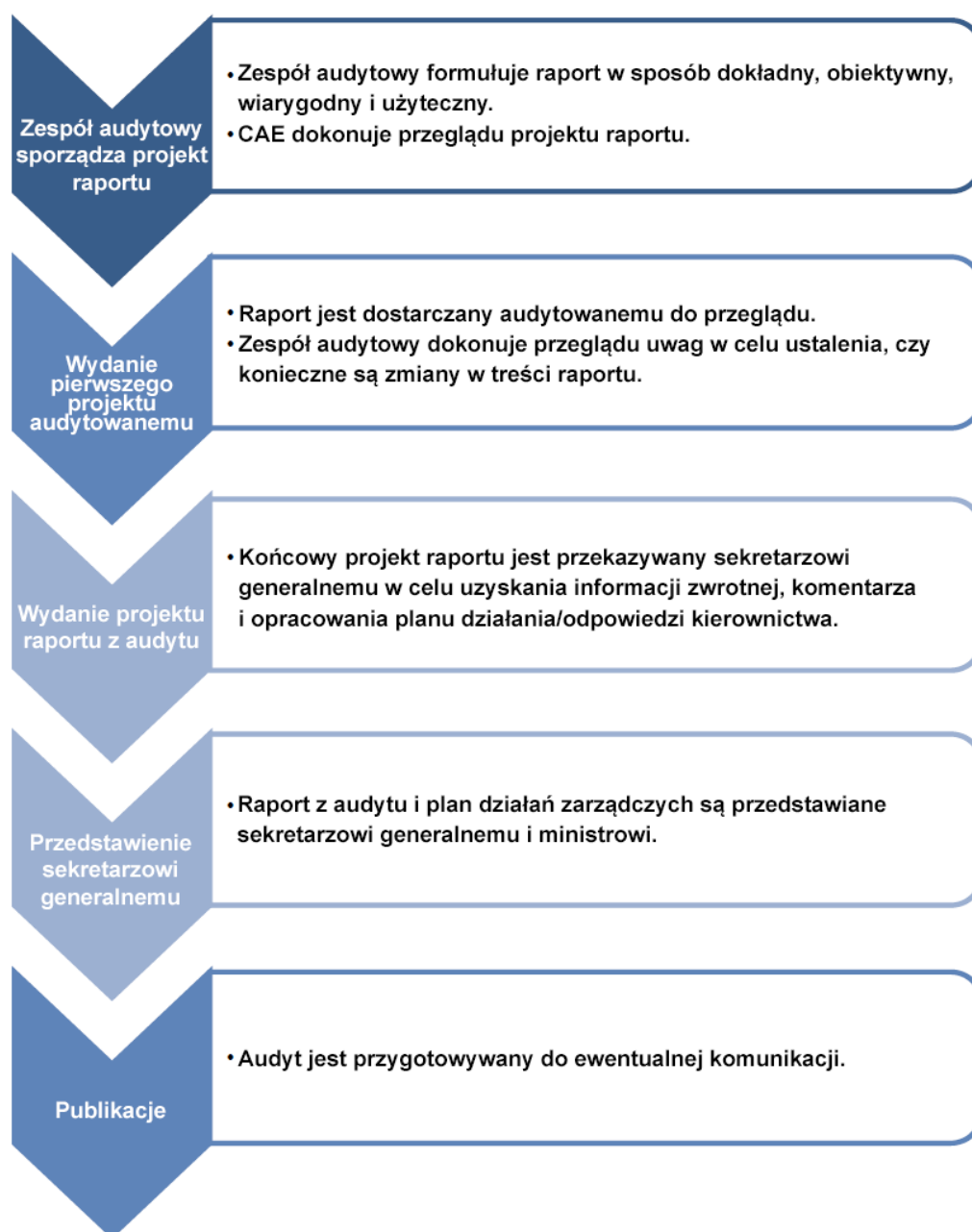
Każda KAW będzie miała inny proces dotyczący tego, kto jest zaangażowany w sporządzanie projektu sprawozdania z audytu. Niektóre KAW mogą mieć dedykowanych audytorów do sporządzania projektów, podczas gdy inne mogą być jednoosobowe. Ze względu na zróżnicowanie procesu ważne jest, aby istniała jasna struktura sprawozdania, która pokazuje, gdzie zostaną umieszczone poszczególne ustalenia, zapewniając minimalną liczbę błędów i płynność procesu.

Ponieważ w przygotowanie sprawozdania często zaangażowanych jest wiele osób, musi istnieć wystarczający poziom spójności, aby zapewnić, że sprawozdanie zachowuje podobny ton i styl. Dobrą praktyką jest wyznaczenie przez kierownika KAW osoby (np. lidera lub kierownika zespołu), która zapewni spójny ton i styl sprawozdania. Chociaż sprawozdanie będzie przechodzić przez różne poziomy przeglądu i zatwierdzania, przypisanie jednej lub kilku dedykowanych osób do tego zadania zapewni, że raport będzie jasny dla odbiorców. Szczegółowość przeglądu zależy od uznania kierownika KAW. Przegląd pod kątem tonu i stylu może być również elementem procesu kontroli jakości (omówionego w dalszej części tego rozdziału).

Na etapie raportowania audyty efektywnościowe różnią się znacznie od audytów finansowych i audytów zgodności z przepisami, koncentrując się na dostarczeniu szczegółowej analizy systemu kontroli zarządczej oraz gospodarności, efektywności i skuteczności operacji (działania/procesów), wraz z możliwymi do zastosowania zaleceniami dotyczącymi poprawy. Sprawozdania z audytów efektywnościowych często zawierają studia przypadków, informacje zwrotne od interesariuszy i wyniki analizy porównawczej, oferując kompleksowy obraz efektywności operacyjnej. Z kolei sprawozdania z audytu finansowego przedstawiają przede wszystkim opinię na temat dokładności sprawozdań finansowych, a sprawozdania z audytu zgodności z przepisami koncentrują się na przestrzeganiu określonych przepisów i regulacji (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Poniżej znajduje się przykład kluczowych działań na etapie raportowania w rządzie Kanady.

Rysunek 5.1. Kluczowe działania na etapie raportowania



Uwaga: CAE: zarządzający audytem wewnętrznym, który jest zazwyczaj szefem funkcji audytu wewnętrznego i powinien podlegać szefowi organizacji lub ministerstwa.

Źródło: (Dostosowane na podstawie: Rząd Kanady (2016), Podręcznik audytu, Zasoby ludzkie i rozwój Kanady, Rząd Kanady). (OECD, 2018^[21]).

Główne atrybuty

Podczas tworzenia sprawozdania z audytu efektywnościowego należy uwzględnić pięć głównych atrybutów. Choć każda KAW może przyjąć inne podejście do struktury sprawozdania, atrybuty te powinny być obecne (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Atrybut	Opis
Kompleksowy	Ważne jest, aby upewnić się, że wszystkie informacje potrzebne do osiągnięcia celu audytu i odpowiedzi na pytania audytowe zostały umieszczone w sprawozdaniu. W związku z tym sprawozdanie powinno również zawierać szczegółowe informacje, aby czytelnik mógł w wystarczającym stopniu zrozumieć badany przedmiot, ustalenia z audytu i wszelkie wysnute wnioski. Konieczne jest, aby sprawozdanie zawierało odpowiednie dowody na poparcie obiektywnych ustaleń, wniosków i zaleceń z audytu.
Przekonujący	Odbiorca sprawozdania z audytu powinien być przekonany argumentacją uzasadniającą wnioski i zalecenia. Sprawozdanie powinno być odpowiednio skonstruowane i wykazywać wyraźne powiązanie między celem, pytaniami, kryteriami, ustaleniami, wnioskami i zaleceniami. Ustalenia powinny być uwypuklone, powinny być poparte różnymi argumentami i być precyzyjne.
Terminowy	Sprawozdanie powinno zostać wydane w odpowiednim czasie. Zapewni to, że informacje będą przydatne dla wszystkich interesariuszy. Bez terminowego wydania sprawozdania ustalenia mogą stracić na znaczeniu w miarę upływu czasu.
Przyjazny dla czytelnika	- Sprawozdanie powinno być napisane prostym, jasnym i zrozumiałym dla wszystkich interesariuszy językiem. Ważne jest, aby ton sprawozdania był profesjonalny i neutralny. - Aby sprawozdanie było przyjazne dla czytelnika, jego docelowi odbiorcy muszą być jednoznacznie określone. Posiadanie recenzentów sprawozdania, którzy są spoza zespołu audytowego, może zapewnić ocenę, czy sprawozdanie jest zrozumiałe. - Wykorzystanie grafiki i wizualizacji w całym sprawozdaniu może również wzmocnić jego czytelność. Te sposoby prezentowania informacji mogą pomóc czytelnikowi w zrozumieniu złożonych pojęć i powiązań między informacjami.
Zrównoważony	Zrównoważone sprawozdanie wymaga bezstronności w treści i tonie. Dowody z audytu powinny być przedstawione w sposób bezstronny (w tym zarówno pozytywne, jak i negatywne ustalenia). Często zdarza się, że sprawozdania koncentrują się na problemach, co prowadzi do zaleceń dotyczących poprawy. Chociaż ważne jest, aby dogłębnie zrozumieć problemy, istotne jest, aby zapewnić pełen kontekst działań audytowych. Dlatego należy odnotować zarówno pozytywne aspekty, jak i obszary wymagające poprawy.

Struktura sprawozdania

Biorąc pod uwagę pięć głównych atrybutów, struktura sprawozdania wykorzystywana do formalnego przekazywania ustaleń, wniosków i zaleceń z audytu może się różnić. Chociaż istnieje wiele formatów, które można wykorzystać w sprawozdaniu, ważne jest, aby KAW opracowała zarys/szablon sprawozdania. Efektywna struktura sprawozdania pozwoli na zaangażowanie odbiorcy, jasne zakomunikowanie zidentyfikowanych problemów i odpowiednią interpretację wyników. Struktura sprawozdania musi uwzględniać to, kim są docelowi odbiorcy i kluczowe informacje, o których muszą wiedzieć, a które zostały odkryte podczas audytu. Chociaż format sprawozdania może się zmieniać w zależności od tematu, posiadanie spójnej struktury pozwoli różnym komórkom w organizacji zapoznać się z procesem i oczekiwaniami kierownictwa. Sprawozdanie takie składałoby się z wymaganych standardowych sekcji, jednocześnie zapewniając KAW pewien poziom elastyczności. Możliwy zarys sprawozdania z audytu może obejmować:

Sekcja	Opis
Tytuł	Odpowiedni tytuł zapewni właściwy przekaz informacji. Można w nim zawrzeć informacje dotyczące audytowanego lub ewentualnie zarys zaleceń.
Spis treści	Styl spisu treści będzie się różnił w zależności od struktury dokumentu. Niektóre sprawozdania mogą zawierać nagłówki w postaci jednozdaniowego podsumowania ustaleń z audytu.
Streszczenie	Streszczenie to rozdział przedstawiający zwięzłe podsumowanie głównych punktów i kluczowych postulatów sprawozdania. Odbiorcy nierzadko czytają tylko tę część. Dlatego musi ona zostać jasno napisana i podsumowywać najważniejsze aspekty sprawozdania. Niektóre KAW nie zamieszczają streszczenia. Zamiast niego przedstawiają jednostronicowe podsumowanie. Jest jednak ważne, aby w sprawozdaniu zawrzeć jakiś rodzaj streszczenia lub podsumowania.
Wprowadzenie	W tym punkcie należy przedstawić kontekst, w jakim przeprowadzono audyt, umożliwiając przez to odbiorcy jego lepsze zrozumienie. Punkt ten powinien być zwięzły i odpowiednio opisywać obowiązki poszczególnych audytowanych.
Cele audytu i pytania	Należy opisać cel audytu i pytania zadawane w jego ramach. Pozwoli to odbiorcom zrozumieć cel, charakter i zakres wykonanych prac. W punkcie tym można opisać wszelkie istotne ograniczenia.

Sekcja	Opis
Zakres i metodologia audytu	- Sprawozdanie z audytu przeznaczone jest dla różnych odbiorców mających odmienne potrzeby. Przedstawienie zakresu audytu uświadomi im, czego mogą oczekiwać od sprawozdania, jak należy wykorzystać przedstawione w nim ustalenia/wnioski oraz w jakim stopniu można na nich polegać. Opis zakresu powinien obejmować okres i obszar geograficzny objęte audytem, jego temat oraz wszelkie inne istotne ograniczenia. - Należy opisać metodologię zastosowaną z zamiarem osiągnięcia założonego celu. Obejmuje ona zastosowane podejście, wykorzystane źródła danych, metody gromadzenia informacji, ograniczenia dotyczące wykorzystania danych itp. W razie potrzeby należy podać więcej szczegółów w załączniku, umożliwiając odbiorcy dostęp do tych informacji.
Kryteria zastosowane w ramach audytu i ich źródła	Określając kryteria zastosowane w ramach audytu, należy wskazać sposób, w jaki je opracowano oraz wykorzystane w tym celu źródła. Kryteria opisuje się, aby odbiorca poznał standardy, według których oceniane będą wyniki. Pozwoli to odbiorcy zorientować się, jaką wagę należy przypisać dowodom i wnioskom zawartym w sprawozdaniu.
Ustalenia z audytu	Sprawozdanie należy sporządzić w sposób umożliwiający użytkownikowi zrozumienie powiązań pomiędzy ustaleniami z audytu a kryteriami zastosowanymi w jego ramach oraz zgromadzonymi dowodami. Powszechną praktyką stosowaną w ramach sporządzania sprawozdania jest uporządkowanie ustaleń według pytań audytowych. Pytanie może stać się podstawą opracowania rozdziału sprawozdania, zawierającego odpowiednie ustalenia. Oczekiwanym rezultatem końcowym jest zrozumienie przez odbiorcę uwarunkowań, kryteriów, przyczyn i konsekwencji ustaleń.
Wnioski	Powszechną praktyką jest zamieszczanie w sprawozdaniach wniosków podsumowujących ustalenia i informacje przedstawione w sprawozdaniu. Do autora należy określenie formatu, w jakim zostanie to zrobione.
Zalecenia	Sprawozdania często zawierają zalecenia dla audytowanych. Zalecenia należy formułować w sposób wyważony. Nie powinny one być zbyt niejednoznaczne, ale jednocześnie nie powinny ingerować w zakres odpowiedzialności kierownictwa.

Kontrola jakości prac wykonanych w ramach audytu

Procedury kontroli jakości muszą stanowić element składowy typowego procesu realizacji audytu efektywnościowego. Dzięki nim zostanie w większym stopniu zachowana spójność, natomiast ryzyko błędu zostanie zminimalizowane. Kontrola jakości obejmuje właściwe pozyskiwanie informacji oraz opracowanie ścieżki audytu przedstawiającej przed publikacją sprawozdania źródła wszelkich danych liczbowych, informacji i osądów, które pojawią się w opublikowanym sprawozdaniu. Wszystkie części sprawozdania i powiązanych dokumentów roboczych powinny zawierać odniesienia do oryginalnego źródła. Do źródeł mogą należeć wywiady, zasady polityki, wytyczne, mapy procesów itp.

Zgodnie z dobrą praktyką międzynarodową – z punktu widzenia sprawozdawczości – wszystkie projekty sprawozdań powinny być w miarę możliwości weryfikowane wewnętrznie. Chociaż każda KAW może mieć w tym zakresie własną procedurę/praktykę, istnieją interesariusze, którzy mogą uczestniczyć w przeglądzie. Należą do nich pracownicy działu komunikacji, inni audytorzy niezależni od głównego zespołu audytowego i ewentualnie rzeczoznawcy zewnętrzni. Przeglądy powinny stanowić gwarancję dla KAW, że sprawozdanie jest uczciwe i wyważone. Stanowią one potwierdzenie tego, że sprawozdanie jest poparte obiektywnymi dowodami, uwzględniono w nim zarówno pozytywne, jak i negatywne dowody oraz, że dowody zostały przedstawione w sposób bezstronny. Wszyscy przeprowadzający przegląd sprawozdania powinni posiadać kompetencje niezbędne do dokonania niezależnej, profesjonalnej oceny. Wszystkie rodzaje istotnych przeglądów należy formalnie udokumentować i włączyć do dokumentacji dotyczącej audytu (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Poniżej przedstawiono przykład roli, jaką odgrywa kontrola jakości w Biurze Audytów w Departamencie Stanu USA.

Ramka 5.1 Przykład dedykowanej roli kontroli jakości w Biurze Audytów Departamentu Stanu USA

Biuro Audytów (AUD) wspiera Departament Stanu (Departament) i Amerykańską Agencję ds. Mediów Globalnych (USAGM) w ich wysiłkach na rzecz poprawy zarządzania, zwiększania poziomu

uczciwości i odpowiedzialności oraz zapewnienia najbardziej efektywnego, skutecznego i oszczędnego wykorzystania zasobów.

Oprócz czterech działów audytu, AUD posiada dedykowany dział kontroli jakości. Dział Operacji Audytowych, Jakości i Zgodności (AOQC) realizuje przeglądy audytów nakierowane na kontrolę jakości, przeprowadza na rzecz AUD planowanie i analizy dotyczące siły roboczej, wykonuje obowiązki przedstawiciela urzędnika odpowiedzialnego za zamówienia, opracowuje i zarządza informacjami budżetowymi we współpracy z biurem budżetowym Inspektora Generalnego, rekrutuje i zatrudnia wykwalifikowanych pracowników oraz zarządza wymogami ustawicznego kształcenia zawodowego dla pracowników AUD.

Oprócz świadczenia wsparcia operacyjnego, AOQC realizuje cztery kluczowe funkcje zarządzania jakością audytu:

- redaguje wszystkie podlegające publikacji i oficjalne dokumenty AUD oraz zapewnia pełen zakres wsparcia administracyjnego,
- wykonuje czynności sprawdzające w zakresie zgodności z zaleceniami AUD oraz przedstawia okresowe sprawozdania dotyczące działań naprawczych,
- zapewnia zespołom AUD wsparcie w zakresie doboru prób statystycznych i metodologii technicznej,
- dokonuje przeglądów projektów sprawozdań pod kątem poprawności statystycznej i metodologicznej, a także jasności i spójności zaleceń.

Źródło: Biuro Inspektora Generalnego Departamentu Stanu Stanów Zjednoczonych (OIG, 2024^[22]).

Uwagi audytowanego

Ustalenia z audytu powinny zostać omówione z audytowanymi przed zakończeniem audytu. Omówienie takie powinno obejmować poznanie ich perspektywy i (ewentualne) wprowadzenie stosownych zmian. Dostarczając projekt sprawozdania audytowanym, audytor może oczekiwać otrzymania informacji zwrotnych na temat zgodności sprawozdania ze stanem faktycznym, interpretacji faktów i wszelkich implikacji zaleceń. Chociaż ustalenia powinny być zostać omówione z audytowanymi już na poprzednim etapie realizacji audytu, zapoznanie się z ustaleniami w nowym formacie sprawozdania da im kolejną możliwość udzielenia odpowiedzi. Przegląd dokonany przez audytowanych powinien zostać formalnie udokumentowany w dokumentacji dotyczącej audytu, a wszelkie zmiany, komentarze i poprawki powinny zostać do niej dołączone wraz z wyjaśnieniami (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Komunikowanie wyników

Standard 15.1 Globalnych Standardów IIA (informacja ostateczna z zadania) wymaga, aby audytorzy wewnętrzni opracowali informację ostateczną, która zawiera cele, zakres, zalecenia i/lub plany działań, jeśli mają zastosowanie, oraz wnioski. W informacji należy również uwzględnić ustalenia wraz z ich znaczeniem oraz priorytetyzacją, wskazanie ograniczeń zakresu oraz wniosków dotyczący wydajności ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i procesów kontroli w badanej działalności (IIA, 2024^[11]).

Praktyki związane z publikacją i przekazywaniem informacji dotyczących sprawozdania z audytu są różne. Należy mieć świadomość, że rozpowszechnianie sprawozdanie z audytu będzie promować ogólną wiarygodność KAW (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Ramka 5.2 Przykłady raportów z audytu wewnętrznego przeprowadzonego w różnych ministerstwach wchodzących w skład rządu Kanady

Ministerstwo Środowiska i Zmian Klimatu Kanady

- Audyt praktyk zarządzania ryzykiem w ECCC – (2023–2024)
 - <https://www.canada.ca/en/environment-climate-change/corporate/transparency/priorities-management/internal-audits/risk-management-practices.html> (ECCC Canada, 2023^[13])

Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Handlu i Rozwoju Kanady

- Audyt kontroli zarządczej w obszarze zarządzania finansami – (2022)
 - <https://www.international.gc.ca/transparency-transparence/audit-evaluation-verification/2022/2022-06-icfm.aspx?lang=eng> (GAC Canada, 2022^[14])

Królewska Kanadyjska Policja Konna

- Audyt standardów krajowych – (2021)
 - <https://www.rcmp-grc.gc.ca/en/audit-national-standards> (RCMP Canada, 2021^[15])

Departament Finansów Kanady

- Audyt ochrony informacji wrażliwych – (2018)
 - <https://www.canada.ca/en/department-finance/corporate/transparency/audits-evaluations/2019/audit-safeguarding-sensitive-information.html> (Finance Canada, 2018^[16])

6 Czynności sprawdzające

W podanym kontekście czynności sprawdzające odnoszą się do oceny działań naprawczych podjętych przez audytowanych w bezpośrednim związku z ustaleniami i/lub zaleceniami przekazanymi w ramach danego audytu. Jest to zazwyczaj ostatni etap procesu audytu i powinien rozpocząć się po upływie odpowiedniego czasu wyznaczonego na zajęcie się kwestiami wskazanymi w ramach ustaleń i wdrożenie zaleceń. W wielu przypadkach ramy czasowe realizacji zaleceń zostaną ustalone i uzgodnione przez kierownictwo.

Standard 15.2 Globalnych Standardów IIA (potwierdzenie wdrożenia zaleceń lub planów działań) wymaga, aby audytorzy wewnętrzni potwierdzili, że kierownictwo wdrożyło zalecenia audytorów wewnętrznych lub uzgodnione plany działań postępując zgodnie z ustaloną metodyką (IIA, 2024^[1]).

Proces realizacji czynności sprawdzających pozwala KAW sprawdzić, czy zidentyfikowane słabości, problemy zostały rozwiązane, czy pierwotna przyczyna została usunięta, a zalecenia skutecznie wdrożone. W przypadku, gdy samo zalecenie nie zostało bezpośrednio wdrożone, ale podjęto inne działania zmierzające do realizacji celu, któremu zalecenie ma służyć, należy uznać je za zrealizowane. Istnieje także możliwość wystąpienia sytuacji, w których kontekst ulega zmianie, co pociąga za sobą nieaktualność zaleceń zawartych w sprawozdaniu.

W ramach całego procesu audytu należy utrzymywać pozytywne relacje z audytowanym. Zwiększy to naturalnie prawdopodobieństwo realizacji zaleceń. Dowody powinny wskazywać, że zalecenie przyniesie znaczące korzyści audytowanemu i innym interesariuszom. Należy również podkreślić wszelkie pozytywne skutki, jakie zalecenia przyniosły w przeszłości. Do każdego zalecenia należy wyznaczyć termin, uznany za odpowiedni do jego wdrożenia (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Czynności sprawdzające należy wykonywać w kilku celach. Niektóre z nich mogą obejmować (INTOSAI-IDI, 2021^[10]):

- Odnotowanie zakresu, w jakim audytowani wdrożyli zmiany wynikające z odpowiednich ustaleń i zaleceń.
- Określenie wszelkich skutków, które nastąpiły w wyniku przeprowadzenia audytu. Przykładowo mogą to być możliwe oszczędności kosztowe lub poprawa jakości.
- Zidentyfikowanie obszarów, których ewentualne zbadanie w ramach przyszłych audytów może okazać się użyteczne. Może to dostarczyć informacji na temat innego tematu, w przypadku którego przeprowadzenie audytu mogłoby okazać się korzystne.
- Ocenę wydajności KAW. Stanowiąc narzędzie zapewniania jakości, czynności sprawdzające pomogą KAW rozszerzyć własną wiedzę i udoskonalić stosowane praktyki.
- Przekazanie kierownikowi jednostki informacji zwrotnej na temat wszelkich możliwych skutków wynikających z audytu.

Na etapie czynności sprawdzających związanych z audytem efektywnościowym, nacisk kładzie się na ocenę wdrożenia i wpływu zaleceń przedstawionych w sprawozdaniu z audytu. Audyty efektywnościowe kładą nacisk na ciągłe doskonalenie i efektywność operacyjną, a także obejmują stałą komunikację z kierownictwem w celu śledzenia postępów i rozwiązywania wszelkich wyzwań związanych z wdrażaniem zmian. Odróżnia to audyty efektywnościowe od audytów finansowych, w których

czynności sprawdzające mogą służyć w pierwszej kolejności weryfikacji korekty błędów księgowych, jak również od audytów zgodności z przepisami, które koncentrują się na zapewnieniu, że określone kwestie regulacyjne zostały rozwiązane. Audyty efektywnościowe mają na celu wprowadzenie trwałych udoskonaleń i zwiększenie efektywności organizacyjnej.

Jak wykonywać czynności sprawdzające

Wszystkie KAW muszą opracować procedurę wykonywania czynności sprawdzających w związku z ustaleniami i zaleceniami opracowanymi w ramach audytu. Należy podkreślić, że cała dokumentacja audytu, w tym odpowiednie dokumenty robocze i źródła, odgrywają w tym procesie ważną rolę. Wynika to z faktu, że czynności sprawdzające mogą być wykonywane przez innych audytorów, niż osoby biorące udział w pierwotnym audycie. Czynności sprawdzające powinny być wykonywane przy użyciu tych samych standardów i metod, z których korzystał zespół podczas realizacji audytu. Istnieją różne metody, które można wykorzystać do realizacji czynności sprawdzających (INTOSAI-IDI, 2021^[10]). Niektóre z nich obejmują:

- Udział w organizowanych po upływie pewnego czasu spotkaniach z audytowanym, mających na celu identyfikację działań, które zostały podjęte w związku z ustaleniami i zaleceniami.
- Składanie formalnych wniosków o przekazanie przez audytowanego informacji na temat podjętych przez niego działań zmierzających do uwzględnienia ustaleń i zaleceń.
- Przeprowadzanie wszelkich niezbędnych wizyt osobistych w celu zebrania informacji na temat odpowiednich działań zrealizowanych przez audytowanego.
- Włączenie innych działających w KAW zespołów ds. zapewniania zgodności (np. finansowej lub z przepisami prawa) w celu udzielenia odpowiedzi na informacje zebrane w ramach czynności sprawdzających. Umożliwi to lepszą analizę otrzymanych informacji i dokumentów.
- Przeprowadzenie dalszych audytów efektywnościowych, jeśli zostanie to uznane za konieczne.

Sposób dokumentowania dowodów wykorzystany w ramach audytu należy stosować również w ramach czynności sprawdzających. Ważne jest, aby metody oceny dowodów oraz ustalania sposobu postępowania z dokonanymi ustaleniami i wdrożeniem zaleceń były do siebie zbliżone. Należy stosować podobne metody podczas opracowywania dokumentacji roboczej audytu (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Ważnym etapem tego procesu będzie ustalenie, czy audytowany spełnił wymagania niezbędne do realizacji zalecenia. Aby wspomóc realizację tego działania, należy opracować system określający stopień, w jakim zalecenie zostało wdrożone. Poniżej przedstawiono przykłady oceny stopnia wdrożenia:

Ocena	Opis
Zrealizowano w całości	• Audytowany podjął działania zmierzające do realizacji celu zalecenia, w tym inne możliwe działania, które nie zostały bezpośrednio zalecone w ramach audytu.
Zrealizowano w części	• Audytowany podjął częściowe działania, ale nie zrealizował jeszcze w pełni danego zalecenia.
Nie zrealizowano	• Audytowany nie podjął działań zmierzających do realizacji zalecenia, nawet po upływie wystarczającego czasu.
Zalecenie przestało być aktualne	• Wskutek wystąpienia określonych zdarzeń lub okoliczności zalecenie przestało być aktualne.
Brak możliwości weryfikacji	• Z różnych powodów nie można było określić stanu realizacji danego zalecenia.

Skutki audytu

W zależności od rodzaju audytu i działalności KAW, czynności sprawdzające są zazwyczaj podejmowane, gdy zostanie to uznane za stosowne. KAW musi posiadać zdolność do wykonania

wymaganych czynności sprawdzających. Możliwość wykonania czynności sprawdzających można zbadać podczas pierwotnego audytu, zwłaszcza podczas finalizowania ustaleń i zaleceń. Po zakończeniu audytu zespół powinien przeprowadzić rozmowy z kierownictwem audytowanego w celu opisanie wszelkich wymaganych procedur dotyczących czynności sprawdzających. Będzie to konieczne, ponieważ audytowany powinien przedstawić przewidywany harmonogram realizacji zaleceń. Może on stanowić część planu działania, przy czym będzie to uzależnione od decyzji audytowanego oraz będzie wymagać zgody wszystkich stron zainteresowanych audytem.

Terminy czynności sprawdzających będą się różnić w zależności od KAW. Niektóre KAW mogą zdecydować się na coroczne wykonywanie działań, podczas gdy inne włączają je strategicznie do własnego planu audytu. Inne KAW mogą wymagać bardziej efektywnego procesu realizacji czynności sprawdzających w celu dostarczenia przez audytowanego informacji na temat sposobu realizacji zaleceń. Ważne jest, aby wszystkie stosowane procesy i procedury były spójne i zrozumiałe zarówno dla KAW, jak i dla audytowanego (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Wyniki czynności sprawdzających

Decyzję o indywidualnym lub zbiorczym raportowaniu wyników czynności sprawdzających podejmuje KAW. Z obiema metodami wiążą się określone korzyści. Zestawienie wyników może pozwolić na całościową analizę wspólnych trendów i zagadnień. W innych przypadkach korzystne byłoby indywidualne raportowanie wyników. Na przykład podczas przeprowadzania audytu dużego projektu inwestycyjnego o wysokiej wartości, mogą pojawić się istotne zalecenia niosące ze sobą poważne skutki.

Raportując wyniki indywidualnie można lepiej je wyeksponować i przyciągnąć uwagę kadry kierowniczej wyższego szczebla. Ponadto pokaże to innym komórkom w organizacji, że KAW będzie wykonywać czynności sprawdzające, aby upewnić się, że jej zalecenia zostały wdrożone. Zwiększy to wiarygodność KAW i wzbudzi zaufanie do niej. Indywidualny raport z czynności sprawdzających, który z natury będzie zawierał bardziej szczegółowe informacje, pozwoli również audytorom na dokonanie własnej oceny stosowanych przez nich metodyki i praktyk podczas realizacji zadań.

W przypadku zbiorczego raportowania czynności sprawdzających należy sporządzić raport, który będzie zawierać informacje dotyczące zaleceń z więcej niż jednego audytu. W raporcie należy przedstawić krótki opis sposobu, w jaki wdrożono każde z zaleceń. Jeśli istnieją zalecenia, które zostały uznane za nieaktualne, należy uzasadnić, dlaczego przestały one być istotne. Takie zbiorcze czynności sprawdzające zapewniłyby kierownictwu możliwość całościowej analizy zrealizowanych i zaległych zaleceń.

Aby zapewnić spójność, należy w odniesieniu do wszystkich czynności sprawdzających stosować tę samą strukturę (notatki). Może ona składać się z różnych części. Należą do nich m.in.: wprowadzenie, przegląd, metodyka, ustalenia z audytu, odpowiedź audytowanego, wpływ na wartość dodaną i wnioski. Poniżej przedstawiono przykładową strukturę raportu obejmującego czynności sprawdzające wykonane po audycie wewnętrznym przeprowadzonym przez rząd Kanady:

Ramka 6.1 Ministerstwo Obrony Narodowej: czynności sprawdzające zrealizowane w związku z audytem wewnętrznym projektu „Joint Support Ship” (podsumowanie)

1. Wprowadzenie

- W niniejszej części przedstawiono działania zrealizowane w ramach pierwotnego audytu zakończonego siedem lat wcześniej oraz interesariuszy. Omówiono w niej finansowanie i strategiczną potrzebę posiadania okrętów połączonego wsparcia. W kolejnych punktach

opisano najważniejsze możliwości doskonalenia zidentyfikowane w ramach pierwotnego audytu, w tym zalecenia.

2. Cel

- o W niniejszej części opisano cel, którym była ocena poziomu postępów poczynionych w realizacji planu działań zarządczych powstałego w wyniku pierwotnie zakończonego audytu.

3. Zakres i metodyka

- o W tej części omówiono podejście do przeprowadzenia audytu. Zgodnie z zawartymi w niej informacjami audyt będzie dotyczył tylko zaleceń, które nie zostały jeszcze uznane za zrealizowane i nie będzie stanowił powtórki audytu pierwotnego. Opisano tu zastosowane metody i harmonogram otrzymywania informacji.

4. Ocena ogólna

- o W niniejszej części opisano postępy poczynione w realizacji planów działań zarządczych opracowanych w odpowiedzi na pierwotnie przeprowadzony audyt. Podano ocenę dla każdej pozycji, np.: „zrealizowano w całości”, „nieaktualne” czy „w przygotowaniu do etapu realizacji”.

Załącznik A – Kryteria oceny

- o W niniejszej części przedstawiono opis każdego z kryteriów wykorzystanych do oceny stopnia realizacji każdego elementu. Zastosowano następujących sześć kryteriów: Nieaktualne lub zastąpione, Brak postępów lub nieznaczne postępy (0–24%), Etap planowania (25–49%), Przygotowanie do realizacji (50–74%), Realizacja zaawansowana (75–99%), Realizacja ukończona (100%).

Załącznik B – Karta wyników dla planu działań zarządczych

- o W tej części przedstawiono podsumowującą tabelę zawierającą ogólne informacje na temat każdego zalecenia, odpowiedniego planu działań zarządczych, odpowiedzialnej jednostki i formalnej oceny postępów.

Załącznik C – Szczegółowa ocena postępów realizacji planu działań zarządczych

- o W tej części przedstawiono tabelę zawierającą szczegółowe informacje na temat każdego zalecenia, odpowiedniego planu działań zarządczych, jednostki odpowiedzialnej, a także docelową datę realizacji harmonogramu, szczegółowe informacje na temat dotychczasowych postępów oraz formalną ocenę postępów.

Źródło: Audyt - (DND Canada, 2011^[23]), Audyt uzupełniający: (DND Canada, 2018^[24]).

Ramka 6.2 Przykłady raportów z czynności sprawdzających sporządzonych przez różne ministerstwa wchodzące w skład rządu Kanady

Ministerstwo Infrastruktury i Zamówień Publicznych w Kanadzie

- Czynności sprawdzające realizowane w związku z audytem bezpieczeństwa informatycznego: Podsumowanie – (2021-2022)
 - o <https://www.canada.ca/en/public-services-procurement/corporate/transparency/internal-audits-report/follow-up-audit-information-technology-security-summary.html>

Ministerstwo Transportu Kanady

- Czynności sprawdzające z audytu planu ochrony oceanów (2021)
 - <https://tc.canada.ca/en/corporate-services/transparency/corporate-management-reporting/internal-audit-reports/follow-audit-oceans-protection-plan>

Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Handlu i Rozwoju Kanady

- Czynności sprawdzające dotyczące audytu poczty dyplomatycznej (2016)
 - https://www.international.gc.ca/gac-amc/publications/audits-verification/2016/Diplomatic_Mail_Service_Audit-Service_Courrier_Diplomatique.aspx?lang=eng

Ministerstwo Innowacji, Nauki i Rozwoju Gospodarczego Kanady

- Raport końcowy z czynności sprawdzających dotyczących zarządzania urządzeniami budowlanymi Centrum Badań nad Komunikacją (CRC) (kwiecień 2006 r.) – (2009-2010)
 - <https://ised-isde.canada.ca/site/audits-evaluations/en/internal-audit-reports/follow-final-report-management-communications-research-centre-crc-building-systems-april-2006>

7 Zasady, których należy przestrzegać w przypadku audytów efektywnościowych

Podsumowując wytyczne dotyczące przeprowadzania audytów efektywnościowych, trzeba przypomnieć o istnieniu kilku zasad, które należy brać pod uwagę. Chociaż zasady te dotyczą wszystkich rodzajów audytów, ich przestrzeganie zapewni również udane przeprowadzenie audytów efektywnościowych. Wspomniane zasady to (INTOSAI-IDI, 2021^[10]):

- **Niezależność i etyka:** niezależność oznacza brak okoliczności lub wpływów, które narażają lub mogą być postrzegane jako narażające na szwank zawodowy osąd oraz działanie w sposób bezstronny i wolny od uprzedzeń. Przez etykę rozumie się zasady moralne danej osoby, które obejmują uczciwość, kompetencje zawodowe i należytą staranność, profesjonalne zachowanie oraz zachowywanie poufności.

Instytucje powinny wprowadzić i realizować politykę oraz procedury opisujące wymogi etyczne, a także kłaść nacisk na ich przestrzeganie przez audytorów. Instytucje powinny rozważyć wprowadzenie wymogu składania przez ich pracowników (na piśmie) oświadczeń potwierdzających spełnianie wymogów etycznych. Powinien również istnieć proces umożliwiający pracownikom zgłaszanie wszelkich przypadków naruszenia wymogów etycznych i/lub niewłaściwego postępowania.

Wszelkie konflikty, kwestie dotyczące niezależności lub wątpliwości etyczne powinny być regularnie analizowane w ramach audytu. W przypadku jakichkolwiek wątpliwości lub ewentualnych naruszeń należy zapoznać się z odpowiednimi zasadami polityki i omówić daną kwestię z właściwymi przełożonymi. Ważne jest również, aby wziąć pod uwagę zachowanie współpracowników, ponieważ od grupy audytorów zależy reputacja instytucji (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

W kontekście ich znaczenia dla audytu efektywnościowego, niezależność i etyka są ważne ze względu na charakter prac. Wyniki audytów finansowych i audytów zgodności z przepisami zazwyczaj dają bardziej obiektywne rezultaty. Na przykład weryfikacja kart podpisów lub delegowanych uprawnień pozostawia minimalne pole do interpretacji. Audyty efektywnościowe mogą wymagać analizy dużych zbiorów informacji lub danych. Wynik tych analiz w dużej mierze zależy od osądu zaangażowanych audytorów. W związku z tym kluczowe znaczenie ma faktyczna niezależność audytorów dokonujących takich osądów.

- **Zawodowy osąd i sceptycyzm:** zawodowy osąd to działanie polegające na wykorzystaniu wiedzy, umiejętności i doświadczenia – w sposób zgodny ze standardami, przepisami i zasadami etycznymi – do wypracowania opinii lub decyzji w danej sprawie. Zawodowy sceptycyzm oznacza zachowanie profesjonalnego dystansu wobec audytowanego lub audytowanych oraz czujności i krytycznego podejścia przy ocenie wystarczalności i adekwatności dowodów zgromadzonych w trakcie audytu.

Instytucje powinny wprowadzić i realizować politykę oraz procedury wspierające audytorów w wydawaniu osądów i zachowaniu sceptycyzmu. Zasady polityki powinny na przykład zawierać wytyczne umożliwiające identyfikację zagrożeń dla niezależności (w tym zagrożeń

potencjalnych), co powinno również obejmować mechanizmy kontrolne mające za zadanie minimalizację tych zagrożeń.

Audyty efektywnościowe najczęściej obejmują dowody o charakterze przekonującym, a nie rozstrzygającym, toteż w szczególnym stopniu wymagają one dokonywania osądu i interpretacji oraz zachowania sceptycyzmu. Realizowana w trybie ciągłym ponowna ocena zawodowego osądu i sceptycyzmu stanowi nieodłączny element krytycznej oceny dowodów uzyskanych w trakcie audytu. Uzyskane dowody i informacje powinny być zawsze kwestionowane i poddawane w wątpliwość (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

- Kompetencje zespołu audytowego: jakość audytu zależy od umiejętności, zdolności i wiedzy zespołu audytowego. Audyt efektywnościowy to praca zespołowa. Kwestie związane z audytem efektywnościowym są często złożone i nie wszyscy członkowie zespołu muszą posiadać całość potrzebnych do jego przeprowadzenia umiejętności. Zespół audytowy powinien raczej składać się z osób o różnych umiejętnościach, zdolnościach i wiedzy, co zapewni przygotowanie zespołu do przeprowadzenia audytu.

Instytucje muszą zapewnić posiadanie przez ich odpowiednie komórki audytowe niezbędnej wiedzy, kompetencji, zdolności i umiejętności do przeprowadzania wymaganych audytów. Obejmuje to zatrudnianie osób, które posiadają kwalifikacje obejmujące obszary badań i wiedzę z potrzebnych dziedzin. Ponadto może zaistnieć wymóg zapewnienia przeszkolenia audytorów w zakresie niezbędnych umiejętności i zdolności.

W ramach swoich kompetencji audytorzy muszą wykazywać się elastycznością i otwartością na innowacje w trakcie realizacji audytu efektywnościowego. Podczas gdy w przeszłości procesy audytu (z zakresu zarówno zgodności z przepisami, jak i finansów) były wyraźnie ustrukturyzowane i nieelastyczne, obecnie wymaga się, aby audytorzy byli otwarci na nowe metody i pomysły, a także by sami je sugerowali. Ta kreatywność zachęci do stosowania nowych i ulepszonych podejść do gromadzenia, interpretowania i analizowania informacji (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

- Istotność: względna waga (lub znaczenie) danej kwestii w kontekście, w którym jest rozpatrywana. Może ona wpływać na decyzje odbiorców sprawozdania, takich jak ustawodawcy lub kierownictwo, w celu zapewnienia jak największej wartości dodanej. Oprócz wartości pieniężnej, istotność obejmuje: znaczenie społeczne i polityczne, zgodność z przepisami, przejrzystość, ład organizacyjny i rozliczalność. Audytor powinien pamiętać, że istotność może się różnić w zależności od perspektywy planowanych odbiorców oraz osób odpowiedzialnych.

Dana kwestia może być istotna ze względu na swoją naturę, albo może być istotna z racji kontekstu. Względy istotności wpływają na sposób realizacji zadania i ocenę wyników audytu. Określając przedmiot audytu należy w wielu przypadkach uwzględnić kwestię istotności. Obejmuje to ustalenie i zdefiniowanie kryteriów, ocenę dowodów i zarządzanie ryzykiem opracowania ustaleń o niewielkim znaczeniu.

Polityki i procedury stosowane przez instytucję muszą uwzględniać zasadę istotności przy omawianiu audytów efektywnościowych. Wszyscy audytorzy muszą dbać o to, by kwestia istotności była brana pod uwagę w trakcie całego audytu. Może to oznaczać uwzględnianie istotności operacji (działania, procesu), dyskusje na temat dokumentów itp. Na każdym etapie audytu będą występować odmienne kwestie istotności (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

W kontekście znaczenia dla audytów efektywnościowych, istotność może odgrywać ważną rolę w ustalaniu priorytetowych kryteriów i celów audytu. Istotność obejmuje zarówno czynniki ilościowe, jak i jakościowe, koncentrując się na znaczeniu kwestii związanych z efektywnością, skutecznością i gospodarnością operacji (działania, procesu). Każdy audyt będzie inny, przy czym w kontekście audytu finansowego istotność jest często wykorzystywana jako czynnik decydujący o elementach wchodzących w zakres audytu.

- Dokumentacja audytu i nadzór nad audytem: zapisy zrealizowanych czynności w trakcie przeprowadzania audytu, stosowne dowody zgromadzone w trakcie audytu oraz wnioski wyciągnięte przez audytora (czasami używane są również terminy takie, jak: „dokumentacja robocza” lub „ścieżka audytu”). Nadzór nad audytem obejmuje zapewnienie pracownikom przydzielonym do realizacji audytu wsparcia, wytycznych i wskazówek wystarczających do tego, aby zapewnić osiągnięcie celu/-ów audytu, odpowiednie zastosowanie metodyki, wystarczające udokumentowanie dowodów i analiz oraz wysoką jakość sprawozdania. Przełożeni muszą być na bieżąco informowani o istotnych problemach napotkanych podczas audytu i stale weryfikować wykonaną pracę w celu zapewnienia wysokiej jakości audytu. Ważną częścią nadzoru nad audytem jest zapewnienie członkom zespołu audytowego skutecznego szkolenia w miejscu pracy, tak aby wszyscy audytorzy rozwijali swoje zdolności do skutecznego przeprowadzania audytów.

Instytucje powinny posiadać polityki i procedury opisujące minimalne standardy dokumentacji związanej z audytem dla wszystkich wykonywanych zadań. Obejmie to standardy związane z przechowywaniem dokumentacji (tj. rodzaj dokumentacji, okres przechowywania itp.). Pracownikom należy zapewnić szkolenia, aby zagwarantować spójność i przestrzeganie polityk oraz procedur. Jest to ważne, ponieważ dokumentacja każdego audytu stanowi potwierdzenie źródeł, na podstawie których audytor wyciągnął wnioski. Odpowiednie polityki i procedury zapewniają również zgodność z obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi. Najważniejszym aspektem dokumentacji audytowej jest to, że ma ona być wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu audytorowi, nie biorącemu wcześniej w żaden sposób udziału w danym audycie, zrozumienie podjętych decyzji i sposobu opracowania wyników audytu (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

Potrzeba nadzoru jest różna i zależy od szeregu czynników. Należą do nich: wielkość organizacji, doświadczenie poszczególnych osób, stopień złożoności zadań, istotność, znaczenie zadań itp. Niezależnie od wymienionych czynników, czynności audytowe powinny być poddawane przeglądowi przez personel i kadrę kierowniczą (komórki audytu) w trakcie całego procesu audytu. Na samych audytorach spoczywa również obowiązek przestrzegania wymogów oraz uzyskiwania od przełożonego informacji zwrotnych i uwag na temat ich pracy. Umożliwi to realizację coachingu oraz ciągłe doskonalenie kompetencji i efektywności audytora.

W kontekście znaczenia dla audytów efektywnościowych istotna będzie ścieżka audytu, ponieważ będzie stanowić kompilację wielu rodzajów informacji. Dokumentacja audytu efektywnościowego może być bardziej kompleksowa niż w przypadku audytów finansowych lub audytów zgodności z przepisami, w związku z czym w przypadku powiązanych dokumentów roboczych wymagany będzie odpowiedni poziom szczegółowości. Audyt efektywnościowy wymaga kompleksowego udokumentowania różnych źródeł danych, w tym analiz jakościowych i ilościowych, informacji zwrotnych od interesariuszy oraz wyników analiz porównawczych. Odróżnia to audyt efektywnościowy od audytów finansowych, które koncentrują się na dokumentowaniu ewidencji finansowych oraz od audytów zgodności z przepisami, w ramach których rejestruje się przede wszystkim przestrzeganie regulacji. Nadzór nad audytami efektywnościowymi obejmuje bieżące wskazówki i przeglądy, których zadaniem jest zapewnienie, że cele audytu związane z efektywnością, skutecznością i gospodarnością zostały osiągnięte, a ustalenia i zalecenia są wykonalne i dopasowane do celów organizacji.

- Kontrola jakości: system polityk oraz procedur wdrożonych przez instytucję w celu zapewnienia, że sprawozdania z audytu są odpowiednie, wyważone, uczciwe, wnoszą wartość dodaną i są zgodne z przepisami krajowymi oraz ze standardami międzynarodowymi. Kontrola jakości powinna być realizowana na wszystkich etapach procesu audytu: planowania, realizacji, raportowania i czynności sprawdzających. Takie zasady, polityki i procedury powinny być ustalane przez kierownika instytucji, który ponosi ogólną odpowiedzialność za system kontroli jakości. Zapewnianie jakości odnosi się do ustanowienia procesu monitorowania mającego na

celu dostarczenie instytucji wystarczającej pewności, że zasady polityki i procedury odnoszące się do systemu kontroli jakości są odpowiednie, adekwatne i skutecznie funkcjonują w praktyce. Celem zapewniania jakości jest przeprowadzenie przeglądu w celu ustalenia, czy audyt został przeprowadzony zgodnie ze standardami międzynarodowymi.

Strategia, kultura, polityki i procedury stosowane przez instytucję muszą, dla potrzeb własnej skuteczności, obejmować system kontroli jakości. Jakość jest często nieodłącznym elementem pracy instytucji (komórki audytu) i opracowywania sprawozdania, a nie dodatkowym krokiem następującym po ukończeniu zadania. Wdrożone procedury dotyczące jakości powinny obejmować nadzór, przegląd, dawanie wskazówek i konsultacje ad hoc (o ile będą potrzebne w celu uzgodnienia kwestii o złożonym charakterze lub krytycznym znaczeniu).

Niezależnie od znaczenia wdrożenia przez instytucję polityki i procedur, należy zapewnić monitorowanie systemu kontroli jakości poprzez regularną ocenę realizowanych operacji (działań) i uzyskiwanych wyników (tj. czynności audytowych i sprawozdań). Regularny monitoring pomaga określić, czy system został dobrze zaprojektowany i jest skuteczny. Pokazuje on również, czy przestrzegane są polityki i procedury. Monitorowanie może być realizowane zarówno wewnętrznie, jak i zewnętrznie. Wspomniane działania weryfikacyjne pomagają instytucjom potwierdzić, że wykonywana praca spełnia standardy i charakteryzuje się pożądaną jakością. Instytucja musi zapewnić, że polityki i procedury porządkujące oczekiwane zwyczaje i praktyki będą stanowić część ram kontroli jakości, a informacje o nich będą odpowiednio komunikowane wszystkim interesariuszom (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

W kontekście znaczenia dla audytów efektywnościowych, kontrola jakości jest ważna ze względu na metody, które są wykorzystywane do przeprowadzenia audytu. Ponieważ audyt efektywnościowy wymaga większej liczby analiz zakończonych wydaniem osądu przez poszczególnych audytorów, kontrola jakości jest niezbędna do zapewnienia, że wnioski są wyciągane w spójny sposób, a wszelkie ryzyko stronniczości zostaje zminimalizowane.

- **Ryzyko audytu i zapewnienie:** audytorzy powinni aktywnie zarządzać ryzykiem audytu. Zarządzanie ryzykiem powinno umożliwić KAW i zespołowi audytowemu zapewnienie, że przewidywani odbiorcy mogą być pewni wiarygodności i przydatności informacji dostarczonych w ramach audytu oraz, że wyniki mogą zostać wykorzystane jako podstawa do podejmowania decyzji. Z pojęciem ryzyka audytu nierozzerwalnie wiąże się pojęcie zapewnienia. Od audytorów realizujących audyt efektywnościowy nie oczekuje się zazwyczaj przedstawienia ogólnego zapewnienia na temat osiągnięcia przez audytowanych gospodarności, efektywności i skuteczności, porównywalnego z opinią dotyczącą audytów finansowych.

Ryzyko audytu powinno być aktywnie zarządzane zarówno przez audytorów, jak i przez instytucję. Pozwoli to przewidywanym odbiorcom uzyskać pewność i zaufanie co do wiarygodności i trafności audytu oraz dostarczonych w jego ramach informacji. Wykaże to również, że wyniki audytu mogą być wykorzystywane na rzecz procesu decyzyjnego.

Mówiąc o pewności w odniesieniu do audytu, odbiorcy muszą mieć przekonanie, że wnioski ze sprawozdania są wiarygodne i istotne. Aby informacje takie właśnie były, wnioski dotyczące zagadnienia powinny być logicznie powiązane z celem/-ami i kryteriami audytu oraz poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami. Należy to zrobić w taki sposób, by zagwarantować odbiorcy wymagany poziom zapewnienia (INTOSAI, 2019^[3]).

Audyty efektywnościowe dają zapewnienie co do efektywności, skuteczności i gospodarności operacji (działania, procesu), koncentrując się na tym, czy zasoby są w sposób optymalny wykorzystywane do osiągnięcia celów organizacji. Zapewnienie to uwzględnia szczegółową analizę, zaangażowanie interesariuszy i porównania z najlepszymi praktykami, oferując spostrzeżenia w zakresie udoskonaleń operacyjnych. Dla odmiany audyty finansowe dostarczają zapewnienia co do dokładności sprawozdań finansowych, podczas gdy audyty zgodności z przepisami zapewniają o przestrzeganiu przepisów prawa i regulacji. W ten sposób audyty

efektywnościowe dostarczają szerszej i bardziej strategicznej formy zapewnienia, mającej na celu poprawę ogólnych wyników organizacji.

W kontekście znaczenia dla audytów efektywnościowych, istnieje wiele powiązanych ryzyk, którymi należy zarządzać na bieżąco. Obejmują one między innymi: nieprawidłowe/niekompletne wnioski, niewyważone informacje, ograniczoną wartość dodaną dla odbiorców, trudności w uzyskaniu wysokiej jakości informacji, niewystarczającą analizę, pominięcie istotnych informacji/argumentów, wystąpienie oszustw/nadużyć zasobów lub nieprawidłowych praktyk oraz znaczną złożoność lub wrażliwość polityczną (INTOSAI-IDI, 2021^[10]).

- Komunikacja z audytowanymi, zewnętrznymi interesariuszami i z opinią publiczną: zespół wykonujący audyt efektywnościowy nie pracuje sam. Powinien on prowadzić skuteczną i właściwą komunikację z audytowanymi w celu uzyskania informacji niezbędnych do przeprowadzenia analizy i wyciągnięcia odpowiednich wniosków. Audyt może koncentrować się na jednym lub kilku audytowanych. Ważna jest komunikacja ze wszystkimi zaangażowanymi jednostkami (komórkami).

W audyt efektywnościowy zaangażowanych jest zwykle kilka innych grup, dlatego komunikacja stanowi integralną część tego procesu. Audyty efektywnościowe zazwyczaj obejmują więcej rozmów z audytowanym, w porównaniu do audytów finansowych lub audytów zgodności z przepisami, które zazwyczaj kładą większy nacisk na przegląd dokumentacji. Niezależnie od odpowiedniej komunikacji ze wszystkimi interesariuszami, najważniejszym czynnikiem pozostaje zachowanie niezależności.

Podczas komunikacji z audytowanymi niezwykle ważna jest otwarta linia komunikacji, która utrzymuje zaangażowanie audytowanego. Audytowani muszą być zaangażowani i włączani we wszystkie istotne aspekty audytu. Ułatwi to nawiązanie pozytywnych relacji roboczych i osiągnięcie celów audytu. Podtrzymywanie interakcji z audytowanymi może obejmować udostępnianie wstępnych ustaleń i opinii przez cały czas trwania audytu.

Odniesienia

- Bhutan Ministry of Finance (2019), *Performance Audit Guideline for Internal Auditors of Royal Government of Bhutan*, <https://www.mof.gov.bt/wp-content/uploads/2020/11/PerformanceAuditGuideline.pdf> (accessed on 31 May 2024). [11]
- CAAF (2020), *Understanding Performance Audit*, <https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/CSO-UnderstandingPerformanceAudit-EN.pdf> (accessed on 7 February 2024). [6]
- DND Canada (2018), *Follow-up on Internal Audit of the Joint Support Ship Project*, https://publications.gc.ca/collections/collection_2019/mdn-dnd/D58-255-2018-eng.pdf (accessed on 5 August 2024). [24]
- DND Canada (2011), *Internal Audit of Joint Support Ship Project*, https://publications.gc.ca/collections/collection_2016/mdn-dnd/D58-255-2011-eng.pdf (accessed on 5 August 2024). [23]
- ECCC Canada (2023), *Audit of ECCC risk management practices*, <https://www.canada.ca/en/environment-climate-change/corporate/transparency/priorities-management/internal-audits/risk-management-practices.html> (accessed on 5 August 2024). [13]
- Finance Canada (2018), *Audit of Safeguarding of Sensitive Information*, <https://www.canada.ca/en/department-finance/corporate/transparency/audits-evaluations/2019/audit-safeguarding-sensitive-information.html> (accessed on 5 August 2024). [16]
- GAC Canada (2022), *Audit of Internal Control over Financial Management*, <https://www.international.gc.ca/transparency-transparence/audit-evaluation-verification/2022/2022-06-icfm.aspx?lang=eng> (accessed on 5 August 2024). [14]
- IIA (2024), *Global Internal Audit Standards*, https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9_printable.pdf (accessed on 6 May 2024). [1]
- INTOSAI (2019), "GUID 3920 The Performance Auditing Process", <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3920-The-Performance-Auditing-Process.pdf>. [17]
- INTOSAI (2019), *ISSAI 300 Performance Audit Principles*, https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf (accessed on 7 February 2024). [3]
- INTOSAI (2005), *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3000-E_watermark.pdf. [8]

- INTOSAI-IDI (2021), *ISSAI Implementation Handbook Performance Audit*, [10]
<https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/performance-audit-v1-2021/1330-idi-performance-audit-issai-implementation-handbook-v1-en/file> (accessed on 7 February 2024).
- OECD (2023), *Diagnostic of the Internal Audit Framework in Poland: adding value to the public sector organisations and promoting the public good*, OECD, Paris, [18]
<https://www.gov.pl/web/finanse/diagnoza-stanu-audytu-wewnetrznego-w-polsce> (accessed on 8 July 2024).
- OECD (2023), *HIGHLIGHTS: The OECD Auditors Alliance Meeting, 23rd May 2023*, OECD Auditors Alliance, [5]
<https://oecd-auditors-alliance.org/content/highlights-the-oecd-auditors-alliance-meeting-23rd-may-2023/> (accessed on 28 May 2024).
- OECD (2020), *OECD Public Integrity Handbook*, OECD Publishing, Paris, [7]
<https://doi.org/10.1787/ac8ed8e8-en>.
- OECD (2018), *Internal Audit Manual for the Greek Public Administration*, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris, [21]
<https://doi.org/10.1787/9789264309692-en>.
- OECD (2015), *Building on Basics, Value for Money in Government*, OECD Publishing, Paris, [2]
<https://doi.org/10.1787/9789264235052-en>.
- OIG (2024), *Audit Operations, Quality, and Compliance Division*, [22]
<https://www.stateoig.gov/office/office-audits> (accessed on 5 August 2024).
- RCMP Canada (2021), *Audit of National Standards*, [15]
<https://www.rcmp-grc.gc.ca/en/audit-national-standards> (accessed on 5 August 2024).
- Republic of Korea (1999), *Public Audit Standards*. [19]
- The UK National Audit Office (2023), *Tackling fraud and corruption against government*. [20]
- US GAO (2024), *Government Auditing Standards - Revision*, [4]
<https://www.gao.gov/assets/d24106786.pdf> (accessed on 27 May 2024).
- Winiarska, K. (2018), "Legal regulations of internal audit in Poland", *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia*, Vol. 94, pp. 367-375, [9]
<https://doi.org/10.18276/frfu.2018.94/1-32>.