

Załącznik
do zarządzenia Nr 120.13 2016
Burmistrza Miasta i Gminy Gryfino
z dnia 18 lutego 2016 r.

Urząd Miasta i Gminy w Gryfinie
ul. 1 Maja 16
74 – 100 Gryfino
tel. (0 – 91) 416 20 11



KSIĘGA PROCEDUR AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Gryfino 2016

A handwritten signature in black ink, located in the bottom left corner of the page.

Spis treści:

A. Wprowadzenie	4
1. Cele i obszary działania Urzędu Miasta i Gminy w Gryfinie oraz jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino	5
2. Audyt wewnętrzny w Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie i jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino	6
2.1. Misja audytu wewnętrznego	6
2.2. Zasady etyki zawodowej oraz standardy audytu wewnętrznego	7
2.3. Niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego oraz etyka zawodowa	9
2.4. Audyt wewnętrzny a kadra kierownicza	10
2.5. Współpraca z instytucjami kontrolnymi oraz audyt zlecony	11
3. Dokumentacja audytu wewnętrznego	12
3.1. Stałe akta audytu wewnętrznego	12
3.2. Bieżące akta audytu wewnętrznego	13
3.3. Dokumenty robocze	16
3.4. Dowody	17
3.5. Przechowywanie dokumentacji audytu wewnętrznego	19
4. Program zapewnienia i poprawy jakości	20
B. Metodologia pracy audytu wewnętrznego	20
1. Planowanie w audycie wewnętrznym	20
1.1. Analiza ryzyka na etapie planowania rocznego	22
1.2. Podstawowe zagadnienia związane z analizą ryzyka	23
1.3. Metodologia analizy ryzyka oraz identyfikacji czynników ryzyka i obszarów działalności jednostki	24
2. Przeprowadzanie audytu wewnętrznego	30
2.1. Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego	30
2.2. Zakres zadań zapewniających	30
2.3. Wstępny przegląd	32

17

2.4. Program zadania audytowego	37
2.5. Narada otwierająca.....	39
2.6. Ocena kontroli zarządczej.....	40
2.7. Testowanie w audycie wewnętrznym.....	43
2.7.1. Techniki wykorzystywane w trakcie testów	46
2.7.2. Techniki próbkowania.....	50
2.7.3. Określenie próby	51
2.7.3.1. Metody próbkowania statystycznego	51
2.7.3.2. Metody próbkowania niestatystycznego.....	53
2.8. Narada zamykająca.....	53
3. Sprawozdawczość.....	54
3.1. Sprawozdanie z zadania zapewniającego oraz procedura jego przekazywania	54
3.2. Przegląd zadania audytowego	56
3.3. Monitoring realizacji zaleceń oraz czynności sprawdzające.....	57
3.4. Czynności doradcze audytu wewnętrznego.....	58
3.4.1. Zakres usług doradczych	61
3.4.2. Dokumentacja usług doradczych	62
3.5. Audyt wewnętrzny zlecony.....	62
3.6. Roczne Sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego.....	62
C. Spis załączników Księgi Procedur Audytu Wewnętrznego Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie	63

A. WPROWADZENIE

Księga Procedur Audytu Wewnętrznego (zwana dalej *Księgą Procedur*) opracowana została w celu określenia szczegółowych zasad organizacji audytu wewnętrznego, jak i metodologii jego wykonywania, a także zapewnienia wysokiej jakości prac audytorskich w Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie. Stanowi zbiór wewnętrznych: formalnych i prawnych wymagań związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego, a także opis stosowanej metodyki audytu wewnętrznego. Opracowanie i stosowanie pisemnych procedur umożliwia realizowanie zadań audytu wewnętrznego w porównywalny sposób, dzięki korzystaniu z jednolitych wzorów dokumentów i jednolitej formy sprawozdań. Wprowadzenie do procedur wzorów dokumentów roboczych unifikuje sposób ich sporządzania, ujednolica stosowane typy dokumentów oraz ich formę graficzną.

Audyt wewnętrzny w Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie (zwanym dalej Urzędem) oraz jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino, które nie prowadzą samodzielnie audytu wewnętrznego, na podstawie odrębnych przepisów, przeprowadza audytor wewnętrzny zatrudniony w Urzędzie lub usługodawca niezatrudniony w jednostce, z którym zawarto umowę na prowadzenie audytu wewnętrznego. Wobec powyższego procedury zawarte w *Księdze Procedur* odnoszą się do wymienionych jednostek i winny być stosowane w trakcie realizacji funkcji audytu wewnętrznego. Pojęcia oraz powinności użyte w niniejszej *Księdze procedur* odnoszące się do audytora wewnętrznego stosuje się odpowiednio do audytora usługodawcy (zwanym dalej audytorem wewnętrznym).

Księga Procedur służy zapewnieniu jednolitego wykonywania zadań audytowych przez audytora wewnętrznego, a także najwyższego poziomu jakości wykonywanej pracy. Wprowadzana jest w życie w formie zarządzenia Burmistrza Miasta i Gminy Gryfino (zwanym dalej Burmistrzem). W ten sam sposób dokonuje się jej aktualizacji.

Metodyka audytu wewnętrznego zawarta w niniejszej „*Księdze Procedur*” może być modyfikowana, aktualizowana i wzbogacana o nowe metody służące realizacji celów stawianych przed audytem, w zakresie wykonywanych prac audytorskich. Audyt wewnętrzny w Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie działa zgodnie z *Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego IIA*¹ przyjętymi przez Ministra Finansów, jako obowiązujące w jednostkach sektora finansów publicznych, które to zasady mają pierwszeństwo w razie zaistnienia jakichkolwiek wątpliwości.

¹ The Institute of Internal Auditors (IIA).

th

Księga Procedur jest aktualizowana w zależności m.in. od potrzeb audytu wewnętrznego oraz środowiska zewnętrznego. Pierwotna wersja *Księgi Procedur* oraz jej kolejne warianty włącza się do dokumentacji audytu wewnętrznego. Pierwotna wersja *Księgi Procedur* oraz jej aktualizacje są akceptowane przez Burmistrza.

Opracowanie procedur audytu wewnętrznego oparto m.in. na „*Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*” i „*Kodeksie etyki*” Instytutu *Audytatorów Wewnętrznych (IIA)*, *Podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej* (opracowanym przez Ministerstwo Finansów), dostępnych, przedmiotowych publikacjach, benchmarkingu oraz doświadczeniu audytu wewnętrznego.

1. Cele i obszary działania Urzędu Miasta i Gminy w Gryfinie oraz jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino

Urząd Miasta i Gminy w Gryfinie jest urzędem przy pomocy, którego Burmistrz Miasta i Gminy Gryfino wykonuje powierzone mu zadania. Burmistrz jest Kierownikiem Urzędu.

Burmistrz wykonuje zadania przy pomocy Urzędu, którego organizację i zasady funkcjonowania określa regulamin organizacyjny, nadany przez Burmistrza w drodze zarządzenia. Do zadań Urzędu należy m.in. zapewnianie obsługi administracyjnej, organizacyjnej i technicznej Burmistrza i Rady Miejskiej w Gryfinie oraz jej organów wewnętrznych. Urząd stanowi swego rodzaju narzędzie do realizacji następujących rodzajów zadań spoczywających na Gminie:

- 1) własnych, wynikających z ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o *samorządzie gminnym*, ustaw szczególnych i uchwał Rady Miejskiej;
- 2) zleconych, z zakresu administracji rządowej oraz na podstawie ustaw szczególnych;
- 3) przyjętych, powierzonych Gminie w drodze porozumień.

Cele i obszary działania poszczególnych jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino, w których audyt wewnętrzny przeprowadza audytor zatrudniony w Urzędzie, określone zostały m.in. w ich statutach.

2. Audyt wewnętrzny w Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie i jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino

Audyt wewnętrzny w Urzędzie Miejskim w Gryfinie oraz jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino, które nie prowadzą samodzielnie audytu wewnętrznego, na podstawie odrębnych przepisów, prowadzony jest zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych, innych aktach prawnych oraz wytycznych odnoszących się do działalności audytu wewnętrznego.

2.1. Misja audytu wewnętrznego

Misją audytu wewnętrznego jest służba jednostce samorządu terytorialnego, poprzez prowadzenie audytu wewnętrznego w sposób profesjonalny i niezależny, w szczególności zgodnie z przepisami prawa powszechnie obowiązującego, międzynarodowymi standardami audytu wewnętrznego, z uwzględnieniem celów i zadań oraz pomoc w osiągnięciu jej celów.

Realizacja tej misji ma służyć wspieraniu Burmistrza w osiągnięciu celów i realizacji zadań poprzez systematyczną ocenę i doskonalenie skuteczności procesów kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem oraz ładu organizacyjnego a także czynności doradcze. Audyt wewnętrzny pomaga w doskonaleniu skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego i przyczynia się do poprawy ich działania.

Misja jest realizowana w szczególności poprzez następujące działania:

1. wprowadzenie systematycznego, zdyscyplinowanego podejścia do oceny skuteczności procesu zarządzania organizacją, w tym zarządzania ryzykiem;
2. ujawnianie słabych punktów i miejsc szczególnie wrażliwych na ryzyko;
3. przeprowadzanie zadań audytowych obejmujących istotne obszary ryzyka i system kontroli zarządczej;
4. składanie rzetelnych sprawozdań z realizacji zadań audytowych, zawierających między innymi ocenę legalności, efektywności i gospodarności działań jednostki oraz wiarygodności sprawozdań finansowych;
5. wnoszenie w ramach funkcji zapewniającej i doradczej wartości dodanej w procesie poprawy jakości zarządzania, w tym lepszego wykorzystania zasobów i potencjału ludzkiego;
6. formułowanie, w ramach prowadzonej działalności: wniosków, zaleceń, opinii mających na celu usprawnienie działalności jednostki.

2.2. Zasady etyki zawodowej oraz standardy audytu wewnętrznego

Audytor wewnętrzny musi wykonywać swe obowiązki zgodnie z zasadami ogólnymi i zasadami postępowania oraz normami praktyki audytu wewnętrznego zawartymi w *Kodeksie etyki* – opracowanym przez The Institute of Internal Auditors.

Audytor wewnętrzny zobowiązany jest do przestrzegania ogólnych zasad:

- prawości;
- obiektywizmu;
- poufności;
- kompetencji.

„Kodeks etyki” *The Institute of Internal Auditors (IIA)* obliguje audytora wewnętrznego do uczciwego, rzetelnego i godnego postępowania przy wykonywaniu audytu.

Zasady odnoszące się do praktyki wykonywania audytu wewnętrznego:

- 1) uczciwość – audytor wewnętrzny powinien postępować zgodnie ze swoimi przekonaniami, według najlepszej woli i wiedzy, z należytą starannością, nie powinien angażować się w działania sprzeczne z prawem, które mogłyby podważyć zaufanie do jego pracy;
- 2) obiektywizm – audytor wewnętrzny zachowuje najwyższy stopień obiektywizmu podczas prowadzenia audytu wewnętrznego, w szczególności przy zbieraniu, ocenianiu i przekazywaniu informacji na temat badanej działalności lub procesu. Audytor wewnętrzny dokonuje wyważonej oceny, biorąc pod uwagę wszystkie istotne okoliczności związane z przeprowadzaniem zadaniem audytowym. Formułując swoją ocenę nie kieruje się własnym interesem, ani nie ulega wpływom innych osób;
- 3) poufność – audytor wewnętrzny szanuje wartość i własność informacji, które otrzymuje i nie ujawnia ich bez odpowiedniego upoważnienia, chyba że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawnienia;
- 4) profesjonalizm – audytor wewnętrzny wykorzystuje posiadaną wiedzę, umiejętności i doświadczenie do prowadzenia audytu wewnętrznego;
- 5) postępowanie audytora wewnętrznego oraz relacje pomiędzy audytorami wewnętrznymi – audytor wewnętrzny postępuje w sposób sprzyjający umacnianiu zawodowej współpracy i dobrych stosunków z innymi audytorami;
- 6) konflikt interesów – audytor wewnętrzny nie bierze udziału w zadaniach audytowych, których przeprowadzenie może prowadzić do powstania konfliktu interesów.

7/4

Gwarancją indywidualnego obiektywizmu jest:

- 1) zachowanie bezstronności;
- 2) rozważenie wszystkich uzyskanych dowodów i faktów;
- 3) niedopuszczenie do kompromisów kosztem jakości;
- 4) zakaz projektowania całych systemów, opracowywania procedur, wdrażania systemu i procedur operacyjnych;
- 5) zakaz oceny obszarów, procesów, za które audytor był odpowiedzialny w ciągu ostatniego roku (nie dotyczy funkcji doradczej);
- 6) unikanie potencjalnych i rzeczywistych konfliktów interesów;
- 7) obowiązek ujawniania ryzyka konfliktu interesów;
- 8) zachowanie zasad etyki;
- 9) ujawnianie rzeczywistego lub domniemanego konfliktu interesów lub naruszenia obiektywizmu;
- 10) przestrzeganie „Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego” i „Kodeksu etyki” Instytutu Auditorów Wewnętrznych (IIA).

W celu zachowania biegłości i należytej staranności wymaga się od audytora wewnętrznego przestrzegania następujących zasad:

- 1) biegłość i należyta staranność jest obowiązkiem audytora wewnętrznego;
- 2) audytor wewnętrzny postępuje zgodnie z „Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego” i z „Kodeksem etyki” Instytutu Auditorów Wewnętrznych (IIA);
- 3) w razie braku odpowiedniego poziomu wiedzy niezbędnej do wykonania zadania audytor wewnętrzny jest zobowiązany do pozyskiwania pomocy z zewnątrz;
- 4) audytor wewnętrzny zachowuje rozsądny poziom staranności, co nie oznacza nieomyślności;
- 5) w każdym wypadku audytor wewnętrzny powinien rozważyć możliwość istnienia istotnych nieprawidłowości, błędów, naruszeń prawa i musi być wyczulony na możliwość świadomego łamania prawa, procedur, popełniania błędów, nieefektywności, niegospodarności;
- 6) audytor wewnętrzny nie może udzielić absolutnego zapewnienia w żadnej z badanych dziedzin – audytor udziela racjonalnego zapewniania;
- 7) audytor wewnętrzny musi być wyczulony na znaczące i istotne ryzyka;
- 8) audytor wewnętrzny jest zobowiązany do poszerzania swojej wiedzy, umiejętności

oraz kwalifikacji, śledzenia nowości i bieżących trendów.

W przypadku, gdy audytor wewnętrzny kierujący pracą komórki organizacyjnej (po dokonaniu analizy wyników *Programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego*) stwierdzi, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie z „*Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego*”, audytorzy wewnętrzni powinni używać formuły wskazującej, że: „Audyty wewnętrzne są zgodne z *Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego*”. Powyższe może być używane tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego potwierdzają ten stan (w tym przeprowadzono ocenę zewnętrzną).

W sytuacji, gdy wystąpi niezgodność z *Definicją audytu wewnętrznego*, *Kodeksem etyki* lub *Standardami*, która ma wpływ na ogólny zakres lub działalność audytu wewnętrznego, audytor wewnętrzny kierujący pracą komórki organizacyjnej musi ujawnić tę niezgodność i jej skutki Burmistrzowi oraz wprowadzić odpowiednie działania zgodnie z wymaganiami przeglądu w ramach *Programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego*.

2.3. *Niezależność i obiektywizm*

Organizacyjne wyodrębnienie audytu wewnętrznego jest zapewnione poprzez bezpośrednią podległość Burmistrzowi, który zapewnia niezależność wykonywanych przez niego zadań określonych w przepisach prawnych dotyczących sfery finansów publicznych (niezależność organizacyjna).

Audytorowi wewnętrznemu nie można przypisać wykonywania żadnych zadań operacyjnych. Nie może on wykonywać czynności niezwiązanych z przeprowadzaniem audytu, w szczególności nie może być odpowiedzialny za prace związane z tworzeniem nowych procedur i systemów oraz za czynności mające na celu ich wdrożenie, napisanie wstępnej wersji procedur i realizację operacji w ramach systemów (niezależność funkcjonalna). Powyższe ma na celu zapewnienie obiektywizmu audytora wewnętrznego.

Naruszenie niezależności operacyjnej stanowią próby narzucenia audytorowi wewnętrznemu obszarów audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i przekazywania wyników.

Potrzeba przeprowadzania audytu wiąże się z zagwarantowaniem audytorowi wewnętrznemu nieograniczonego dostępu do wszelkich dokumentów, z zachowaniem

przepisów o ochronie informacji niejawnych, do wszystkich pracowników oraz wszelkich innych źródeł informacji. Uprawnienia audytora wewnętrznego zawarte są m.in. w przepisach prawa powszechnie obowiązującego.

W celu zapewnienia prawidłowego przeprowadzania audytu wewnętrznego konieczne jest uwzględnianie i zabezpieczanie środków i zasobów rzeczowych niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania audytu wewnętrznego, na podstawie potrzeb zgłaszanych przez audytora wewnętrznego (m.in. na realizację rozwoju zawodowego – uczestnictwo w szkoleniach, zakup literatury fachowej) (niezależność finansowa).

2.4. Audyt wewnętrzny a kadra kierownicza

Audyt wewnętrzny nie jest odpowiedzialny za procesy zachodzące w jednostkach (Gminie Gryfino oraz jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino) i działania podlegające audytowi wewnętrznemu. Nie nadzoruje ich. Nie jest uczestnikiem procesu zarządzania. Audyt wewnętrzny poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz realizację czynności doradczych, wspiera jednostkę w realizacji zadań oraz osiągnięciu celów. Audyt wewnętrzny pomaga jednostce w osiągnięciu celów poprzez systematyczne i dokonywane w uporządkowany sposób ocenianie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego oraz dostarczając zapewnienia o skuteczności ww. procesów.

Audyt wewnętrzny wspiera, poprzez funkcje zapewniającą lub doradczą, kadre zarządzającą w wypełnianiu powierzonych zadań, za które kadra kierownicza jest odpowiedzialna.

Audyt wewnętrzny winien mieć otwarty i bezpośredni dostęp do Burmistrza i kierownictwa operacyjnego, realizowany zarówno w sposób formalny jak i nieformalny. Otwarty i bezpośredni kontakt oznacza brak pośredników w kontaktach z Burmistrzem i z kierownictwem operacyjnym, możliwość nawiązania szybkiego kontaktu w istotnych sytuacjach i uzyskanie wszelkiej pomocy w niezależnej i obiektywnej realizacji swoich zadań.

Ocena, doradzanie i komunikowanie rezultatów nie jest uczestnictwem w procesie zarządzania.

Decyzja dotycząca akceptacji zaleceń audytora wewnętrznego, a następnie ich wdrożenia spoczywa na kadrze kierowniczej.

Burmistrz ma prawo zaakceptować istniejący poziom ryzyka i wstrzymać wykonanie rekomendacji, o swojej decyzji informuje pisemnie audytora wewnętrznego.

Burmistrz ma prawo zgłosić uzasadniony poziomem ryzyka wniosek o przeprowadzenie zadania audytowego poza planem audytu.

Pozostałe obowiązki informacyjne wynikają z przepisów prawa i z „Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego”.

2.5. Współpraca z instytucjami kontrolnymi oraz audyt zlecony

Relacje pomiędzy kontrolerami zewnętrznymi, nieposiadające uregulowania w odrębnych aktach prawnych, umowach międzynarodowych lub cywilnych wymagają porozumienia między audytorem wewnętrznym, Burmistrzem oraz tymi kontrolerami.

W ramach ww. porozumienia należy ustalić zasady współpracy, porozumiewania się, oraz korzystania z wyników pracy.

Na podstawie odrębnych przepisów, w Urzędzie oraz jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino, możliwe jest przeprowadzenie audytów wewnętrznych zleconych, zgodnie z założeniami lub programem przekazanymi na podstawie odrębnych przepisów.

Podczas planowania i wykonywania zadań audytowych audytor bierze pod uwagę, jeśli jest to możliwe, plan czynności kontrolnych i sprawdzających, wykonywanych przez Najwyższą Izbę Kontroli, zwaną dalej NIK i inne instytucje kontrolne tak, by:

- 1) uniknąć niepotrzebnego nakładania się kontroli i audytów;
- 2) uzyskać pokrycie maksymalnego zakresu spraw przez działania audytu;
- 3) wymieniać informacje;
- 4) usprawnić wymianę informacji;
- 5) unikać dublowania wysiłków i kosztów poświęconych na rutynowe etapy prac w zakresie audytu.

W przypadku polegania na informacjach dostarczonych przez innych wykonawców usług zapewniających audytorzy wewnętrzni winni wyraźnie wskazywać powyższe w sprawozdaniach przekazywanych odbiorcom.

Audytor wewnętrzny powinien porozumiewać się z instytucjami kontrolnymi za pośrednictwem lub w porozumieniu z Burmistrzem lub osoby przez niego upoważnionej, z uwzględnieniem regulacji zawartych w odrębnych przepisach prawa (np. Najwyższa Izba Kontroli).

Przy dokonywaniu analizy ryzyka audytor wewnętrzny powinien uwzględniać wyniki kontroli dokonanych przez inne instytucje kontrolne.

Dokumentacja z przeprowadzania audytu wewnętrznego, w tym sprawozdania i

notatki z czynności sprawdzających, powinny być udostępniane instytucjom kontrolnym za pośrednictwem Burmistrza lub osoby przez niego upoważnionej.

3. Dokumentacja audytu wewnętrznego

Audytora wewnętrznego prowadzi dokumentację, zgodnie z odrębnymi przepisami.

W przypadku prowadzenia audytu przez audytora zatrudnionego w Urzędzie akta, są porządkowane i wpinane do teczek oznaczonych zgodnie z zasadami przyjętymi w Jednolitym Rzecзовym Wykazie Akt.

Na początku każdej teczki powinien znajdować się spis akt w niej zawartych (załączniki nr 1 i 2 *Księgi Procedur*) oraz Karta przeglądu dokumentacji (załącznik nr 3 *Księgi Procedur*), w której osoba dokonująca przeglądu umieszcza odpowiedni wpis. Każda teczka zawiera również spis spraw, zgodnie z odrębnymi aktami wykonawczymi.

Audytora prowadzi dokumentację audytu wewnętrznego z uwzględnieniem następującego podziału na:

- 1) dokumentację dotyczącą zadania audytowego – akta bieżące;
- 2) pozostałą dokumentację audytu wewnętrznego – w tym akta stałe.

3.1. Stałe akta audytu wewnętrznego

Stale akta audytu wewnętrznego służą w szczególności gromadzeniu informacji, niezbędnych do identyfikacji obszarów, które mogą stać się przedmiotem audytu wewnętrznego.

Akta stałe audytu wewnętrznego stanowią głównie: hasła klasyfikacyjne Jednolitego Rzecowego Wykazu Akt. Do akt stałych można, w szczególności, również zaliczyć kopie i wydruki dokumentów oznaczonych innymi hasłami klasyfikacyjnymi Jednolitego Rzecowego Wykazu Akt, gromadzone przez audytora wewnętrznego.

Dobór dokumentów umieszczanych w formie papierowej do akt stałych następuje na podstawie profesjonalnego osądu audytora wewnętrznego, stosownie do potrzeb audytu.

Do akt stałych dotyczących Rocznych Planów audytu wewnętrznego oraz Sprawozdań z wykonania planu audytu za lata poprzednie można zakładać i dołączać podteczki z planami i sprawozdaniami z kolejnych lat.

Do akt stałych dołącza się również zakres realizacji planu audytu, uzgodniony z Burmistrzem, w przypadku stwierdzenia (w trakcie realizacji), że przeprowadzenie

wszystkich zaplanowanych zadań audytowych jest niemożliwe lub niecelowe oraz wykaz zadań audytowych przyjętych do realizacji, w przypadku braku planu na dany rok.

Audytór wewnętrzny może gromadzić również inne informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzanie audytu wewnętrznego, w tym dokumentację z przeprowadzonej analizy ryzyka lub analizy zasobów osobowych – związane z przygotowaniem planu audytu lub sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego.

Akta stałe zawierają w szczególności:

- 1) regulacje wewnętrzne dotyczące audytu wewnętrznego;
- 2) roczne plany audytu (w tym zmiany planów audytu);
- 3) strategiczne plany audytu wewnętrznego;
- 4) sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego;
- 5) uzgodnienia dotyczące zakresu realizacji planu audytu;
- 6) wykaz zadań audytowych do przeprowadzenia do końca roku kalendarzowego uzgodnionych z Burmistrzem w formie pisemnej, w przypadku braku planu audytu na dany rok;
- 7) dokumentację z przeprowadzonej analizy ryzyka, analizy zasobów osobowych.

Na początku każdego tomu akt stałych znajduje się karta informacyjna z wglądu do dokumentacji oraz spis treści. Osoba dokonująca wglądu zobowiązana jest do wpisania odpowiednich informacji na karcie przeglądu (załącznik Nr 3 *Księgi Procedur*).

3.2. Bieżące akta audytu wewnętrznego

Bieżące akta audytu służą dokumentowaniu przebiegu i wyników audytu wewnętrznego – stanowią dokumentację dotyczącą zadania audytowego.

Dokumenty zawierające wszelkie informacje stanowiące podstawę sformułowania zaleceń załącza się do akt bieżących audytu.

Dokumenty, wchodzące w skład akt bieżących, porządkuje się w ramach danego zadania audytowego dzieląc je na grupy A, B, C, D.

Grupa A zawiera w szczególności:

- a) chronologicznie uporządkowaną (zgodnie z tokiem wykonywanych czynności) korespondencję z komórkami audytowanymi, lub inną związaną z prowadzeniem zadania audytowego (*np. pisma o rozpoczęciu zadania audytowego, o naradzie otwierającej, zamykającej, pismo przekazujące kierownikom komórek audytowanych sprawozdanie*

wstępne, etapowe bądź ostateczne, wniosek o przedłużenie terminu realizacji zadania audytowego);

- b) dokumenty związane z przygotowaniem programu zadania audytowego oraz sam program zadania audytowego a także jego ewentualne zmiany;
- c) protokoły z narady otwierającej i zamykającej;
- d) imienne upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego (bądź ich kserokopie).

Gromadzenie tej dokumentacji ma na celu umożliwienie sprawnego prześledzenia procedury podejmowanej w toku wykonywania zadania audytowego.

Grupa B zawiera w szczególności:

- a) wykazy aktów prawnych oraz wybrane akty prawne związane z audytowaną działalnością, aktualne na dzień przeprowadzania zadania audytowego lub w innych okresach niezbędnych przy dokonywaniu przedmiotowej analizy;
- b) podziały zadań audytowanych komórek organizacyjnych;
- c) kopie zakresów obowiązków, upoważnień oraz pełnomocnictw pracowników, a także innych osób;
- d) inne dokumenty o istotnym znaczeniu dla przeprowadzanego audytu wewnętrznego (np. kopie pism od organów nadzorujących lub kontrolujących związane z prowadzoną działalnością zawierające wytyczne, wskazówki bądź polecenia).

Ma ona umożliwić sprawne dotarcie i poruszanie się po podstawach prawnych regulujących audytowaną działalność oraz zapoznanie się z dokumentami wytworzonymi m.in. przez komórki audytowane w celu zorganizowania ich działalności; wykorzystywana głównie na etapie przeglądu wstępnego.

Grupa C zawiera w szczególności:

- a) dokumenty robocze przygotowane przez audytora wewnętrznego w fazie wstępnej (np.: ścieżki audytu, opisy badanych procedur, graficzne ilustracje procesów (tzw. diagramy));
- b) kwestionariusze kontroli kierowane do pracowników realizujących poszczególne czynności w procesie;
- c) kwestionariusze wywiadów;
- d) dokumenty będące dowodami przeprowadzonych badań, np. testów rzeczywistych;
- e) notatki informacyjne;
- f) analizy przeprowadzone, w oparciu o badaną dokumentację;
- g) kserokopie oraz odpisy z badanej dokumentacji;



h) arkusze ustaleń.

Ma na celu zgromadzenie dokumentacji roboczej tworzonej w toku prowadzonych zadań audytowych.

Grupa D zawiera w szczególności:

- a) wstępne wyniki audytu wewnętrznego;
- b) sprawozdanie wstępne;
- c) sprawozdania etapowe;
- d) informacje dotyczące przyjęcia treści sprawozdania z audytu wewnętrznego, zgłoszenia ewentualnych dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń przez audytowanych, poinformowanie o terminie realizacji zaleceń itp.;
- e) stanowisko audytora wewnętrznego wraz z uzasadnieniem, w przypadku nieuwzględnienia przez niego zgłoszonych przez kierownika komórki audytowanej dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń, dotyczących treści sprawozdania;
- f) sprawozdanie ostateczne;
- g) harmonogram wdrożenia zaleceń, przedstawiany przez kierownika komórki audytowanej lub Burmistrza;
- h) dokumentację dotyczącą monitorowania realizacji zaleceń oraz przeprowadzonych czynności sprawdzających;
- i) dokumentację dotyczącą poprawy zapewnienia jakości usług świadczonych przez audyt wewnętrzny, przedkładaną przez audytowanych po zrealizowaniu danego zadania audytowego.

W toku prowadzonego zadania audytor wewnętrzny może sporządzać notatki służbowe, dotyczące czynności audytowych oraz innych zdarzeń mających znaczenie dla ustaleń audytu. Dołącza się je do tej części akt bieżących, których dotyczy treść notatki.

Akta bieżące zawierają oznaczenie sprawy (znak sprawy), której dotyczą oraz numer referencyjny dokumentu. Numer referencyjny nadaje się na potrzeby ewidencjonowania dokumentacji roboczej audytu.

Sposób nadawania numerów referencyjnych dokumentom należącym do grona akt bieżących przedstawia się następująco:

C 01 – 02/2016 – 04

gdzie:

C – oznaczenie odpowiedniej grupy akt bieżących

01 – kolejny numer dokumentu roboczego w danej części akt bieżących

02 – numer kolejnego załącznika do danego dokumentu roboczego

2016 – 04 – pierwszy człon stanowi rok, w którym realizuje się zadanie audytowe, po myślniku – numer porządkowy zadania audytowego realizowanego w danym roku.

Dokumenty, stanowiące akta bieżące audytu, porządkuje się, w ramach grupy, w kolejności wynikającej z toku dokonywanych czynności, numerując dokumenty i zamieszczając na początku każdego tomu akt, wykaz materiałów zawartych w danym tomie z podaniem ich numeru oraz nazwy (załącznik nr 2 *Księgi Procedur*) oraz inne spisy wymienione w części A pkt 3 niniejszej *Księgi Procedur*, a następnie dokonuje się numerowania stron oraz zamieszcza się na początku teczki, wykaz materiałów zawartych w danej teczce, z podaniem ich nazwy i odpowiedniej strony akt.

W przypadku danych zawartych na elektronicznych nośnikach informacji lub innych materiałów, których numerowanie jest bezzasadne, należy dołączyć do materiału związaną informację o jego zawartości sporządzoną w formie papierowej oraz dokonać oznaczenia wyłącznie stron tej informacji - jak dla pozostałych stron akt.

Teczki akt bieżących audytu powinny być zaopatrzone w następujące informacje:

- 1) BAW – oznaczenie komórki audytu wewnętrznego;
- 2) symbol klasyfikacyjny, zgodny z jednolitym rzeczowym wykazem akt;
- 3) numer sprawy;
- 4) oznaczenie tomu;
- 5) numer dokumentu w tomie;
- 6) rok.

Prawo wglądu do akt bieżących ma kierownik jednostki (Burmistrz) lub osoba przez niego upoważniona.

3.3. Dokumenty robocze

Dokumentami roboczymi są w szczególności materiały uzyskane przez audytora wewnętrznego w toku przeprowadzanego zadania audytowego (np. kopie dokumentów, odpisy, zestawienia, wyciągi, informacje uzyskane od pracowników i innych osób np. rzeczoznawców) bądź dokumenty, sporządzone przez audytora wewnętrznego, w celu pozyskania informacji.

Głównymi celami tworzenia dokumentów roboczych są:

- udokumentowanie pracy na różnych fazach wykonywania czynności w celu przygotowania ostatecznych wyników audytu;



- udokumentowanie i poparcie odpowiednimi dowodami wniosków i ustaleń z przeprowadzanego audytu wewnętrznego;
- umożliwienie dokonywania samokontroli.

Dokumenty robocze sporządzane przez audytora wewnętrznego powinny zawierać krótkie określenie celu jego stworzenia oraz opis metodyki tworzenia (w przypadku wykonywania testów). Jeśli dokument roboczy opracowywany jest na podstawie innych dokumentów, na końcu dokumentu podaje się podstawę opracowania. Tam też umieszcza się objaśnienia do skrótów i symboli w nim użytych.

Każdy dokument roboczy powinien być oznaczony numerem referencyjnym oraz posiadać przypisany znak sprawy. Zasady nadawania numerów referencyjnych opisano w punkcie 3.2. niniejszej *Księgi Procedur*. Dokumenty robocze posiadają m.in.:

- a) nagłówek z tytułem i numerem zadania audytowego,
- b) znak sprawy,
- c) symbol dokumentu roboczego (numer referencyjny),
- d) nazwę dokumentu;
- e) datę opracowania dokumentu,
- f) datę wypełnienia dokumentu,
- g) podpis osoby sporządzającej oraz wypełniającej dokument.

Przykładami dokumentów roboczych sporządzanych przez audytora wewnętrznego w toku wykonywanego zadania audytowego są m.in. lista kontrolna, diagram, ścieżka audytu, kwestionariusz kontroli wewnętrznej, kwestionariusz samooceny, i inne. Krótkie charakterystyki przykładowych dokumentów roboczych wykorzystywanych w pracy audytora wewnętrznego znajdują się w dalszych częściach niniejszej *Księgi Procedur*.

Najważniejszymi cechami dokumentów roboczych audytu są: kompletność, użyteczność, istotność oraz dostateczność.

3.4. Dowody

Dokumentację audytu wewnętrznego stanowią również dowody, zebrane w trakcie przeprowadzania audytu wewnętrznego. Dowody zgromadzone w trakcie prowadzenia audytu powinny spełniać następujące wymagania. Powinny być:

Dostateczne	oparte na faktach, adekwatne, i przekonujące na tyle, że inna kompetentna osoba dojdzie na ich podstawie do takich samych wniosków
-------------	--

Kompetentne	rzetelne i najlepsze możliwe do uzyskania przy użyciu właściwej techniki
Istotne	dowód wspiera ustalenia audytu i jest powiązany z obiektami audytu
Użyteczne	użyteczny dowód pozwala zrealizować cele audytu

Ocena, czy dowód jest wystarczający dla potrzeb danego audytu jest przedmiotem indywidualnej oceny audytora wewnętrznego.

Sposób uzyskania dowodu	Charakterystyka
Kontrola dokumentów	Dowód o wysokiej wiarygodności
Kontrola fizyczna	Udowadnia istnienie a nie tytuł prawny
Potwierdzenie zewnętrzne	Potwierdzenie pozytywne jest bardziej wiarygodne niż negatywne Potwierdzenie pisemne ma większą wartość Potwierdzenie z podaniem konkretnej informacji jest zwykle bardziej wiarygodne niż sama akceptacja
Powtórzenie działania audytowanego	Dowód o wysokiej wiarygodności
Zapisy przeprowadzonych testów	Testy walk – through Testy zgodności Testy rzeczywiste

Poniżej porównano wartości dowodów:

Silne	Słabe
Obiektywne	Subiektywne
Niezależne od operacji audytowanego	Przygotowane przez audytowanego
Potwierdzone	Niepotwierdzone
Z dokumentów przygotowanych terminowo	Z dokumentów przygotowanych po terminie
Dokumenty	Opinie
Opinie ekspertów	Opinie osób słabo poinformowanych
Bezpośrednie	Pośrednie
Dowody uzyskane przy silnej kontroli wewnętrznej	Dowody uzyskane przy słabej kontroli wewnętrznej

Silne	Słabe
Próbkowania statystyczne	Próbkowania niestatystyczne

Poniższa tabela przedstawia źródła i rodzaje dowodów. Podział dowodów ze względu na pochodzenie oraz na dostęp do nich przedstawia się następująco:

Źródła dowodu	Charakterystyka
dowody wewnętrzne	tworzone przez audytowanego i pozostające pod jego kontrolą
dowody wewnętrzne – zewnętrzne	tworzone przez audytowanego a następnie pozostające pod kontrolą zewnętrzną
dowody zewnętrzne – wewnętrzne	tworzone przez jednostkę zewnętrzną a następnie pozostające pod kontrolą audytowanego
dowody zewnętrzne	tworzone przez jednostkę zewnętrzną i pozostające pod jej kontrolą

Największą wiarygodność mają dowody zewnętrzne, gdyż audytowany nie ma możliwości dokonania w nich zmian. Dowody wewnętrzne mają mniejszą wartość, gdyż audytowany może wpływać na ich zawartość. Dowody wewnętrzne w pewnych sytuacjach nie są dostateczne i wymagają potwierdzenia pozytywnego lub negatywnego.

3.5. Przechowywanie dokumentacji audytu wewnętrznego

Dokumentacja dotycząca zadania audytowego i pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego stanowią własność jednostki.

Dokumentacja audytowa przechowywana jest w odpowiednio zabezpieczonym miejscu, z zastosowaniem zabezpieczeń uniemożliwiających dostęp i zapoznanie się z nią osobom nieupoważnionym. Audytor wewnętrzny może tworzyć kopie akt audytu na elektronicznych nośnikach danych. W przypadku prowadzenia audytu przez audytora zatrudnionego w Urzędzie dokumenty audytu podlegają przekazaniu do archiwum, na zasadach przyjętych w Urzędzie, zgodnie z właściwością określoną w aktualnym Jednolitym Rzeczowym Wykazie Akt.

W przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce, z którym została zawarta umowa na prowadzenie audytu wewnętrznego, po upływie okresu trwania umowy, dokumentacja audytowa podlega

przekazaniu do Urzędu (lub przed upływem ww. okresu w przypadku zaistnienia pilnej potrzeby). Przekazane dokumenty podlegają archiwizacji, na podstawie przepisów obowiązujących w Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie. W takim przypadku obowiązek archiwizacji spoczywa na przyjmującym dokumentację (na podstawie protokołu zdawczo - odbiorczego).

4. Program zapewnienia i poprawy jakości

Program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie dokonywany jest na podstawie odrębnych przepisów wewnętrznych.

Z uwagi na szeroki zakres audytu wewnętrznego ustawiczne doskonalenie zawodowe, obejmujące poszerzanie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji, stanowi istotny element pracy audytora wewnętrznego.

B. METODOLOGIA PRACY AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

1. Planowanie w audycie wewnętrznym

Obowiązek planowania prac audytowych wynika zarówno z „Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego” IIA, jak i powszechnie obowiązujących przepisów prawa. Analiza ryzyka obejmuje w szczególności identyfikację obszarów działalności jednostki oraz ocenę ryzyka w tych obszarach.

Planowanie w audycie wewnętrznym odbywa się w dwóch aspektach:

- a) rocznym;
- b) na poziomie zadania audytowego.

Niniejszy element *Księgi Procedur* odnosi się do planowania rocznego.

Planowanie roczne w audycie wewnętrznym stanowi podstawę działalności.

Audyt wewnętrzny w Urzędzie oraz jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino, które nie są zobowiązane do samodzielnego prowadzenia audytu wewnętrznego na podstawie odrębnych przepisów, przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu, sporządzanego przez audytora wewnętrznego. Audytor wewnętrzny sporządza jeden plan audytu dla Urzędu i ww. jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino. Ze względu na powyższe w dalszej części

dokumentu dla określenia podmiotów, w których przeprowadza się audyt wewnętrzny w Gminie Gryfino używać się będzie określenia **jednostki**.

Przygotowanie planu audytu wewnętrznego opiera się na długoterminowej analizie ryzyka, poddawanej corocznej weryfikacji. Powyższe jest istotne ze względu na dynamiczne zmiany czynników i obszarów związanych z działalnością jednostek. Ww. analiza ryzyka musi uwzględniać sposób zarządzania ryzykiem w jednostce.

Plan audytu, na rok następny, opracowuje audytor wewnętrzny, przy udziale kierownictwa w procesie analizy ww. obszarów. Plan audytu jest sporządzany, w porozumieniu z Burmistrzem, do końca każdego roku. Plan audytu podpisuje Burmistrz oraz Audytor Wewnętrzny. Wzór Planu Audytu stanowi załącznik nr 8 do niniejszej *Księgi Procedur*.

Audytor wewnętrzny przekazuje informacje o planowanym przeprowadzeniu zadań zapewniających kierownikom wszystkich komórek audytowanych objętych planem audytu.

Zadania audytowe mogą być realizowane w innej kolejności, aniżeli przedstawiona w planie audytu. Decyzję o zmianie kolejności wykonywania zadań podejmuje audytor wewnętrzny.

Jeżeli przeprowadzenie wszystkich zaplanowanych zadań nie jest możliwe lub realizacja określonego zadania jest niecelowa audytor wewnętrzny uzgadnia w formie pisemnej z Burmistrzem zakres realizacji planu. Audytor wewnętrzny przekazuje informacje o zmianach w przeprowadzeniu zadań zapewniających kierownikom komórek audytowanych objętych planem audytu.

Przeprowadzenie audytu wewnętrznego poza planem możliwe jest w szczególności w przypadku:

- 1) wystąpienia nowych ryzyk lub zmiany oceny ryzyka,
- 2) zmiany celów i zadań jednostek uwzględnianych przy rocznym planowaniu audytu,
- 3) zmiany czasu niezbędnego do przeprowadzenia zadań zapewniających oraz czynności organizacyjnych,
- 4) innych uzasadnionych przypadkach.

Audyt poza planem przeprowadza się w uzgodnieniu z Burmistrzem.

Jeśli przeprowadzenie audytu wewnętrznego poza planem mogłoby spowodować zagrożenie dla realizacji rocznego planu audytu wewnętrznego audytor wewnętrzny zawiadamia Burmistrza pisemnie o ww. fakcie.

Planowanie audytu jest procesem ciągłym. Obejmuje m.in.:

- zebranie informacji na temat działalności jednostek oraz zdefiniowanie i poznanie procesów zachodzących w różnych obszarach ich działania;
- identyfikację systemów kontroli;
- udokumentowanie zebranych informacji;
- dokonanie analizy ryzyka;
- określenie potrzeb audytu;
- opracowanie planów audytu (krótkoterminowych (rocznych) i strategicznego);
- uzyskanie zatwierdzenia sporządzonych planów audytu.

Audytór wewnętrzny może sporządzić strategiczny (długoterminowy) plan audytu wewnętrznego. Plan ten określa funkcje i obszary prac audytu wewnętrznego w perspektywie długookresowej (5 letniej). Zawiera m.in.:

- cele długo i krótkookresowe dla audytu wewnętrznego;
- opis działań komórki audytu wewnętrznego;
- plany rozwoju funkcji audytu;
- uszeregowane wg priorytetu ważności przy uwzględnieniu oceny ryzyka, wszelkie planowane sfery działalności, które mają zostać poddane audytowi wewnętrznemu;
- częstotliwość przeprowadzania audytu wewnętrznego w poszczególnych sferach.

Plan długoterminowy jest weryfikowany i aktualizowany, w miarę zmieniających się warunków i okoliczności (np. czynników ryzyka, otrzymywanych wyników z audytów itp.), co umożliwi efektywne wykorzystanie zasobów audytu wewnętrznego.

Rolę planu strategicznego może pełnić zestawienie wyodrębnionych obszarów działalności jednostek, które powinny zostać objęte audytem w kolejnych latach, stanowiące część planu audytu wewnętrznego.

1.1. Analiza ryzyka na etapie planowania rocznego

W ramach analizy ryzyka na etapie rocznego planowania audytór wewnętrzny identyfikuje działalność jednostek narażoną na różne rodzaje ryzyka. W analizie ryzyka uwzględnia się sposób zarządzania ryzykiem w jednostce. Ponadto, w przypadku funkcjonowania w jednostce różnych systemów zarządzania, audytór wewnętrzny bierze pod uwagę wartość dodaną wynikającą ze zintegrowanego podejścia do zarządzania wykorzystując informacje z nich wynikające. Audytór wewnętrzny może zwrócić się do kierowników komórek organizacyjnych Urzędu i kierowników jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino (np. w formie kwestionariuszy samooceny). Znacząca jest również wiedza i

samodzielny, niezależny osąd audytora wewnętrznego na temat zagrożeń i szans stojących przed jednostkami. Analiza ryzyka stanowi ocenę podatności procesów lub obszarów na określone czynniki ryzyka.

Audytór wewnętrzny powinien na bieżąco śledzić wszelkie zmiany w zakresie organizacji i działania jednostki, a także poddawać analizie informacje, pochodzące ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych, dotyczące jej funkcjonowania. Istotne są również informacje z realizacji kontroli zarządczej oraz monitoringu działalności (jeśli istnieją i funkcjonują).

Najczęściej spotykanymi przyczynami występowania ryzyka są:

- słabości kontroli ustanowionych w procesach lub ich brak;
- nieprawidłowe ewidencjonowanie danych księgowych;
- możliwość ujawnienia informacji prawnie chronionych;
- niedostatecznie wysoki poziom świadomości pracowników jednostki odnośnie funkcji występowania kontroli w procesach w niej zachodzących;
- znaczne prawdopodobieństwo podejmowania błędnych decyzji, spowodowanych wykorzystaniem niepełnych, błędnych, niezetelnych, nieterminowych informacji;
- nieefektywne wykorzystanie posiadanych środków;
- nabywanie środków niezgodnie z przepisami prawa i in.

1.2. Podstawowe zagadnienia związane z analizą ryzyka

Pojęcie	Opis
Ryzyko	Jest to prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania, którego skutkiem może być szkoda w majątku lub wizerunku jednostki lub które może przeszkodzić w osiągnięciu wyznaczonych celów.
Czynniki ryzyka	Czynniki sprzyjające wystąpieniu ryzyka. Czynnikom tym należy przyporządkować określone wagi.
Ocena ryzyka	Identyfikacja i ocena ryzyk i ich potencjalnych skutków.
Analiza ryzyka	Metoda oceny podatności systemu lub grupy systemów na czynniki ryzyka.
Waga ryzyka (istotność)	Wpływ danego czynnika ryzyka na badany system wyrażony poprzez przypisanie temu czynnikowi relatywnej wagi. Wyrażenie względnego znaczenia danego zjawiska w kontekście jednostki

Pojęcie	Opis
	jako całości. Jest sprawą profesjonalnego osądu i obejmuje rozważenie wywieranego na organizację jako całość wpływu błędów, zaniedbań, nieprawidłowości lub niedozwolonych czynów, czy działań, które mogą mieć miejsce jako rezultat słabości kontroli w ramach audytowanego obszaru. Podczas oceny wagi audytor przeprowadzający audyt powinien rozważyć, całkowity poziom błędów możliwy do zaakceptowania przez kierownictwo i audytora wewnętrznego oraz zdolność do kumulowania się małych błędów i słabości (tworzenia, tzw. efektu kumulatywnego), będących przez to znacznymi.
Ryzyko audytu (RA)	Ryzyko sformułowania błędnej opinii przez audytora wewnętrznego wyraża się wzorem: $RA = RW \times RK \times RD$
Ryzyko kontroli (RK)	Ryzyko wystąpienia sytuacji, w której istniejący system kontroli wewnętrznej nie zapobiegnie lub nie wykryje błędu o znaczącej wadze.
Ryzyko wrodzone (Wewnętrzne) - (RW)	Ryzyko wystąpienia błędu o znaczącej wadze przy założeniu, że system kontroli wewnętrznej nie funkcjonuje. Jest to podatność na wystąpienie istotnego błędu, który sam lub w połączeniu z innymi błędami będzie miał istotny wpływ na analizowany obszar, przy braku odpowiednich kontroli wewnętrznych.
Ryzyko detekcji (RD) - (niewykrycia)	Ryzyko, że przeprowadzone przez audytora wewnętrznego testy, analityczne procedury nie wykryją błędów, które same lub w połączeniu z innymi błędami będą miały istotny wpływ na analizowany obszar.

1.3. Metodologia analizy ryzyka oraz identyfikacji czynników ryzyka i obszarów działalności jednostki

Audytor wewnętrzny posiada swobodę wyboru w zakresie metody analizy ryzyka.

W celu sformułowania zadań audytowych, będących przedmiotem badań audytu w kolejnym roku może on zastosować:

a) *metodę matematyczną*

Metoda ta bazuje na macyry, uwzględniającej ocenę wyodrębnionych obszarów ryzyka, pod kątem natężenia występowania zagrożeń (kryteriów ryzyka). Dla każdego obszaru ryzyka przypisuje się wagi w ramach określonego kryterium oceny ryzyka (np. istotność, materialność). Suma wag, przypisana poszczególnym kryteriom oceny ryzyka, powinna wynosić 1. Wagi ustala każdorazowo audytor wewnętrzny na podstawie profesjonalnego osądu.

Przykładowe kryteria oceny ryzyka przedstawia poniższa tabela:

KRYTERIA OCENY RYZYKA					
Oceny	Istotność 0,2	Wrażliwość 0,15	Kontrola wewnętrzna 0,25	Stabilność/podatność na zmiany 0,25	Stopień skomplikowa- nia 0,15
1	Brak skutków finansowych i/lub efektywność nie odgrywa roli	Mała	Silna	Bardzo stabilny	Niski
2	Umiarkowane skutki finansowe i/lub poziom efektywności	Umiarkowana	Racjonalna	Stabilny	Umiarkowany
3	Znaczące skutki finansowe i/lub efektywność odgrywa znaczną rolę	Wrażliwa	Umiarkowana	Znaczące zmiany	Wysoki
4	Duże skutki finansowe i/lub	Bardzo wrażliwa	Słaba	Nowo wdrażany system i/lub nowe	Bardzo Wysoki

Oceny	KRYTERIA OCENY RYZYKA				
	Istotność 0,2	Wrażliwość 0,15	Kontrola wewnętrzna 0,25	Stabilność/podatność na zmiany 0,25	Stopień skomplikowa- nia 0,15
	kluczowa rola efektywności			regulacje prawne	
	Czynniki wpływające na ocenę: - wielkość przepływów finansowych, - ilość dokonywanych operacji, - ryzyko wystąpienia szkody, - poziom efektywności działania.	Czynniki wpływające na ocenę: - niejawność danych, - jakość wzajemnych relacji między komórkami organizacyjnymi w ramach funkcjonowania poszczególnych systemów, - podatność na naciski korupcyjne.	Czynniki wpływające na ocenę: - podział obowiązków, - jakość kadr, systemów, - rotacja kadr, - istnienie regulacji, procedur.	Czynniki wpływające na ocenę: - ilość zmian prawnych i organizacyjnych zachodzących i planowanych w systemie oraz ich zakres i terminy.	Czynniki wpływające na ocenę: - złożoność wymagań, regulacji, - złożoność procedur,

Następnie danemu kryterium przypisuje się punktację od 1 do 4 (oddzielnie dla każdego kryterium). Kolejną czynnością jest sumowanie iloczynów wag i punktów przyznanych poszczególnym obszarom ryzyka.

Kolejnym krokiem jest określenie priorytetu kierownictwa, poprzez przyporządkowanie not poszczególnym obszarom obciążonym (wg nich) największym ryzykiem (np. 0,2 – wysoki priorytet, 0,1 – średni priorytet, 0 – niski priorytet). Wagę not przypisywanych przez kierownictwo formułuje każdorazowo audytor wewnętrzny.

Obszary ryzyka podlegają również ocenie z uwagi na czas, który upłynął od przeprowadzenia ostatniego audytu w danym obszarze.

Uzyskane wyniki wyraża się w postaci procentowej, sprowadzając do wspólnego mianownika, poprzez podzielenie wartości uzyskanej dla poszczególnego obszaru ryzyka przez maksymalną wartość, którą może uzyskać obszar. Stanowi to ostateczną ocenę danego obszaru ryzyka.

b) metodę ekspercką

Metoda ta bazuje na analizie obszarów ryzyka dokonywanej przez grupę ekspertów, w skład której mogą wejść audytor wewnętrzny oraz osoby z kierownictwa. Każdy z członków grupy przypisuje, zidentyfikowanym wcześniej przez audytora wewnętrznego obszarom ryzyka, punkty, tworząc tym samym swoją listę rankingową. Liczba punktów uzależniona jest od ilości wyodrębnionych obszarów ryzyka. Obszar obciążony największym ryzykiem otrzymuje najwyższą liczbę punktów, kolejny o jeden mniej itd. Ostatni obszar na sporządzonej liście otrzymuje 1 punkt.

Punkty przyznane przez poszczególnych członków grupy ekspertów są sumowane (tworzą ranking obszarów). Następnie dokonuje się hierarchizacji rankingu w kolejności od tego obszaru, który otrzymał najwięcej punktów. W celu przedstawienia uzyskanych wyników w postaci procentowej audytor wewnętrzny dzieli liczbę punktów uzyskaną przez dany obszar przez największą ilość punktów zdobytą przez obszar z miejsca pierwszego w rankingu (po hierarchizacji), a następnie mnoży przez 100 %.

Ryzyko przyporządkowane pierwszemu na liście obszarowi będzie wynosiło 100 %, następnego odpowiednio mniej.

c) metoda mieszana

W jej skład wchodzi następujące etapy:

- **zidentyfikowanie czynników ryzyka** – na podstawie wiedzy audytora wewnętrznego oraz informacji uzyskanych od uczestników procesu (*czynniki mogą podlegać grupowaniu*);
- **przypisanie wag** – zidentyfikowanym, w ramach procesu czynnikom ryzyka audytor wewnętrzny przypisuje wagę. Suma wag musi wynosić 100%. Czynniki ryzyka należy przypisać przynajmniej 10%. Przypisanie wag musi odzwierciedlać ważność i znaczenie danego czynnika ryzyka, z uwzględnieniem opinii kierownictwa jednostki i komórki audytowanej i poziomu akceptowalności ryzyka;
- **ocena ryzyka** – czyli wartości natężenia danego czynnika ryzyka w procesie, przyjmując skalę czterostopniową, gdzie 1 oznacza niski, 2 – średni, 3 – wysoki, 4 – bardzo wysoki;

- **obliczenie ryzyka ważonego** – czyli pomnożenie dla każdego czynnika wyniku oceny ryzyka przez przypisaną wagę. Przedstawienie wyników w formie tabelarycznej:

Nazwa procesu:				
I.p.	Czynnik ryzyka	Waga	Ocena ryzyka	Ryzyko ważne
1.		a	b	$a \times b = c$
		%		
2.		%		
3.		%		
				Suma:

- **obliczenie średniego poziomu ryzyka ważonego dla każdego procesu w danym obszarze** – zsumowanie w ramach procesu wyliczonych wartości ryzyka ważonego i podzielenie przez ilość ocenianych czynników, z dokładnością do drugiego miejsca po przecinku. Przedstawienie wyników w formie tabelarycznej:

Nazwa obszaru:				
I.p.	Nazwa procesu	Suma ryzyk ważonych	Ilość czynników ryzyka	Ryzyko ważne dla procesu
1.		d	e	$d/e = f$
2.				
3.				
				Suma:

- powtórzenie powyższych czynności w odniesieniu do wszystkich zidentyfikowanych obszarów;
- przyporządkowanie procesów do poszczególnych obszarów;
- **wyliczenie ryzyka ważonego dla obszaru** – czyli zsumowanie ryzyk ważonych wyliczonych dla procesów w danym obszarze i podzielenie sumy przez ilość procesów;

l.p.	Nazwa obszaru	Suma ryzyk ważonych	Ilość procesów w obszarze	Ryzyko ważne dla obszaru
1.		f	g	f/g
2.				

- uporządkowanie obszarów malejąco, wg wartości ryzyka ważonego.

Wstępne zapoznanie się z działalnością jednostek, polegające na pozyskaniu informacji od pracowników, analizie zachodzących zmian oraz aktualizacji informacji w tym zakresie, pozwala audytorowi wewnętrznemu na zapoznanie się z podziałem i zakresem działalności jednostki oraz zidentyfikowanie czynników, które mogą przyczynić się do powstawania zakłóceń i nieprawidłowości.

Przeprowadzając analizę ryzyka audytor wewnętrzny uwzględnia zakres odpowiedzialności kierownika jednostki za funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz bierze pod uwagę w szczególności:

- 1) częstość dokonywania zmian w przepisach prawnych zewnętrznie i wewnątrznie obowiązujących;
- 2) wielkość prowadzonych inwestycji;
- 3) cele i zadania jednostek;
- 4) wewnętrzne i zewnętrzne czynniki ryzyka mające wpływ na realizację celów i zadań jednostek;
- 5) uwagi kierownika oraz pracowników jednostki;
- 6) adekwatność, efektywność i skuteczność systemu kontroli zarządczej;
- 7) system kontroli zarządczej w jednostkach;
- 8) wyniki przeprowadzonych kontroli (zewnętrznych i wewnętrznych) i audytów, a także upływ czasu od poprzednich kontroli i audytów;
- 9) wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

W wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka audytor wewnętrzny sporządza listę zidentyfikowanych obszarów ryzyka, uwzględniając ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka, z podaniem wyników analizy ryzyka.

2. Przeprowadzanie audytu wewnętrznego

Przeprowadzenie zadania audytowego można podzielić na następujące etapy:

1. wstępny przegląd – dokonywany w celu zapoznania się z ogólną organizacją, działaniem i mechanizmami kontroli występującymi w badanym obszarze;
2. przygotowanie programu zadania audytowego;
3. czynności audytowe, w tym m.in.:
 - narada otwierająca;
 - wstępna ocena systemu kontroli;
 - testowanie;
 - stwierdzenie stanu istniejącego;
 - narada zamykająca.
4. sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego;
5. monitorowanie wdrożenia zaleceń;
6. czynności sprawdzające.

2.1. Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego

Do przeprowadzania audytu wewnętrznego w Gminie Gryfino uprawnia imienne upoważnienie podpisane przez Burmistrza po okazaniu dowodu tożsamości. Wzór upoważnienia stanowi załącznik nr 4 do niniejszej *Księgi Procedur*. Upoważnienie wystawiane jest na cały rok do realizacji zadań przewidzianych w rocznym planie audytu wewnętrznego. Do zadań audytowych nieuwjętych w planie rocznym Burmistrz każdorazowo wystawia i podpisuje osobne upoważnienie. Możliwe jest wystawienie upoważnienia dotyczącego realizacji poszczególnego zadania audytowego. Odrębne upoważnienie wystawia się w celu przeprowadzenia audytu poza planem rocznym.

2.2. Zakres zadań zapewniających

Audytor wewnętrzny powinien ustalić kryteria oceny stanu faktycznego, które są niezbędne do dokonania pomiaru lub oceny badanego obszaru/procesu. Kryteria oceny są zatem punktami odniesienia, według których audytor wewnętrzny może ocenić w badanym obszarze/procesie m.in.: zgodność podjętych działań, adekwatność systemów kontroli zarządczej, a także gospodarność, wydajność lub efektywność konkretnych działań jednostki/komórki organizacyjnej.

Ustalenie kryteriów oceny jest szczególnie istotne dla właściwego zdefiniowania celu zadania, zakresu przedmiotowego i podmiotowego oraz narzędzi i technik przeprowadzenia zadania, a także rodzaju dowodów które powinny zostać zgromadzone w trakcie przeprowadzania przez audytora czynności.

Źródłami kryteriów oceny mogą być m.in.:

- 1) przepisy prawa i regulacje wewnętrzne;
- 2) standardy, normy oraz inne wskazówki o charakterze standardów opracowane przez uznane profesjonalne organizacje, organy, instytucje;
- 3) plany działalności i sprawozdania z planów działalności;
- 4) wytyczne kierownictwa jednostki;
- 5) dobre praktyki;
- 6) wyniki kontroli i audytu wewnętrznego.

Obiektywne i rzetelne ustalenie stanu faktycznego oraz dokonanie jego właściwej oceny ma zasadnicze znaczenie dla wyników audytu wewnętrznego.

Badania audytowe dokonywane są w szczególności w odniesieniu do następujących aspektów:

- 1) legalność obejmuje w szczególności badanie:
 - a) zgodności funkcjonowania jednostki w zakresie audytowanej działalności z obowiązującymi przepisami prawa;
 - b) prawidłowości stanowienia przepisów wewnętrznych obowiązujących w jednostce w ramach wykonywania zadań;
 - c) zgodności audytowanej działalności z aktami administracyjnymi, orzeczeniami sądowymi, umowami cywilnoprawnymi oraz innymi obowiązującymi aktami i normami;
 - d) zaniechania działania mimo prawnie określonego obowiązku;
- 2) gospodarność obejmuje w szczególności badanie:
 - a) zapewnienia oszczędnego i efektywnego wykorzystania środków;
 - b) uzyskania właściwej relacji nakładów do efektów, czyli czy taki sam wynik działalności jednostki można było osiągnąć mniejszym nakładem środków, lub czy przy zastosowaniu takich samych środków można było osiągnąć lepszy wynik;
 - c) wykorzystania możliwości zapobiegania lub ograniczenia wysokości szkód powstałych w działalności jednostki;
- 3) celowość obejmuje w szczególności badanie:
 - a) zapewnienia zgodności działania jednostki z jej celami statutowymi;

- b) zapewnienia optymalizacji zastosowanych metod i środków, ich adekwatności dla osiągnięcia założonych celów;
 - c) zakresu przyjętych przez kierownictwo kryteriów oceny realizacji celów i zadań;
- 4) rzetelność obejmuje w szczególności badanie:
- a) wypełniania obowiązków przez pracowników z należytą starannością, sumiennie i terminowo;
 - b) należytego wypełniania zadań jednostki, w szczególności określonych dla poszczególnych komórek organizacyjnych i osób;
 - c) dokumentowania określonych działań lub stanów faktycznych zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i w wymaganych terminach, z uwzględnieniem wszystkich faktów i okoliczności;
- 5) przejrzystość obejmuje w szczególności badanie:
- a) klasyfikowania dochodów i wydatków publicznych;
 - b) stosowania obowiązujących zasad rachunkowości;
 - c) prowadzenia sprawozdawczości;
- 6) jawność obejmuje w szczególności badanie:
- a) udostępniania sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostki;
 - b) udostępniania innych informacji dotyczących funkcjonowania jednostki i podejmowanych decyzji;

Wyniki dokonanej oceny stanu faktycznego mogą wskazywać na określone słabości kontroli zarządczej lub możliwość/potrzebę wprowadzenia usprawnień.

Audyt wewnętrzny powinien przeanalizować przyczyny oraz określić skutki lub ryzyka wynikające ze wskazanych słabości kontroli zarządczej, a także przedstawić zalecenia w celu ich wyeliminowania lub wprowadzenia usprawnień w obszarze:

- 1) skutecznego i efektywnego zarządzania zasobami i działaniami operacyjnymi oraz systemami informatycznymi;
- 2) wiarygodności i rzetelności informacji gospodarczych i finansowych;
- 3) zgodności z obowiązującymi przepisami prawa oraz z umowami;
- 4) promowanie właściwych zasad etyki i wartości działania wewnątrz organizacji.

2.3. Wstępny przegląd

Przegląd wstępny jest techniką stosowaną przez audytora wewnętrznego jeszcze przed sporządzeniem programu zadania audytowego. Przed rozpoczęciem zadania

audytowego, audytor wewnętrzny przeprowadzający zadania audytowe, informuje kierowników komórek audytowanych objętych zadaniem o planowanym przeprowadzeniu zadania zapewniającego.

Przeгляд wstępny sprowadza się do zebrania informacji z zakresu działalności poddawanej badaniu. Na tym etapie nie dokonuje ich szczegółowej analizy. Przeгляд wstępny pozwala przede wszystkim na:

- zapoznanie się i zrozumienie badanej działalności;
- pozyskanie jak największej ilości informacji ułatwiających realizację zadania audytowego;
- identyfikację zaprojektowanych mechanizmów kontrolnych zastosowanych w danym procesie (procesach) oraz wstępną analizę ich funkcjonowania;
- identyfikację problemów, na które należy zwrócić szczególną uwagę w czasie wykonywania zadania audytowego;
- weryfikację konieczności przeprowadzania badania (zadania audytowego) w ramach danego obszaru;
- uzgodnienia z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, a w przypadku braku uzgodnienia kryteriów z audytowanym uzgadnia je z kierownikiem jednostki.

Do głównych celów takiego przeglądu należą:

- 1) zrozumienie badanej działalności;
- 2) identyfikacja źródeł dowodowych;
- 3) potwierdzenie zrozumienia procesu;
- 4) uzupełnienie i analiza przepisów prawa i wewnętrznych regulacji istotnych dla procesu w powiązaniu z analizą wyników kontroli;
- 5) jeśli wykorzystywane są systemy IT, upewnienie się, czy audytor dysponuje właściwą dokumentacją opisującą te systemy;
- 6) zidentyfikowanie i zrozumienie istniejących kontroli;
- 7) wstępna ocena systemu kontroli;
- 8) ustalenie populacji na której będą przeprowadzane badania, w tym określenie rodzaju elementów składających się na populację, w zależności od celów audytu;
- 9) poznanie, z jakich elementów składa się populacja i jakie są ich cechy;
- 10) ustalenie czy można określić liczebność populacji i jak ona się kształtuje;
- 11) ustalenie, jaki jest dostęp do elementów składających się na populację, tj. czy istnieją

rejestry opisujące cechy elementów składających się na populację, jakie jest ich rozmieszczenie itp.;

- 12) sprawdzenie, czy populacja jest jednorodna, to znaczy ustalenie, czy populacja składa się z elementów tego samego rodzaju, podobnych w szerokim zakresie (na przykład co do wartości poszczególnych elementów), przetwarzanych przez podobne lub wspólne systemy (a zatem narażonych na podobne ryzyko);
- 13) uzyskanie innych informacji ułatwiających przeprowadzenie audytu.

Wstępny przegląd jest istotnym elementem badania, ponieważ uzyskane dzięki niemu informacje stanowią podstawę do przeprowadzenia analizy ryzyka na poziomie zadania audytowego.

Zebrane na tym etapie informacje stanowią dla audytora wewnętrznego podstawę do opisu procesu, który ma być poddany badaniu w trakcie zadania audytowego.

Wstępny przegląd dokonywany przez audytora powinien być realizowany w następujący sposób:

- 1) przegląd i analiza dokumentów związanych z tematyką audytu, będących w posiadaniu komórek audytowanych;
- 2) zapoznanie się z funkcjonowaniem, działalnością i celami komórek organizacyjnych objętych zadaniem audytowym;
- 3) dokonanie przeglądu systemu kontroli zarządczej;
- 4) rozmowy z pracownikami komórek organizacyjnych objętych audytem;
- 5) uzyskanie niezbędnych informacji dotyczących tematyki audytu oraz dokumentacją w powyższym zakresie;
- 6) wstępną ocenę systemu zarządzania i kontroli wewnętrznej oraz celów i zakresu zadania audytowego na bazie zgromadzonych materiałów.

Do oceny ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych niezbędne są odpowiednie kryteria. Audytor wewnętrzny powinien ustalić, w jakim stopniu przyjęte przez kierownictwo kryteria oceny realizacji celów i zadań są prawidłowe. Oceniając kryteria przyjęte przez kierownictwo, audytor powinien sięgnąć także do sprawdzonych rozwiązań i dobrych praktyk. Pozytywna ocena kryteriów przyjętych przez kierownictwo jednostki pozwala na wykorzystanie ich na potrzeby zadania, jednakże negatywna ocena kryteriów skutkuje podjęciem procesu uzgodnieniowego z kierownictwem jednostki i/lub kierownictwem jednostki audytowanej, mającego na celu wypracowanie właściwych kryteriów oceny. Audytor wewnętrzny powinien przeprowadzić wstępną ocenę istotnych

ryzyk w obszarze objętym zadaniem zapewniającym. **Mapa ryzyka** umożliwi dokonanie analizy różnych rodzajów ryzyka.

Schemat przeprowadzenia wstępnego przeglądu:

Lp.	Czynność	Osoba odpowiedzialna	Termin	Produkt	Miejsce docelowe
1	2	3	4	5	6
1	Analiza akt stałych audytu	Audytory przeprowadzający zadanie	Przed rozpoczęciem czynności audytowych	Kopie istotnych dokumentów	Akta bieżące
2	Analiza przepisów prawa oraz wewnętrznych regulacji pod kątem kryteriów oceny oraz ustalenie, czy i kiedy wystąpiły istotne zmiany prawne lub organizacyjne	Audytory przeprowadzający zadanie	Przed rozpoczęciem czynności audytowych	Zapisy w notatce z przeglądu wstępnego; wykaz aktów prawnych oraz innych dokumentów regulujących sferę dotyczącą zadania audytowego	Akta bieżące
3	Zrozumienie badanej działalności i potwierdzenie zrozumienia procesu	Audytory przeprowadzający zadanie	Przed rozpoczęciem czynności audytowych	Brak	Nie dotyczy
4	Analiza wyników wcześniejszych kontroli, audytów	Audytory przeprowadzający zadanie	Przed rozpoczęciem czynności audytowych	Notatka z przeglądu wstępnego	Akta bieżące
5	Zidentyfikowanie i zrozumienie istniejących kontroli	Audytory przeprowadzający zadanie	Przed rozpoczęciem czynności audytowych	Notatka z przeglądu wstępnego	Akta bieżące
6	Identyfikacja i ocena źródeł dowodowych	Audytory przeprowadzający zadanie	Przed rozpoczęciem zadania	Notatka z przeglądu wstępnego	Akta bieżące
7	Ustalenie dostępu do elementów składających się	Audytory przeprowadzający zadanie	Przed rozpoczęciem czynności	Notatka z przeglądu	Akta bieżące

Lp.	Czynność	Osoba odpowiedzialna	Termin	Produkt	Miejsce docelowe
1	2	3	4	5	6
	na populację	zadanie	audytowych	wstępnego	
8	Wstępna ocena ryzyka m.in. na podstawie wstępnej oceny systemu kontroli, należy uwzględnić czynniki mające wpływ na wystąpienie zjawiska oszustwa i nadużycia	Audytora przeprowadzający zadanie	Przed rozpoczęciem czynności audytowych	Wstępna analiza ryzyka	Akta bieżące
9	Przygotowanie notatki z przeglądu wstępnego, potwierdzenie celowości dalszych badań lub sporządzenie sprawozdania ze wstępnego przeglądu, z umotywowanym wnioskiem o odstąpienie od dalszych prac audytorskich	Audytora przeprowadzający zadanie	Przed rozpoczęciem czynności audytowych	Notatka z przeglądu wstępnego lub sprawozdanie z przeglądu wstępnego przeglądu	Akta bieżące

Notatka z przeglądu wstępnego powinna odzwierciedlać wszystkie istotne informacje na temat badanego obszaru. W wyniku analizy zebranych informacji oraz na podstawie analizy ryzyka audytor wewnętrzny może zmienić pogląd na badany obszar. W takiej sytuacji należy rozważyć zmianę zakresu i celu zadania, a nawet zmianę tematu zadania. Jeżeli audytor wewnętrzny nie posiada wiedzy, umiejętności lub innych kompetencji niezbędnych do wykonania całości lub części zadania, powinien pozyskać odpowiednią pomoc i wsparcie merytoryczne występując do kierownika jednostki z wnioskiem o powołanie rzeczoznawcy do udziału w zadaniu audytowym, według wzoru załącznika Nr 11 do niniejszej „Księgi procedur”.

Audytor wewnętrzny, w celu dokładniejszego zrozumienia i opisanie badanych procesów może sporządzać następujące dokumenty, należące do grupy akt bieżących danego zadania audytowego:

- a) ścieżkę audytu (załącznik nr 5 *Księgi Procedur*) – to narzędzie wspomagające zarządzanie; służy dokumentowaniu wszystkich procesów zachodzących w danej organizacji oraz opisaniu systemu kontroli. Każda komórka organizacyjna winna

posiadać ścieżkę audytu dla procesów, w których bierze udział. Jeśli dana komórka lub proces nie posiada opracowanej ścieżki audytu, audytor wewnętrzny opracowuje ją na potrzeby badania. Ścieżka audytu pokazuje, co dzieje się na każdym z etapów procesu, jakie komórki i osoby, na jakich stanowiskach, są odpowiedzialne za przeprowadzanie określonych czynności w ramach badanych procesów, systemy informatyczne wspierające realizację procesów, wskazuje rodzaj wytwarzanej dokumentacji, osobę sporządzającą, dokonującą kontroli, akceptacji i przekazania dalej ww. dokumentacji. Dokument ten pozwala na prześledzenie drogi podejmowania decyzji, załatwienia sprawy. Ścieżkę audytu można przedstawić w formie opisowej, tabelarycznej lub w postaci graficznej (diagramu)

- b) diagram (flowchart) – za pomocą odpowiednich symboli oraz łączących je linii przedstawia się dany proces oraz poszczególne etapy kontroli w tym procesie. Metoda ta pozwala łatwo zrozumieć dany proces, jednak informacje zawarte w schemacie mogą być niewystarczające ze względu na ograniczenia spowodowane zastosowaniem symboli (załącznik nr 6 *Księgi Procedur*).

2.4. Program zadania audytowego

Podstawowym dokumentem zawierającym wyniki przeprowadzonego przeglądu wstępnego jest program zadania audytowego. Program stanowi plan pracy audytora wewnętrznego, przewidziany do wykonania w toku przeprowadzania danego zadania audytowego.

Opracowując program zadania audytowego, audytor wewnętrzny uwzględnia w szczególności:

- wynik przeglądu wstępnego;
- uwagi kierownika jednostki i audytowanego;
- zasoby niezbędne do przeprowadzenia zadania audytowego, w tym ewentualną potrzebę powołania eksperta;
- cele i zadania jednostki, w obszarze działania jednostki objętym zadaniem zapewnającym;
- wyniki analizy ryzyka obszaru działania jednostki objętego zadaniem zapewnającym;

- system kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem w obszarze działania jednostki objętym zadaniem zapewniającym;
- możliwość wprowadzenia uprawnień w systemie kontroli zarządczej w obszarze działania jednostki objętym zadaniem zapewniającym;
- potrzebę powołania rzeczoznawcy do udziału w zadaniu audytowym;
- datę rozpoczęcia i przewidywany czas trwania zadania zapewniającego;
- założenia przekazane przez instytucję zlecającą, przypadku przeprowadzania audytu wewnętrznego zleconego.

Wykonując swoje czynności, w ramach przeprowadzanego zadania audytowego, audytor może wykorzystywać różnorodne techniki, m.in.:

- zapoznanie się z dokumentami;
- uzyskiwanie wyjaśnień i informacji od pracowników jednostki;
- obserwację wykonywanych zadań przez pracowników jednostki;
- przeprowadzanie oględzin;
- rekonstrukcję wydarzeń lub obliczeń;
- porównanie określonych zbiorów danych w celu wykrycia operacji nieprawidłowych lub wymagających wyjaśnienia;
- sprawdzenie rzetelności informacji przez porównanie jej z informacją pochodzącą z innego źródła;
- graficzną analizę procesów;
- rozpoznawcze badanie próbek polegające na pobieraniu próbek losowych oraz stosowaniu testów.

Opracowując program zadania zapewniającego, audytor wewnętrzny uwzględnia w szczególności:

- 1) temat zadania;
- 2) cel zadania;
- 3) podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania;
- 4) istotne ryzyka w obszarze działalności objętym zadaniem;
- 5) sposób zrealizowania zadania, w szczególności opis doboru próby do badania oraz narzędzia i techniki przeprowadzania zadania;
- 6) uzgodnione kryteria oceny mechanizmów kontrolnych;
- 7) data rozpoczęcia i zakończenia zadania.

W celach zadania odzwierciedla się wyniki wstępnej oceny ryzyk związanych z badaną działalnością. Ustalając cele zadania audytor wewnętrzny musi rozważyć prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw, niezgodności i innych zagrożeń.

Program zadania musi zawierać procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania informacji w toku realizacji zadania. Program musi być zatwierdzony przed jego zastosowaniem (rozpoczęciem czynności audytowych).

W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny może dokonać zmiany programu zadania audytowego. Zmiany programu winny być udokumentowane.

2.5. Narada otwierająca

Przed rozpoczęciem czynności audytowych audytor wewnętrzny przeprowadza spotkanie z kierownikami komórek audytowanych lub wyznaczonymi przez nich pracownikami – naradę otwierającą.

O terminie i tematyce narady otwierającej audytor wewnętrzny może powiadomić pisemnie kierowników komórek audytowanych (możliwe jest powiadomienie w innej formie np. e – mailem, telefonicznie). W trakcie narady otwierającej audytor przedstawia główne cele, zakres zadania oraz narzędzia i techniki przeprowadzania zadania zapewniającego, a także uzgadnia kryteria oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem.

Celem narady otwierającej jest również uzgodnienie sposobów współpracy podczas realizacji zadania audytowego oraz sposobów unikania zakłóceń w pracy komórek poddawanych audytowi wewnętrznemu. Obecny na spotkaniu kierownik komórki audytowanej (lub pracownik) przedstawia informacje dotyczące jej funkcjonowania.

Z przeprowadzonej narady, audytor wewnętrzny sporządza protokół, zawierający m.in. informacje o celu, przebiegu oraz wyniku narady. Treść protokołu jest przedstawiana do podpisu uczestnikom narady oraz włączana do akt bieżących danego zadania audytowego.

W przypadku, gdy kierownik komórki audytowanej, bądź osoba przez niego wyznaczona, odmówi złożenia podpisu pod treścią protokołu, powinna niezwłocznie uzasadnić przyczyny odmowy na piśmie. Audytor wewnętrzny odnotowuje równocześnie powyższą odmowę w protokole. Odmowa podpisania protokołu z narady otwierającej nie wstrzymuje dalszych prac audytu wewnętrznego.

W przypadku braku uzgodnienia kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem z kierownikiem komórki audytowanej audytor wewnętrzny uzgadnia je z kierownikiem jednostki.

2.6. Ocena kontroli zarządczej

Audytor wewnętrzny bada system kontroli na różnych etapach planowania i wykonywania zadania audytowego, poprzez co dostarcza racjonalnego zapewnienia, że zaprojektowane systemy pozwalają na osiągnięcie zamierzonych celów.

Swoje badania audytor musi poprzeć odpowiednimi dowodami i dokumentami, stanowiącymi np. wyniki testów, badań, obserwacji.

Podczas badania systemu kontroli audytor bierze pod uwagę wyniki z kontroli przeprowadzanych przez komórkę kontroli wewnętrznej oraz spostrzeżenia dotyczące procesów zachodzących w weryfikowanych komórkach, jak również wyniki z przeprowadzonych kontroli zewnętrznych. Audytor wewnętrzny dokonuje sprawdzenia istnienia i adekwatności przyjętych przez kierownictwo kryteriów, oceniających realizację celów i zadań. Jeśli kryteria te są odpowiednie audytor wewnętrzny wykorzystuje je w swoich ocenach. Jeśli nie są one odpowiednio sformułowane, audytor wewnętrzny, powinien współpracować z kierownictwem w celu wypracowania odpowiednich kryteriów oceny.

Głównymi celami dokonywanej przez audytora wewnętrznego oceny kontroli zarządczej jest upewnienie się, że m.in.:

- a) zaprojektowane i istniejące narzędzia kontroli są odpowiednie, by chronić posiadane aktywa przed stratami (np. występowanie nieprawidłowości, ryzyko korupcji);
- b) ustanowione kontrole działają skutecznie, zapewniając tym samym:
 - ochronę zasobów;
 - ochronę informacji;
 - efektywność i racjonalność posiadanych i wykorzystywanych zasobów;
 - oszczędność i wydajność w wydatkowaniu środków pieniężnych;
 - zgodność działania z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
 - skuteczność i efektywność działania;
 - wiarygodność sprawozdań;
 - osiągnięcie (realizację) celów i zadań postawionych przed jednostką oraz celów wyznaczonych przez kierownictwo;

- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania;
 - efektywność i skuteczność przepływu informacji;
 - zarządzanie ryzykiem;
- c) przestrzegane są określone procedury i przepisy prawne oraz dokonywana jest okresowa ich aktualizacja i in.

W celu wydania pozytywnej oceny systemu kontroli zarządczej audytor wewnętrzny musi się upewnić, że:

- 1) istnieje właściwe środowisko kontroli;
- 2) istniejące narzędzia kontroli są odpowiednie, by bronić jednostkę przed wpływem różnego rodzaju ryzyka (zidentyfikowanego), a zwłaszcza chronią aktywa przed stratami wszelkiego typu, włączając straty wynikające z oszustw, nieprawidłowości i korupcji;
- 3) mechanizmy kontroli działają skutecznie, czyli:
 - a) chronią informacje;
 - b) gwarantują wymagania ustawowe;
 - c) chronią majątek;
 - d) zapewniają racjonalne wykorzystanie zasobów;
 - e) zapewniają realizację celów wyznaczonych przez kierownictwo;
 - f) zapewniają, że środki pieniężne są używane oszczędnie i efektywnie;
- 4) ustalona polityka, procedury i przepisy prawne są przestrzegane i aktualizowane oraz są efektywne, ekonomiczne i optymalne;
- 5) istnieje właściwy proces zarządzania ryzykiem;
- 6) informacje kierownictwa są kompletne, dokładne i wiarygodne.

W ocenie mechanizmów kontroli zarządczej audytor powinien brać pod uwagę następujące czynniki:

- 1) typy błędów i nieprawidłowości, które mogą występować lub wystąpiły;
- 2) procedury kontroli służące zapobieganiu i wykrywaniu takich błędów oraz nieprawidłowości;
- 3) czy zostały przyjęte stosowne procedury i czy są zadowalająco przestrzegane;
- 4) słabe strony, które mogłyby umożliwić wymykanie się błędów i nieprawidłowości istniejącym mechanizmom kontroli;
- 5) wpływ tych słabych stron na charakter, rozłożenie w czasie i stopień nasilenia.

Audytor wewnętrzny powinien oszacować zidentyfikowane ryzyko, występujące w badanym obszarze. Oszacowane ryzyko może być przedstawione w formie opisowej, tabelarycznej, graficznej lub w postaci mapy ryzyka.

Mapa ryzyka to zestawione w formie tabeli ryzyka, jakie audytor wewnętrzny zidentyfikował w trakcie wykonywania zadania audytowego. Sporządzana jest w celu uświadomienia kierownikowi audytowanej komórki jakie mogą być konsekwencje, jeśli zalecenia audytu nie zostaną zrealizowane.

Zidentyfikowane ryzyka mogą być klasyfikowane według skali:

- 1) ryzyko **wysokie** – oznacza słabe punkty, które nie mają istotnych implikacji dla funkcjonowania systemu, jednakże znaczne jest prawdopodobieństwo jego wystąpienia i skutków, dlatego musi zostać bezwzględnie usprawnione, by obniżyć ryzyko do akceptowalnego poziomu;
- 2) ryzyko **średnie** – zagrożenia, których prawdopodobieństwo i skutki ich wystąpienia kształtują się na poziomie średnim, wymagają ograniczenia i wprowadzenia konkretnych usprawnień,
- 3) ryzyko **niskie** – oznacza drobne uchybienia lub błędy formalne, sytuacje lub czynności, które wymagają nieznacznego wprowadzenia usprawnień.

Oszacowanie ryzyka umożliwia ujawnienie słabych stron w badanym obszarze i umożliwia nadanie priorytetu do wprowadzania usprawnień oraz eliminacji uchybień, a tym samym przysparza audytowanej komórce wartości dodanej.

Zapewnienie właściwego profesjonalnego poziomu wykonania zadania audytowego następuje poprzez wykonywanie powierzonych zadań w sposób:

- 1) niezależny, z zachowaniem obiektywizmu;
- 2) bezstronny i wolny od uprzedzeń unikając jakiegokolwiek konfliktu interesów, biegły, tj. w oparciu o posiadaną wiedzę, umiejętności oraz niezbędne kwalifikacje w zakresie:
 - a) oszacowania ryzyka oszustwa oraz sposobu zarządzania tym ryzykiem w organizacji, ale nie posiadania wiedzy specjalistycznej, wymaganej od osób właściwych do wykrywania i prowadzenia dochodzeń w sprawie oszustw;
 - b) podstawowych ryzyk oraz kontroli technologii informatycznych, jak również dostępnych technik audytu, opartych na technologiach informatycznych (w przypadku audytorów, których szczególnym obowiązkiem jest audyt informatyczny);

1

- 3) z należytą starannością zawodową, cechującą odpowiednio rozważnego i kompetentnego audytora wewnętrznego, uwzględniając:
- a) zakres pracy niezbędny do osiągnięcia celów wyznaczonych dla danego zadania;
 - b) złożoność, istotność oraz znaczenie spraw, do których stosowane są procedury badania;
 - c) adekwatność i skuteczność kontroli zarządczej, procesów zarządzania ryzykiem i kontroli;
 - d) prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw lub niezgodności z regulacjami;
 - e) koszt badania w zestawieniu z potencjalnymi korzyściami.

Audytor wewnętrzny musi zbierać, analizować, oceniać i dokumentować informacje wystarczające do osiągnięcia celów zadania.

W trakcie badania systemu kontroli zarządczej audytor może posługiwać się odpowiednimi narzędziami. Należą do nich m.in.

a) kwestionariusz kontroli wewnętrznej – dokument ten zawiera pytania, skierowane do kierownictwa i pracowników komórek audytowanych, odnoszące się do systemu kontroli zarządczej. Pytania mogą być zawierane w formie pytań zamkniętych (polegają na udzielaniu odpowiedzi: tak lub nie) lub otwartych. Pytania otwarte stosowane są w celu uzyskania opisu procesu kontroli (lub jej elementu);

b) formularz analizy kontroli wewnętrznej – dokument ten może być pomocny przy weryfikowaniu stopnia zabezpieczenia badanej działalności (lub procesu, jego fragmentu), narażonej na wystąpienie ryzyka, przez zastosowanie odpowiednich narzędzi kontroli. Audytor identyfikuje i definiuje główne ryzyka, na które narażony jest dany proces. Osoba wypełniająca dokument, posiadająca odpowiednią wiedzę nt. stosowanych kontroli, wskazuje użyte narzędzie kontroli (załącznik nr 7 *Księgi Procedur*).

2.7. Testowanie w audycie wewnętrznym

W zależności od etapu przeprowadzanego audytu wewnętrznego audytor stosuje różne rodzaje testów. Podczas planowania za pomocą testów przeglądowych zapoznaje się z badanym procesem poprzez dokonanie analizy procedur, instrukcji, zakresami obowiązków i innymi dokumentami dotyczącymi tegoż procesu.

121

Podczas wykonywania czynności audytowych, audytor wewnętrzny stosuje testy zgodności i testy rzeczywiste.

Testy zgodności mają na celu pozyskanie dowodów na to, że badany system kontroli zarządczej działa zgodnie z rozumieniem audytora, tzn. czy funkcjonują zaprojektowane kontrole. Warunkiem stosowania tego rodzaju testów jest istnienie systemu kontroli, udokumentowanego przez audytora. Testy te przeprowadzane są dla systemów kontroli, na których audytor postanowił polegać. Służą do badania i oceny systemu kontroli. W efekcie tego badania audytor otrzymuje informację na temat istnienia i działania systemu kontroli w ramach danego procesu, bądź jego braku oraz postawy i świadomości kierownictwa w zakresie konieczności jego funkcjonowania. Należy wziąć pod uwagę możliwość wystąpienia i funkcjonowania systemu kontroli w postaci nieformalnych uzgodnień.

Działania audytora wewnętrznego skierowane są na identyfikację działań (sytuacji), które mogą prowadzić do osłabienia skuteczności dokonywanych kontroli, np.: błąd w stosowaniu kontroli, awaria systemu kontroli, której powodem jest wprowadzenie zmian lub niesztampowych procedur.

Jeśli przeprowadzone testy zgodności nie wykryją błędów, a ocena systemu kontroli, dokonana przez audytora wewnętrznego, jest stosunkowo wysoka, w dalszym badaniu można zastosować ograniczone testy rzeczywiste. Natomiast w przypadku braku systemu kontroli bądź istnienia systemu kontroli, który audytor ocenia jako słaby przeprowadza się rozszerzone testy rzeczywiste.

Testy rzeczywiste (zwane inaczej testami wiarygodności) polegają na weryfikacji informacji zawartych w badanej dokumentacji, pod względem kompletności, legalności, prawdziwości w odzwierciedlaniu stanu faktycznego.

Przeprowadzone testy powinny umożliwić sprawdzenie spełniania następujących kryteriów:

Kryterium	Istota i przykład testu rzeczywistego
Legalność i prawidłowość działań	Sprawdzenie, czy aktualnie wykonywane działania dostosowane są do stosownych podstaw prawnych. Np.: testy mogą sprawdzać, czy zapisy księgowe odpowiadają szczegółowym wymaganiom stawianym przez przepisy prawa

Kryterium	Istota i przykład testu rzeczywistego
Kompletność zapisów finansowych i innych	Sprawdzenie, czy system finansowy i inne systemy informacyjne rejestrują wszystkie odpowiednie szczegóły. Procedury analityczne mogą być użyte do łączenia tych testów – w szczególności wskaźniki i testy przewidywań.
Rzeczywistość operacji	Sprawdzenie, czy operacje rejestrowane w systemach finansowych i innych naprawdę miały miejsce. Np. test rzeczywisty może sprawdzać wykaz środków trwałych w celu weryfikacji czy były rzeczywiście dostarczone. Mogą być też zastosowane procedury analityczne – szczególnie analiza.
Pomiar działań	Sprawdzenie, czy sumy transakcji są skalkulowane na właściwych podstawach. Np. test rzeczywisty może weryfikować poprawność używanych kursów przy przeliczaniu płatności ze złotych na euro.
Ocena	Sprawdzenie, czy aktywa oraz inne pozycje zarejestrowane są we właściwych wartościach w zapisach finansowych oraz na właściwych kontach. Np. test rzeczywisty może weryfikować, czy sprzedaż lub nabycie aktywów zarejestrowane są we właściwych wartościach w systemie księgowym poprzez sprawdzenie oryginalnej faktury lub rachunku sprzedaży.
Istnienie	Sprawdzenie, czy aktywa i inne pozycje rzeczywiście istnieją. Np. test rzeczywisty może sprawdzać, czy aktywa (np. środki trwałe) zarejestrowane w zapisach finansowych istnieją. Te testy rzeczywiste wymagają fizycznej weryfikacji istnienia – policzenia lub obejrzenia podmiotu bądź przedmiotu badania.
Własność	Sprawdzenie, czy zapisane aktywa są rzeczywiście

Kryterium	Istota i przykład testu rzeczywistego
	w posiadaniu lub czy są właściwie. Np. test rzeczywisty może wymagać sprawdzenia posiadania ważnej dzierżawy lub faktu bycia prawnym właścicielem nieruchomości
Jakość wkładów i produktów	Sprawdzenie, czy wkłady i produkty są właściwej jakości. Np. jeśli chodzi o wkłady to możemy sprawdzić, czy cała kadra prowadząca szkolenie posiadała odpowiednie kwalifikacje. Co do produktów możemy sprawdzić czy szkoleni osiągnęli uznane kwalifikacje zawodowe.

Podczas dokonywania weryfikacji dokumentów komórki poddawanej audytowi, audytor posługuje się dwoma rodzajami testów rzeczywistych:

- *Testami gwarancji (vouching)* – polegającymi na weryfikacji dokumentów służbowych komórki audytowanej, w tym rejestrowanych kwot na podstawie badania dokumentów źródłowych. Celem testów jest uzyskanie dowodu, że dane zawarte w dokumentach odnoszą się do faktów, a zatwierdzone kwoty odnoszą się do prawidłowych transakcji, nie służą do określenia jego kompletności. Potwierdzenie prawidłowości sporządzenia lub zarejestrowania pewnych informacji/danych nie dostarcza dowodu, że wszystkie dane zostały wprowadzone i odpowiednio zapisane.
- *Testami góra - dół (tracing)* – polegającymi na przeprowadzeniu badania w odwrotnym kierunku niż w przypadku testu gwarancji. Celem jest stwierdzenie kompletności zjawiska. Polegają na zbadaniu historii transakcji w systemie, od zaksięgowania do zainicjowania. Wielkość zbadanej próbki transakcji jest określana w oparciu o oszacowanie ryzyka oraz metody statystyczne.

2.7.1. Techniki wykorzystywane w trakcie testów

Audytor wewnętrzny powinien stosować te techniki, które są potrzebne do realizacji konkretnego programu lub działalności stanowiącej przedmiot badania. Kierując się rzetelnością informacji audytor powinien dążyć do porównywania ich z informacjami

pochodzącymi z innych źródeł. Z dokonywanych czynności audytor sporządza dokumenty robocze audytu w formie np. notatek informacyjnych, kwestionariuszy wywiadów itp.

a) Rozmowa / wywiad

Rozmowa jest jedną z podstawowych technik badania. Należy pamiętać o stosowaniu podstawowych zasad przy przeprowadzaniu rozmowy:

- ustalenie celów rozmowy;
- zaplanowanie organizacyjne rozmowy;
- udokumentowanie jej istotnych wyników.

b) Analiza porównawcza

Analiza porównawcza polega na porównywaniu danych, czasami pochodzących z różnych źródeł, celem identyfikacji nietypowych sytuacji lub odchyleń od sytuacji pożądanej.

c) Procedury analityczne

Stanowią one dla audytora narzędzie oceny informacji zebranych w trakcie badania. Polegają na analizie relacji pomiędzy danymi finansowymi lub niefinansowymi z różnych okresów lub różnych jednostek, dokonywanej w celu stwierdzenia zgodności i przewidywanych tendencji lub znaczących odchyleń i niespodziewanych związków.

Do głównych rodzajów procedur analitycznych należą:

- 1) analiza trendu:
 - a) średnie ważone;
 - b) średnie postępujące;
 - c) metody graficzne;
 - d) porównania międzyokresowe;
 - e) statystyczna analiza szeregów czasowych;
 - f) analiza regresji.

Metody graficzne oraz porównania międzyokresowe są bardziej odpowiednie na etapie planistycznym oraz na etapie oceny końcowej kontroli.

- 2) analiza wskaźnikowa:
 - a) analiza wskaźników finansowych;
 - b) indeksacja o wspólnej podstawie .
- 3) analiza prognostyczna.

d) Rozpoznawcze badanie próbek

Metoda rozpoznawczego badania próbek posługuje się pobieraniem próbek losowych, jako narzędziem dostępnym do wykorzystania w połączeniu z wieloma innymi testami. Aby można było stosować to narzędzie, muszą być spełnione następujące kryteria:

- wykaz elementów populacji jest kompletny, aktualny i możliwy do zidentyfikowania;
- do przeprowadzenia wyboru obiektów stanowiących przedmiot testu na potrzeby audytu da się zastosować system liczb losowych;
- można ustalić poziom dopuszczalnego błędu.

Można wyróżnić następujące podstawowe metody doboru próby:

- losowanie statystyczne – wymaga spełnienia warunku, aby wszystkie jednostki populacji miały równą szansę wyboru do próby;
- losowanie intuicyjne – dokonanie wyboru odbywa się na podstawie zawodowej oceny audytora i może być uzasadnione przez np. wartość jednostek populacji, poziom ryzyka, poziom reprezentatywności;
- losowanie systematyczne – wymaga wyliczenia stałego przedziału losowania, tzw. interwału; interwał wyznacza się dzieląc populację przez liczebność próby; pierwszą jednostkę do próby wybieramy losowo z przedziału od 1 do wartości interwału; jeżeli interwał oznaczymy jako „i”, pierwszą jednostkę do próby jako „p”, a liczebność próby jako „n”, to wówczas do próby trafią jednostki o numerach: p, p+i, p+2i..., p+(n-1)i;
- losowanie „na chybił trafił” – stosuje się je wtedy, gdy trudno zastosować inne metody, np. kiedy jednostkom populacji nie można przyporządkować kolejnych numerów.

Szerzej o tej technice w punktach 2.7.3.1 oraz 2.7.3.2 niniejszej *Księgi Procedur*.

e) Obserwacja / oględziny

Wizytacja pomieszczeń komórki organizacyjnej, poddawanej badaniu, może stanowić cenne źródło informacji na temat przyczyn występujących nieprawidłowości; technika ta może także polegać na obserwowaniu wykonywania zadań przez pracowników komórki.

Wykorzystanie tej techniki może pozwolić na uzyskanie informacji o:

- a) kulturze organizacyjnej w audytowanej komórce;
- b) środowisku kontroli;
- c) przestrzeganiu procedur;

- d) prawdziwości danych podawanych w trakcie wywiadów, rozmów, a udokumentowanych np. w kwestionariuszach;
- e) organizacji pracy;

co wpływa na sposób wykonywanej pracy, jej jakość i terminowość.

Oględziny przeprowadza się w sytuacji konieczności zweryfikowania samego istnienia bądź weryfikacji stanu zasobów. W przypadku stwierdzenia rozbieżności pomiędzy wykazywanym stanem zasobów a istniejącym w rzeczywistości, audytor wewnętrzny dąży do ich wyjaśnienia. Audytor wewnętrzny nie dokonuje inwentaryzacji stanu zasobów, lecz dobierając sobie próbę może sprawdzić istnienie i dokonać ponownego przeliczenia już zinwentaryzowanych przedmiotów.

f) Badanie dokumentów

Badanie dokumentów polega na:

- weryfikacji ich fizycznego istnienia;
- dokonywaniu oceny poprawności merytorycznej, formalnej i rachunkowej;
- weryfikacji terminowości;
- weryfikacji zgodności z wewnętrzną i zewnętrzną dokumentacją;
- weryfikacji zgodności ze stanem faktycznym.

Dokumenty są jednym z rodzajów dowodów o wysokiej wiarygodności.

Wiarygodność dokumentu zależy od wielu czynników, m.in.:

- rodzaju dokumentów, czy są oryginałami czy kopiami;
- terminowości sporządzania dokumentów (czy są sporządzone terminowo czy po upływie terminu);
- źródła pochodzenia (czy dokumenty generowane są wewnętrznie czy zewnętrznie);
- nasilenia kontroli wewnętrznej (czy kontrola wewnętrzna jest słaba czy silna).

W przypadku wątpliwości, co do wiarygodności dokumentu, audytor winien dążyć do ustalenia stanu faktycznego.

g) Rekonstrukcja zdarzeń lub obliczeń

Audytor wewnętrzny dokonuje oceny dokładności, zasadności i prawidłowości zastosowanych działań oraz wiarygodności obliczeń.

Pracownicy komórki audytowanej są zobowiązani do przedstawienia danych, będących podstawą dokonanych przez nich obliczeń (uzyskanych wyników) oraz opisanie zastosowanych procedur.

h) Powtórzenie czynności

Audytor może również podjąć decyzję o ponownym przeliczeniu lub wykonaniu procesu, zgodnie z procedurami stosowanymi przez komórkę audytowaną, a następnie porównaniu uzyskanych wyników z otrzymanymi wcześniej przez pracowników komórki.

i) Weryfikacja

Celem zastosowania tej techniki jest ustalenie czy badana operacja miała miejsce w rzeczywistości, została prawidłowo zaksięgowana i była ważna. Audytor ocenia kontrole, poprzez sprawdzenie czy funkcjonują zgodnie z projektem systemu kontroli ustalonym przez kierownictwo, w powiązaniu z odpowiednimi zdarzeniami (np. operacjami gospodarczymi).

Metody stosowane przy dokonywaniu weryfikacji:

- a) porównanie – z odpowiednimi faktami lub standardami;
- b) potwierdzenie (pozytywne lub negatywne);
- c) testy gwarancji (vouching) – zestawienie transakcji z wymaganą dokumentacją.

2.7.2. Techniki próbkowania

Audytor stosuje dobór próby w badaniu, gdy w toku wykonywania czynności audytowych nie ma on możliwości zbadania wszystkich (100 %) elementów wchodzących w skład badanej zbiorowości. Dokonuje założenia, że przy pewnym poziomie ufności (wyrażonym w % zaufaniu audytora wewnętrznego do zgodności wyniku próbkowania z rzeczywistym poziomem błędów w całej populacji) dobrana próbka posiada takie same właściwości i cechy jak badana populacja.

Próbkowanie jest stosowane w badaniu całości zbiorowości:

- a) ze względu na ograniczone zasoby ludzkie i czasowe; próbkowanie jest bardziej efektywną metodą badania, niż dokonywanie przeglądów całości populacji;
- b) ze względu na liczebność populacji;
- c) ze względu na poziom ryzyka wewnętrznego;

- d) ze względu na jakość i adekwatność dowodów zebranych przy zastosowaniu innych metod niż badania wyrywkowe.

2.7.3. Określenie próby

Podczas określania próby do badania audytor wewnętrzny może posłużyć się metodami statystycznymi lub niestatystycznymi.

Wielkość próby uzależniona jest od poziomu ryzyka audytu, które audytor jest skłonny zaakceptować. Szacując ryzyko audytu należy brać pod uwagę trzy składniki:

- a) ryzyko nieodłączne (wrodzone);
- b) ryzyko kontroli wewnętrznej;
- c) ryzyko przeoczenia.

Określając próbę do badania audytor uwzględnia:

- populację, z której ma być pobrana próba i jednostkę doboru próby – populacja musi być homogeniczna lub podzielona na grupy, warstwy;
- cel badania;
- dopuszczalny błąd;
- liczebność próby;
- oczekiwany błąd;
- pożądany poziom ufności – zastosowanie badań wyrywkowych nie daje 100 % pewności; im niższy będzie pożądany poziom ufności, tym mniejszą próbę trzeba wybrać;
- definicję nieprawidłowości.

Audytor winien zwracać uwagę na zachowanie cechy reprezentatywności dobieranej próby, ponieważ wyniki jej badania będą rozciągnięte na całość populacji.

2.7.3.1. Metody próbkowania statystycznego

Cechą charakterystyczną statystycznego doboru próby jest to, że dobór próby jest losowy, a do oceny wyników badań ma zastosowanie teoria prawdopodobieństwa.

Do statystycznych technik doboru próby należą:

- a) dobór losowy prosty – każdy element populacji ma jednakową szansę trafienia do próby. Najpierw ustalamy listę elementów populacji, a następnie numerujemy poszczególne elementy. Kolejną czynnością jest wylosowanie elementu do próby. Audytor może wykorzystać w tym celu tablicę liczb losowych (którą można

- znaleźć w tablicach statystycznych) lub generator liczb losowych. Korzystając z tablicy liczb losowych należy wybrać przypadkowy punkt startowy, a następnie dobierać kolejne losowe liczby w ilości założonej przy określeniu liczebności próby;
- b) dobór losowy z interwałem – do próby trafia co n-ty element z populacji. W celu wykorzystania tej metody audytor wewnętrzny porządkuje populację numerując ją kolejno. Następnie oblicza wielkość interwału, dzieląc wielkość populacji przez wielkość próby. Interwał jest liczbą całkowitą, dlatego jego wartość zaokrąglamy w dół. Punktem początkowym jest punkt wybrany losowo w przedziale między początkiem a elementem populacji oddalonym od niego o interwał. Technika ta stosowana jest w przypadkach, gdy elementy populacji poddawanej badaniu cechują się pewnymi prawidłowościami;
 - c) dobór próby na podstawie jednostki monetarnej – stosowany głównie w audytach finansowych, gdzie jednostką są jednostki monetarne. Dobór elementów do próby przeprowadza się stosując interwał, który wskazuje wartości logiczne (np. złotówki), podczas gdy do próby trafiają jednostki fizyczne w postaci zapisów księgowych, zawierających jednocześnie wyznaczone jednostki logiczne. Stosując tę technikę postępuje się podobnie jak przy technice interwału. Różnicą jest to, że interwał wyrażony jest w określonej jednostce monetarnej;
 - d) stratyfikacja – technika ta stosowana może być w przypadku, gdy badana populacja składa się z warstw. Audytor dzieli populację na w miarę jednorodne warstwy.

Liczebność próby z poszczególnej warstwy oblicza się zgodnie ze wzorem:

$$n_i = n * N_i / N$$

gdzie:

n_i – liczebność próby z i – tej warstwy,

n – wielkość próby, którą planuje się pobrać z całej populacji

N – liczebność całej populacji

N_i – liczebność i-tej warstwy;

- e) dobór blokowy – próba wybrana za pomocą tej techniki składa się z pewnego wylosowanego przedziału lub wybranej sekwencji alfabetycznej lub liczbowej. Tzw. blok mogą utworzyć tygodnie lub miesiące z audytowanego zakresu czasowego.

2.7.3.2. Metody próbkowania niestatystycznego

Dokonując próbkowania niestatystycznego audytor może wykorzystać następujące metody:

- a) dobór celowy – doboru próby dokonuje się w oparciu o doświadczenia własne i wiedzę audytora wewnętrznego z tematu objętego zadaniem audytowym; można stosować go w celu uzyskania informacji, gdy audytor dobrze zna badaną populację, a uzyskane dane nie muszą być uogólniane na całą populację (np. posiadane publikacje prasowe, skargi itp.);
- b) dobór przypadkowy – stosuje się, gdy audytor wybiera próbę do badania bez zastosowania jakiegokolwiek metody – na „chybił trafił”.

2.8. Narada zamykająca

Po zakończeniu czynności w komórkach audytowanych objętych zadaniem zapewniającym audytor wewnętrzny uzgadnia na piśmie z kierownikami tych komórek wstępne wyniki audytu wewnętrznego zawierające w szczególności ustalenia stanu faktycznego i propozycje zaleceń.

Po zakończeniu zadania zapewniającego, audytor wewnętrzny, może zwołać naradę zamykającą, w celu przedstawienia wstępnych wyników. W naradzie zamykającej biorą udział kierownicy komórek audytowanych lub wyznaczeni przez nich pracownicy. Termin narady jest ustalany ze wszystkimi uczestnikami spotkania, w sposób niekolidujący z bieżącymi zadaniami komórek. Proponowany termin narady zamykającej audytor wewnętrzny przekazuje pisemnie lub ustnie kierownikowi komórki audytowanej. W przypadku przekazania informacji o terminie narady zamykającej ustnie - z ww. czynności sporządza się notatkę, którą umieszcza się w aktach bieżących audytu wewnętrznego. Z przeprowadzonej narady audytor może sporządzić protokół.

Podpisanie i uzgodnienie protokołu następuje na takich samych zasadach jak przy protokole z narady otwierającej.

W trakcie narady zamykającej audytor wewnętrzny zapoznaje jej uczestników z wstępnymi wynikami z przeprowadzanego zadania zapewniającego. Następuje również uzgodnienie faktów ustalonych w trakcie audytu oraz wyjaśnienie ewentualnych wątpliwości dotyczących ustaleń audytu. Audytowani mają możliwość przedstawienia nowych faktów, które nie były podnoszone w trakcie wykonywania czynności audytowych.

Należy zwrócić uwagę na możliwość współpracy z pracownikami komórek audytowanych w zakresie ustalenia działań korygujących w celu znalezienia najlepszych rozwiązań dla uniknięcia występowania niezgodności ustalonych w trakcie wykonywania audytu.

W trakcie narady zamykającej audytor wewnętrzny może przekazać kierownikom komórek audytowanych wstępne ustalenia i wyniki z przeprowadzonego zadania.

W przypadku niezgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego audytowany może zgłosić pisemne zastrzeżenia, w terminie określonym przez audytora wewnętrznego nie krótszym niż 7 dni kalendarzowych od dnia poinformowania audytowanego o wstępnych wynikach.

3. Sprawozdawczość

3.1. Sprawozdanie z zadania zapewniającego oraz procedura jego przekazywania

Po przedstawieniu kierownikom komórek audytowanych ustaleń stanu faktycznego audytor wewnętrzny sporządza sprawozdanie, w którym jasno, rzetelnie, zwięźle i przejrzysto, obiektywnie oraz kompletnie przedstawia wyniki audytu wewnętrznego. Sprawozdanie z przeprowadzenia zadania zapewniającego powinno posiadać w szczególności następujące cechy:

- a) **dokładność** – ustalenia muszą być poparte faktami w celu uwiarygodnienia działań audytora; ważne jest również zachowanie bezstronności i obiektywizmu;
- b) **obiektywność** – ustalenia oraz formułowane wnioski i zalecenia są dokonywane bez uprzedzeń, bezstronnie, bezinteresownie bez ulegania wpływowi innych osób;
- c) **jasność wyrażania się** – jasność formułowania wypowiedzi; używanie logicznych sformułowań; unikanie niepotrzebnego języka technicznego (żargonu zawodowego) i dostarczanie wszystkich znaczących, związanych z zadaniem informacji, przedstawionych odpowiednio do kontekstu;
- d) **zwięźłość** – sprawozdanie musi być trafne i dotyczyć przedmiotu audytu;
- e) **konstruktywność** – przydatne audytowanemu i organizacji, i w razie potrzeby prowadzące do usprawnień;

- f) **kompletność** – sprawozdanie musi zawierać wszystkie niezbędne elementy do oceny badanego obszaru;
- g) **rzetelność** – w sprawozdaniach z audytu szczególny nacisk należy położyć na warunki poprawy, a nie na krytykę osób lub zdarzeń z przeszłości;
- h) **terminowość** – wydawane na czas, po zakończeniu danego zadania lub są przygotowane i przekazane w odpowiednim terminie, w zależności od istotności zagadnienia, tak by umożliwić kierownictwu podjęcie odpowiednich działań korygujących;
- i) **kwantyfikacja** – wszelkie uwagi powinny mieć podany w maksymalnym możliwym stopniu wymiar ilościowy, aby pozwolić na ustalenie wagi i skutków oddziaływania wskazanych punktów.

Sprawozdanie posiadające wyżej wymienione cechy winno stanowić rzetelne źródło informacji na temat badanej dziedziny działalności lub procesu.

Obowiązkowymi elementami sprawozdania są:

- 1) temat i cel zadania zapewnającego;
- 2) podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania zapewnającego;
- 3) data rozpoczęcia zadania zapewnającego;
- 4) ustalenia i ocenę według kryteriów ustalonych w programie zadania audytowego;
- 5) wskazanie słabości kontroli zarządczej oraz analizę ich przyczyn;
- 6) skutki lub ryzyka wynikające ze wskazanych słabości kontroli zarządczej;
- 7) zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości kontroli zarządczej lub wprowadzenia usprawnień (tj. zalecenia);
- 8) odniesienie się audytora wewnętrznego do zastrzeżeń złożonych przez audytowanych do wstępnych wyników audytu wewnętrznego;
- 9) ogólną ocenę audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem zapewnającym;
- 10) data sporządzenia sprawozdania;
- 11) imię i nazwisko audytora wewnętrznego przeprowadzającego zadanie oraz jego podpis.

Sprawozdanie winno być podpisane przez wszystkich audytorów uczestniczących w przeprowadzaniu zadania zapewnającego.

Procedura postępowania ze sprawozdaniem z audytu wewnętrznego przedstawia się następująco:

- a) Sprawozdanie z przeprowadzonego zadania audytowego jest przekazywane audytowanemu i kierownikowi jednostki.
- b) Audytowany w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, ustala sposób i termin realizacji zaleceń oraz wyznacza osoby odpowiedzialne za ich realizację, powiadamiając o tym na piśmie Burmistrza (kierownika jednostki) oraz audytora wewnętrznego.
- c) W przypadku odmowy realizacji zaleceń kierownik komórki audytowanej powiadamia pisemnie, w terminie 7 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, pisemne stanowisko Burmistrzowi (kierownikowi jednostki) i audytorowi wewnętrznemu.
- d) W przypadku, o którym wyżej mowa decyzję, o realizacji zaleceń, podejmuje Burmistrz (kierownik jednostki), powiadamiając o tym audytowanego oraz audytora wewnętrznego.
- e) W przypadku, gdy ww. sytuacja dotyczy jednostki, będącej jednostką organizacyjną Gminy Gryfino, gdy kierownik jednostki organizacyjnej odmówi realizacji zaleceń decyzję, o realizacji zaleceń, podejmuje Burmistrz w ramach uprawnień posiadanych na podstawie odrębnych przepisów, powiadamiając o tym pisemnie kierownika jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino oraz audytora wewnętrznego.

W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny może przekazać kierownikom komórek audytowanych lub w przypadku niewielkiej jednostki organizacyjnej – pracownikowi odpowiedzialnemu za audytowaną działalność, w których przeprowadzane było zadanie, tylko te fragmenty sprawozdania, które dotyczą działalności przez nich wykonywanej (realizowanej).

3.2. Przegląd zadania audytowego

Po zakończeniu badania audytor dokonuje przeglądu realizacji zadania zgodnie z *Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego IIA* – w tym celu może wykorzystać wzór stanowiący załącznik Nr 12 do niniejszej *Księgi procedur*. Po zamknięciu zadania audytowego dokonuje się przeglądu poaudytowego, który będzie stanowił pomoc i wskazówkę dla dalszych możliwych prac prowadzonych w tym samym

obszarze lub procesie, zgodnie z *Programem zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego IIA*.

Po zakończeniu badania audytor może dokonać przeglądu poaudytowego, który będzie stanowił pomoc i wskazówkę dla dalszych możliwych prac prowadzonych w tym samym obszarze lub procesie.

3.3. Monitoring realizacji zaleceń oraz czynności sprawdzające

Audytor wewnętrzny monitoruje na bieżąco realizację zaleceń.

Po upływie terminów wskazanych, przez kierowników jednostek w harmonogramach wdrożenia zaleceń w trakcie roku, audytor wewnętrzny przeprowadza czynności sprawdzające, dokonując oceny działań podjętych w celu realizacji zaleceń.

Po upływie terminów realizacji zaleceń, wskazanych w harmonogramach działań naprawczych, zwraca się do kierowników komórek audytowanych z wnioskiem o przedstawienie informacji na temat działań podjętych w celu ich realizacji oraz stanu zaawansowania prac wdrożeniowych.

Po analizie udzielonych odpowiedzi audytor wewnętrzny projektuje przeprowadzenie czynności sprawdzających, polegających na ocenie dostosowania działań jednostki do zgłoszonych przez niego w sprawozdaniu ustaleń i zaleceń.

Przed przystąpieniem do przeprowadzenia czynności sprawdzających audytor wewnętrzny może przygotować program czynności sprawdzających, w którym zamieszcza się w szczególności:

- oznaczenie zadania audytowego (czynności sprawdzających);
- podmiotowy i przedmiotowy zakres czynności sprawdzających;
- uwagi i wnioski (zalecenia) audytora wewnętrznego sformułowane w trakcie zadania audytowego, którego czynności sprawdzające dotyczą;
- cel czynności sprawdzających;
- wskazówki metodyczne.

Za realizację zaleceń można uznać, w szczególności, następujące czynności:

- 1) jeśli celem zalecenia było zobowiązanie do wykonania przeglądu, zmiany wewnętrznych uregulowań i procedur, za wystarczające można uznać pozytywne porównanie rekomendacji ze zmianą;

- 2) jeśli zalecenie nakładało obowiązek przeprowadzenie szkolenia w określonym zakresie, za wystarczający można uznać dokument potwierdzający zorganizowanie szkolenia (z listą uczestników, programem);
- 3) w niektórych przypadkach zalecenia zostają zrealizowane i zamknięte do czasu wydania sprawozdania, wówczas informację na ten temat umieszcza się w części ogólnej sprawozdania jako opis działań naprawczych, bez wskazywania uchybień, chyba że są one związane ze skutkami finansowymi lub naruszeniem prawa;
- 4) jeżeli zalecenie odnosi się do środowiska kontroli, za ich wykonanie można uznać realizację zaleceń audytowych i innych wytycznych kontroli, stworzenie odpowiedniego systemu szkoleń, wydanie wytycznych, cykliczne spotkania z kierownictwem, wewnętrzne uregulowanie kodeksu etyki, strategii, podniesienie poziomu i jakości informacji itp.;
- 5) jeżeli zalecenie jest związane z usunięciem niepożądanego stanu faktycznego, za wystarczające można uznać wyeliminowanie nieprawidłowości.

Przeprowadzając czynności sprawdzające audytor musi mieć zagwarantowany dostęp do dokumentów w takim zakresie, jak miało to miejsce przy wykonywaniu zadania audytowego.

Ustalenia poczynione w trakcie czynności sprawdzających audytor wewnętrzny dokumentuje w postaci notatki informacyjnej. Notatka ta jest przekazywana kierownikom komórek audytowanych oraz Burmistrzowi, a także dołączana jest do akt bieżących audytu.

3.4. Czynności doradcze audytu wewnętrznego

Czynności doradcze mają charakter usługowy. Ich celem jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie procesów zarządzania jednostką, zarządzania ryzykiem i kontroli, z zachowaniem i poszanowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje na siebie odpowiedzialności kierownictwa czyli zadań lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.

Audytor wewnętrzny może wykonywać czynności doradcze na wniosek kierownika jednostki lub z własnej inicjatywy, w zakresie z nim ustalonym.

W przypadku stwierdzenia przez audytora wewnętrznego, że wykonanie czynności doradczych spowoduje zagrożenie dla realizacji planu audytu wewnętrznego – informuje o tym fakcie Burmistrza.

Audytor wewnętrzny powstrzymuje się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką. O ww. odmowie i jej przyczynach audytor zawiadamia na piśmie Burmistrza.

Cel i zakres czynności doradczych realizowanych przez audytora winny być udokumentowane. Forma i treść sprawozdania z ww. czynności winny być adekwatne do rodzaju i charakteru podjętych działań. Wynikiem czynności doradczych jest opracowanie opinii lub wniosków dotyczących usprawnienia funkcjonowania komórki lub jednostki.

Czynności doradcze mogą być realizowane są jako:

- a) formalne zadania doradcze – planowane i wykonywane zgodnie z pisemną umową i upoważnieniem kierownika jednostki;
- b) nieformalne zadania doradcze – stanowiące działalność rutynową, np. udział w stałych komisjach, projektach o ograniczonym czasie trwania z uwzględnieniem konieczności pisemnego uregulowania i ograniczenia zaangażowania audytora wewnętrznego wyłącznie do głosu doradczego, zebraniach doraźnych oraz wymianie informacji;
- c) specjalne zadania doradcze – polegające na udziale w różnych zespołach powołanych w celu przeprowadzenia konkretnego przedsięwzięcia, bez prawa decyzyjnego;
- d) pilne zadania doradcze – polegające na udziale w zespole powołanym przez kierownika jednostki w celu przywrócenia lub utrzymania działalności operacyjnej po awarii lub innym nadzwyczajnym wydarzeniu bądź w zespole, którego zadaniem jest pomoc w wykonywaniu szczególnego polecenia lub dotrzymania nietypowego terminu.

Celem czynności doradczych jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie procesów zarządzania jednostką, zarządzania ryzykiem i kontroli, z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje na siebie obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką (naruszenie niezależności i obiektywizmu).

Audytor wewnętrzny może wykonywać czynności doradcze na wniosek Burmistrza (kierownika jednostki) lub z własnej inicjatywy w zakresie uzgodnionym z Burmistrzem (kierownikiem jednostki). Czynności doradcze mogą być zlecone przez kierownika jednostki, który określa zakres i odbiorcę czynności doradczych. Audytor wewnętrzny może z własnej inicjatywy składać kierownikowi audytowanej komórki organizacyjnej lub jednostki wnioski mające na celu usprawnienie funkcjonowania ww. komórki organizacyjnej lub jednostki. W

efekcie przeprowadzenia czynności doradczych audytor wewnętrzny przedstawia np. opinie lub wnioski odnoszące się do usprawnienia funkcjonowania jednostki. Audytor wewnętrzny informuje Burmistrza o zagrożeniu dla realizacji planu audytu, w przypadku stwierdzenia, że wykonanie czynności doradczych może doprowadzić do powyższego. Audytor wewnętrzny może odmówić wykonywania czynności doradczych, jeżeli uzna, że wykonywanie czynności doradczych, prowadziłyby do naruszenia niezależności i obiektywizmu. O odmowie wykonania czynności doradczych oraz jej przyczynach audytor wewnętrzny zawiadamia na piśmie wnioskującego o dokonanie czynności oraz Burmistrza.

Zadania doradcze polegające na udziale w spotkaniach, zespołach, konferencjach o charakterze opiniodawczym nie wymagają upoważnienia, a sposób powierzenia takiego zadania każdorazowo określa Burmistrz.

Jeżeli bardziej właściwe jest wykonanie audytu zapewnającego, audytor generalnie nie powinien zgadzać się na wykonanie usługi doradczej pozwalającej na proste obejście lub umożliwienie obejścia, wymogów stosowanych w przypadku audytu zapewnającego.

Zadania doradcze powinny być w miarę możliwości zaplanowane w rocznym planie audytu. Jeżeli audytor wewnętrzny stwierdzi, że wykonanie czynności doradczych poza planem, spowoduje zagrożenie dla realizacji planu audytu, informuje o tym pisemnie Burmistrza.

Jeżeli przed rozpoczęciem usługi doradczej lub w trakcie jej realizacji wystąpi naruszenie niezależności lub obiektywizmu, to należy niezwłocznie ujawnić to Burmistrzowi.

W przypadku usług doradczych stałych lub o długotrwałym charakterze, audytorzy wewnętrzni nie mogą przyjmować na siebie obowiązków kierowniczych, które nie były planowane w pierwotnych celach i zakresie zadania doradczego.

Przy wykonywaniu formalnej usługi doradczej audytor wewnętrzny powinien wykazać należytą staranność zawodową, poprzez zrozumienie:

- 1) potrzeb i oczekiwań kierownika jednostki, w tym charakteru, terminu realizacji oraz sposobu przedstawienia wyników zadania;
- 2) możliwych powodów i motywacji zlecenia usługi;
- 3) złożoności i zakresu prac potrzebnych do osiągnięcia celów zadania;
- 4) umiejętności i zasobów potrzebnych do wykonania zadania;
- 5) możliwych konsekwencji dla przyszłych projektów i zadań audytowych;
- 6) możliwych korzyści dla jednostki wynikających z wykonania usługi.

Oprócz względów dotyczących zachowania niezależności i obiektywizmu oraz należytej staranności zawodowej, audytor wewnętrzny powinien:

- 1) odbyć właściwe spotkania i zgromadzić informacje niezbędne do oceny charakteru i zakresu usługi, która ma zostać wykonana;
- 2) odmówić wykonywania usług doradczych, które są sprzeczne z zasadami i procedurami audytu wewnętrznego, bądź nie wnoszą wartości dodanej i nie służą dobrem interesom jednostki;
- 3) udokumentować w pisemnej umowie lub w planie ogólne warunki, ustalenia, sposoby dostarczenia wyników i inne kluczowe aspekty wykonania formalnej usługi doradczej.

Przykładowymi działaniami doradczymi są: usprawnienia (udogodnienia) lub szkolenie.

3.4.1. Zakres usług doradczych

Audytor wewnętrzny powinien zaznaczyć zakres prac tak, aby zapewnić profesjonalizm, rzetelność, wiarygodność oraz renomę audytu wewnętrznego.

Planując formalne zadania doradcze audytor wewnętrzny powinien wyznaczyć takie cele, aby móc zaspokoić potrzeby kierownika jednostki. W przypadku, gdy audytor wewnętrzny stwierdzi, że cele zadania wykraczają poza wymagania kierownika jednostki mogą rozważyć następujące działania:

- 1) przekonać kierownika jednostki do włączenia dodatkowych celów do zakresu zadania doradczego;
- 2) udokumentować i ujawnić w ostatecznym sprawozdaniu z wyników zadania fakt, że nie realizowano celów zadania;
- 3) ustalone cele realizować w oddzielnym, kolejnym zadaniu zapewniającym.

Programy formalnych zadań doradczych powinny dokumentować cele i zakres zadania, jak również proponowaną metodologię realizacji celów. Forma oraz zawartość programu może różnić się w zależności od charakteru zadania.

Ustalając zakres zadania, audytorzy wewnętrzni mogą go rozszerzać lub ograniczać, aby zaspokoić wymagania kierownika jednostki. Jednakże audytor wewnętrzny musi być przekonany, że przewidywany zakres prac będzie odpowiedni dla realizacji celów zadania. Cele, zakres i warunki realizacji zadania powinny podlegać okresowej ocenie i być korygowane w trakcie prac.

W trakcie realizacji formalnych zadań doradczych audytorzy wewnętrzni powinni zwracać uwagę na skuteczność procesów zarządzania ryzykiem i procesów kontrolnych.

Powinni informować kierownika jednostki o znaczących zagrożeniach ryzykiem lub poważnych słabościach mechanizmów kontrolnych.

3.4.2. Dokumentacja usług doradczych

Audytór wewnętrzny powinien dokumentować pracę, wykonaną na rzecz realizacji celów formalnego zadania doradczego oraz uzasadnić wyniki.

Informacja o postępie i wynikach działań doradczych będzie różniła się co do formy i zawartości w zależności od rodzaju zadania i potrzeb kierownika jednostki. Jednakże forma informowania o wynikach zadania doradczego powinna wyraźnie określać charakter zadania oraz wszelkie ograniczenia bądź inne czynniki, o których kierownik jednostki powinien być informowany.

Audytory wewnętrzni powinni ujawnić kierownikowi jednostki charakter, zakres i ogólne wyniki formalnych zadań doradczych. Nie ma potrzeby przekazywania szczegółowych sprawozdań z zadań doradczych ani konkretnych wyników i zaleceń. Należy jednak przedstawić odpowiedni opis tych zadań oraz przekazać wynikające z nich istotne zalecenia.

Audyt wewnętrzny powinien monitorować wyniki zadań doradczych w zakresie uzgodnionym z kierownikiem jednostki.

3.5. Audyt wewnętrzny zlecony

Na podstawie odrębnych przepisów, w Urzędzie oraz jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino, możliwe jest przeprowadzenie audytów wewnętrznych zleconych, zgodnie z założeniami lub programem przekazanymi przez podmioty uprawnione, stosownie do kompetencji określonych w przepisach odrębnych.

3.6. Roczne Sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego

Audytór wewnętrzny sporządza sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego za rok poprzedni do końca stycznia każdego roku, obejmujące sprawozdanie w wykonania planu audytu za rok poprzedni i inne informacje związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego. Ww. dokument przedkłada Burmistrzowi. W sprawozdaniu audytór wewnętrzny informuje w szczególności o stopniu realizacji planu, a także istotnych ryzykach i słabościach kontroli zarządczej.

Sprawozdanie z prowadzenia audytu winno zawierać w szczególności:

- 1) informację na temat wszystkich zrealizowanych zadań zapewniających, czynności doradczych i czynności sprawdzających z odniesieniem do planu audytu;
- 2) wskazanie przyczyny zaistnienia ewentualnych, znaczących odstępstw w realizacji planu audytu;
- 3) inne informacje związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego w roku poprzednim, które audytor wewnętrzny ustala w porozumieniu z Burmistrzem.

Wzór Sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego stanowi załącznik nr 9 do niniejszej *Księgi Procedur*.

Plan audytu oraz sprawozdanie z jego wykonania stanowią udostępnianą na wniosek, informację publiczną w rozumieniu ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej. Burmistrz może podjąć decyzję o publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej, w celu zapewnienia optymalnej realizacji zasady jawności gospodarowania środkami publicznymi.

C. Spis załączników Księgi Procedur Audytu Wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie

Załącznik Nr 1 – Wzór: Spis treści akt stałych audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 2 – Wzór: Wykaz akt bieżących audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 3 – Wzór: Karta przeglądu dokumentacji audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 4 – Wzór: Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 5 – Wzór: Ścieżka audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 6 – Wzór: Podstawowe symbole wykorzystywane w graficznej analizie procesów

Załącznik Nr 7 – Wzór: Formularz analizy kontroli wewnętrznej

Załącznik Nr 8 – Wzór: Plan Audytu

Załącznik Nr 9 – Wzór: Sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 10 – Wzór: Strategicznego Planu Audytu Wewnętrznego

Załącznik Nr 11 – Wzór: Wniosek o powołanie rzeczoznawcy do udziału w zadaniu audytowym

Załącznik Nr 12 – Wzór: Lista kontrolna realizacji zadania zgodnie ze *Standardami*