

Załącznik  
do zarządzenia Nr 120. 8 2013  
Burmistrza Miasta i Gminy Gryfino  
z dnia 15 lutego 2013 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 2013

**Spis treści:**

<b>A. Wprowadzenie .....</b>	<b>4</b>
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 .....	5
2.1. <i>Niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego oraz etyka zawodowa</i> .....	6
2.2. <i>Audyt wewnętrzny a kadra kierownicza</i> .....	7
2.3. <i>Współpraca z instytucjami kontrolnymi oraz audyt zlecony</i> .....	7
3. Dokumentacja audytu wewnętrznego .....	7
3.1. <i>Stale akta audytu wewnętrznego</i> .....	8
3.2. <i>Bieżące akta audytu wewnętrznego</i> .....	8
3.3. <i>Dokumenty robocze</i> .....	11
3.4. <i>Dowody</i> .....	12
3.5. <i>Przechowywanie dokumentacji audytu wewnętrznego</i> .....	14
4. Program zapewnienia i poprawy jakości .....	14
<b>B. Metodologia pracy audytu wewnętrznego .....</b>	<b>15</b>
1. Planowanie w audycie wewnętrznym .....	15
1.1. <i>Analiza ryzyka na etapie planowania rocznego</i> .....	17
1.2. <i>Podstawowe zagadnienia związane z analizą ryzyka</i> .....	18
1.3. <i>Metodologia analizy ryzyka oraz identyfikacji czynników i obszarów ryzyka</i> .....	19
2. Przeprowadzanie audytu wewnętrznego .....	24
2.1. <i>Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego</i> .....	25
2.2. <i>Wstępny przegląd</i> .....	25
2.3. <i>Program zadania audytowego</i> .....	26
2.4. <i>Narada otwierająca</i> .....	27
2.5. <i>Ocena kontroli zarządczej</i> .....	28

---

2.6.	<i>Testowanie w audycie wewnętrznym</i> .....	30
2.6.1.	<i>Techniki wykorzystywane w trakcie testów</i> .....	33
2.6.2.	<i>Techniki próbkowania</i> .....	36
2.6.3.	<i>Określenie próby</i> .....	37
2.6.3.1.	<i>Metody próbkowania statystycznego</i> .....	38
2.6.3.2.	<i>Metody próbkowania niestatystycznego</i> .....	39
2.7.	<i>Narada zamykająca</i> .....	39
3.	<i>Sprawozdawczość</i> .....	40
3.1.	<i>Sprawozdanie z zadania zapewniającego oraz procedura jego przekazywania</i> .....	40
3.2.	<i>Przegląd zadania audytowego</i> .....	43
3.3.	<i>Czynności sprawdzające</i> .....	43
3.4.	<i>Czynności doradcze audytu wewnętrznego</i> .....	44
3.5.	<i>Audyt wewnętrzny zlecony</i> .....	45
3.6.	<i>Roczne Sprawozdanie z wykonania planu audytu wewnętrznego</i> .....	45
 <b>C. Spis załączników <i>Księgi Procedur Audytu Wewnętrznego Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie</i></b> .....		<b>46</b>

## A. WPROWADZENIE

*Księga Procedur Audytu Wewnętrznego* (zwanej dalej *Księgą Procedur*) to zbiór formalnych i prawnych wymagań związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego, a także opis stosowanej metodyki audytu wewnętrznego.

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 przez nie stosowane. 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 ciągu wykonywanych prac audytorskich.

*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 akt stałych audytu wewnętrznego. Pierwotna wersja *Księgi Procedur* oraz jej aktualizacje są akceptowane przez Burmistrza.

Opracowanie procedur audytu wewnętrznego oparto m.in. na *Podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej* (opracowanym przez Ministerstwo Finansów), dostępnych, przedmiotowych publikacjach, doświadczeniu oraz benchmarkingu 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 (art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.), zwana dalej ustawą o samorządzie gminnym. Burmistrz jest Kierownikiem Urzędu (art. 33 ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym).

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. Niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego oraz etyka zawodowa**

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).

Audytowi 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).

Audytora wewnętrznego 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.

Audytora wewnętrznego zobowiązany jest do przestrzegania zasad:

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

## **2.2. Audyt wewnętrzny a kadra kierownicza**

Audytor 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. Audytor wewnętrzny poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz realizację czynności doradczych, wspiera jednostkę w realizacji zadań oraz osiaganiu celów. Audyt wewnętrzny pomaga jednostce w osiaganiu celów poprzez systematyczne i dokonywane w uporządkowany sposób ocenianie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego oraz dostarczając zapewnienia o skuteczności ww. procesów.

## **2.3. 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 przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej w zakresie środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, we współpracy z pracownikami obsługującymi.

## **3. Dokumentacja audytu wewnętrznego**

Audytor wewnętrzny prowadzi akta stałe i akta bieżące, zgodnie z odrębnymi przepisami.

W przypadku prowadzenia audytu przez audytora zatrudnionego w Urzędzie akta, ze względu na rodzaj dokumentacji (bieżące lub stałe) są porządkowane i wpinane do teczek oznaczonych zgodnie z zasadami przyjętymi w Jednolitym Rzeczowym Wykazie Akt.

Na początku każdejteczki 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.

### **3.1. Stałe akta audytu wewnętrznego**

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

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

Audytora wewnętrznego może gromadzić również inne informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzanie audytu wewnętrznego, w tym dokumentację z przeprowadzonej analizy ryzyka lub analizy zasobów osobowych.

Na początku każdego tomu akt stałych znajduje się karta informacyjna z przeglądu dokumentacji oraz spis treści. Osoba dokonująca przeglądu 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.

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.

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 przeprowadzonych czynności sprawdzających;
- i) dokumentację dotyczącą poprawy zapewnienia jakości usług świadczonych przez audyt wewnętrzny.

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 – 02/2013 – 04**

gdzie:

C – oznaczenie odpowiedniej grupy akt bieżących

01 – kolejny numer dokumentu roboczego w danej części akt bieżących

02 – numer kolejny załącznika do danego dokumentu roboczego

2013 – 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*.

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 przeprowadzania 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 wykonywanej pracy;
- udokumentowanie i poparcie odpowiednimi dowodami wniosków i ustaleń z przeprowadzania 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

Sposób uzyskania dowodu	Charakterystyka
	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
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

<b>Źródła dowodu</b>	<b>Charakterystyka</b>
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 audytowa przechowywana jest w miejscu, do którego dostęp ma jedynie audytor wewnętrzny. 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 Rzeczym 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. 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

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 ryzyka związanych z działalnością jednostek.

Plan audytu, na rok następny, opracowuje audytor wewnętrzny, przy udziale kierownictwa w procesie analizy obszarów ryzyka. 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 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 długoterminowych (pięcioletnich));
- uzyskanie zatwierdzenia sporządzonych planów audytu.

Audytor 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 umożliwia 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 audytor wewnętrzny identyfikuje działalność jednostek narażoną na różne rodzaje ryzyka. W tym celu 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.

Audytor 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, nierzetelnych, nieterminowych informacji;
- nieefektywne wykorzystanie posiadanych środków;
- nabywanie środków niezgodnie z przepisami prawa i in.

## 1.2. Podstawowe zagadnienia związane z analizą ryzyka

Pojęcie	Opis
<b>Ryzyko</b>	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.
<b>Czynniki ryzyka</b>	Czynniki sprzyjające wystąpieniu ryzyka. Czynnikom tym należy przyporządkować określone wagi.
<b>Ocena ryzyka</b>	Identyfikacja i ocena ryzyk i ich potencjalnych skutków.
<b>Analiza ryzyka</b>	Metoda oceny podatności systemu lub grupy systemów na czynniki ryzyka.
<b>Waga ryzyka (istotność)</b>	Wpływ danego czynnika ryzyka na badany system wyrażony poprzez przypisanie temu czynnikowi relatywnej wagi. Wyrażenie względnego znaczenia danego zjawiska w kontekście jednostki 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.
<b>Ryzyko audytu (RA)</b>	Ryzyko sformułowania błędnej opinii przez audytora wewnętrznego wyraża się wzorem: <b>RA = RW x RK x RD</b>
<b>Ryzyko kontroli (RK)</b>	Ryzyko wystąpienia sytuacji, w której istniejący system kontroli wewnętrznej nie zapobiegnie lub nie wykryje błędu o znaczącej wadze.
<b>Ryzyko wrodzone (Wewnętrzne) - (RW)</b>	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

Pojęcie	Opis
	z innymi błędami będzie miał istotny wpływ na analizowany obszar, przy braku odpowiednich kontroli wewnętrznych.
<b>Ryzyko detekcji (RD) - (niewykrycia)</b>	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 i obszarów ryzyka**

Audytór 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 macierzy, 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 audytór wewnętrzny na podstawie profesjonalnego osądu.

Przykładowe kryteria oceny ryzyka przedstawia poniższa tabela:

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
<b>1</b>	Brak skutków finansowych i/lub	Mała	Silna	Bardzo stabilny	Niski

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
	efektywność nie odgrywa roli				
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 kluczowa rola efektywności	Bardzo wrażliwa	Słaba	Nowo wdrażany system i/lub nowe regulacje prawne	Bardzo Wysoki
	<b>Czynniki wpływające na ocenę:</b> - wielkość przepływów finansowych, - ilość dokonywanych operacji,	<b>Czynniki wpływające na ocenę:</b> - niejawność danych, - jakość wzajemnych relacji między komórkami organizacyjnymi w	<b>Czynniki wpływające na ocenę:</b> - podział obowiązków, - jakość kadr, systemów, -rotacja kadr, - istnienie	<b>Czynniki wpływające na ocenę:</b> - ilość zmian prawnych i organizacyjnych zachodzących i planowanych w systemie oraz ich zakres i terminy.	<b>Czynniki wpływające na ocenę:</b> - złożoność wymagań, regulacji, - złożoność procedur,

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
	- ryzyko wystąpienia szkody, - poziom efektywności działania.	ramach funkcjonowania poszczególnych systemów, - podatność na naciski korupcyjne.	regulacji, 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:				
l.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;

I.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:

- b) częstość dokonywania zmian w przepisach prawnych zewnętrznie i wewnętrznie obowiązujących;
- c) wielkość prowadzonych inwestycji;
- d) cele i zadania jednostek;
- e) wewnętrzne i zewnętrzne czynniki ryzyka mające wpływ na realizację celów i zadań jednostek;
- f) uwagi kierownika oraz pracowników jednostki;
- g) adekwatność, efektywność i skuteczność systemu kontroli zarządczej;
- h) system kontroli zarządczej w jednostkach;
- i) wyniki przeprowadzonych kontroli (zewnętrznych i wewnętrznych) i audytów, a także upływ czasu od poprzednich kontroli i audytów;
- j) 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. czynności sprawdzające.

### **2.1. Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego**

Do przeprowadzania audytu wewnętrznego w Gminie Gryfino uprawnia imienne upoważnienie wystawione przez Burmistrza oraz dowód 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 nieujętych 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. Wstępny przegląd**

Przegląd wstępny jest techniką stosowaną przez audytora wewnętrznego jeszcze przed sporządzeniem programu zadania audytowego. Sprowadza się on do zebrania informacji z zakresu działalności poddawanej badaniu. Na tym etapie nie dokonuje ich szczegółowej analizy. Przegląd 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.

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.

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*).

### **2.3. 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:

- cele i zadania jednostki, w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym;
- wyniki analizy ryzyka obszaru ryzyka objętego zadaniem zapewniającym;

- system kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym;
- możliwość wprowadzenia usprawnień w systemie kontroli zarządczej w obszarze ryzyka 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.

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

#### **2.4. Narada otwierająca**

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

O terminie i tematyce narady otwierającej audytor wewnętrzny powiadamia pisemnie kierowników komórek audytowanych. W trakcie narady otwierającej audytor przedstawia

główne cele, zakres zadania, kryteria oceny oraz narzędzia i techniki przeprowadzania zadania zapewniającego.

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, może sporządzić 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.

### **2.5. 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 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*).

## **2.6. 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.

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
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 naprawę 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.

Kryterium	Istota i przykład testu rzeczywistego
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 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.

### **2.6.1. 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 odchyłeń 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 odchyłeń 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 2.6.3.1 oraz 2.6.3.2 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;
- weryfikacja 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.

### **2.6.2. 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 błędu 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.

### **2.6.3. 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 wyrynkowych 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.

### 2.6.3.1. 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;
- k) 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;
- l) 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;
- m) stratyfikacja – technika ta stosowana może być w przypadku, gdy badana populacja składa się z warstw. Audytor dzieli populację na w miarę jednorodnych warstw.

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;
- n) 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.

### **2.6.3.2. 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”.

## **2.7. Narada zamykająca**

Po zakończeniu czynności w komórkach audytowanych objętych zadaniem zapewniającym audytor wewnętrzny przedstawia kierownikom tych komórek ustalenia stanu faktycznego oraz wstępne wyniki audytu wewnętrznego.

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.

### **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 i zwięźle przedstawia wyniki audytu wewnętrznego. Sporządzając sprawozdanie należy zwrócić uwagę na jego:

- a) **dokładność** – ustalenia muszą być poparte faktami; ważne jest również zachowanie bezstronności i obiektywizmu;
- b) **jasność wyrażania się** – jasność formułowania wypowiedzi;
- c) **zwięźłość wypowiedzi**;
- d) **rzetelność** – w sprawozdaniach z audytu szczególny nacisk należy położyć na warunki poprawy, a nie na krytykę osób lub zdarzeń z przeszłości;
- e) **terminowość** – wydawane na czas, po zakończeniu danego zadania.

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 zapewniającego;



- 2) podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania zapewniającego;
- 3) data rozpoczęcia zadania zapewniającego;
- 4) ustalenia stanu faktycznego wraz ze sklasyfikowanymi wynikami ich oceny 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) opinia audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym;
- 9) data sporządzenia sprawozdania;
- 10) imię i nazwisko audytora wewnętrznego przeprowadzającego zadanie oraz jego podpis.

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

Procedura postępowania ze sprawozdaniem z audytu wewnętrznego przedstawia się następująco:

- a) Sprawozdanie wstępne z audytu wewnętrznego przekazuje się kierownikom komórek audytowanych, w których przeprowadzane było zadanie, zgodnie z zakresem podmiotowym określonym w programie zadania audytowego. Do sprawozdania załącza się pouczenie o możliwości zgłoszenia, w terminie nie krótszym niż 7 dni kalendarzowych od otrzymania sprawozdania, dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń dotyczących treści sprawozdania.
- b) Audytor dokonuje analizy ewentualnych dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń.  
Audytor wewnętrzny:
  - 1) może podjąć dodatkowe czynności wyjaśniające w tym zakresie;
  - 2) w przypadku stwierdzenia zasadności części lub całości zastrzeżeń – może zmienić lub uzupełnić część lub całość sprawozdania wstępnego;
  - 3) w przypadku nieuwzględnienia całości lub części zastrzeżeń audytor formułuje swoje stanowisko wraz z uzasadnieniem na piśmie i przekazuje kierownikowi komórki audytowanej.

Dodatkowe wyjaśnienia lub zastrzeżenia oraz kopię stanowiska audytor wewnętrzny włącza do akt bieżących.

- c) W przypadku braku zgłoszenia dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń audytor wewnętrzny może poinformować kierowników komórek audytowanych o pozostawieniu brzmienia sprawozdania wstępnego bez zmian i traktowania go jako sprawozdania ostatecznego z przeprowadzonego zadania – zwanym dalej sprawozdaniem lub przekazać im sprawozdanie z przeprowadzonego zadania;
- d) Po rozpatrzeniu ewentualnych dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń, a także w przypadku ich braku (po upływie terminu na ich złożenie), audytor przekazuje sprawozdanie kierownikowi komórki audytowanej oraz kierownikowi jednostki – Burmistrzowi (łącznie ze swoim stanowiskiem, wyrażonym na piśmie, wraz z uzasadnieniem). Sprawozdanie jest przekazywane również do wiadomości zastępcy Burmistrza sprawującego bezpośredni nadzór nad audytowaną działalnością.
- e) Po otrzymaniu sprawozdania kierownik komórki audytowanej, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, może zgłosić na piśmie Burmistrzowi swoje stanowisko wobec przedstawionego sprawozdania.
- f) W przypadku stwierdzenia zasadności zaleceń zawartych w sprawozdaniu kierownik komórki audytowanej informuje o tym pisemnie, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, Burmistrza oraz audytora wewnętrznego oraz przedstawia im pisemnie plan działań naprawczych, wskazując w szczególności: osoby odpowiedzialne za ich realizację, sposób oraz termin ich realizacji.
- g) W przypadku odmowy realizacji zaleceń kierownik komórki audytowanej powiadamia pisemnie, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, Burmistrza oraz audytora wewnętrznego o przyczynach odmowy.
- h) W przypadku, gdy kierownik komórki audytowanej, będącej komórką organizacyjną Urzędu, nie przedstawi w odpowiednim terminie planu działań naprawczych lub odmówi realizacji zaleceń decyzją, o realizacji zaleceń, podejmuje Burmistrz, w przypadku uznania zaleceń za zasadne: wyznacza przy tym osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń i ustala termin ich realizacji, powiadamiając o tym pisemnie audytora wewnętrznego.
- i) W przypadku, gdy kierownik komórki audytowanej, będącej jednostką organizacyjną Gminy Gryfino, nie przedstawi w odpowiednim terminie planu działań naprawczych lub odmówi realizacji zaleceń decyzją, o realizacji zaleceń, podejmuje Burmistrz w ramach uprawnień posiadanych na podstawie odrębnych przepisów, w przypadku uznania zaleceń za zasadne: wyznacza przy tym osoby odpowiedzialne za realizację

zaleceń i ustala termin ich realizacji, powiadamiając o tym pisemnie 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 może dokonać przeglądu poaudytowego, który będzie stanowił pomoc i wskazówkę dla dalszych możliwych prac prowadzonych w tym samym obszarze lub procesie.

### **3.3. Czynności sprawdzające**

Po upływie terminów wskazanych, przez kierowników jednostek w harmonogramach wdrożenia zaleceń, audytor wewnętrzny może przeprowadzić 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 stan zaawansowania prac wdrożeniowych.

Po analizie udzielonych odpowiedzi audytor wewnętrzny może podjąć decyzję o przeprowadzeniu 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.

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. Wnioski i opinie, mające na celu usprawnienie funkcjonowania komórki lub jednostki, mogą być składane z inicjatywy własnej audytora, jednakże kierownicy komórek audytowanych nie są nimi związani.

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

### **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 Ministra Finansów albo przez Generalnego Inspektora Kontroli Finansowej, we współpracy z pracownikami obsługującymi ww. organy.

### **3.6. Roczne Sprawozdanie z wykonania Planu Audytu Wewnętrznego**

Audytor wewnętrzny sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu wewnętrznego za rok poprzedni do końca stycznia każdego roku. Ww. dokument przedkłada Burmistrzowi. W sprawozdaniu audytor wewnętrzny informuje w szczególności o stopniu realizacji planu, a także istotnych ryzykach i słabościach kontroli zarządczej.

Sprawozdanie z wykonania planu 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) omówienie zidentyfikowanych istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej;
- 4) inne informacje związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego w roku poprzednim, które audytor wewnętrzny ustala w porozumieniu z Burmistrzem.

Wzór Sprawozdania z wykonania planu audytu 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.

---

**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 wykonania Planu Audytu