Załącznik
do zarządzenia Nr 0152 – 39/08
z dnia 24 czerwca 2008 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 2008

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 5

2.1. Niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego 5
2.2. Etyka zawodowa 6
2.3. Relacje między audytem wewnętrznym a kadrą kierowniczą Urzędu Miasta i Gminy w Gryfinie oraz jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino 7
2.4. Współpraca z instytucjami kontrolnymi oraz audytorami zewnętrznymi. 7

3. Dokumentacja audytu wewnętrznego 7

3.1. Stałe akta audytu 8
3.2. Bieżące akta audytu 9
3.3. Cechy dokumentu roboczego 12
3.4. Dowody 13
3.5. Przechowywanie dokumentacji audytowej 15

4. Organizacja pracy Komórki Audytu Wewnętrznego 15

4.1. Ocena pracy audytora wewnętrznego 15
4.2. Szkolenia i rozwój zawodowy audytora wewnętrznego 17

B. Metodologia 18

1. Planowanie w audycie wewnętrznym 18

1.1. Gromadzenie informacji o działalności Urzędu Miasta i Gminy w Gryfinie i jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino oraz identyfikacja zachodzących w nim procesów 20
1.2. Identyfikacja systemów kontroli 22
1.3. Analiza ryzyka na etapie planowania 23
1.3.1. Podstawowe zagadnienia związane z analizą ryzyka 24

1.4. Identyfikacja czynników ryzyka i obszarów ryzyka 25
1.5. Metody analizy ryzyka 26

2. Przeprowadzanie audytu wewnętrznego 30
2.1. Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego 31
2.2. Wstępny przegląd 31
2.3. Program zadania audytowego 33
2.4. Narada otwierająca 34
2.5. Ocena kontroli wewnętrznej i jej środowiska 35
2.6. Testowanie w audycie wewnętrznym 37
2.6.1. Techniki wykorzystywane w trakcie testów 40
2.6.2. Techniki próbkowania 43
2.6.3. Określenie próby 44
2.6.3.1.Metody próbkowania statystycznego 45
2.6.3.2.Metody próbkowania niestatystycznego 46
2.7. Narada zamykająca 47

3. Sprawozdawczość 48
3.1. Sprawozdanie 48
3.1.1. Przekazywanie sprawozdania z audytu wewnętrznego 49
3.2. Przegląd zadania audytowego 52
3.3. Czynności sprawdzające 52
3.4. Czynności doradcze 53
3.5. Audyt wewnętrzny zlecony 53

C. Spis załączników *Księgi Procedur Audytu Wewnętrznego* 54

A. WPROWADZENIE

Księga Procedur Audytu Wewnętrznego (zwanej dalej *Księgą Procedur)* stanowi zbiór formalno – prawnych wymogów związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego oraz opis stosowanej metodyki audytu wewnętrznego.

W związku z faktem, że audyt wewnętrzny w Urzędzie Miasta i Gminy w Gryfinie (zwanym dalej Urzędem) oraz jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino, które nie są zobowiązane do samodzielnego przeprowadzania audytu wewnętrznego, na podstawie odrębnych przepisów, przeprowadza audytor wewnętrzny zatrudniony w Urzędzie procedury zawarte w *Księdze Procedur* odnoszą się do wymienionych jednostek i winny być przez nie stosowane.

Księga Procedur służy zapewnieniu jednolitego wykonywania zadań audytowych przez audytora wewnętrznego oraz odpowiedniej 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* jest stosowana w realizacji audytu wewnętrznego. W toku wykonywanych prac audytorskich może być wzbogacana o nowe metody służące realizacji celów stawianych przed audytem.

Audytor wewnętrzny aktualizuje niniejszą *Księgę Procedur* w zależności od zmieniających się 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, stosowanych przez Audyt Wewnętrzny w Urzędzie, oparto m.in. na *Podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej* (opracowanym przez Ministerstwo Finansów) oraz innych, dostępnych, przedmiotowych publikacjach, jak również doświadczeniu audytora 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* (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 w ich statutach.

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

2.1. Niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego

Audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, który zapewnia organizacyjną odrębność wykonywanych przez niego zadań określonych w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104 ze zm.) (zwaną dalej ustawą o finansach publicznych) (niezależność organizacyjna). Audytor wewnętrzny Urzędu podlega bezpośrednio Burmistrzowi.

Audytowi wewnętrznemu nie przypisuje się wykonywania żadnych zadań operacyjnych. Nie może on wykonywać czynności niezwiązanych z przeprowadzaniem audytu, w szczególności nie może być odpowiedzialny za prace koncepcyjne, związane z tworzeniem nowych procedur i systemów oraz za czynności mające na celu ich wdrożenie (niezależność funkcjonalna). Wynika to z konieczności zapewnienia obiektywizmu audytora wewnętrznego.

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

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.

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).

2.2. Etyka zawodowa

Audytor wewnętrzny winien wykonywać swe obowiązki zgodnie z zasadami, dotyczącymi praktyki wykonywania audytu wewnętrznego oraz regułami postępowania, stanowiącymi pewne normy zachowania oczekiwanego od audytora wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny zobowiązany jest do przestrzegania zasady:

- uczciwości;
- obiektywizmu;
- profesjonalizmu;
- rzetelności;
- bezstronności (unikania konfliktu interesów).

Audytor wewnętrzny winien postępować w sposób sprzyjający budowaniu i wzmacnianiu współpracy z innymi audytorami wewnętrznymi.

2.3. Relacje między audytem wewnętrznym a kadrą kierowniczą Urzędu Miasta i Gminy w Gryfinie oraz jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino

Audytor wewnętrzny nie jest odpowiedzialny za procesy i działania podlegające audytowi wewnętrznemu i nie nadzoruje ich. Nie uczestniczy również w procesie zarządzania, ale poprzez przedstawianie wyników przeprowadzonych zadań audytowych, wspiera kadrę kierowniczą Urzędu i jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino we właściwej realizacji procesów zarządczych oraz funkcjonowaniu procesów kontroli wewnętrznej.

2.4. Współpraca z instytucjami kontrolnymi oraz audytorami zewnętrznymi

Poszczególne rodzaje działalności Urzędu i jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino podlegają kontroli, sprawowanej przez różnorodne instytucje kontroli (np. Najwyższej Izby Kontroli, Wojewody, Regionalnej Izby Obrachunkowej itp.).

Relacje pomiędzy kontrolerami i audytorami zewnętrznymi, nie posiadające uregulowania w odrębnych aktach prawnych, umowach międzynarodowych lub cywilnych wymagają porozumienia między audytorem wewnętrznym Urzędu, Burmistrzem oraz tymi kontrolerami. W ramach ww. porozumienia winno się ustalić zasady współpracy, porozumiewania się, oraz korzystania z wyników swojej pracy.

3. Dokumentacja audytu wewnętrznego

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

Akta, ze względu na rodzaj dokumentacji (bieżące lub stałe) są porządkowane i wpinane do teczek oznaczonych zgodnie z przyjętym w Urzędzie i stosowanym Jednolitym Rzeczowym Wykazem 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 załącznikiem Nr 4 rozporządzenia Prezesa Rady

Ministrów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej dla organów gmin i związków międzygminnych (Dz.U. z 1999 r. Nr 112, poz. 1319 ze zm.)

3.1. Stałe akta audytu

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

Akta stałe audytu wewnętrznego stanowią głównie: hasła klasyfikacyjne Jednolitego Rzeczowego Wykazu Akt, o numerach 0940 i 0941. Do akt stałych można również zaliczyć kopie i wydruki dokumentów oznaczonych innymi hasłami klasyfikacyjnymi Jednolitego Rzeczowego Wykazu Akt, gromadzonymi przez audytora wewnętrznego.

Dokumenty gromadzone w stałych aktach audytu, archiwizowane przez właściwe merytorycznie komórki organizacyjne Urzędu oraz jednostki organizacyjne Gminy Gryfino, w ramach odpowiednich haseł klasyfikacyjnych, z wyłączeniem rocznych planów i sprawozdań audytu wewnętrznego, prowadzone są, poza systemem klasyfikacji ustalonym w Jednolitym Rzeczowym Wykazie Akt i nie podlegają przekazaniu do archiwum zakładowego.

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

Plany audytu wewnętrznego oraz sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego za lata poprzednie przechowuje się w teczce oznaczonej sygnaturą nazwy komórki audytu oraz numerem 0941. Teczka ta może zawierać podteczki z planami i sprawozdaniami z kolejnych lat.

Akta stałe obejmują wykaz podstawowych aktów normatywnych oraz innych aktów prawnych związanych z zakresem działania Urzędu i jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino regulujących ich funkcjonowanie, a także wykaz dokumentów zawierających opis systemów zarządzania i kontroli.

Audytor wewnętrzny zbiera również inne informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzanie analizy ryzyka, w szczególności wykryte w trakcie prowadzonych zadań audytowych okoliczności wskazujące na konieczność objęcia zainteresowaniem poszczególnych obszarów działalności.

Stałe akta audytu podlegają aktualizacji.

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 (patrz załącznik Nr 3 *Księgi Procedur*).

3.2. Bieżące akta audytu

Bieżące akta audytu służą dokumentowaniu przebiegu i wyników prowadzonych zadań audytowych oraz zdarzeń mających szczególne znaczenie dla ustaleń 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 m.in.:

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 bądź ostateczne, wniosek skierowany do kierownika jednostki proponujący przedłużenie terminu realizacji zadania audytowego);*

b) dokumenty związane z przygotowaniem programu zadania audytowego oraz sam program zadania audytowego;

c) protokół 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 m.in.::

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) podział zadań audytowanych komórek organizacyjnych;

c) zakresy obowiązków;

d) inne dokumenty o istotnym znaczeniu dla przeprowadzanego audytu wewnętrznego (np. pisma od organów nadzorujących związane z prowadzoną działalnością zawierające wytyczne, wskazówki bądź polecenia).

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

Grupa C zawiera m.in.::

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

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

Grupa D zawiera m.in.::

a) wstępne ustalenia i wyniki z zadania audytowego;
b) sprawozdanie wstępne;
c) informacje dotyczące przyjęcia treści sprawozdania z audytu wewnętrznego, zgłoszenia ewentualnych dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń przez audytowanych, poinformowanie o terminie realizacji zaleceń itp.;
d) stanowisko audytora wewnętrznego wraz z uzasadnieniem, w przypadku nieuwzględnienia przez niego zgłoszonych przez kierownika komórki audytowanej dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń, dotyczących treści sprawozdania;
e) sprawozdanie ostateczne;
f) harmonogram wdrożenia zaleceń, przedstawiany przez komórkę lub jednostkę organizacyjną;
g) informację kierownika jednostki sektora finansów publicznych o niepodjęciu działań mających na celu usunięcie uchybień.

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 treść notatki dotyczy.

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:

D 01 – 04/2008 - 01

gdzie:

D – odpowiednia grupa akt bieżących

01 – kolejny numer dokumentu roboczego w danej części akt bieżących

04 – numer kolejny załącznika do dokumentu roboczego

2008 – 01 – 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, w której przeprowadzane jest zadanie audytowe lub osoba przez niego upoważniona, Burmistrz Miasta i Gminy Gryfino oraz inne osoby upoważnione na mocy współpracy z audytorami zewnętrznymi oraz innymi instytucjami kontrolnymi.

3.3. Cechy dokumentu roboczego

Dokumentami roboczymi są 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 wewnetrznego, w celu pozyskania informacji.

Głównymi celami tworzenia dokumentów roboczych są:

- udokumentowanie wykonywanej pracy;
- 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. 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.

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

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.*

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
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 nimi manipulować. Dowody wewnętrzne w pewnych sytuacjach nie są dostateczne i wymagają potwierdzenia pozytywnego lub negatywnego.

3.5. Przechowywanie dokumentacji audytowej

Dokumentacja audytowa przechowywana jest w miejscu, do którego dostęp ma jedynie audytor wewnętrzny. Audytor wewnętrzny może tworzyć kopie akt audytu na elektronicznych nośnikach danych. Dokumenty audytu podlegają archiwizacji, na zasadach przyjętych w Urzędzie, zgodnie z właściwością określoną w aktualnym Jednolitym Rzeczowym Wykazie Akt.

4. Organizacja pracy komórki Audytu Wewnętrznego

4.1. Ocena pracy audytora wewnętrznego

W komórce audytu wewnętrznego zatrudniony jest audytor wewnętrzny. Ze względu na stan osobowy, w komórce dokonuje się oceny wewnętrznej w formie okresowych (np. raz w roku przy okazji sporządzania sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego) przeglądów wykonywanych w drodze samooceny.

Okresowej samoocenie podlegają m.in. takie zagadnienia jak:

1) podstawy funkcjonowania audytu wewnętrznego w Urzędzie oraz jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino;
2) struktura i organizacja komórki audytu wewnętrznego;
3) realizacja audytu wewnętrznego i in.

Samoocenie podlega zgodność funkcjonowania audytu wewnętrznego w Urzędzie i jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino z wymaganiami stawianymi prze regulacje prawne.

Kryteria samooceny mogą ulegać zmianie wraz z ewaluacją audytu wewnętrznego. Samoocena stanowi narzędzie pomocne przy identyfikacji obszarów działalności wymagających dokonania zmian, ulepszeń.

Audytor wewnętrzny w codziennej pracy stara się spełniać jak najlepiej następujące kryteria:

Rzetelność	wnikliwe rozpoznawanie sytuacji przy wykorzystaniu dostępnych źródeł, gwarantujące wiarygodność przedstawionych danych, faktów i informacji.

Znajomość i umiejętność stosowania odpowiednich przepisów	zapoznawanie się z przepisami niezbędnymi do właściwego wykonywania obowiązków wynikających z opisu stanowiska pracy. Umiejętność wyszukiwania potrzebnych przepisów. Umiejętność zastosowania właściwych przepisów w zależności od rodzaju sprawy. Rozpoznawanie spraw, które wymagają współdziałania ze specjalistami z innych dziedzin.
Planowanie i organizowanie pracy	planowanie działań i organizowanie pracy w celu wykonania zadań. Precyzyjne określanie celów, odpowiedzialności oraz ram czasowych działania. Ustalanie priorytetów działania, efektywne wykorzystywanie czasu, tworzenie szczegółowych i możliwych do realizacji planów krótko- i długoterminowych.
Postawa etyczna	wykonywanie obowiązków w uczciwy sposób, nie budzący podejrzeń o stronniczość i interesowność. Dbałość o nieposzlakowaną opinię. Postępowanie zgodne z etyką zawodową.
Punktualność/Terminowość	przestrzeganie terminu zakończenia powierzonych zadań i punktualne przybywanie do pracy i na spotkania
Dociekliwość	zadawanie pytań, analizowanie i przeprowadzanie testów, prowadzących i pomagających w ustaleniu faktów; waga dogłębnego zrozumienia badanego systemu
Zdecydowanie	umiejętność podejmowania decyzji
Kreatywność	poszukiwanie alternatywnych rozwiązań, w sytuacjach nietypowych lub gdy oryginalny plan nie może być zrealizowany
Efektywność komunikowania się	wypowiadanie się w sposób jasny i zrozumiały, w mowie i piśmie, w odniesieniu do audytowanego i przełożonych
Umiejętności analityczne	analizowanie sytuacji przy wykorzystaniu wszystkich dostępnych informacji
Takt	taktowne zachowanie umożliwiające utrzymywanie dobrych relacji z audytowanymi i ułatwiające uzgodnienie rekomendacji
Wiedza zawodowa	posiadanie wiedzy i umiejętności zastosowania technik wymaganych przy wykonaniu danego zadania

Podnoszenie kwalifikacji, rozwój własny	podnoszenie kwalifikacji, zdolność i skłonność do uczenia się, uzupełniania wiedzy
Współpraca	posiadanie umiejętności współpracy z zespołem
Samodzielność	posiadanie zdolności do samodzielnego wyszukiwania i zdobywania informacji, formułowania wniosków i proponowania rozwiązań w celu wykonania zleconego zadania
Inicjatywa	poszukiwanie obszarów, w których konieczne jest wprowadzenie zmian, inicjowanie działania i branie odpowiedzialności za nie, badanie źródeł problemów i mówienie otwarcie o problemach

Okresowe oceny dotyczą również możliwości wykonywania przeglądów jakości i efektywności przeprowadzanych zadań audytowych, których audytor wewnętrzny dokonuje po przedstawieniu kierownikowi jednostki sprawozdania z przeprowadzenia audytu. Polegają one na sformułowaniu ewentualnych możliwości ulepszenia prowadzanych w przyszłości zadań, zwróceniu uwagi na wynikłe problemy, które mogą być przedmiotem osobnego badania, jak również zasugerowania konieczności przeprowadzenia monitoringu realizacji zaleceń. Narzędziem pomocniczym do przeprowadzenia przeglądu jakości i efektywności przeprowadzanych zadań może być Formularz przeglądu poaudytowego (załącznik nr 4 *Księgi Procedur*).

Samoocenie poddawane jest również prowadzenie akt audytu wewnętrznego (bieżących i stałych), o których mowa w części A pkt 3 niniejszej *Księgi Procedur* (Dokumentacja audytu wewnętrznego*)*.

4.2. Szkolenia i rozwój zawodowy audytora wewnętrznego

Z uwagi na szeroki zakres audytu wewnętrznego ustawiczne doskonalenie zawodowe, obejmujące poszerzanie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji, stanowi istotny element pracy audytora wewnętrznego. Audytor wewnętrzny przeprowadza analizę potrzeb szkoleniowych i jej wyniki przekazuje do Wydziału Organizacyjnego, na etapie planowania rocznego (przygotowywania projektu uchwały budżetowej na rok następny). Ponadto audytor wewnętrzny dokonuje bieżącej analizy ofert szkoleniowych napływających do Urzędu. Audytor wewnętrzny występuje, do Sekretarza Miasta i Gminy Gryfino, z wnioskiem o skierowanie na szkolenie. Z uwagi na specyfikę pracy (obejmującą szeroki zakres

działalności jednostek) audytor wewnętrzny może wnioskować o skierowanie na szkolenie, którego tematyka nie mieści się we wcześniej planowanych.

Audytor wewnętrzny analizuje jakość poszczególnych szkoleń, na podstawie doświadczeń własnych oraz innych audytorów.

B. METODOLOGIA

1. Planowanie w audycie wewnętrznym

Planowanie w audycie wewnętrznym odbywa się w dwóch aspektach:

a) rocznym;
b) na poziomie zadania audytowego.

Ten rozdział *Księgi Procedur* odnosi się do planowania rocznego.

Planowanie roczne w audycie wewnętrznym stanowi osnowę 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 wewnętrznego, sporządzanego przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w Urzędzie. 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 winno opierać się na przeprowadzeniu długoterminowej analizy ryzyka, poddawanej rokrocznej weryfikacji pod wpływem zmian czynników i obszarów ryzyka związanych z działalnością jednostek.

Plan audytu, na rok następny, opracowuje audytor wewnętrzny, przy udziale kierowników tych jednostek w procesie analizy obszarów ryzyka. Plan audytu jest przedstawiany Burmistrzowi do końca października każdego roku. Plan audytu podpisuje Burmistrz oraz Audytor Wewnętrzny. Audytor wewnętrzny przekazuje kopię planu kierownikom jednostek, w których audytor prowadzi audyt wewnętrzny.

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. O zmianie planu audytor wewnętrzny informuje kierowników jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino, w których prowadzi audyt wewnętrzny.

Możliwe jest przeprowadzenie audytu wewnętrznego poza planem 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 audytowych oraz czynności organizacyjnych,
4) innych uzasadnionych przypadkach.

Audyt poza planem przeprowadza się na wniosek Burmistrza lub z inicjatywy audytora wewnętrznego w uzgodnieniu z Burmistrzem.

Audyt poza planem w jednostce organizacyjnej Gminy Gryfino można przeprowadzić na wniosek kierownika tej jednostki lub z inicjatywy własnej audytora wewnętrznego, w uzgodnieniu z Burmistrzem.

Jeśli przeprowadzenie audytu wewnętrznego poza planem mogłoby spowodować zagrożenie dla realizacji rocznego planu audytu wewnętrznego audytor wewnętrzny zawiadamia o ww. fakcie, na piśmie, kierownika jednostki wnioskującego o przeprowadzenie ww. audytu oraz Burmistrza.

Planowanie jest procesem ciągłym, obejmującym 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 komórki audytu wewnętrznego w perspektywie długookresowej (5 letniej). Zawiera m.in.:

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

Plan długoterminowy powinien być 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. Gromadzenie informacji o działalności Urzędu Miasta i Gminy w Gryfinie i jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino oraz identyfikacja zachodzących w nich procesów

W celu zapoznania się z działalnością jednostek audytor wewnętrzny wyodrębnia poszczególne obszary działania oraz procesy, w nich zachodzące.

Obszar działania to jednorodny fragment działalności jednostki, dający się wyodrębnić ze względu na przedmiot, zaangażowane komórki organizacyjnej oraz rezultat tej działalności. W ramach obszarów wyodrębnia się procesy.

Procesem jest pewien uporządkowany logicznie ciąg czynności, działań, decyzji i uzgodnień, których efektem jest powstanie pewnej wartości dodanej, w postaci dającej się określić zmiany w środowisku zewnętrznym, jako efekt pracy jednej lub kilku komórek organizacyjnych Urzędu oraz jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino. W procesie może brać udział więcej niż jedna komórka organizacyjna.

W celu zapoznania się z poszczególnym obszarem, audytor wewnętrzny, dokonuje analizy:

- aktów prawa powszechnie obowiązującego;

- aktów prawa lokalnego (np. uchwały Rady Miejskiej);
- podziałów zadań komórek organizacyjnych;
- innych wewnętrznych procedur, zarządzeń i instrukcji, związanych z uregulowaniem określonych procesów;
- danych i wyników pochodzących z przeprowadzonych wewnętrznych i zewnętrznych kontroli (np. kontroli NIK, RIO);
- wszelkich danych pochodzących z monitoringu wprowadzonych rozwiązań operacyjnych;
- projektów uchwał, uchwał budżetowych oraz sprawozdań finansowych i budżetowych;
- innych dokumentów dotyczących obszarów audytu.

Zbieranie informacji na temat działalności jednostek lub wykonywanie czynności audytorskich może być przeprowadzane w formie wywiadu bądź rozmowy. Audytor wewnętrzny uzgadnia termin przeprowadzenia rozmowy lub wywiadu z kierownikiem komórki organizacyjnej lub, jeśli kierownik tak wskaże, a rozmowa ma być przeprowadzona z pracownikiem, to bezpośrednio z tym pracownikiem. Termin spotkania powinien być ustalony w taki sposób, by nie zakłócać bieżącej pracy komórki. Zagadnienia, planowane do omówienia w trakcie spotkania, winny być ustalone w formie listy pytań. Z przeprowadzonych wywiadów i rozmów audytor wewnętrzny sporządza notatki służbowe, które włącza do odpowiednich części akt audytu.

Inną formą zbierania informacji i aktualizacji danych dotyczących działalności jednostki oraz związanych z nią ryzyk jest zastosowanie kwestionariuszy samooceny. Zagadnienia w nich poruszane dotyczą m.in. problemów, jakie napotyka jednostka organizacyjna Gminy Gryfino/komórka organizacyjna przy wykonywaniu swoich zadań, zdefiniowania czynników ryzyka mających wpływ na działalność jednostki/komórki, zmian organizacyjnych i personalnych, ewentualnych nieprawidłowości w funkcjonowaniu komórki/jednostki oraz zdiagnozowania możliwych przyczyn ich występowania, istniejących w komórce/jednostce procedur kontroli wewnętrznej, funkcjonowania systemów informatycznych i in.

Podczas tworzenia rocznego planu audytu audytor wewnętrzny dokonuje przeglądu procesów zachodzących w ramach danego obszaru, w razie konieczności aktualizując bądź dodając nowo powstały, do listy już wyodrębnionych.

1.2. Identyfikacja systemów kontroli

Niezwykle istotnym jest zidentyfikowanie zaprojektowanych systemów kontroli, ponieważ to właśnie oceny ich adekwatności, skuteczności i efektywności ma dokonywać audyt wewnętrzny. Kontrole ustanawia się m.in. tam, gdzie istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka, wpływającego niekorzystnie na działalność jednostki. Pod pojęciem ryzyka rozumie się prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania działania, którego skutkiem może być szkoda w majątku lub wizerunku jednostki lub które może przeszkodzić w osiągnięciu wyznaczonych celów. Systemy kontroli służą jego zmniejszeniu bądź wykluczeniu.

W trakcie analizy systemów kontroli szczególną uwagę należy zwrócić na:

- dokonywanie kontroli merytorycznej dokumentów;
- dokonywanie formalnej kontroli dokumentów;
- dokonywanie rachunkowej kontroli dokumentów;
- autoryzację (akceptację) dokumentów;
- ograniczanie bezpośredniego dostępu do dokumentów i systemów informatycznych (komputerowych);
- dokonywanie analiz porównawczych dokumentacji planistycznej z rzeczywistymi wynikami i in.

Ze względu na miejsce stosowania można wyróżnić kontrolę:

a) prewencyjną – zapobiegającą powstawaniu nieprawidłowości (np. podział obowiązków, autoryzacja);
b) detekcyjną – tzw. wykrywającą, polegającą na wykrywaniu zdarzeń znacznie odbiegających od przyjętych kryteriów; jest stosowana, po zakończeniu procesu, gdyż dotyczy zdarzeń, które już zaistniały. Warunkiem jej stosowania jest akceptowanie straty, ponieważ poprzez korektę nieprawidłowości można zapobiec powstawaniu strat w przyszłości (np. inwentaryzacja zapasów, inwentaryzacja gotówki w kasie);
c) korekcyjną – polegającą na dokonywaniu korekt nieprawidłowości występujących w systemach (np. kara dyscyplinarna nałożona na pracownika nie przestrzegającego obowiązujących procedur);
d) zarządczą – sprawowaną przez kierownictwo, zawierającą wszystkie powyższe rodzaje kontroli. Swoim zainteresowaniem obejmuje całość jednostki.

Ma zapewnić osiągnięcie wyznaczonych celów jednostki (np. organizowanie szkoleń, stosowanie systemu motywacyjnego, przeglądy dokonywane przez kierownictwo).

Wymienione powyżej rodzaje kontroli stanowią tzw. kontrole zasadnicze. Oprócz nich audytor wewnętrzny może wyróżnić tzw. kontrole uzupełniające stosowane dodatkowo w celu zmniejszenia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Ustanawianie procedur kontrolnych następuje w wyniku konieczności nadzorowania działalności w ramach różnorodnych wymiarów organizacji i zarządzania nią. Audytor wewnętrzny może dokonać ich następującej klasyfikacji:

a) kontrola wynikająca ze struktury organizacyjnej, uwzględniająca zdefiniowane i jasno przypisane odpowiedzialności oraz podział obowiązków;
b) kontrola zarządcza, sprawowana przez Burmistrza oraz Radę Miejską (odpowiednie komisje);
c) kontrola autoryzacji sprowadzająca się do weryfikacji zatwierdzania transakcji na poszczególnych etapach realizacji oraz jakości załączanej dokumentacji;
d) kontrola dostępu do przedmiotów (fizyczne zabezpieczenia) i systemów (logiczne kontrole dostępu);
e) kontrola procesów zakupu, wdrożenia, dostarczenia oraz serwisowania systemów i usług informatycznych, a także kontrole służące zarządzaniu i monitorowaniu systemów informatycznych;
f) kontrola wykonywana w toku realizacji transakcji, mająca na celu weryfikację kompletności i prawidłowego przebiegu operacji (w tym poprawności dokonywania kolejnych kontroli dokumentów).

1.3. Analiza ryzyka na etapie planowania

W ramach analizy ryzyka na etapie rocznego planowania audytor wewnętrzny dokonuje identyfikacji czynników ryzyka mających wpływ na poszczególne rodzaje działalności jednostki. W tym celu może zwrócić się do kierowników komórek organizacyjnych i kierowników jednostek (np. w formie kwestionariuszy samooceny). Znacząca jest również wiedza i samodzielny, niezależny osąd audytora wewnętrznego na temat zagrożeń i szans stojących przed jednostkami. Z zebranych informacji audytor wewnętrzny formułuje tzw. obszary ryzyka, czyli procesy, zjawiska lub problemy

wymagające przeprowadzenia audytu. Poszczególne obszary ryzyka mogą stanowić część pewnego obszaru audytu, którym jest każdy poszczególny obszar działania jednostki. Analiza ryzyka stanowi ocenę podatności procesów lub obszarów na czynniki ryzyka.

Audytor wewnętrzny powinien na bieżąco śledzić wszelkie zmiany w zakresie organizacji i działania jednostek, a także poddawać analizie informacje, pochodzące ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych, dotyczące jego funkcjonowania.

Najczęściej spotykanymi przyczynami występowania ryzyka są:

- słabe kontrole ustanowione w procesach lub ich brak;
- nieprawidłowe ewidencjonowanie danych księgowych, fałszowanie sprawozdań finansowych, możliwość zaistnienia strat finansowych;
- 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.

1.3.1. 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

	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 x RK x 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.

1.4. Identyfikacja czynników ryzyka i obszarów ryzyka

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

Dokonując identyfikacji czynników ryzyka i formułowania obszarów ryzyka audytor wewnętrzny bierze pod uwagę m.in.:

a) częstość dokonywania zmian w przepisach prawnych zewnętrznie i wewnętrznie obowiązujących;
b) oczekiwania społeczne wobec jednostek;
c) sytuację finansową;
d) wielkość prowadzonych inwestycji;
e) cele i zadania jednostek;
f) wewnętrzne i zewnętrzne czynniki ryzyka mające wpływ na realizację celów jednostek;
g) liczbę, rodzaj oraz wielkość dokonywanych transakcji finansowych oraz możliwość dysponowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych nie podlegających zwrotowi (ze szczególnym uwzględnieniem wymogów dawcy);
h) jakość i zabezpieczenie systemów informatycznych funkcjonujących w jednostce;
i) liczbę i kwalifikacje pracowników (kompetencje oraz uczciwość pracowników);
j) uwagi pracowników jednostki (w tym: kierownika jednostki);
k) przestrzeganie norm etycznych przez kierownictwo i pracowników; istniejące systemy motywacyjne;
l) warunki pracy;
ł) adekwatność, efektywność i skuteczność systemu kontroli wewnętrznej;
m) wyniki przeprowadzonych kontroli (zewnętrznych i wewnętrznych) i audytów, a także upływ czasu od poprzednich kontroli i audytów;
n) poziom ryzyka utraty informacji przechowywanych i obsługiwanych przez systemy informatyczne (np. ewidencja księgowa – listy płac itp.).

Na podstawie występujących czynników ryzyka, audytor wewnętrzny tworzy listę zidentyfikowanych obszarów ryzyka, w ramach bardziej ogólnych – obszarów audytu, które odpowiadają systemom wyodrębnionym w ramach działalności jednostek.

1.5. Metody analizy ryzyka

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 matrycy, 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 skomplikowania 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 kluczowa rola efektywności	Bardzo wrażliwa	Słaba	Nowo wdrażany system i/lub nowe regulacje prawne	Bardzo Wysoki
	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 (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 wchodzą 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%. Czynnikowi 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 ważone
1.		a	b	a x 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:				
l.p.	Nazwa procesu	Suma ryzyk ważonych	Ilość czynników ryzyka	Ryzyko ważone 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 ważone dla obszaru
1.		f	g	f/g
2.				

- uporządkowanie obszarów malejąco, wg wartości ryzyka ważonego.

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 wewnętrznej;
   - testowanie;
   - stwierdzenie stanu istniejącego;

- narada zamykająca.

4. sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego;
5. czynności sprawdzające.

2.1. Upoważnienie do przeprowadzania audytu

Do przeprowadzania audytu wewnętrznego uprawnia imienne upoważnienie wystawione przez Burmistrza oraz dowód tożsamości. Wzór upoważnienia stanowi załącznik nr 5 do niniejszej *Księgi Procedur*. Upoważnienie wystawiane jest na cały rok do realizacji zadań przewidzianych w rocznym planie audytu wewnętrznego. Do zadań audytowych nie ujętych 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. Wykonanie przeglądu wstępnego 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);
- 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.

Podczas dokonywania przeglądu wstępnego audytor wewnętrzny może wykorzystać następujące rodzaje technik:

- rozmowy z pracownikami;
- rozmowy z osobami, na które audytowana działalność wywiera wpływ;
- obserwacja / oględziny;
- analiza sprawozdań i innych dokumentów;
- procedury analityczne;
- schematy, wykresy;
- testy kroczące;
- kwestionariusze kontroli wewnętrznej.

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

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

a) ścieżkę audytu (załącznik nr 6 *Księgi Procedur*) – to narzędzie wspomagające zarządzanie; służy dokumentowaniu wszystkich procesów zachodzących w danej organizacji oraz opisaniu systemu kontroli wewnętrznej. 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 wewnętrznej 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 7 *Księgi Procedur*).

2.3. Program zadania audytowego

Podstawowym dokumentem zawierającym wyniki przeprowadzonego przeglądu wstępnego jest program zadania audytowego (załącznik nr 8 *Księgi Procedur*). 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 zadania audytowego;
- zadania jednostki, w obszarze objętym zadaniem;
- istotne ryzyka;
- systemy zarządzania ryzykiem i kontroli;
- możliwość wprowadzenia usprawnień systemów zarządzania i kontroli;
- wyniki wcześniej przeprowadzonych audytów lub kontroli;
- wnioski i spostrzeżenia wynikające z przeprowadzonych czynności doradczych;
- dostępność dowodów;
- potrzebę powołania rzeczoznawcy do udziału w zadaniu audytowym (załącznik nr 9 *Księgi Procedur*);
- datę rozpoczęcia i przewidywany czas trwania zadania audytowego.

Wykonując swoje czynności, w ramach przeprowadzanego zadania audytowego, audytor może wykorzystywać szeroki wachlarz technik 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.

Czynności audytowe powinny być tak zaplanowane, aby:

1. zebrać odpowiednie i stosowne informacje o funkcjonowaniu systemu kontroli;
2. zapewnić wydajne użycie środków;
3. zbadać wszystkie istotne dla procesu, zidentyfikowane kontrole;
4. sprawdzić, zwłaszcza w przypadku audytu przepływów finansowych, pewną liczbę transakcji/operacji tak, by można ocenić, czy zbadane przez audytorów wewnętrznych systemy działają efektywnie na rzecz przeciwdziałania błędom i nieprawidłowościom;
5. zrealizować cel badania;
6. zminimalizować poziom ryzyka badania.

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 przeprowadza spotkanie z kierownikami komórek – naradę otwierającą, w których przeprowadzany jest audyt wewnętrzny lub pracownikami komórek, wyznaczonych przez kierowników, o których wyżej mowa. W naradzie otwierającej mogą uczestniczyć osoby sprawujące nadzór nad działalnością komórek audytowanych.

O terminie i tematyce narady otwierającej audytor wewnętrzny powiadamia pisemnie kierowników komórek audytowanych. W trakcie narady otwierającej audytor przedstawia główne cele, tematykę oraz założenia organizacyjne danego zadania audytowego.

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 organizacyjnej (lub pracownik) przedstawia informacje dotyczące jej funkcjonowania.

Z przeprowadzonej narady, audytor wewnętrzny, sporządza protokół, zawierający m.in. informacje o celu, przebiegu oraz wyniku narady (załącznik nr 10 *Księgi Procedur*). 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.

2.5. Ocena kontroli wewnętrznej i jej środowiska

Audytor wewnętrzny bada system kontroli wewnętrznej 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 wewnętrznej 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 wewnętrznej 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 majątku;

- ochronę informacji;
- efektywność i racjonalność posiadanych i wykorzystywanych zasobów;
- oszczędność i wydajność w wydatkowaniu środków pieniężnych;
- przestrzeganie prawa;
- osiągnięcie celów postawionych przed jednostką oraz celów wyznaczonych przez kierownictwo;

c) przestrzegane są określone procedury i przepisy prawne oraz dokonywana jest okresowa ich aktualizacja i in.

W trakcie badania systemu kontroli wewnętrznej audytor posługuje 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 wewnętrznej. 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 11 *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 wewnętrznej 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 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 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 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 2.6.3.1 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 opisania 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 wewnętrznej ustalonej 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 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 badanie 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;

o) 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 miedzy początkiem a elementem populacji oddalonym od niego o interwał. Technika ta stosowana jest w przypadkach, gdy elementy populacji poddawanej badaniu cechują się pewnymi prawidłowościami;

p) 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;

q) 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;

r) 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 jakiejkolwiek metody – na „chybił trafił".

2.7. Narada zamykająca

Po zakończeniu zadania audytowego, audytor wewnętrzny, zwołuje naradę zamykającą, w celu przedstawienia wstępnych wyników. W naradzie zamykającej biorą udział kierownicy komórek, w których przeprowadzane było zadanie. W naradzie zamykającej mogą brać udział osoby sprawujące nadzór nad działalnością komórek audytowanych oraz wskazani przez kierowników pracownicy komórek. Termin narady jest ustalany ze wszystkimi uczestnikami spotkania, w sposób nie kolidujący z bieżącymi zadaniami komórek. Proponowany termin narady zamykającej audytor wewnętrzny przekazuje pisemnie kierownikowi komórki audytowanej. Z przeprowadzonej narady audytor sporządza protokół (załącznik nr 12 *Księgi Procedur*).

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 audytu wewnętrznego. 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, 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 przeprowadzonego audytu wewnętrznego audytor sporządza sprawozdanie, w którym jasno, rzetelnie i zwięźle przedstawia ustalenia i zalecenia poczynione w trakcie przeprowadzania zadania. Sporządzając sprawozdanie należy zwrócić uwagę na to, by cechowało się:

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

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

Obowiązkowe elementy sprawozdania to:

1) temat zadania;
2) cele zadania;
3) podmiotowy i przedmiotowy zakres działania;
4) datę sporządzenia sprawozdania;
5) termin, w którym przeprowadzono zadanie;
6) nazwę i adres komórki, w której przeprowadzane było zadanie;
7) imię i nazwisko audytora wewnętrznego;
8) podjęte czynności i zastosowane techniki przeprowadzania zadania;

9) zwięzły opis działań jednostki w obszarze objętym zadaniem;
10) ustalenia stanu faktycznego wraz z określeniem kryteriów dokonania ich oceny;
11) określenie oraz analizę przyczyn uchybień;
12) skutki lub ryzyka wynikające z uchybień;
13) zalecenia;
14) opinię audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania i kontroli w obszarze objętym zadaniem;
15) podpisy audytorów wewnętrznych uczestniczących w zadaniu.

Sprawozdanie winno zawierać formułę zapewniającą o przeprowadzeniu audytu zgodnie z profesjonalnymi standardami audytu wewnętrznego.

3.1.1. Przekazywanie sprawozdania z audytu wewnętrznego

Procedura postępowania ze sprawozdaniem z audytu wewnętrznego w przypadku realizacji zadania w Urzędzie:

a) Sprawozdanie wstępne z audytu wewnętrznego przekazuje się kierownikom komórek organizacyjnych Urzędu, w których przeprowadzane było zadanie, zgodnie z zakresem podmiotowym określonym w programie zadania audytowego. Do sprawozdania załącza się pouczenie o możliwości zgłoszenia, w terminie 7 dni 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.

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

c) W przypadku nie zgłoszenia dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń audytor wewnętrzny może poinformować kierowników komórek organizacyjnych 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 audytor przekazuje sprawozdanie kierownikowi komórki organizacyjnej Urzędu, w której przeprowadzano audyt oraz 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 audytowanej komórki organizacyjnej Urzędu, w terminie 14 dni od dnia otrzymania sprawozdania, może zgłosić na piśmie Burmistrzowi swoje stanowisko do przedstawionego sprawozdania.

f) W przypadku stwierdzenia zasadności zaleceń zawartych w sprawozdaniu kierownik komórki audytowanej informuje o tym pisemnie, w terminie 14 dni od dnia otrzymania sprawozdania, Burmistrza i audytora wewnętrznego oraz przedstawia im pisemnie plan działań naprawczych, wskazując w szczególności: osoby odpowiedzialne za ich realizację oraz termin ich realizacji.

g) W przypadku odmowy realizacji zaleceń kierownik komórki audytowanej powiadamia pisemnie, w terminie 14 dni od dnia otrzymania sprawozdania, Burmistrza oraz audytora wewnętrznego o przyczynach odmowy.

h) W przypadku, gdy kierownik komórki nie przedstawi w odpowiednim terminie planu działań naprawczych albo odmówi realizacji zaleceń decyzję, o realizacji zaleceń, podejmuje Burmistrz: wyznacza przy tym osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń i ustala termin ich realizacji, powiadamiając o tym pisemnie audytora wewnętrznego.

i) Jeśli w terminie 2 miesięcy od dnia otrzymania sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego nie zostaną podjęte działania mające na celu usunięcie uchybień Burmistrz informuje o tym audytora wewnętrznego uzasadniając brak ich pojęcia.

Procedura postępowania ze sprawozdaniem z audytu wewnętrznego w przypadku realizacji zadania w jednostce organizacyjnej Gminy Gryfino:

a) Sprawozdanie wstępne z audytu wewnętrznego przekazuje się kierownikom komórek lub w przypadku niewielkiej jednostki organizacyjnej – pracownikowi

odpowiedzialnemu za audytowaną działalność, w których przeprowadzane było zadanie, zgodnie z zakresem podmiotowym określonym w programie zadania audytowego. Do sprawozdania wstępnego załącza się pouczenie o możliwości zgłoszenia, w terminie 7 dni 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.

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

c) W przypadku nie zgłoszenia dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń audytor wewnętrzny może poinformować kierowników komórek organizacyjnych lub w przypadku niewielkiej jednostki organizacyjnej – pracowników odpowiedzialnych za audytowaną działalność, w których przeprowadzane było zadanie, o pozostawieniu brzmienia sprawozdania wstępnego bez zmian i traktowania go jako sprawozdania ostatecznego z przeprowadzonego zadania – zwanym dalej sprawozdaniem lub przekazać ww. osobom sprawozdanie z przeprowadzonego zadania;

d) Po rozpatrzeniu ewentualnych dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń audytor przekazuje sprawozdanie kierownikowi komórki lub w przypadku niewielkiej jednostki organizacyjnej – pracownikowi odpowiedzialnemu za audytowaną działalność, w której przeprowadzano audyt oraz kierownikowi jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino (łącznie ze swoim stanowiskiem, wyrażonym na piśmie, wraz z uzasadnieniem).

Sprawozdanie z zadania audytowego realizowanego w jednostce organizacyjnej Gminy Gryfino jest również przekazywane do wiadomości Burmistrza oraz odpowiedniego zastępcy Burmistrza, sprawującego nadzór merytoryczny nad działalnością jednostki.

e) Po otrzymaniu sprawozdania kierownik audytowanej komórki lub w przypadku niewielkiej jednostki organizacyjnej – pracownik odpowiedzialny za audytowaną

działalność, w terminie 14 dni od dnia otrzymania sprawozdania, może zgłosić na piśmie kierownikowi jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino swoje stanowisko do przedstawionego sprawozdania.

f) W przypadku stwierdzenia zasadności zaleceń zawartych w sprawozdaniu kierownik audytowanej komórki lub w przypadku niewielkiej jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino – pracownik odpowiedzialny za audytowaną działalność – informuje o tym pisemnie, w terminie 14 dni od dnia otrzymania sprawozdania, kierownika jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino i audytora wewnętrznego oraz przedstawia im pisemnie plan działań naprawczych, wskazując w szczególności: osoby odpowiedzialne za ich wykonanie oraz termin ich realizacji.

g) W przypadku odmowy realizacji zaleceń kierownik audytowanej komórki lub w przypadku niewielkiej jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino – pracownik odpowiedzialny za audytowaną działalność, powiadamia pisemnie, w terminie 14 dni od dnia otrzymania sprawozdania, kierownika jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino oraz audytora wewnętrznego o przyczynach odmowy.

h) W przypadku, gdy kierownik audytowanej komórki lub w przypadku niewielkiej jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino – pracownik odpowiedzialny za audytowaną działalność, nie przedstawi w odpowiednim terminie planu działań naprawczych albo odmówi realizacji zaleceń decyzję, o realizacji zaleceń, podejmuje kierownik jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino: wyznacza przy tym osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń i ustala termin ich realizacji, powiadamiając o tym pisemnie audytora wewnętrznego.

i) Jeśli w terminie 2 miesięcy od dnia otrzymania sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego nie zostaną podjęte działania mające na celu usunięcie uchybień kierownik jednostki organizacyjnej Gminy Gryfino informuje o tym Burmistrza oraz audytora wewnętrznego uzasadniając brak ich pojęcia.

W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny może przekazać kierownikom komórek 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 (załącznik nr 4 *Księgi Procedur*).

3.3. Czynności sprawdzające

Po upływie terminów wskazanych, przez kierowników jednostek w harmonogramach wdrożenia zaleceń, audytor wewnętrzny może przeprowadzić czynności sprawdzające. Audytor wewnętrzny może wystosować zapytanie o stan zaawansowania prac wdrożeniowych, a następnie, w zależności od udzielonych odpowiedzi przeprowadzić czynności sprawdzające, polegające na ocenie dostosowania działań jednostki do zgłoszonych przez niego w sprawozdaniu ustaleń i zaleceń.

Przed przystąpieniem do przeprowadzenia czynności sprawdzających audytor wewnętrzny przygotowuje 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;
- założenia organizacyjne;
- harmonogram przeprowadzenia czynności sprawdzających.

Przeprowadzając czynności sprawdzające audytor musi mieć zagwarantowany dostęp do dokumentów, 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/jednostek audytowanych, a także dołączana jest do akt bieżących audytu.

3.4. Czynności doradcze

Czynności doradcze mają charakter usługowy. Ich celem jest przysporzenie wartości oraz usprawnienie procesów zarządzania jednostką, zarządzania ryzykiem i kontroli, z zachowaniem 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 Burmistrza lub z własnej inicjatywy, w zakresie uzgodnionym z Burmistrzem.

Audytor może wykonywać czynności doradcze w jednostkach organizacyjnych Gminy Gryfino na wniosek kierowników jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino, za zgodą Burmistrza.

Audytor wewnętrzny może odmówić wykonywania czynności doradczych, jeżeli uzna, że zakres lub cel tych czynności nie jest zgodny z celami audytu wewnętrznego. O ww. odmowie i jej przyczynach audytor zawiadamia na piśmie kierownika jednostki wnioskującego o wykonanie czynności oraz Burmistrza. Burmistrz może wydać pisemne polecenia wykonania czynności doradczych.

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 organizacyjnych Urzędu lub jednostek organizacyjnych Gminy Gryfino 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 (w przypadku środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 ustawy o finansach publicznych), we współpracy z pracownikami obsługującymi ww. organy.

C. Spis załączników *Księgi Procedur Audytu Wewnętrznego*

Załącznik Nr 1 – Spis treści akt stałych audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 2 – Wykaz akt bieżących audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 3 – Karta przeglądu dokumentacji audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 4 – Formularz przeglądu poaudytowego

Załącznik Nr 5 – Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 6 – Ścieżka audytu wewnętrznego

Załącznik Nr 7 – Podstawowe symbole wykorzystywane w graficznej analizie procesów

Załącznik Nr 8 – Program zadania audytowego

Załącznik Nr 9 – Wniosek o powołanie rzeczoznawcy do udziału w zadaniu audytowym

Załącznik Nr 10 – Protokół z narady otwierającej

Załącznik Nr 11 – Formularz analizy kontroli wewnętrznej

Załącznik Nr 12 – Protokół z narady zamykającej