

INTOSAI GOV 9150

Międzynarodowe standardy najwyższych organów kontroli (ISSAI) zostały wydane przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli. Więcej informacji na stronie internetowej ISSAI www.issai.org

Koordinacja i współpraca NOK i audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym

Komisja INTOSAI ds. standardów zawodowych

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK TEL.: + 45 3392 8400 • FAKS: + 45 331 1 04 15 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK¹

INTOSAI

INTOSAI General Secretariat – RECHNUNGSHOF

(Austriacka Izba Kontroli)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel:++43 (1)711 71 • Fax:++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at; strona internetowa INTOSAI: <http://www.intosai.org>

¹ Obecnie Komisji przewodniczy Najwyższy Organ Kontroli Brazylii; kontakt e-mail: psc@tcu.gov.br.

1. WPROWADZENIE

1.1. Niniejsze opracowanie zawiera wskazówki na temat sposobów prowadzenia koordynacji i współpracy pomiędzy najwyższymi organami kontroli (NOK) i audytorami wewnętrznymi w sektorze publicznym z uwzględnieniem ich specyfiki i wymogów zawodowych.

1.2. Wskazówki te mogą być użyteczne nie tylko dla NOK i audytorów wewnętrznych, ale również dla innych audytorów prowadzących badania wewnętrzne i zewnętrzne w sektorze publicznym w ich imieniu.

1.3. Niniejsze opracowanie należy interpretować w kontekście międzynarodowych standardów najwyższych organów kontroli (ang. ISSAI), międzynarodowych standardów rewizji finansowej (MSRF) wydawanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych, jak również Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (IPPF) Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA)².

1.4. Choć NOK i audytorzy wewnętrzni posiadają różne i wyraźnie zdefiniowane role, ich wspólnym celem jest promowanie ładu organizacyjnego³ poprzez wkład w przejrzystość i rozliczalność w korzystaniu z zasobów publicznych, jak również promowanie wydajności, skuteczności i oszczędności w administracji publicznej. Istnienie wspólnych obszarów pracy NOK i audytorów wewnętrznych stwarza możliwość koordynacji i współpracy. Dzięki koordynacji i współpracy pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi można poprawić wydajność i skuteczność pracy obu stron.

1.5. Podczas wypracowywania koordynacji i współpracy pomiędzy audytorem wewnętrznym a NOK należy uwzględniać szczególne role obu stron.

1.6. Zarówno NOK, jak i audytorzy wewnętrzni mogą wykonywać pełen zakres audytów (kontroli) w sektorze publicznym⁴ i mogą wnieść swój niepowtarzalny i istotny wkład⁵. NOK ma dodatkowy obowiązek oceniania skuteczności audytu wewnętrznego.

1.7. Jeżeli audyt wewnętrzny uznany zostanie za skuteczny, należy doprowadzić, bez ograniczenia prawa NOK do prowadzenia kontroli ogólnej, do możliwie najbardziej właściwego podziału lub oddelegowania zadań i współpracy pomiędzy NOK i audytem wewnętrznym (*ISSAI 1/3/art. 3*). Może to być korzystne dla obu stron w ich ciągłym dążeniu do wydajności i skuteczności usług publicznych.

1.8. Podczas koordynacji i współpracy pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi należy uwzględniać odpowiednie ramy prawne (konstytucyjne, ustawowe oraz umowy). Ramy te mogą definiować współpracę i obowiązki poszczególnych stron. Współpraca zazwyczaj zależy od woli NOK, ale współpraca i koordynacja pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi powinna być w miarę możliwości traktowana jako szansa na poprawę skuteczności audytu/ kontroli.

1.9. Oficjalna koordynacja i współpraca możliwa jest tylko po spełnieniu pewnych

² Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) założony został w 1941 roku. To międzynarodowe stowarzyszenie zawodowe z siedzibą w Lake Mary, Floryda, USA. IIA jest międzynarodową instytucją reprezentującą profesję audytu wewnętrznego.

³ Informacja od tłumaczy: w niniejszej publikacji termin *governance* został przetłumaczony, jako *ład organizacyjny*. Wg *Słownika do Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, ład organizacyjny oznacza procesy i struktury wprowadzone przez radę w celu informowania, kierowania, zarządzania i monitorowania działań organizacji, prowadzących do osiągnięcia jej celów.

⁴ Pełen zakres kontroli w sektorze publicznym wymieniono w rozdziale 3 (Role i obowiązki).

⁵ Koordynacja i współpraca pomiędzy audytorem wewnętrznym i NOK obejmuje swoim zakresem audyty (kontrole) finansowe, zgodności i wykonania zadań.

podstawowych kryteriów w odniesieniu do umiejętności i kompetencji. Niniejsze opracowanie nie wyklucza innych form komunikacji, takich jak nieformalne rozmowy czy przeglądy dokumentów ułatwiające zapoznanie się z operacjami jednostki.

1.10. W sektorze publicznym NOK i audytorzy wewnętrzni mogą ze sobą współpracować na różne sposoby. Dzięki współpracy można zmaksymalizować korzyści uzyskiwane przez współdziałanie w obszarach, w których można uniknąć pokrywania się zakresu pracy wykonywanej przez NOK i audytorów wewnętrznych. Należy również podkreślić potencjalny wkład audytorów wewnętrznych w wydajność audytów (kontroli) zewnętrznych.

1.11. W niniejszym opracowaniu nie przedstawiono narzędzi ani wzorców do naśladowania. Będą one dostępne na platformie elektronicznej Podkomisji ds. standardów kontroli wewnętrznej.

2. UWZGLĘDNIENIE ODPOWIEDNICH STANDARDÓW INTOSAI

2.1. Niezależność i obiektywizm podczas prowadzenia audytu (kontroli) są niezbędne zarówno dla NOK, jak i audytorów wewnętrznych. Niezależność i obiektywizm audytorów wewnętrznych to istotne czynniki, które NOK powinien uwzględnić, ustalając, czy będzie w stanie prowadzić koordynację i współpracę z audytorem wewnętrznym i w jakim stopniu może korzystać z pracy audytora wewnętrznego (*ISSAI 1610, ISA 610/par. 9; INTOSAI GOV 9140*). Zarówno NOK, jak i audytorzy wewnętrzni posiadają własne standardy niezależności⁶.

2.2. Służba audytu wewnętrznego podlega szefowi jednostki, w której została ustanowiona. Niemniej jednak powinna być jak najbardziej niezależna pod względem funkcjonalnym i organizacyjnym z uwzględnieniem ram konstytucyjnych (*ISSAI 1/3/art. 2; ISSAI 1610; INTOSAI GOV 9140*). Niniejsze opracowanie zawiera odwołania do ISSAI 1610 i INTOSAI GOV 9140, szczególnie jeśli chodzi o kryteria oceny niezależności funkcji audytu wewnętrznego.

2.3. Kiedy NOK korzysta z pracy audytora wewnętrznego, wykonuje procedury prowadzące do uzyskania zapewnienia, że audytor wewnętrzny postępował z należytą starannością i przestrzegał odpowiednich standardów audytu (*ISSAI 200/2.45*). NOK może weryfikować pracę audytora wewnętrznego, aby upewnić się co do jej jakości (*ISSAI 1610*).

2.4. Jeżeli NOK uzna, że funkcja audytu wewnętrznego jednostki może być istotna dla jego kontroli, określa (a) czy i w jakim stopniu należy wykorzystać określoną pracę wykonaną przez audytorów wewnętrznych; i (b) jeżeli tak, to czy praca ta jest adekwatna do celów kontroli (*ISSAI 1610, ISA 610/8-12*).

2.5 NOK ponosi wyłączną odpowiedzialność za wydawaną opinię. Odpowiedzialności tej nie ogranicza korzystanie z pomocy audytorów wewnętrznych (*ISSAI 1610, ISA 610/4*).

3. ROLE I OBOWIĄZKI

3.1.1. Podczas wypracowywania koordynacji i współpracy pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi ustalane są szczegółowe role obu stron.

3.1.2. Audytorzy wewnętrzni pracują dla kontrolowanej jednostki i w głównej mierze jej

⁶ Audytorzy wewnętrzni korzystają z Definicji audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki oraz Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Poradników, Praktycznych poradników, Dodatkowych przewodników, Stanowiska IIA. NOK korzystają z ISSAI 10 INTOSAI – Deklaracja z Meksyku w sprawie niezależności NOK; ISSAI 11 – Wytyczne i dobre praktyki INTOSAI w sprawie niezależności NOK; ISSAI 30 – Kodeks etyki; ISSAI – 200 INTOSAI General Standards.

Audytorzy zewnętrzni korzystają z *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* IFAC.

podlegają i sprawozdają (pod względem administracyjnym – kierownictwu i funkcjonalnym – osobom sprawującym nadzór⁷, takim jak rada⁸, komitet audytu, wyższe kierownictwo i, w odpowiednich przypadkach, zewnętrzny organ nadzoru), natomiast NOK działają jako kontrolerzy zewnętrzni i przedstawiają dokumenty pokontrolne ustawodawcy lub parlamentowi (i pośrednio społeczeństwu). Szczególne przepisy prawa mogą stanowić, że komórka audytu wewnętrznego sprawozdaje również do NOK.

3.2. Audyt wewnętrzny

3.2.1. INTOSAI definiuje funkcję audytu wewnętrznego jako środki funkcjonalne, za pomocą których kierownictwo jednostki uzyskuje zapewnienie ze źródeł wewnętrznych, że procesy, za które jest ono odpowiedzialne działają w sposób ograniczający do minimum prawdopodobieństwo wystąpienia błędu, niewydajnego lub nieoszczędnego działania, lub oszustwa (*INTOSAI GOV 9100*).

3.2.2. IIA definiuje audyt wewnętrzny jako działalność niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo.

3.2.3. Według INTOSAI GOV 9100, w kontekście ról i obowiązków zastosowanie mają następujące zasady ogólne:

- Audytorzy wewnętrzni oceniają strukturę systemu kontroli wewnętrznej i przyczyniają się do ciągłego utrzymywania jej skuteczności poprzez formułowanie ocen i zaleceń, a zatem odgrywają istotną rolę w zapewnieniu skuteczności systemu kontroli wewnętrznej.
- Kierownictwo często ustanawia w ramach swojego systemu kontroli wewnętrznej komórkę audytu wewnętrznego. Zgodnie z tym podejściem, audytorzy wewnętrzni stanowią niezbędny element struktury systemu kontroli wewnętrznej organizacji.
- Do uprawnień funkcji audytu wewnętrznego nie należy jednak wdrażanie szczegółowych procedur systemu kontroli wewnętrznej w obrębie organizacji. Obowiązek ten należy do kierownictwa.
- Skuteczna funkcja audytu wewnętrznego może realizować przegląd, ocenę i informowanie o adekwatności środków kontroli, aby wnieść wkład w poprawę systemu kontroli wewnętrznej.
- Funkcja audytu wewnętrznego powinna stosować charakteryzujące się ciągłością, oparte na ryzyku podejście, w ramach którego należy uwzględnić kryteria ryzyka ustanowione przez organ nadzoru i kierownictwo.

3.2.4. Choć audytorzy wewnętrzni wchodzi w skład organizacji, którą badają⁹, można

⁷ Zob. ISSAI 1260.

⁸ Wg *Słownika do Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, rada to najwyższy organ zarządzający, do obowiązków którego należy kierowanie działaniami i kierownictwem organizacji i/lub nadzór nad nimi. Zazwyczaj w skład rady wchodzi niezależna grupa dyrektorów (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza). Jeśli taka grupa nie istnieje, „radą” może być kierujący organizacją. Za „radę” można uznać komitet audytu, któremu organ zarządzający przekazał określone obowiązki.

⁹ Zadania audytu wewnętrznego w obrębie organizacji mogą być jednak wykonywane również przez usługodawcę zewnętrznego. Zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym coraz powszechniejsze jest zlecanie tych czynności zewnętrznej firmie audytorskiej (*INTOSAI GOV 9140, rozdz. 4, Modele obsady kadrowej w audycie wewnętrznym*).

wprowadzić pewne zabezpieczenia pomagające chronić niezależność i obiektywizm funkcji audytu wewnętrznego. Funkcja audytu wewnętrznego powinna być jak najbardziej niezależna pod względem funkcjonalnym i organizacyjnym z uwzględnieniem ram konstytucyjnych (*ISSAI 1/3/2*). Praca i wnioski wyciągane przez audytora wewnętrznego powinny być bezstronne, neutralne i wolne od konfliktu interesów.

3.3. NOK

3.3.1. NOK są zwykle powoływane przez najwyższy organ prawodawczy lub na podstawie przepisu konstytucyjnego. W niektórych jurysdykcjach NOK zlecają prywatnym firmom audytorskim wykonywanie pracy w ich imieniu albo, jeżeli zezwala na to prawo, osoby odpowiedzialne za ład organizacyjny¹⁰ (takie jak rada, komitet audytu, wyższe kierownictwo i, w odpowiednich przypadkach, zewnętrzny organ nadzoru) powołują audytora pochodzącego spoza NOK w charakterze audytora zewnętrznego.

3.3.2. W większości krajów NOK są zobowiązane do szerszej działalności w zakresie informowania o działalności kontrolowanych jednostek niż audytorzy sektora prywatnego. Na pełen zakres kontroli w sektorze publicznym składają się kontrola finansowa, kontrola zgodności¹¹ i kontrola wykonania zadań (*zob. również ISSAI 100/39-40*), jak również oceny specjalne i na potrzeby sądowe.

3.3.3. Kontrola prawidłowości obejmuje między innymi poświadczenie rozliczalności finansowej rozliczających się jednostek i administracji publicznej jako całości; kontrolę systemów finansowych i transakcji; funkcje w systemie kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego; oraz uczciwości i adekwatności decyzji administracyjnych podejmowanych w obrębie kontrolowanej jednostki. W jej zakres wchodzi również zgłaszanie wszelkich innych spraw wynikających z kontroli lub z nią związanych, które zdaniem NOK powinny być ujawnione (*ISSAI 100*).

3.3.4. Kontrola wykonania zadań dotyczy kontroli oszczędności, wydajności i skuteczności (*ISSAI 100*).

3.3.5. Podobnie jak audytorzy zewnętrzni, NOK mają obowiązek oceniania skuteczności funkcji audytu wewnętrznego. Jeżeli funkcja audytu wewnętrznego uznana zostanie za skuteczną, na współpracy pomiędzy NOK a audytorem wewnętrznym najprawdopodobniej skorzystają obie strony (*ISSAI/3 i 16*).

4. KORZYŚCI Z KOORDYNACJI I WSPÓŁPRACY

4.1. Dzięki koordynacji i współpracy pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi można osiągnąć szereg korzyści, do których należą, m.in.:

- Wymiana pomysłów i wiedzy;
- Wzajemne wzmacnianie zdolności do promowania ładu organizacyjnego oraz rozliczalności, jak również zwiększenie wśród kierownictwa świadomości znaczenia systemu kontroli wewnętrznej;
- Zwiększona skuteczność kontroli/audytu dzięki:
 - zwiększeniu świadomości odpowiednich ról i wymogów kontroli/audytu,
 - bardziej merytorycznemu dialogowi na temat ryzyk stojących przed

¹⁰ Informacja od tłumaczy: zwrot „charged with governance” przetłumaczony został jako „odpowiedzialni za ład organizacyjny”.

¹¹ Od 2013 r. kontrola prawidłowości obejmuje kontrole finansowe i zgodności.

organizacją, co prowadzi do bardziej skoncentrowanej kontroli / audytu, a tym samym bardziej użytecznych zaleceń,

- większej świadomości obu stron w odniesieniu do wyników prac każdej z nich, które mogą mieć wpływ na ich przyszłe plany pracy i programy;
- Zwiększona wydajność kontroli/audytu dzięki:
 - lepszej koordynacji pracy audytu wewnętrznego i zewnętrznego, wynikającej ze skoordynowanego planowania i komunikacji,
 - udoskonaleniu zakresu kontroli i audytu prowadzonych przez NOK i audytorów wewnętrznych;
- Zmniejszenie prawdopodobieństwa niepotrzebnego powielania się czynności kontrolnych / audytowych (oszczędność);
- Minimalizacja zakłóceń w działalności kontrolowanej jednostki;
- Poprawa i maksymalizacja zakresu kontroli / audytu dzięki ocenom ryzyka i identyfikacji istotnych ryzyk;
- Wzajemne wsparcie w zakresie zaleceń, które może poprawić skuteczność kontroli lub audytu.

5. POTENCJALNE RYZYKO WYNIKAJĄCE Z KOORDYNACJI I WSPÓŁPRACY

5.1. Z procesem koordynacji i współpracy wiążą się określone ryzyka, którym należy przeciwdziałać, takie jak:

- Naruszenie poufności, niezależności i obiektywizmu;
- Możliwość konfliktu interesów;
- Rozmycie odpowiedzialności;
- Stosowanie odmiennych standardów zawodowych dotyczących niezależności lub kontroli / audytu;
- Błędna interpretacja wniosków pochodzących z pracy drugiej strony;
- Możliwość postania różnic we wnioskach lub opiniach w sprawach merytorycznych;
- Możliwość przedwczesnego przedostania się do podmiotów zewnętrznych informacji o potencjalnych ustaleniach drugiej strony kontrolującej / audytującej, zanim zebrane zostaną wystarczające dowody kontroli / audytu potwierdzające te ustalenia;
- Nieuwzględnianie ograniczeń nałożonych na drugą stronę kontrolującą / audytującą w określaniu zakresu koordynacji i współpracy.

5.2. Zadania audytu wewnętrznego w obrębie organizacji mogą być wykonywane również przez usługodawcę zewnętrznego. W pewnych przypadkach ta sama firma audytorska świadczy usługi zarówno audytu wewnętrznego, jak i zewnętrznego. Usługodawca nie powinien wykonywać zadań audytu wewnętrznego jeżeli jest jednocześnie audytorem zewnętrznym lub jeżeli świadczy nieaudytorskie usługi doradcze na rzecz danej organizacji, ponieważ zagraża to niezależności i obiektywizmowi.

6. POWODY SKŁANIAJĄCE DO KOORDYNACJI I WSPÓŁPRACY

6.1. Koordynacja i współpraca prowadzone są na fundamencie zaangażowania, komunikacji, wzajemnego zrozumienia i zaufania.

6.1.1. Zaangażowanie

- Do skutecznej współpracy pomiędzy audytorami wewnętrznymi i NOK można doprowadzić tylko wtedy, gdy obie strony wykazują chęci rozwoju skoordynowanej i skutecznej kontroli / audytu i zaangażowanie w ten rozwój.
- Zachęty ze strony komitetu audytu mogą zwiększyć prawdopodobieństwo powodzenia koordynacji i współpracy pomiędzy audytorami wewnętrznymi i NOK.

6.1.2. Komunikacja

- Komunikacja to proces dwukierunkowy.
- Regularna i otwarta komunikacja pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi jest niezbędna do sukcesu koordynacji i współpracy. Audytorzy powinni wypracować wspólne rozumienie ram czasowych i charakteru tej komunikacji¹².
- Komunikacja może obejmować:
 - wymianę raportów z kontroli / audytów i wystąpień pokontrolnych;
 - w pewnych okolicznościach – udzielenie dostępu do programów audytu / kontroli i dokumentacji audytu drugiej strony przy jednoczesnym uwzględnieniu odpowiednich postanowień o uprawnieniach dyskrecyjnych i poufności.

6.1.3. Wzajemne zrozumienie

- Audytorzy powinni znać cele, zakres prac, techniki, metody i stosowaną terminologię, aby ułatwić wzajemne korzystanie z wyników swoich prac.
- Korzystanie z podobnych technik, metod i terminologii może być korzystne dla NOK i audytorów wewnętrznych, ułatwiając współpracę i skuteczną koordynację.

6.1.4. Zaufanie

- Musi istnieć wzajemne zaufanie wynikające z uznania, że audyty wewnętrzne i zewnętrzne prowadzone są zgodnie z odpowiednimi standardami zawodowymi.
- Należy mieć pewność, że wszelkie wymieniane informacje będą traktowane w sposób profesjonalny, uczciwy i zgodny z etyką zawodową. Wymiana informacji powinna odbywać się z zachowaniem wystarczających postanowień o uprawnieniach i poufności.

7. SPOSOBY WSPÓŁPRACY

7.1. Możliwe są bardzo różnorodne sposoby prowadzenia koordynacji i współpracy pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi. Stopień koordynacji i współpracy może być różny w zależności od okoliczności, w tym od kwestii niezależności i ograniczeń prawnych. Sposoby koordynacji i współpracy obejmują, m.in.:

- Informowanie o planowaniu lub strategii audytu/kontroli (np. wspólne sesje poświęcone planowaniu);
- Regularne spotkania NOK i audytorów wewnętrznych;

¹² Formalna komunikacja może obejmować regularne spotkania, w szczególności w celu przyjrzenia się planom na przyszłość, zidentyfikowania szans na współpracę; uniknięcia powielania pracy; skoordynowania zakresu audytu; uzgodnienia metod przekazywania ustaleń pokontrolnych / audytowych i innych informacji.

- Postanowienia o wymianie informacji (w tym procedury konsultacyjne);
- Wzajemne informowanie się o sprawozdaniach z audytu/kontroli;
- Organizowanie wspólnych programów i kursów szkoleniowych oraz wymiana materiałów szkoleniowych;
- Wypracowywanie metodyki;
- Wymiana materiałów szkoleniowych, materiałów metodycznych i programów badań/prac kontrolnych;
- Udzielenie dostępu do dokumentacji audytu / kontroli¹³;
- Oddelegowanie pracowników (np. praktyka zawodowa);
- Korzystanie z pewnych aspektów pracy drugiej strony w celu określenia charakteru, czasu i zakresu wykonywanych procedur kontrolnych / audytowych;
- Współpraca w odniesieniu do niektórych procedur audytu / kontroli, jak np. zbieranie dowodów badania lub weryfikacja danych.

8. SPOSOBY ORGANIZOWANIA KOORDYNACJI I WSPÓŁPRACY

- 8.1. Koordynację i współpracę można zorganizować na zasadzie formalnej albo nieformalnej.
- 8.2. Koordynację i współpracę formalną można zorganizować na podstawie przepisów prawa, formalnych umów lub protokołów.
- 8.3. Podczas pewnych zleceń charakteryzujących się niskim poziomem ryzyka, NOK i audytorzy wewnętrzni mogą koordynować swoje prace i współpracować ze sobą w sposób mniej formalny.
- 8.4. Koordynację i współpracę należy dokumentować zgodnie z właściwymi standardami audytu/kontroli.
- 8.5. Komitet audytu może zachęcać do koordynacji i współpracy pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi.

9. OBSZARY KOORDYNACJI I WSPÓŁPRACY

9.1. Obszary koordynacji i współpracy pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi mogą obejmować:

- Ocenę w obrębie jednostki kontrolowanej (*zob. również INTOSAI GOV 9100*):
 - systemu kontroli wewnętrznej;
 - zgodności sprawozdań finansowych z przepisami prawa i regulacjami;
 - wskaźników i badań wykonania zadań;
 - ładu organizacyjnego zasobów publicznych; i
 - zarządzania ryzykiem (*INTOSAI GOV 9130*).

¹³ NOK musi posiadać dostęp do źródeł informacji i danych będących w posiadaniu audytora wewnętrznego, aby wykonywać obowiązki kontrolne. W związku z ujawnianiem dokumentów kontroli, NOK powinien dokładnie rozważyć kwestie poufności, ponieważ dokumenty mogą poruszać tematy wrażliwe, jak np. badania na potrzeby sądowe. W związku z koniecznością zachowania niezależności NOK, audytorzy wewnętrzni nie posiadają automatycznego dostępu do dokumentacji kontroli prowadzonej przez NOK ani formalnego wpływu na program prac NOK. Niemniej jednak istnieją okoliczności, w których udostępnienie dokumentacji kontroli według uznania NOK może być pomocne w procesie kontroli.

- Dokumentowanie systemów i procesów operacyjnych w jednostce kontrolowanej;
- Opracowywanie procedur kontroli / audytu;
- Wykonywanie procedur kontrolnych / audytowych (np. kontrola / audyt jednostek posiadających wiele placówek); i
- Badanie zarzutów oszustwa i korupcji.

10. ETAPY I PRZEDMIOT KOORDYNACJI I WSPÓŁPRACY

10.1.1. Koordynacja i współpraca mogą odbywać się na różnych etapach procesu kontroli:

- Etap wstępny w ramach przygotowań;
- Na etapie planowania;
- Na etapie wykonywania dalszych procedur kontrolnych;
- Na etapie ustaleń, finalizacji i sprawozdawczości; oraz
- Podczas weryfikacji działań podejmowanych w następstwie ustaleń i zaleceń.

10.1.2. Ciągły charakter ocen i komunikacji pomiędzy NOK i audytorami wewnętrznymi powinien być udokumentowany w odpowiednich dokumentach audytu/kontroli.

10.1.3. NOK prowadzi koordynację i współpracę w procesie kontroli w następujący sposób:

10.2. Przed zleceniem

- Zapoznanie się z jednostką kontrolowaną i funkcjami drugiej strony;
- Zapoznanie się z zakresem prac wykonywanych przez drugą stronę; oraz
- Ocena wykorzystania pracy audytora wewnętrznego przed określeniem jej wpływu na charakter, czas i zakres przeprowadzanych procedur audytu/kontroli. Ocena ta obejmuje sprawdzenie, czy audytor wewnętrzny wykonujący zadania był niezależny od jednostki lub działalności kontrolowanej oraz czy był obiektywny w wykonywaniu tej pracy.

10.3. Etap planowania

10.3.1. Podczas przygotowywania planu i strategii audytu NOK może ocenić ewentualny wpływ pracy audytora wewnętrznego na procedury kontroli zewnętrznej. Na tym etapie kontroler powinien przeprowadzić ocenę ryzyka w celu zidentyfikowania obszarów istotnego ryzyka.

10.3.2. Jeśli NOK zamierza skorzystać z pracy audytora wewnętrznego, powinien ocenić:

- Niezależność komórki audytu wewnętrznego;
- Obiektywizm oraz kompetencje zawodowe i techniczne¹⁴ audytora wewnętrznego;
- Czy praca audytora wewnętrznego wykonywana jest z należytą starannością zawodową (z uwzględnieniem celów, zakresu, akceptowalnej metodyki i wystarczających dowodów badania/kontroli); oraz
- Wpływ ograniczeń nałożonych na stanowisko audytu wewnętrznego przez dowolny podmiot lub osobę.

10.4. Wykonywanie dalszych procedur kontrolnych

¹⁴ Prace muszą być wykonywane przez osoby posiadające odpowiednie umiejętności i wiedzę.

10.4.1. Praca audytorów wewnętrznych może być wykorzystywana do uzyskiwania części dowodów kontroli, które są potrzebne do osiągnięcia celu procedur kontroli NOK.

10.4.2. NOK powinien ocenić pracę audytora wewnętrznego pod następującymi względami:

- Czy prace wykonywane są przez osoby posiadające odpowiednie umiejętności i wiedzę;
- Czy prace są odpowiednio nadzorowane, weryfikowane i dokumentowane;
- Czy audytor wewnętrzny zastosował właściwe metod pracy;
- Czy wnioski wyciągane są na podstawie wystarczających, odpowiednich i istotnych dowodów;
- Czy wyciągane wnioski są właściwe w danych okolicznościach i czy sprawozdania przygotowywane są w sposób spójny z wynikami wykonywanych prac; oraz
- Czy jednostka kontrolowana podjęła odpowiednie działania w następstwie ustaleń dokonanych przez audytora wewnętrznego.

10.4.3. W razie potrzeby NOK wykonuje dodatkowe czynności kontrolne w celu uzyskania pewności w wyżej wymienionych kwestiach.

10.4.4. Dokumentacja powodów decyzji w sprawie korzystania z pracy audytorów wewnętrznych jest materiałem uzasadniającym zastosowane przez NOK procedury, ustalenia i wnioski.

10.5. Etap ustaleń, finalizacji i sprawozdawczości.

10.5.1. Jeżeli wyniki pracy audytorów wewnętrznych potwierdzają ustalenia uzyskane lub dokonane przez audytorów/kontrolerów zewnętrznych, NOK może korzystać z pracy wykonanej przez audytora wewnętrznego. Nie zwalnia to NOK z uzyskania wystarczających i właściwych dowodów kontroli uzasadniających wnioski z uwzględnieniem celów kontroli, jednak może pozwolić ograniczyć zakres pracy audytora.

10.5.2. Jeżeli istnieją rozbieżności pomiędzy ustaleniami lub wnioskami wynikającymi z kontroli a ustaleniami i wnioskami wynikającymi ze sprawozdania audytora wewnętrznego, NOK i audytor wewnętrzny:

- badają przyczynę rozbieżności,
- sprawdzają, czy analiza i interpretacja dowodów audytu/badania była właściwa i uzasadniona.

10.5.3. NOK może omawiać wszelkie rozbieżności z audytorem wewnętrznym i rozważyć powiadomienie o nich właściwych podmiotów.

10.6. Weryfikacja działań podejmowanych w następstwie ustaleń i zaleceń.

10.6.1. W procesie kontroli wykonywanej przez NOK należy przeprowadzić weryfikację wdrożenia i wypełnienia zaleceń NOK. W ramach współpracy i w porozumieniu z NOK audytor wewnętrzny może weryfikować wdrożenie i wypełnienie zaleceń kontroli NOK.

ŹRÓDŁA

INTOSAI

- ISSAI 1 Deklaracja z Limy, Artykuł 3. Kontrola wewnętrzna i zewnętrzna
- Standardy kontroli ISSAI 100 I – Basic Principles (Podstawowe zasady)
- Standardy kontroli ISSAI 300 I – Field Standards (Standardy warsztatowe)
- ISSAI 1260 Communication with those Charged with Governance (Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór)
- ISSAI 1610 I Financial Audit Guideline – Special Considerations – Using the Work of Internal Auditors (Korzystanie z pracy audytorów wewnętrznych)
- INTOSAI GOV 9100 Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym
- INTOSAI GOV 9110 Wytyczne w sprawie informowania o skuteczności kontroli wewnętrznej: Doświadczenia NOK we wdrażaniu i ocenie kontroli wewnętrznej
- INTOSAI GOV 9120 Kontrola wewnętrzna: Tworzenie podstaw rozliczalności w instytucjach publicznych
- INTOSAI GOV 9130 Rozwinięcie informacji o zarządzaniu ryzykiem w jednostce
- INTOSAI GOV 9140 Niezależność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym

Europejskie wytyczne w sprawie stosowania standardów kontroli INTOSAI

IFAC

- International Standard on Auditing 610
- Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective

IIA

- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Poradniki, Praktyczne poradniki, Dodatkowe przewodniki, Stanowiska IIA

NAO & HM Treasury

- Cooperation between internal and external auditors, a good practice guide

GAO

- Financial Audit Manual, FAM 650 Using the work of others