

**Załącznik**  
do Zarządzenia Nr 191/AKW/07  
Prezydenta Miasta Kędzierzyn - Koźle  
z dnia 27 kwietnia 2007 r.



# KSIĘGA PROCEDUR AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

**W URZĘDZIE MIASTA KĘDZIERZYN –  
KOŹLE  
ORAZ GMINNYCH JEDNOSTKACH  
ORGANIZACYJNYCH**

## **WSTĘP**

Celem „*Księgi procedur*” jest przedstawienie podstawowych aspektów formalno-prawnych związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta w Kędzierzynie-Koźlu oraz gminnych jednostkach organizacyjnych, w tym przedstawienie definicji i zakresu audytu, procedur i zasad jego funkcjonowania oraz misji, jaką ma spełniać.

Zgodnie z art. 44 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych odpowiedzialność za prowadzenie gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych, w tym za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli finansowej spoczywa na kierowniku każdej jednostki sektora finansów publicznych. Przepis art. 47 ust. 3 wspomnianej wyżej ustawy wprowadziły obowiązek stworzenia przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych pisemnych procedur dotyczących procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych. Procedury te stanowią niezbędną część systemu kontroli wewnętrznej istniejącego w każdej jednostce sektora finansów publicznych – zbioru zasad i mechanizmów służących zapewnieniu prawidłowego działania jednostki. Dla kierownika, jako osoby odpowiedzialnej za gospodarkę finansową jednostki, jest zatem niezwykle istotne, aby system kontroli wewnętrznej, a w szczególności jego podsystem – wewnętrzna kontrola finansowa działał właściwie.

*Niezależny, profesjonalny i obiektywny audyt wewnętrzny* jest dla kierownika jednostki podstawowym źródłem informacji o podległej mu organizacji. Działalność doradcza wobec Prezydenta Miasta Kędzierzyna - Koźla jest zarazem główną funkcją komórki audytu. Dzięki informacji uzyskanej od audytora wewnętrznego Prezydent może ocenić czy wdrożony przez niego system kontroli wewnętrznej spełnia swoje zadania.

Niniejszą „*Księgę procedur*” należy traktować jako szczegółową instrukcję przeprowadzania audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta w Kędzierzynie-Koźlu oraz gminnych jednostkach organizacyjnych, mającą zastosowanie do wszystkich czynności audytowych przeprowadzanych przez audytora wewnętrznego.

Pisemne procedury umożliwiają audytorowi wewnętrznemu wykonywanie powierzonych zadań oraz wprowadzają przejrzystość i jednolitość przeprowadzanych badań, jednolite wzory dokumentów i przyjętą w praktyce formę sprawozdań. Księga powyższa zawiera zwięzły opis stosowanej metodyki audytu wewnętrznego, która w toku przeprowadzania zadań audytowych może być wzbogacana i poszerzana o nowe metody służące realizacji celów stawianych przed audytem. Należy ją traktować jako szczegółową instrukcję przeprowadzania audytu wewnętrznego w Urzędzie Miejskim w Urzędzie Miasta w Kędzierzynie – Koźlu oraz gminnych jednostkach organizacyjnych.

*Księga będzie podlegać okresowym przeglądom.* Przynajmniej raz na rok audytor wewnętrzny dokona przeglądu Księgi w celu jej aktualizacji.

## **1. ZADANIA I ORGANIZACJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

### **1 ROLA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

Priorytetowym zadaniem funkcjonującego w Urzędzie Miasta w Kędzierzynie-Koźlu audytu wewnętrznego jest zapewnienie Prezydenta Miasta, że gospodarka finansowa oraz

zarządzanie organizacją są prowadzone w sposób sprawny, skuteczny, efektywny i zgodny z obowiązującymi przepisami prawa.

## 1.2 DEFINICJA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Zgodnie z art. 48 ust. 1 obowiązującej ustawy o finansach publicznych **audyt wewnętrzny jest to ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów oraz czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.**

Ocena o której mowa powyżej dotyczy w szczególności:

- zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi;
- efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli;
- wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

Definicję tę należy postrzegać poprzez pryzmat „Standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” opracowanych przez Ministerstwo Finansów oraz Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, opracowanych przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (Institute of Internal Auditors – IIA). Standardy te definiują audyt wewnętrzny jako: *„niezależną, obiektywną działalność o charakterze zapewniającym i doradczym, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiągnięciu wytyczonych celów poprzez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i*

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz.U. nr 112 poz.763) reguluje zakres czynności w ramach przeprowadzania audytu wewnętrznego.

### **Audyt wewnętrzny, przeprowadzając audyt wewnętrzny:**

- bada wiarygodność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez następcze sprawdzenie:
  - przestrzegania zasad rachunkowości,
  - zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi,
  - zgodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych,
- dokonuje oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, w tym przestrzegania procedur zawartych w ustawie o finansach publicznych (definicja AW), zarządzania ryzykiem i kierowania jednostką sektora finansów publicznych, dokonuje oceny przestrzegania zasady celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków oraz przestrzegania terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań.

Ponadto audyt wewnętrzny ujawnia słabe punkty i miejsca szczególnie wrażliwe na powstawanie ryzyk oraz przedstawia uwagi i wnioski oraz rekomendacje mające służyć poprawie jakości działania procesów.

Problematyka dotycząca procesów obejmujących *system gromadzenia środków publicznych*, związana jest m.in. z dokonaniem analizy efektywności egzekwowania dochodów budżetowych jednostki i ich zgodności z prawem.

*Ocena procesów związanych z wydatkowaniem środków publicznych*, z punktu widzenia legalności, polega przede wszystkim na dokonaniu oceny zgodności wydatkowanych środków publicznych z obowiązującymi przepisami i procedurami, w tym prawidłowości prowadzonej ewidencji wydatków.

W ramach powyższych analiz audytor wewnętrzny oceniał będzie istniejący w danym procesie system kontroli wewnętrznej, pod kątem jego skuteczności i adekwatności oraz jakości wykonywania powierzonych zadań przez poszczególne jednostki organizacyjne.

### 2.3. CELE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Audyt wewnętrzny w Urzędzie Miasta w Kędzierzynie – Koźlu ma na celu usprawnienie jego działania. Wspomaga Urząd w realizacji wyznaczonych funkcji i celów poprzez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie skuteczności systemów zarządzania, w tym zarządzania ryzykiem i kontroli.

Celami audytu wewnętrznego w Urzędzie Miejskim w Kędzierzynie – Koźlu są:

- identyfikacja i analiza ryzyka związanego z działalnością jednostki, a w szczególności ocena efektywności zarządzania ryzykiem oraz ocena systemu kontroli wewnętrznej,
- wyrażanie opinii na temat skuteczności mechanizmów kontrolnych w badanym systemie,
- dostarczanie kierownikowi jednostki, w oparciu o ocenę systemu kontroli wewnętrznej, racjonalnego zapewnienia, że jednostka działa prawidłowo,
- składanie sprawozdań z poczynionych ustaleń, oraz tam gdzie jest to właściwe, przedstawianie uwag i wniosków dotyczących poprawy skuteczności działania jednostki w danym obszarze.

Celem audytu wewnętrznego jest także ocena prowadzonej działalności pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

### 1.4. ZAKRES AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Audyt wewnętrzny może objąć zakresem swojego badania wszystkie obszary działania Urzędu Miasta w Kędzierzynie - Koźlu, a także wszystkie obszary działania gminnych jednostek organizacyjnych.

Zakres audytu wewnętrznego nie może być ograniczany. Prezydent powinien być niezwłocznie powiadamiany o wszelkich próbach ograniczania zakresu audytu.

Audytor wewnętrzny dysponuje pełną swobodą w zakresie identyfikacji obszarów ryzyka.

Audyt wewnętrzny może być przeprowadzany w postaci:

- **audytu finansowego**, polegającego na badaniu wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez sprawdzenie:
  - przestrzegania zasad rachunkowości,

- zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi,
- zgodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych,
- **audytu systemu**, polegającego na ocenie adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, zarządzania ryzykiem i kierowania poszczególnymi komórkami Urzędu Miasta w Kędzierzynie – Koźlu oraz gminnymi jednostkami organizacyjnymi.
- **audytu gospodarności**, polegającego na ocenie przestrzegania zasady celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków oraz przestrzegania terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań.

## 1.5. NIEZALEŻNOŚĆ

*Podstawową cechą audytu wewnętrznego jest jego niezależność.*

*Niezależność audytu wewnętrznego zapewniają przepisy ustawy o finansach publicznych, które podporządkowują audyt wewnętrzny bezpośrednio kierownikowi jednostki, czyli Prezydentowi Miasta Kędzierzyn-Koźle, który zapewnia organizacyjną odrębność wykonywania przez audytora zadań określonych w ustawie.*

*Audyt wewnętrzny nie posiada żadnych obowiązków operacyjnych względem obszaru działania Urzędu, a jego działalność nie powinna być narażona na próby narzucenia zakresu audytu, sposobu wykonywania pracy i przekazywania wyników.*

*Audyt wewnętrzny powinien mieć zagwarantowany nieograniczony dostęp do wszelkich dokumentów z zachowaniem przepisów o ochronie informacji niejawnych, do wszystkich pracowników oraz wszelkich innych źródeł informacji potrzebnych do przeprowadzenia audytu.*

## 1.6. RELACJE POMIĘDZY AUDYTOWEM WEWNĘTRZNYM A KADRĄ KIEROWNICZĄ URZĘDU MIASTA ORAZ GMINNYCH JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH.

*Audyt wewnętrzny wspiera kadrę kierowniczą w wypełnianiu powierzonych zadań, poprzez ocenę systemów kontroli wewnętrznej, za które kadra kierownicza jest odpowiedzialna oraz ocenę efektywności zarządzania ryzykiem. Ocena taka i komunikowanie rezultatów nie może być uważane jako uczestniczenie w procesie zarządzania, ale jako te, które dostarczą wsparcia Prezydenta Miasta w sprawach związanych z gospodarnym, skutecznym i efektywnym funkcjonowaniem jednostki.*

*Decyzja dotycząca akceptacji rekomendacji audytorów, a następnie ich wdrożenia spoczywa na kadrze kierowniczej.*

## 7. WSPÓŁPRACA Z AUDYTORAMI ZEWNĘTRZNYMI

*Nie ulega wątpliwości, że poszczególne obszary działalności Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu, w tym także zachodzące w nich procesy, jak również poszczególne jednostki organizacyjne Gminy będą poddawane audytowi zewnętrznemu (kontroli zewnętrznej).*

*Kierunek utrzymywania się relacji pomiędzy kontrolerami zewnętrznymi i audytorami wewnętrznymi nie został ukształtowany przez odpowiednie akty prawne, umowy międzynarodowe bądź umowy cywilnoprawne. W związku z powyższym kontakt pomiędzy*

kontrolerami zewnętrznymi, a audytorami wewnętrznymi będzie uzależniony od decyzji Prezydenta Miasta, który określi zasady współpracy i współdziałania oraz wzajemnego korzystania z wyników swojej pracy.

## 1.8. ZASADY ETYKI ZAWODOWEJ

Audytorzy wewnętrzeni powinni przestrzegać zasad etyki zapisanych w „*Kodeksie etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*” opublikowanych w *Komunikacie Nr 16/2006 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r.*

Audytor powinien dążyć do wykonywania swoich obowiązków w sposób uczciwy, obiektywny oraz profesjonalny, z zachowaniem należytej staranności. Ustalenia i rekomendacje muszą być oparte na faktach. Audytor wewnętrzny nie powinien dostosowywać swoich ocen w sprawach dotyczących audytu do oczekiwań innych osób. Kodeks etyki w jednostce sektora finansów publicznych określa dwa istotne zagadnienia związane z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego:

- zasady dotyczące zawodu i praktyki wykonywania audytu wewnętrznego,
- reguły postępowania, które opisują normy zachowania oczekiwanego od audytora wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny zobowiązany jest do przestrzegania poniższych zasad:

- uczciwości – audytor wewnętrzny nie powinien angażować się w działania sprzeczne z prawem, które mogłyby podważyć zaufanie do zawodu audytora wewnętrznego lub jednostki;
- obiektywizmu – audytor wewnętrzny nie powinien uczestniczyć w działaniach, które mogłyby uniemożliwić dokonanie bezstronnej oceny lub byłoby w sprzeczności z interesami jednostki, a także uchylać się od podejmowania trudnych decyzji;
- poufności – audytor wewnętrzny szanuje wartość i własność informacji, którą otrzymuje i nie ujawnia jej bez odpowiedniego upoważnienia chyba, że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek jej ujawnienia;
- profesjonalizmu – audytor wewnętrzny wykorzystuje posiadane kwalifikacje, umiejętności i doświadczenie potrzebne do przeprowadzania audytu wewnętrznego;
- postępowanie i relacje pomiędzy audytorami wewnętrznymi – postępuje w sposób sprzyjający umacnianiu współpracy i dobrych stosunków z innymi audytorami;
- unikania konfliktu interesów – unika wszelkich związków z członkami kadry kierowniczej i z pracownikami audytowanej przez siebie jednostki oraz innymi osobami, które mogą wywierać na niego naciski albo w jakikolwiek sposób umniejszać lub ograniczać zdolność do działania.

## 2. PLANOWANIE

### 2.1. ANALIZA RYZYKA

*Proces analizy ryzyka* jest kluczową fazą procesu planowania audytu. Analiza ryzyka to ocena podatności procesu lub obszaru na czynniki ryzyka.

*Podstawowe definicje związane z ryzykiem prezentują się następująco:*

**Ryzyko** – jest to prawdopodobieństwo wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub zaniechania, którego skutkiem może być szkoda w majątku lub wizerunku danej jednostki lub które może przeszkodzić w osiągnięciu wyznaczonych celów.

**Czynniki ryzyka** - czynniki sprzyjające wystąpieniu ryzyka; czynnikom 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.

**Zarządzanie ryzykiem** - oznacza, że funkcjonuje obejmujący całą organizację proces oceny i przeciwdziałania skutkom ryzyka; proces ten powinien być racjonalny w doborze środków.

**Waga ryzyka (istotność)** - wpływ danego czynnika ryzyka na badany system wyrażony poprzez przypisanie temu czynnikowi relatywnej wagi. Wyrażenie względnego znaczenia danego zjawiska w kontekście organizacji 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 pracownik przeprowadzający audyt powinien rozważyć całkowity poziom błędów możliwy do zaakceptowania przez kierownictwo i audytora oraz zdolność do kumulowania się małych błędów i słabości (tworzenia tzw. efektu kumulatywnego) i będących przez to znacznymi.

**Ryzyko audytu (RA)** - ryzyko sformułowania błędnej opinii przez audytora, które wyraża się wzorem:

$$RA = RW \times RK \times RD$$

**Ryzyko kontroli (RK)** - ryzyko wystąpienia sytuacji, w której istniejący system kontroli wewnętrznej nie zapobiegnie lub nie wykryje błędu o znaczącej wadze.

**Ryzyko wrodzone (wewnętrzne) - (RW)** - ryzyko wystąpienia błędu o znaczącej wadze przy założeniu, że system kontroli wewnętrznej nie funkcjonuje. Jest to podatność na wystąpienie istotnego błędu, który sam lub w połączeniu z innymi błędami będzie miał istotny wpływ na analizowany obszar, przy braku odpowiednich kontroli wewnętrznych.

**Ryzyko detekcji (RD) - (niewykrycia)** - ryzyko, że przeprowadzone przez audytora testy, analityczne procedury nie wykryją błędów, które same lub w połączeniu z innymi błędami będą miały istotny wpływ na analizowany obszar.

Ryzyko może wiązać się z:

- błędną decyzją, wynikającą z wykorzystania nieprawdziwych, nieterminowych, niepełnych lub w inny sposób nierzetelnych informacji,
- błędnym rejestrowaniem danych, niewłaściwym księgowaniem, sfałszowanymi sprawozdaniami, stratami finansowymi lub możliwościami ich zaistnienia,
- niedopełnieniem właściwej ochrony majątku,
- niezadowoleniem klientów/interesantów, szkodliwym rozgłosem, możliwością ujawnienia informacji prawem chronionych,
- niezrealizowaniem obowiązującej polityki Gminy Kędzierzyn - Koźle, planów i procedur lub nieprzestrzeganiem obowiązujących przepisów i regulacji,
- nieekonomicznym wykorzystywaniem środków finansowych lub wykorzystywaniem ich w sposób mało wydajny lub nieefektywny,
- nieosiąganiem ustalonych celów i zadań dla operacji lub programów,
- słabością lub brakiem kontroli w procesach,
- niedostatecznym uświadomieniem sobie przez kierownictwo znaczenia istnienia kontroli w procesie i potrzeby zarządzania ryzykiem.

Poszczególne zachowania/zdarzenia mogą zaistnieć w konkretnym obszarze działania Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu lub gminnych jednostkach organizacyjnych. Poszczególne

zachowania/zdarzenia mogą zaistnieć również w procesie zachodzącym w obszarze/procesie działania jednostek, ewentualnie w części tego procesu.

## 2.2. IDENTYFIKACJA OBSZARÓW RYZYKA

**Obszarem ryzyka** są procesy, zjawiska lub problemy wymagające przeprowadzenia audytu wewnętrznego. W obszarze ryzyka należy wyodrębnić i zidentyfikować czynniki ryzyka.

**Ryzyko** należy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach: *prawdopodobieństwa* zaistnienia danego zdarzenia oraz *skutków*, które to zdarzenie za sobą może pociągnąć.

Zagadnienia, jakie należy wziąć pod uwagę przy dokonywaniu identyfikacji obszarów ryzyka i czynników ryzyka, przedstawiają się następująco:

- podejście do przestrzegania zasad etyki w Urzędzie Miasta w Kędzierzynie-Koźlu i gminnych jednostkach organizacyjnych oraz naciski na kierownictwo tych jednostek, by podejmowali skuteczne działania zmierzające do osiągnięcia wyznaczonych celów w swoich organizacjach,
- zaufanie do kierownictwa operacyjnego - kryterium to odzwierciedla zaufanie, jakim pracownicy darzą kadre kierowniczą bezpośrednio odpowiedzialną za daną jednostkę audytowaną i jej zaangażowanie w system (czyli mechanizmy i elementy) kontroli wewnętrznej. Charakteryzują je czynniki takie jak: współdziałanie przy poprzednich audytach, praktyka kadry kierowniczej w danym środowisku pracy oraz wrażenia co do jakości i poziomu personelu,
- kompetencje, adekwatność i uczciwość pracowników - kryterium to pozwala na ocenę, w jakim stopniu zadania będą wykonywane prawidłowo pod względem merytorycznym,
- wielkość powierzonego majątku, którą można wprost przełożyć na prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości oraz na wielkość ewentualnych strat,
- skomplikowanie lub zmienność wykonywanej działalności - czynnik ryzyka, który odzwierciedla możliwość przeoczenia błędów lub nieprawidłowości z powodu złożoności środowiska. Ocena złożoności zależy od wielu czynników. Zakres automatyzacji, skomplikowane obliczenia, wzajemnie powiązane i współzależne działania, liczba usług, horyzont czasowy szacunków, uzależnienie od osób trzecich, oczekiwania „opinii publicznej”, czas przetwarzania, zakres procedur i przepisów wewnętrznych oraz wiele innych czynników, w tym czynniki nie uświadamiane, wpływa na ocenę złożoności danego audytu,
- adekwatność i skuteczność systemu kontroli wewnętrznych - środowisko kontrolne reprezentuje łącznie zasady, procedury, rutynowe działania, zabezpieczenia fizyczne oraz zaangażowany personel. W korzystnym środowisku kontrolnym najważniejsze jest nastawienie kierownictwa, przestrzeganie udokumentowanych zasad i procedur, niezawodne systemy, bezzwłoczne wykrywanie i naprawianie powstałych błędów, odpowiedni personel o kontrolowanej rotacji. Odwrotnie - brak nadzoru, liczne błędy, brak dokumentacji, niekontrolowane zaległości w pracy, wysoka rotacja oraz rutynowe działania to objawy złego środowiska kontrolnego,
- zmiany organizacyjne, operacyjne, prawne lub ekonomiczne - doświadczenie uczy, że zmiany wywierają duży wpływ na system kontroli wewnętrznej oraz sprawozdawczość



finansową i budżetową. Zwykle zmiany wywierają korzystne skutki długoterminowe, ale często miewają krótkoterminowe skutki uboczne, które wymagają nasilenia prac audytowych. Zmiany takie to reorganizacje, nagłe i częste wahania obciążenia pracą, nowe systemy, przejścia, pozbywanie się obowiązków, nowe przepisy lub ustawy oraz rotacja personelu. Komórki organizacyjne niepodlegające zmianom wymagają mniejszego nasilenia prac audytowych,

- terminy i wyniki poprzednich audytów oraz akceptacja ustaleń audytu i podejmowane działania naprawcze - ustalenia poprzednich audytów świadczą o dyscyplinie systemu kontroli wewnętrznej w Urzędzie. Istotne odstępstwa, znaczne korekty, większa niż zwykle liczba wniosków oraz ich bezskuteczna powtarzalność często znamionują problemy. Odwrotnie - brak wniosków albo bezzwłoczna reakcja na poprzednie ustalenia świadczy o dyscyplinie systemu kontroli wewnętrznej,

Audyt wewnętrzny w celu przygotowania rocznego planu audytu wewnętrznego dokonuje identyfikacji obszarów ryzyka, biorąc pod uwagę w szczególności:

- określone cele i zadania Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu przepisy prawne dotyczące działania gminy,
- wyniki wcześniej przeprowadzonych kontroli lub audytów,
- wyniki rozmów, jakie audytor wewnętrzny przeprowadził z Prezydentem Miasta, kierownictwem i pracownikami Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu i jednostek organizacyjnie podległych,
- zasoby osobowe i rzeczowe Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu oraz gminnych jednostkach organizacyjnych,
- stan gospodarki finansowej,
- czynniki zewnętrzne i wewnętrzne wpływające na działalność Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu oraz gminnych jednostkach organizacyjnych,

Po zidentyfikowaniu obszarów ryzyka, audytor wewnętrzny dokonuje analizy ryzyka.

### **2.3. OBSZAR AUDYTU**

**Obszarem audytu** jest ten fragment działalności Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu oraz gminnych jednostek organizacyjnych, który na podstawie wstępnej analizy ryzyka audytor wewnętrzny wyodrębnił i wytypował do przeprowadzenia zadania audytowego, a Prezydent Miasta Kędzierzyn - Koźle zaakceptował w planie audytu.

### **2.4. ANALIZA OBSZARU AUDYTU**

Przed przystąpieniem do realizacji zadania audytowego, należy upewnić się, czy dany obszar jest dostatecznie udokumentowany oraz czy nastąpiły zmiany i w jakim zakresie.

Audytor powinien podjąć następujące działania i odpowiednio je udokumentować w dokumentacji bieżącej:

- dokonać ponownego przeglądu dostępnych informacji o komórkach, w których ma być przeprowadzony audyt by określić, czy nie nastąpiły zmiany oraz czy istnieją jakieś szczególne rozwiązania, które powinny zostać uwzględnione podczas audytu,
- dokonać analitycznego przeglądu informacji finansowych i innych odnoszących się do procesu poddanego audytowi,
- jeżeli istnieje, należy uzyskać i poddać analizie ścieżkę audytu, dotyczącą danego procesu pod kątem określenia prawdopodobnych słabości, które powinny być rozpoznane podczas audytu,

- w przypadku środków finansowych pochodzących ze źródeł zagranicznych, w tym pochodzących z Unii Europejskiej, należy dokonać analizy istniejących procedur, w szczególności wymogów dawcy, w tym odpowiedniej Władzy Wdrażającej co do warunków, jakim powinien odpowiadać system zarządzania i kontroli,
- jeśli wykorzystywane są systemy informatyczne (IT), upewnić się, czy audytor dysponuje właściwą dokumentacją opisującą te systemy.

## 2.5 PLAN ROCZNY

Ustalenie obszarów ryzyka i możliwych do przeprowadzenia zadań audytowych niosących ze sobą najwyższe ryzyko jest punktem wyjściowym do przygotowania rocznego planu audytu (*Załącznik nr 1*).

Następnie audytor wewnętrzny uzupełnia Załącznik nr 1 ustalając szczegółowo kolejność zadań, czas oraz zasoby ludzkie i rzeczowe niezbędne do ich realizacji.

Roczny plan audytu jest przygotowywany przez audytora wewnętrznego i akceptowany przez Prezydenta Miasta w terminie do 31 października roku poprzedzającego jego obowiązywanie.

Istnieje możliwość przygotowania planu wieloletniego, obejmującego okres 3 lub 5-cio letni, jednakże ze względu na zmiany w Urzędzie Miasta w Kędzierzynie-Koźlu nie jest on przygotowywany obligatoryjnie. Sporządza się go według potrzeb.

Przygotowywanie planu rocznego powinno się opierać na analizie ryzyka w perspektywie wieloletniej, której wyniki powinny być modyfikowane w efekcie kolejnych audytów.

Kierownicy Wydziałów i inni pracownicy udzielają audytorowi wewnętrznemu wszelkich informacji i udostępniają dokumenty niezbędne do przygotowania planu audytu wewnętrznego i analizy ryzyka na potrzeby sporządzenia tego planu.

Na polecenie Prezydenta możliwe jest dokonanie zmiany w trakcie roku w Planie rocznym audytu wewnętrznego. Zmianę audytor potwierdza sporządzoną notatką lub aneksem do Planu rocznego.

## 2.6. CZAS PRACY

W ciągu roku audytor wewnętrzny może przeprowadzić jedynie kilka zadań. Ciężą na nim niezbędne prace planistyczne, sprawozdawcze i szkoleniowe. Zatem rzeczą ważną jest, aby rozpocząć od zadań audytowych, dla których oszacowane ryzyko jest największe. Planowanie zadań audytowych powinno uwzględniać również fakt, iż w praktyce można jednemu zadaniu poświęcić od 15 do 60 dni.

Audytor planując strategię roczną swojej pracy bierze także pod uwagę:

- czas dostępny (ilość roboczodni),
- ilość czasu koniecznego na przeprowadzenie zadań w zależności od stopnia ryzyka poszczególnych zadań,
- czas niezbędny na opracowanie technik pracy (metodologia audytu),
- przeprowadzanie czynności sprawdzających wdrożenie wydanych rekomendacji,
- współpracę z innymi służbami kontrolnymi,
- czynności organizacyjne,
- sprawozdawczość,
- szkolenia i rozwój zawodowy,
- inne działania poza planem.

### 3. METODYKA

W określeniu ilości „osobo/dni” koniecznych do realizacji zadań audytowych, przeznaczony czas dzieli się pomiędzy „przeprowadzanie zadań audytowych” (w terenie) i „opracowanie technik przeprowadzenia zadania audytowego” (na miejscu).

Do przeprowadzenia audytu uprawnia imienne upoważnienie wystawione przez Prezydenta Miasta Kędzierzyn - Koźle oraz legitymacja służbowa lub dowód osobisty.

*Wzór imiennego upoważnienia określa Załącznik nr 2.*

#### 3.1. PROGRAM ZADANIA AUDYTOWEGO

Podstawowym dokumentem przygotowywanym we wstępnej fazie realizacji zadania audytowego jest program zadania audytowego.

Audytor wewnętrzny opracowując program zadania audytowego, bierze pod uwagę, między innymi, wyniki analizy ryzyka istniejącego w działalności badanej komórki i w obszarze objętym zadaniem audytowym.

Audytor w programie określa kryteria do każdego zadania audytowego. Kryteria muszą uwzględniać specyficzne uwarunkowania związane z badanym procesem lub tematem zadania audytowego.

*Szczegółowość programu audytu zależy od stopnia poznania przez audytora procesu objętego badaniem. W przypadku niewielkiej ilości informacji o procesie dane związane z poszczególnymi technikami audytowymi i ich detaliczne plany audytor może opracować w trakcie trwania zadania.*

*Czynności audytowe powinny być tak zaplanowane, aby:*

- zebrać odpowiednie i stosowne informacje o funkcjonowaniu systemu kontroli wewnętrznej, w tym finansowej,
- zapewnić wydajne użycie środków,
- zbadać wszystkie istotne dla procesu zidentyfikowane kontrole,
- sprawdzić, zwłaszcza w przypadku audytu przepływów finansowych, pewną liczbę transakcji/operacji tak, by można ocenić, czy zbadane przez audytora systemy działają efektywnie na rzecz przeciwdziałania błędom i nieprawidłowościom,
- zrealizować cel badania,
- zminimalizować poziom ryzyka badania.

Program wypełniony zostaje w formie zgodnej z *Załącznikiem nr 3* i zawiera następujące dane:

- oznaczenie zadania audytowego ze wskazaniem numeru i tematu,
- cel zadania audytowego,
- analizę ryzyka w obszarze audytowanym – analiza ta wyodrębnia obiekty audytowe szeregując je w kolejności od nasilenia największego ryzyka,
- podmiotowy zakres zadania audytowego - opis jednostki, bądź jednostek audytowanych,
- przedmiotowy zakres zadania audytowego – co konkretnie będzie badane w JA,
- wskazówki metodyczne:
  - techniki przeprowadzania zadania audytowego,
  - sposób przeprowadzania zadania audytowego – etapy przeprowadzania zadania audytowego,
  - problemy, na które należy zwrócić szczególną uwagę w badaniach,
  - dowody niezbędne do wykonania ustaleń i sposób ich badania,

- wskazówki o charakterze techniczno – organizacyjnym:
- wzory formularzy – druki dokumentów roboczych, kwestionariuszy, wywiadów, ankiet itp.,
- harmonogram przeprowadzania zadania audytowego

Program zadania audytowego podpisany zostaje przez audytora wewnętrznego. Dokument ten włącza się do akt bieżących pod numerem realizowanego zadania audytowego.

### 3.2. TYPY DOWODÓW AUDYTOWYCH

#### 3.2.1. Dowody potwierdzające ustalenia audytu

Dowody zgromadzone w trakcie przeprowadzenia audytu powinny spełniać następujące wymogi:

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

**Kompetentne** - rzetelne i możliwe, jak najlepsze do uzyskania przy użyciu właściwej techniki zadania audytowego.

**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 audytu, jest przedmiotem indywidualnej oceny audytora.*

Sposób uzyskania dowodu	Charakterystyka
Kontrola dokumentów	Dowód o wysokiej wiarygodności.
Kontrola fizyczna	Udowadnia istnienie, a nie tytuł prawny.
Potwierdzenie zewnętrzne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Potwierdzenie pozytywne jest bardziej wiarygodne niż negatywne,</li> <li>• Potwierdzenie pozytywne ma większą wartość,</li> <li>• Potwierdzenie z podaniem konkretnej informacji jest zwykle bardziej wiarygodne niż sama akceptacja.</li> </ul>
Powtórzenie działania audytowanego	Dowód o wysokiej wiarygodności
Zapisy przeprowadzonych testów	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Testy walk-trought</li> <li>• Testy zgodności</li> <li>• Testy rzeczywiste.</li> </ul>

#### 3.2.2 Porównanie wartości dowodów

*Wszystkie dokumenty potwierdzające ustalenia audytu są poddawane ocenie audytora, zawierającej następujące cechy:*

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 nie statystyczne
--------------------------	------------------------------

### 3.2.3 Źródła i rodzaje dowodów

Podział dowodów ze względu na źródła pochodzenia przedstawia się następująco:

Źródła dowodu	Charakterystyka
Dowody wewnętrzne	Tworzone przez audytowanego i pozostające pod jego kontrolą.
Dowody wewnętrzno-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 ich weryfikacji. Dowody wewnętrzne mają mniejszą wartość, gdyż audytowany może nimi manipulować. Dowody wewnętrzne w pewnych sytuacjach nie są dostateczne i wymagają potwierdzenia pozytywnego lub negatywnego.**

Przykładami dowodów audytowych są:

- dokumenty pracy JA,
- zdjęcia (z datą),
- kasety z nagraniem rozmowami (wywiad),
- kserokopie faktur,
- kserokopie protokołów,
- notatki,
- wyciągi,
- zestawienia zarówno w formie papierowej i na nośnikach elektronicznych.

Dowody audytowe załączane są do akt bieżących realizowanego zadania audytowego.

### 3.3. AKTA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Akta audytu prowadzi się w podziale na:

- akta stałe
- akta bieżące

Podział ten jest zgodny z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie trybu prowadzenia audytu wewnętrznego. Sposób prowadzonej dokumentacji ma na celu nie naruszanie zasad określonych w rozporządzeniu w sprawie trybu prowadzenia audytu wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny segreguje dokumenty sporządzone i uzyskane w trakcie realizacji zadania audytowego rozdzielając je zgodnie z charakterystyką do akt stałych lub bieżących.

#### 3.3.1 Bieżące akta audytu

Ewidencja przebiegu pracy audytora i uzyskane wyniki z przeprowadzonych zadań audytowych, prowadzone są w formie *bieżących akt audytu*. Do bieżących akt audytu zalicza się:

- dokumenty zgromadzone przed rozpoczęciem zadania audytowego,

- dokumenty związane z przygotowaniem programu zadania audytowego oraz sam program zadania audytowego,
- dokumenty robocze przygotowywane przez audytora wewnętrznego w trakcie przygotowania audytu,
- imienne upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego.
- protokoły z narady otwierającej i zamykającej oraz notatki z narad /spotkań/ wywiadów/rozmów przeprowadzanych z pracownikami jednostki audytowanej w trakcie przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- arkusze ustaleń,
- dokumenty sporządzone przez audytora wewnętrznego oraz otrzymane od osób trzecich w trakcie przeprowadzania audytu, w tym stanowisko odrębne wraz z uzasadnieniem,
- inne dokumenty o istotnym znaczeniu dla przeprowadzanego audytu wewnętrznego.
- projekt wstępnego sprawozdania i ostateczne wersje wstępnych sprawozdań,
- ewentualne uwagi jednostki audytowanej, wniesione do wstępnego sprawozdania,
- stanowisko audytora wewnętrznego wraz z uzasadnieniem w przypadku nieuwzględnienia przez niego zgłoszonych dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń przez kierownika jednostki audytowanej,
- sprawozdanie ostateczne.
- notatki informacyjne z przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz sposobu ustosunkowania się do uwag i wniosków w sprawie usunięcia uchybień,
- dokumenty dotyczące czynności sprawdzających.

### 3.3.2. Stałe akta audytu

Stałe akta audytu prowadzone są w celu gromadzenia informacji dotyczących obszarów, które mogą być przedmiotem audytu. Stałe akta powiązane są z kluczowymi procesami w ramach obszarów Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu i gminnych jednostek organizacyjnych.

Dla każdego obszaru działania Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu oraz podległych jednostek organizacyjnych zakłada się odrębną teczkę (segregator), w której gromadzi się informacje na temat przebiegu danego procesu, a w szczególności:

- wewnętrzne regulaminy organizacyjne jednostek organizacyjnych zaangażowanych w dany proces,
- wewnętrzne dokumenty (jeśli takie istnieją) zawierające opis procedur kontroli wewnętrznej, w tym finansowej,
- wewnętrzne instrukcje, zarządzenia, itp. w sprawie obiegu dokumentów (dowodów), w tym księgowych,
- ścieżkę audytu,
- opisy stanowisk,
- inne dokumenty zawierające informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzanie audytu i analizę ryzyka w danej jednostce organizacyjnej, zaangażowanej w konkretny proces w obszarze audytu,
- raporty audytów zewnętrznych lub innych jednostek przeprowadzających kontrolę.

*Niezależnie od powyżej opisanych zasobów, stałe akta audytu zawierają również:*

- zbiór aktów prawnych regulujących działalność Urzędu Miasta w Kędzierzynie-Koźlu oraz gminnych jednostek organizacyjnych,
- plan wydatków budżetowych Gminy Kędzierzyn - Koźle w skali globalnej oraz jednostkowe plany finansowe jednostek organizacyjnych,

- zbiór innych aktów prawnych regulujących gospodarkę finansową Gminy Kędzierzyn - Koźle,
- plany audytu wewnętrznego,
- sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni
- inne informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzanie audytu i analizę ryzyka. Stałe akta audytu podlegają aktualizacji.

### 3.4. DOKUMENTY ROBOCZE AUDYTU

Dokumenty robocze audytu to materiały uzyskane w trakcie realizacji zadania audytowego z jednostki audytowanej lub przygotowane przez audytora w celu zdobycia oczekiwanych informacji, a następnie wypełniane przez audytora bądź pracowników jednostki audytowanej.

Celem tworzenia dokumentów roboczych jest:

- poparcie dowodami ustaleń zawartych w sprawozdaniu,
- udokumentowanie wykonanej pracy,
- umożliwienie osobom upoważnionym do kontroli zapoznania się z przebadanym procesem,
- usprawnienie wykonywanej pracy.

Dokument roboczy posiada odpowiedni **numer referencyjny** identyfikujący go z poszczególnym zadaniem audytowym, nagłówek z nazwą jednostki audytowanej, tytułem, nazwą zadania audytowego oraz datą. Jest podpisany przez wyznaczone osoby, natomiast użyte skróty i symbole posiadają objaśnienia na końcu dokumentu.

Audytora wewnętrznego w fazie wstępnej realizacji zadania zbiera wszystkie dostępne dane na temat JA, które jest w stanie uzyskać drogą zewnętrzną tj. bez udziału JA oraz przygotowuje formularze dokumentów roboczych, które pozwalają mu poznać specyfikę JA i uzyskać od niej jak najwięcej pożądaných informacji.

Dokumenty robocze posiadają własny spis dokumentów według poniższego wzoru:

*Wykaz dokumentów roboczych zadania ...*

<b>Temat zadania audytowego</b> (dokumentacja robocza – spis spraw)				
<b>L.p</b>	<b>Dokument lub zestaw dokumentów</b>	<b>Data sporządzenia</b>	<b>Data odpowiedzi</b>	<b>Uwagi</b>

### 3.5. DOKUMENTY OPRACOWANE I WYPEŁNIONE W FAZIE WSTĘPNEJ ZADANIA AUDYTOWEGO MOGĄ OBEJMOWAĆ:

- zawiadomienie JA o rozpoczęciu audytu,
- program zadania audytowego,
- ścieżkę audytu,
- diagramy,
- plan kontroli,
- kwestionariusze samooceny,
- lista kontrolna,
- upoważnienia do przeprowadzania audytu

**Zawiadomienie o rozpoczęciu audytu** (Załącznik nr 4) zawiera nr referencyjny, datę sporządzenia, adresata, temat zadania audytowego oraz informację na temat osoby odpowiedzialnej za realizację zadania. Zawiadomienie wypełnia i podpisuje audytor wewnętrzny.

Nie później niż na 14 dni przed planowanym rozpoczęciem zadania audytowego oraz nie później niż 7 dni przed podjęciem reaudytów, audytor wewnętrzny powiadamia osobę odpowiedzialną za audytowany obszar o planowanym rozpoczęciu czynności audytorskich. W wyjątkowych sytuacjach możliwe jest skrócenie w/w okresu.

**Program zadania audytowego** sporządzany i podpisany jest przez audytora wewnętrznego.

**Ścieżka audytu** (Załącznik nr 5) może być sporządzona przez audytora wewnętrznego przed „wejściem do JA”- czyli bezpośrednim skontaktowaniem się z JA . Dokument ten o charakterze złożonym ma za zadanie wskazać, czy procedury, procesy działające w systemie stworzone są w sposób odpowiadający wymogom prawnym. Opisuje i dokumentuje istniejące w procesach systemu zarządzania i kontroli. Dobrze skonstruowana ścieżka audytu pozwala na prześledzenie drogi podejmowania decyzji lub załatwienia danej sprawy od początku do końca. Audytor mając do dyspozycji akty normujące: ustawy, rozporządzenia, zarządzenia i inne, uzupełnia formularz ścieżki audytu wyszczególniając procesy, przepływy środków pieniężnych, osobę lub organ odpowiedzialny za kontrolę, osobę lub jednostkę odpowiedzialną za wykonanie danej czynności, system informatyczny wspierający realizację czynności lub procesu oraz podaje dokumenty powstające podczas realizacji niniejszego procesu. Ścieżka audytu jest pomocnym narzędziem do wykrywania wrażliwych punktów takiego procesu.

**Diagram** – jest dokumentem przedstawiającym w formie graficznej zachodzące w JA procesy. Dokument ten może być przygotowywany na bazie zdobytej wiedzy przez audytora lub na jego prośbę sporządzany przez pracowników JA. Celem tworzenia diagramu jest zobrazowanie procesów występujących w jednostce zgodnie z obowiązującymi unormowaniami i porównanie ich ze stanem faktycznym po zdobyciu szerszej wiedzy w trakcie realizacji zadania audytowego.

**Badanie systemu kontroli wewnętrznej** jest dokumentem tworzonym przez audytora wewnętrznego, mającym na celu zapewnienie audytora, czy system kontroli wewnętrznej w jednostce jest właściwie zorganizowany.

**Kwestionariusz samooceny** - jest dokumentem wnikliwie przygotowanym przez audytora mającym na celu zebranie jak największej ilości rzetelnych informacji z JA na temat jej działalności. W kwestionariuszu audytor zadaje pytania z zakresu obszaru audytowanego. Pytania te mogą mieć charakter otwarty lub zamknięty, w zależności od zaistniałej potrzeby. Dokument ten stosowany jest w początkowej fazie planowania audytu i zostaje przesłany w celu uzupełnienia przez Kierownika JA z prośbą odesłania.

**Lista kontrolna** – jest podstawowym dokumentem jakim dysponuje audytor wewnętrzny. Ma wszechstronne zastosowanie. Może być stosowana na każdym etapie realizacji zadania audytowego. Zalety stosowania listy kontrolnej:

- pomaga w ujednoczeniu uzyskanych informacji,
- zapewnia standardowe podejście do przeprowadzonego badania,



- zapobiega pominięciu w badaniu istotnych kontroli lub przewidywanych faktów. Listy kontrolne są stosowane zarówno przez audytora jak i audytowanych. Powinny zawierać rubryki wypełniane przez pracownika JA oraz rubryki wypełniane przez przełożonego w ramach nadzoru. Audytor powinien ustalić czy nadzór jest wykonywany rzeczywiście, czy też jest tylko formalny.

## 6 NARADA OTWIERAJĄCA

Przed przystąpieniem do realizacji zadania audytowego, audytor wewnętrzny przeprowadza naradę otwierającą z udziałem kierownictwa jednostki poddawanej audytowi lub kierownictwem komórek zaangażowanych w dany proces w obszarze audytu (będący jego przedmiotem).

Termin spotkania powinien być uzgodniony ze wszystkimi stronami spotkania, w taki sposób, aby w miarę możliwości nie kolidował z innymi, bieżącymi zadaniami jednostki (komórki) audytowanej. Podczas narady audytor wewnętrzny przedstawia cel, tematykę i założenia organizacyjne zadania audytowego, zaś kierownik jednostki organizacyjnej, w której przeprowadzany jest audyt przedstawia informacje dotyczące jej funkcjonowania oraz uzgadnia z audytorem sposoby unikania zakłóceń w jej pracy w trakcie przeprowadzania zadania audytowego.

W trakcie realizacji zadania audytowego audytor wewnętrzny może odbywać narady z pracownikami jednostki, w której przeprowadzany jest audyt (lub pracownikami komórek zaangażowanych w proces będący przedmiotem audytu). Kwestie organizacyjne dotyczące tych narad omawiane są w trakcie narady otwierającej.

Przebieg narady dokumentuje audytor wewnętrzny w formie protokołu (*Załącznik nr 6*), który podpisują wszyscy uczestnicy narady otwierającej. W razie odmowy podpisania protokołu przez uczestników narady, audytor wewnętrzny czyni o tym wzmiankę w protokole. Na odmawiającym ciąży obowiązek niezwłocznego pisemnego uzasadnienia przyczyn odmowy.

### 3.7. DRUGI ETAP REALIZACJI ZADANIA AUDYTOWEGO

W drugim etapie realizacji zadania audytowego wykorzystuje się w zależności od potrzeb zadania następujące dokumenty:

- kwestionariusz kontroli wewnętrznej,
- notatki z rozmów,
- zapisy z przeprowadzonych wywiadów,
- notatki z obserwacji,
- notatki z podjętych czynności sprawdzających.

Audytor opracowuje powyższe dokumenty bazując na wiedzy zdobytej podczas etapu pierwszego. Dokumenty te służą do zdobycia szczegółowych informacji na temat poszczególnych zagadnień oraz zweryfikowaniu wiedzy z zakresu wymogów prawnych odnośnie wymaganego systemu kontroli, a stanem faktycznym.

**Kwestionariusz kontroli wewnętrznej** – jest dokumentem roboczym zawierającym pytania dotyczące funkcjonowania w JA systemu kontroli wewnętrznej. Audytor wykorzystuje powyższy kwestionariusz zadając kierownictwu i pracownikom pytania otwarte i zamknięte, pragnąc uzyskać informacje na temat zaistniałej w JA sytuacji. Odpowiedzi na pytania zawarte w kwestionariuszu pomagają uzyskać pogląd na system kontroli wewnętrznej. Negatywna odpowiedź będzie powodować, że audytor będzie się starał ustalić, czy istnieją zidentyfikowane elementy kontroli, które kompensowałyby negatywną odpowiedź. Uzyskane informacje wymagają potwierdzenia z innych źródeł. Kwestionariusze kontroli wewnętrznej

mogą być anonimowe. Jeżeli sytuacja tego wymaga, kwestionariusze kontroli wewnętrznej można stosować kilkakrotnie podczas przeprowadzania zadania audytowego.

**Notatka z rozmowy** – jest to dokument potwierdzający informacje otrzymane od osób zorientowanych w sytuacji JA, czyli wszystkich jej pracowników i petentów, w obszarze prowadzonego zadania audytowego. Wiele interesujących danych mogą dostarczyć przypadkowe rozmowy, jednakże wszystkie informacje słowne, które mogą potwierdzić wnioski z dokumentacji roboczej należy zapisać. Notatki z rozmów powinny zawierać jedynie opis faktów, a nie opinii audytora. Aby dane przekazane przez respondenta były pełne, w notatce należy cytować podane przez niego źródła informacji.

**Zapis z przeprowadzonego wywiadu** – jest dokumentem mającym na celu uzyskanie informacji na temat działalności JA, sytuacji i kontaktów w niej panujących itp. Dokument ten nie skupia się na kwestii funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej.

**Notatka z obserwacji** – jest dokumentem potwierdzającym zaobserwowany przez audytora stan faktyczny.

**Notatka z podjętych czynności sprawdzających** – jest dokumentem opisującym co zostało sprawdzone i w jakim zakresie podczas realizacji zadania audytowego.

W trakcie przeprowadzania audytu, audytor wewnętrzny ma prawo wglądu do dokumentów i innych materiałów związanych z funkcjonowaniem obszaru, w którym przeprowadzany jest audyt z zachowaniem przepisów o ochronie informacji niejawnych.

Audytor może sporządzać niezbędne odpisy, wyciągi, kopie, zestawienia, obliczenia z dokumentów, a także ma prawo rejestrowania informacji na elektronicznych nośnikach w celu włączenia ich do bieżących akt audytu.

Pracownicy obszaru audytowanego zobowiązani są do udzielania audytorowi wewnętrznemu ustnych i pisemnych wyjaśnień w sprawach dotyczących przedmiotu audytu. Ustnie udzielone informacje powinny być utrwalone na piśmie.

Odmowa udzielenia wyjaśnień wymaga pisemnego podania przyczyny odmowy. Oświadczenie o odmowie dołączane jest do bieżących akt audytu.

Pracownicy audytowanej jednostki mają prawo z własnej inicjatywy złożyć oświadczenia dotyczące przedmiotu audytu. Audytor wewnętrzny nie może odmówić włączenia tych oświadczeń do bieżących akt audytu.

Kierownicy i pracownicy Wydziałów i Komórek innych niż ten, w którym jest przeprowadzany audyt wewnętrzny są obowiązani, na żądanie audytora wewnętrznego, udzielać pisemnych bądź ustnych informacji uzupełniających.

Audytor wewnętrzny ma również prawo do przeprowadzania oględzin obiektów, składników majątkowych i przebiegu określonych czynności, z czego sporządza protokół.

### 3.8. TESTOWANIE

Większość testów będzie wymagać zastosowania kombinacji następujących metod badania:

- **obserwacja i wywiad** – należy dokonać obserwacji pracowników jednostek audytowanych podczas wykonywania ich prac oraz przeprowadzić z nimi wywiady w celu ustalenia wykonywanych przez nich czynności w ramach systemu kontroli,
- **rekonstrukcja wydarzeń lub obliczeń** – polega ona na zdobywaniu dowodów, że kontrola działa prawidłowo lub nieprawidłowo, np. poprzez sprawdzenie dokumentów

potwierdzających przeprowadzenie kontroli, porównanie zapisów księgowych z dowodami księgowymi, ponowne przejście testów,

- **próbkiwanie** – polega na sprawdzeniu próbki transakcji, by stwierdzić czy była ona kontrolowana. Próbka może być oparta zarówno na własnym osądzie lub na doborze statystycznym, co może pozwolić na wyciągnięcie wniosków na temat dokładności sprawdzeń wszystkich transakcji przechodzących przez system.

Wyróżnia się następujące rodzaje testów:

**1. Testy zgodności** to podstawowe narzędzie do badania, czy w danej jednostce organizacyjnej/procesie istnieją i są przestrzegane procedury kontroli wewnętrznej. Służą one do badania i oceny systemu kontroli.

W zależności od wyniku tego badania, audytor wewnętrzny zdecyduje:

- czy w danym procesie system kontroli wewnętrznej istnieje i działa,
- czy też nie istnieje, a zatem i nie działa,
- czy występuje wśród kierownictwa jednostki audytowanej świadomość konieczności jego istnienia.

Ponadto przeprowadzając badanie systemu kontroli, audytor powinien być również nastawiony na wystąpienie sytuacji, w której mogą nie funkcjonować sformalizowane procedury kontroli wewnętrznej lub funkcjonują na zasadzie nieformalnych ustaleń. W trakcie audytu należy zidentyfikować i przetestować wszystkie typy kontroli. Należy mieć na uwadze, że żaden system kontrolny nie może zagwarantować prawidłowego administrowania, kompletności i dokładności transakcji. Dokumentacja audytu nie może zatem być oparta o dane uzyskane od komórki kontroli wewnętrznej, a testy powinny zmierzać do zidentyfikowania zdarzeń, które mogą zredukować skuteczność dokonywanych sprawdzeń i kontroli.

Wynikiem testów zgodności może być stwierdzenie, iż system kontroli działa i jest sprawny, to znaczy kierownictwo zaplanowało i zorganizowało kontrolę w sposób rozsądnie zapewniający, że ryzyka są skutecznie zarządzane, a cele i zadania Urzędu Miasta w Kędzierzynie - Koźlu oraz gminnych jednostek organizacyjnych są ekonomicznie i wydajnie realizowane. Możliwa jest również sytuacja, gdy w danym procesie system kontroli nie działa i kierownictwo nie ma świadomości potrzeby jego istnienia.

Testy te mogą być przeprowadzone jedynie wtedy, gdy na podstawie kwestionariuszy i zgromadzonej dokumentacji o obszarze audytu stwierdzi, że istnieje system kontroli i jest on udokumentowany. Jeżeli system kontroli nie istnieje lub jest słaby audytor przeprowadza rozszerzone testy wiarygodności.

**2. Testy wiarygodności (rzeczywiste)** przeprowadza się po przeprowadzeniu testów zgodności lub kiedy kontrole nie działają. Polegają one na sprawdzeniu, czy informacje zawarte w dokumentacji są kompletne, dokładne i czy odzwierciedlają stan faktyczny. Zazwyczaj testy te przeprowadza się na poszczególnych operacjach celem stwierdzenia ich poprawności. Na podstawie testów audytor decyduje, czy kontrole istniejące w Urzędzie Miasta w Kędzierzynie-Koźlu oraz gminnych jednostkach organizacyjnych są właściwe w odniesieniu do typu i poziomu zidentyfikowanego ryzyka.

*Ocena systemu kontroli jest procesem ciągłym.* Jeżeli audytor stwierdzi, że system kontroli nie działa musi przeprowadzić rozszerzone testy wiarygodności.

*Każdy test rzeczywisty powinien umożliwić sprawdzenie spełnienia poniższych 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 określone działania prowadzone w ramach funduszy pomocowych dostosowane są do szczegółowych wymagań w zakresie sumy lub procentowych relacji finansowania.
Kompletność zapisów finansowych i innych	Sprawdzenie, czy system finansowy i inne systemy informacyjne rejestrują wszystkie stosowne elementy, np.: <i>test rzeczywisty</i> może sprawdzać, czy zapisy zgadzają się z książką procedur lub innymi zapisami prowadzonymi lokalnie. Ponadto procedury analityczne mogą być użyte do łączenia tych testów, z wykorzystaniem w szczególności wskaźników i testów przewidywań.
Rzeczywistość operacji	Sprawdzenie, czy operacje rejestrowane w systemach finansowych i innych naprawdę wystąpiły w rzeczywistości, np. lista środków trwałych może być przeegzaminowana, aby sprawdzić czy dobra (aktywa) były rzeczywiście dostarczone. Mogą być też zastosowane <i>procedury analityczne – szczególnie analiza</i> .
Pomiar działań	Sprawdzenie, czy sumy transakcji są skalkulowane na właściwych podstawach, np. <i>test rzeczywisty</i> może sprawdzać, czy wypłata nastąpiła zgodnie ze zleceniem płatniczym. Zastosowanie procedur analitycznych opiera się na testach przewidywań i analizie wskaźników.
Ocena	Sprawdzenie, czy aktywa i pasywa ujęte zostały we właściwych wartościach w księgach rachunkowych, np. <i>test rzeczywisty</i> może sprawdzić, czy sprzedaż lub nabycie aktywów w ramach funduszy UE zarejestrowane są we właściwych wartościach w systemie księgowym przez sprawdzenie oryginału faktury.
Istnienie	Sprawdzenie, czy aktywa i inne pozycje miały miejsce w rzeczywistości, np. <i>test rzeczywisty</i> może sprawdzać, czy aktywa zarejestrowane w księgach rachunkowych istnieją oraz czy np. miał miejsce fakt dotyczący udziału pracowników w szkoleniach. <i>Te testy rzeczywiste</i> wymagają fizycznej weryfikacji istnienia bądź policzenia.
Własność	Sprawdzenie, czy zapisane aktywa są rzeczywiście w posiadaniu jednostki lub czy są właściwie użytkowane przez jednostkę poddaną audytowi, np. <i>test rzeczywisty</i> może wymagać sprawdzenia, czy podmiot poddany audytowi posiada ważną dzierżawę lub jest prawnym właścicielem nieruchomości używanych w działaniach finansowanych.
Jakość wkładów i produktów	Sprawdzenie, czy wkłady i produkty są właściwej jakości, np. jeśli chodzi o wkłady to możemy sprawdzić, czy cały personel prowadzący szkolenie był odpowiednio wykwalifikowany. Co do produktów możemy sprawdzić czy szkoleni pracownicy osiągnęli wymagane kwalifikacje zawodowe.

### 3.8.1 Techniki wykorzystywane w trakcie testów

- **Wielokrotne sprawdzanie - sprawdzanie rzetelności informacji poprzez porównanie jej z informacją pochodzącą z innego źródła.**

W czasie przeprowadzania audytu, audytor powinien sprawdzać otrzymywane informacje z danymi pochodzącymi z innego źródła. Dane z wywiadów przeprowadzanych z pracownikami jednostki audytowanej powinny być konfrontowane z odpowiednią dokumentacją i odwrotnie, audytor musi sprawdzać, czy udokumentowane czynności w rzeczywistości miały miejsce. Audytor powinien również dokonać analizy nawet takiego źródła, jakim jest ewidencja korespondencji i porównać dane z niej otrzymane z odpowiednią ewidencją w innej jednostce, która była adresatem korespondencji. Audytor powinien w celu sprawdzenia wiarygodności wykorzystywać także kopie zapasowe plików w komputerach pracowników, przy okazji sprawdzając, jak przestrzegane są procedury bezpieczeństwa w danej jednostce. Dane uzyskane na tym etapie badania dokumentuje się w postaci odpowiednich notatek dołączanych do bieżących akt danego audytu.

Przy wielokrotnym sprawdzaniu mamy do czynienia z dwoma rodzajami testów wiarygodności:

**Testami gwarancji (vouching)** – polegającymi na weryfikacji dokumentów wygenerowanych przez jednostkę audytowaną, w tym zaewidencjonowanych kwot na podstawie badania dokumentów źródłowych. Celem testu jest uzyskanie dowodu, że dane zawarte w dokumentach odnoszą się do faktów, a zatwierdzone kwoty dotyczą prawidłowych transakcji. Potwierdzenie prawidłowości sporządzenia lub zarejestrowania pewnych informacji/danych nie dostarcza gwarancji, 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 ww. testu jest stwierdzenie kompletności zjawiska. Polega on na zbadaniu historii transakcji w systemie, od zaksięgowania do zainicjowania.

- **Zapoznanie się z dokumentami służbowymi jednostki poddawanej audytowi zawiera następujące aspekty:**

**Badanie dokumentów** - polega na weryfikacji istnienia dokumentu (fizycznego) oraz ocenie formalnej, rachunkowej i merytorycznej. Sprawdzeniu podlega również terminowość wystawienia dokumentu, zgodność z wewnętrzną i zewnętrzną dokumentacją oraz stanem faktycznym.

**Obserwacja przez audytora wykonywania zadań służbowych**, jakie wykonują pracownicy jednostki poddawanej audytowi jest również cennym źródłem informacji.

W szczególności może ona dostarczyć cennych danych na temat:

- kultury organizacyjnej w danej jednostce organizacyjnej,
- środowiska kontroli,
- przestrzegania procedur,
- prawdziwości danych przekazywanych w trakcie rozmów, wywiadów i zawartych w kwestionariuszach,
- organizacji pracy i poszanowania obowiązków pracowniczych w danej jednostce organizacyjnej.

Wszystkie te elementy decydują o jakości i terminowości pracy. Audytor dokonuje obserwacji w trakcie przeprowadzania innych czynności audytowych lub też specjalnie w tym celu przypatruje się pracy pracowników danej jednostki organizacyjnej przez określony okres czasu. Swoje spostrzeżenia zapisuje w formie notatki z obserwacji lub też uwag, dołączanych do notatek poświęconych innym czynnościom audytowym.

**Przeprowadzanie oględzin** dokonywane jest w przypadku, gdy należy zweryfikować stan lub potwierdzić istnienie zasobów jednostki, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny. Należy podkreślić, że rolą audytora wewnętrznego nie jest dokonywanie np. inwentaryzacji w jednostce poddawanej audytowi. *Inwentaryzacja* jest zadaniem Urzędu Miasta i gminnych jednostek organizacyjnych. Natomiast w ramach testów wiarygodności audytor wewnętrzny może wybrać sobie próbę wśród już zinwentaryzowanych przedmiotów i dokonać ponownego ich przeliczenia.

**Rekonstrukcja wydarzeń lub obliczeń** pozwala ocenić dokładność i prawidłowość zastosowanych działań oraz wiarygodność wyników. Stosownie do badanej przez audytora działalności lub dokumentacji, ma on prawo dokonać rekonstrukcji zdarzeń lub odpowiednich

obliczeń, które pozwolą mu ocenić wiarygodność i prawidłowość zastosowanych przez audytowaną jednostkę technik. Pracownicy jednostki audytowanej są obowiązani dostarczyć audytorowi wszelkich danych oraz przedstawić procedurę, za pomocą której otrzymali takie, a nie inne wyniki. W razie potrzeby, audytor wewnętrzny, przy pomocy pracowników audytowanej jednostki, rekonstruuje, za pomocą schematów lub wykresów, przebieg danej procedury. Przebieg rekonstrukcji dokumentuje się w notatce dołączanej do bieżących akt danego audytu.

**Przegląd analityczny** – oznacza porównanie określonych zbiorów danych w celu wykrycia operacji nieprawidłowych lub wymagających wyjaśnienia. Metody analityczne to szczególnie przypadek testów rzeczywistych. Uzyskane w trakcie audytu informacje powinny zostać poddane procedurom analitycznym.

Podstawą stosowania metod analitycznych jest założenie, że przy braku znanych uwarunkowań przeciwstawnych, można oczekiwać wystąpienia i dalszego trwania związków pomiędzy zmiennymi. Na potrzeby testów analitycznych, zmienne dzielimy: *na zmienne niezależne i zmienne zależne*. Czy zmienna występuje w teście jako zależna czy też niezależna zależy od sposobu sformułowania problemu. Przykładowo, jeśli audytor jest zainteresowany odpowiedzią na pytanie: *Jaki jest wpływ bieżących zobowiązań i bieżących aktywów na wypłacalność*, to aktywa bieżące i zobowiązania bieżące będą w tym konkretnym teście zmiennymi niezależnymi, natomiast współczynnik wypłacalności będzie zmienną zależną. Procedury analityczne mogą być wykorzystywane do analizy dotyczącej kwot pieniężnych, miar fizycznych, wskaźników lub procentów.

*Procedury analityczne należy stosować ostrożnie*. Ich skuteczność zależy od wiarygodności niezależnych zmiennych. Na wiarygodność ma wpływ jakość systemu kontroli oraz czy niezależne zmienne zostały poddane audytowi w ramach innych procedur. Metody analityczne są wydajnym i efektywnym narzędziem oceny zebranych informacji. Ocena wynika z porównywania uzyskanych informacji z oczekiwaniami określonymi przez audytora. W tym celu audytor wewnętrzny porównuje wszelkiego rodzaju plany istniejące w audytowanej jednostce: plany finansowe, plany pracy, plany szkoleń, plany zamówień publicznych, itp. z ich wykonaniem. Sprawdzeniu przez audytora podlegają ponadto wszelkie zbiory danych udostępnione mu przez pracowników jednostki audytowanej. Audytor sprawdza je pod kątem wykrycia operacji nieprawidłowych, niejasności, niespójności, braku dostatecznego uzasadnienia, itp. Zauważone nieścisłości audytor stara się wyjaśnić na bieżąco z pracownikami i kierownictwem jednostki (komórki) audytowanej.

*Metody analityczne mogą być pomocne przy wykrywaniu:*

- nieoczekiwanych różnic,
- braku różnic pomimo, że się ich spodziewano,
- błędów, nieprawidłowości i oszustw,
- innych wyjątkowych transakcji lub wydarzeń.

Procedury analityczne mogą być wykorzystywane do analizy kwot, wskaźników i procentów.

*Podstawowe procedury analityczne:*

- analiza wskaźnikowa,
- indeksacja o wspólnej podstawie,
- analiza wskaźników finansowych,
- analiza trendu,
- metody graficzne,
- porównania międzyokresowe,

- średnie ważone,
- średnie postępujące,
- statystyczną analizę szeregów czasowych,
- analizę regresji,
- analiza prognostyczna.

*Procedury analityczne mogą obejmować:*

- porównywanie bieżącej informacji z analogiczną informacją z poprzedniego okresu,
- porównywanie bieżącej informacji z istniejącymi planami finansowymi lub prognozami,
- badanie powiązań pomiędzy informacjami finansowymi, a informacjami niefinansowymi (np. porównanie ilości wydanych środków na zakup z ilością zakupionego towaru),
- porównanie informacji z analogiczną dotyczącą podobnych jednostek.

## 2 Techniki próbkowania

*Audytor rzadko jest w stanie przebadać całą populację. Testowanie polega na określeniu doboru reprezentatywnej próby operacji, zbadaniu jej, porównaniu wyników z oczekiwaniami oraz dokonaniu ekstrapolacji wyników na badaną populację.*

*W celu przeprowadzenia badania populacji, niezbędne jest wpieryw zdefiniowanie poszczególnych pojęć, które oznaczają:*

- **populacja** – zbiorowość statystyczna; zbiór dowolnych elementów; zbiór, z którego można pobrać próbę do badania,
- **jednostka badania** – element populacji,
- **próba** – podzbiór składający się z jednostek wybranych z populacji. Próbę bada się ze względu na określoną cechę w celu wyciągnięcia wniosków o kształtowaniu się tej cechy w populacji,
- **badanie wyrywkowe** – badanie obejmuje mniej niż 100% jednostek w populacji.

*Celem badania wyrywkowego jest uzyskanie wyników, które będą możliwie wiernie przedstawiały przeciętny stan całości danych operacji czy działalności. Badanie wyrywkowe jest stosowane w przypadkach, kiedy analiza całej populacji jest utrudniona (np. ze względu na ograniczenia czasowe, nakłady pracy i środki finansowe) lub niecelowa.*

*Stosowanie prób statystycznych i losowych opartych na teorii prawdopodobieństwa pozwala audytorowi na stawianie tez dotyczących większych zbiorów z określonym stopniem pewności, na podstawie badania pewnej części procentowej wszystkich elementów.*

*Do najważniejszych sposobów realizacji doboru próby zalicza się:*

- **dobór celowy**, zwany selektywnym - stosowany gdy populacja jest dobrze znana i możemy łatwo określić jednostki najbardziej typowe dla próby,
- **dobór losowy** – jednostki próby dobierane są na drodze losowania, przy zachowaniu określonego prawdopodobieństwa dostania się do próby.

*Z badaniami wyrywkowymi wiążą się dwa rodzaje ryzyka: ryzyko próby losowej oraz ryzyko nielosowe.*

**Ryzyko próby losowej** – jest to ryzyko, że próba stanie się reprezentatywna dla populacji, z której była pobrana. W związku z tym wnioski audytora będą inne niż byłyby, gdyby zbadał on całą populację.

*Z ryzykiem próby losowej wiążą się dwa rodzaje ryzyka:*

$\alpha$  – ryzyko nieprawidłowego odrzucenia, które powstaje, kiedy próba nie wskazuje na istnienie wyższego poziomu błędów niż w rzeczywistości,

$\beta$  – ryzyko nieprawidłowej akceptacji, które oznacza, że próba nie wykryła istotnych błędów w populacji mimo, że one faktycznie istnieją. Jeżeli próba została pobrana w sposób losowy, wówczas ryzyko to można skwantyfikować.

**Ryzyko nielosowe** – jest częścią ryzyka niewykrycia, która nie jest związana z zastosowaniem badania wrywkowego. Może ono dotyczyć następujących sytuacji: audytor nie zauważy błędu w pobranej próbie albo zaufa wyjaśnieniom kierownictwa i nie poprze tego innymi badaniami.

*Ryzyko próby losowej* wyrażamy za pomocą pojęć: *poziomu ufności oraz współczynnika wiarygodności, które przedstawiamy w %.*

**Przedziałem ufności** nazywamy przedział liczbowy, o którym przypuszczamy, że mieści się w nim nieznaną parametr populacji. Z przedziałem tym związana jest *miara ufności (pewności)*, że ten przedział naprawdę zawiera interesujący nas parametr, zwany *poziomem ufności*.

*Poziom ufności jest odwrotnością poziomu ryzyka.*

*Poniższa tabela przedstawia zależność między współczynnikiem wiarygodności, poziomem ryzyka i poziomem ufności.*

<b>Współczynnik wiarygodności</b>	<b>Poziom ryzyka %</b>	<b>Poziom ufności %</b>
3,0	5	95
2,5	8	92
2,3	10	90
2,0	14	86
1,5	22	78
1,0	37	63
0,5	61	39
0	100	0

Posługiwanie się współczynnikami wiarygodności znacznie ułatwia audytorowi określenie wielkości próby. Algorytm wyliczenia *ryzyka audytu (RA)* przedstawia się następująco:

$$RA = RW \times RK \times RD$$

gdzie: **RD** można podzielić na dwie części:

*RS* – ryzyko próby losowej,

*RNS* – ryzyko nielosowe,

wówczas wzór przybierze szerszy wymiar:

$$RA = RW \times RK \times RS \times RNS$$

Wykorzystując wyżej przedstawioną tabelę można w następujący sposób przedstawić powiązanie współczynnika wiarygodności „**R**” z modelem ryzyka, przy założeniu, że *dokonano następującej oceny ryzyka:*

$$RA = RW \times RK \times RS \times RNS$$

$$Poziom\ ryzyka\ 5\% = 100\% \times 37\% \times 14\% \times 100\%$$



Współczynnik  $R = 3 = 0 + 1 + 2 + 0$

### 3 Badania wrywkowe

Na decyzję o zastosowaniu wrywkowych metod badania będą miały wpływ następujące czynniki:

- istotność i liczebność populacji,
- poziom ryzyka wewnętrznego,
- adekwatność i jakość dowodów
- badanie wrywkowe,
- koszty i czas.

### 4 Określenie próby i jej liczebności

Przy określaniu próby badania wrywkowego należy wziąć pod uwagę:

- cele badania,
- populacje, z której ma być pobrana próba,
- co będzie uznane za błąd,
- liczebność próby.

Należy pamiętać, że populacja, z której zostanie pobrana próba może być homogeniczna lub podzielona na grupy. Przy testach kontroli jednostki w populacji muszą mieć taką samą cechę dotyczącą kontroli, a błędem będzie każde odstępstwo od procedur kontrolnych. *Przy testach wiarygodności* populacją może być, np. lista sald z księgi głównej albo wszystkie transakcje określonego typu, a za błąd zostanie uznana każda nieprawidłowość. Istotne jest by błąd został jasno i precyzyjnie określony. W przeciwnym wypadku możemy mieć do czynienia z ryzykiem nielosowym.

*Przy określaniu liczebności próby wymaga się oceny następujących czynników:*

- **pożądany poziom pewności (ufności)** - przy zastosowaniu badań wrywkowych nigdy nie można osiągnąć 100% pewności - w tym celu należałoby zbadać całą populację. Im niższy będzie pożądany poziom pewności, tym mniejszą próbę trzeba będzie wybrać.
- **dopuszczalny błąd (poziom precyzji)** - dopuszczalny błąd jest maksymalnym błędem w populacji, który audytor zamierza akceptować i nadal wnioskować, że cel audytowy został osiągnięty. Dla testowania rzeczywistego jest powiązany z profesjonalnym osądem audytora, co do istotności. W testowaniu zgodności jest maksymalnym współczynnikiem odchylenia od nakazanej procedury kontrolnej, który audytor zamierza zaakceptować. Poziom precyzji obliczamy dzieląc dopuszczalny błąd przez liczebność populacji. W przypadku audytu finansowego błąd może być tolerowany o ile nie wpłynie on na opinię o wiarygodności sprawozdania finansowego. Błąd wyrażony w złotych, który może być zaakceptowany przez audytora to błąd tolerowany. Aby właściwie wyliczyć wielkość próbki audytor powinien ustalić wielkość błędu tolerowanego.
- **oczekiwany błąd** – jest to błąd, którego audytor oczekuje w populacji, jeżeli są takie oczekiwania to audytor musi zbadać większą próbę, niż zwykle w przypadku gdy nie oczekuje błędów, aby wnioskować, że faktyczne błędy w populacji są na poziomie nie większym niż zaplanowany. Mniejszy rozmiar próby jest uzasadniony, gdy oczekuje się, że populacja jest wolna od błędów.

- **stratyfikacja populacji** - oznacza podział populacji na w miarę homogeniczne grupy, co pozwoli zwiększyć wiarygodność badań wrywkowych. Stosowana jest, gdy próba nie jest homogeniczna.

*Liczebność próby określa się przy pomocy wzoru:*

$$\text{liczebność próby} = \text{współczynnik R} / \text{poziom precyzji}$$

*gdzie poziom precyzji oblicza się jako:*

$$\text{poziom precyzji} = \text{dopuszczalny błąd} / \text{populacja}$$

*Celem badania wrywkowego jest wyciągnięcie wniosków na temat całej populacji na podstawie próby. Istotny jest więc dobór próby w taki sposób, aby była reprezentatywna dla całej populacji.*

Próbę można wybierać stosując metody statystyczne lub niestatystyczne.

## 5 Metody próbkowania statystycznego

*Próbkowanie statystyczne wymaga użycia technik, z których mogą być matematycznie wyciągnięte wnioski dotyczące populacji. Metody statystycznego doboru próby losowej opierają się na założeniu, że przy przyjętym przez audytora poziomie ufności i z ustaloną precyzją, wybrana próbka będzie posiadała takie same cechy jak badana populacja. O próbkowaniu statystycznym mówimy wtedy, kiedy znane jest prawdopodobieństwo, z jakim każdy element badanej populacji jest wybierany do próbki. Próbkowanie pozwala na wyciąganie wniosków i przedstawianie opinii na temat całej populacji na podstawie wyników badania stosunkowo małej próbki. Jest to więc technika o wysokim współczynniku efektywności.*

**Prosta próbka przypadkowa (losowanie proste)** - zapewnia, że wszystkie kombinacje jednostek wybieranych z populacji mają taką samą szansę wyboru. Próbkowanie przeprowadzane jest bez zwracania wylosowanego elementu do zbioru i nie może być on ponownie wylosowany. *Prosta próbka przypadkowa* jest dobierana z wykorzystaniem programu komputerowego lub użyciem tablic liczb losowych. Pierwszą czynnością, jaką należy wykonać przy doborze prostej próby przypadkowej jest przyporządkowanie każdemu elementowi populacji numeru porządkowego. Numery muszą być kolejne, ale mogą zaczynać się od dowolnej liczby. *Przy selekcji próbki* za pomocą tablic liczb losowych zaczynamy od punktu wybranego na tablicy przypadkowo a następnie posuwamy się po tablicy w zdefiniowany sposób.

**Próbkowanie systematyczne** – wymaga wyliczenia stałego przedziału losowania, tzw. interwału w sposób następujący:

$$\text{interwał} = \text{populacja} / \text{liczebność próby}$$

*Pierwszą jednostkę do próby* wybieramy losowo z przedziału *od 1 do wartości interwału*.

Jeśli 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+3i, ..., p+(n-1)i.

Próbkowanie obejmuje próbkowanie jednostek pieniężnych lub wybór ważony wartością.

*Metodę losowania systematycznego* da się również zastosować przy testach kontroli i wiarygodności. Jest szczególnie przydatne przy losowaniach nie monetarnych. Trzeba uważać, czy populacja jest wystarczająco homogeniczna. Mogłoby się bowiem zdarzyć, że populacja posiada pewną strukturę i próba wybrana metodą losowania systematycznego zawiera tylko jednostki o określonych cechach, nie odpowiadające całości populacji.

**Losowanie systematyczne ważone** - jest to szczególny rodzaj losowania systematycznego. Jednostką losowania jest jednostka monetarna (np. złotówka), a nie jednostka populacji mająca postać fizyczną. Oznacza to, że każda złotówka z takim samym prawdopodobieństwem może być wybrana do próby. Ponieważ złotówki nie da się sprawdzić, do próby trafia ta jednostka populacji, która zawierała wybraną złotówkę. Przy zastosowaniu tej metody większą szansę trafienia do próby mają jednostki o dużej wartości. Ta metoda systematycznie waży wybór faworyzując większe ilości, ale ciągle dając każdej jednostce pieniężnej takie same prawdopodobieństwo wyboru. Innym przykładem może być wybieranie każdej następnej jednostki.

## 6 Metody próbkowania niestatystycznego

*Próbkowanie niestatystyczne* nie jest oparte na statystyce i rezultaty nie powinny być odnoszone na całą populację, gdyż mało prawdopodobnym jest, że próbka jest reprezentatywna dla całej populacji.

**Próbkowanie "na chybił trafił"** - w którym audytor wybiera próbę bez posługiwania się techniką strukturalną, chociaż unikając jakiegokolwiek świadomego uprzedzenia lub przewidywania. Jednakże, analiza próbkowania „na chybił trafił” nie powinna zależeć od formy wniosków na temat populacji.

**Próbkowanie osądowe** - w którym audytor systemów stosuje uprzedzenie do próby (np. wszystkie próbkowane jednostki o określonej wartości, wszystkie o specyficznym typie odchyień, wszystkie ujemne, wszyscy nowi użytkownicy, itp.). Należy zauważyć, że próbkowanie osądowe nie jest statystyczne i jego rezultaty nie powinny być rozszerzane na całą populację, jako że próba nie jest reprezentatywna dla populacji.

## 7 Ocena wyników badania metodą statystycznego doboru próby

Audytor wewnętrzny przeprowadzający badanie, analizuje wszystkie błędy znalezione w próbie co do ich natury, przyczyn powstania i wpływu na organizację. Jeżeli okaże się, że wszystkie błędne jednostki mają jakąś wspólną cechę, być może tworzą one podpopulację, którą należałoby poddać dalszym badaniom. Aby ocenić błąd w całej populacji, należy ekstrapolować wyniki uzyskane w próbie.

Przy *testach wiarygodności* można to zrobić na dwa sposoby w zależności od tego, czy błąd jest powiązany z wielkością jednostek w populacji, czy nie. Jeśli błąd jest ściśle powiązany z wielkością populacji, wówczas ekstrapolacji błędu dokonuje audytor w następujący sposób:

$$\text{błąd w populacji} = (\text{błąd w próbie} \times \text{wartość populacji}) / \text{wartość próby}$$

Może się zdarzyć, że błąd nie jest powiązany z wielkością jednostek w populacji.

Wówczas audytor dokonuje ekstrapolacji w następujący sposób:

$$\text{błąd w populacji} = (\text{błąd w próbie} \times \text{liczebność populacji}) / \text{liczebność próby}$$

*Metody badania wrywkowego* można również zastosować przy przeprowadzaniu testów kontroli.

Przy *testach kontroli* błąd w populacji jest szacowany nie wartościowo (co byłoby niemożliwe), ale w ujęciu procentowym. Procent błędnych odpowiedzi jest następnie porównywany z dopuszczalnym błędem.

$$\text{błąd w populacji (\%)} = \text{liczba błędnych jednostek w próbie} / \text{liczebność próby} \times 100\%$$

W celu wyeliminowania wątpliwości i różnic przyjmuje się jednolicie, iż na potrzeby dokonywania wszelkich obliczeń w czasie czynności audytowych:

- „przybliżenia wyliczonych kwot” uwzględnia się do drugiego miejsca po przecinku; jeśli cyfra na trzecim miejscu po przecinku ma wartość większą lub równą „5”, cyfrę na miejscu drugim podwyższa się o jeden; w pozostałych sytuacjach cyfra na miejscu drugim pozostaje bez zmian,
- sumy pieniężne zaokrągla się do pełnych dziesiątek groszy, w ten sposób, że kwoty wynoszące: mniej niż „5” groszy pomija się, a „5” i więcej groszy podwyższa się do pełnych dziesiątek groszy.

## 8 ETAP TRZECI - SPRAWOZDAWCZOŚĆ

Etap trzeci dotyczy sprawozdawczości z realizacji zadania. Obejmuje m.in. :

- naradę zamykającą – protokół z narady zamykającej,
- sporządzenie sprawozdania wstępnego,
- sporządzenie sprawozdania końcowego.

### 3.9.1 Narada zamykająca

Narada zamykająca organizowana jest w celu przedstawienia wstępnych ustaleń oraz określenia i omówienia środków zmierzających do usprawnienia badanej działalności. Podczas narady zamykającej audytor wewnętrzny przedstawia ustalenia stanu faktycznego, zaistniałe nieprawidłowości, przyczyny ich wystąpienia, konsekwencje oraz wstępne zalecenia dla jednostki audytowanej.

Zasadą przy prowadzeniu audytu wewnętrznego jest osiągnięcie porozumienia z pracownikami jednostki odnośnie prawdziwości i obiektywności stwierdzonych faktów związanych z ustaleniami audytu przed rozpowszechnieniem sprawozdania z audytu wewnętrznego.

*Celem narady jest, właściwe ustalenie działań korygujących, jakie należałoby podjąć i uwzględnić w sprawozdaniu.*

**W porozumieniu z kierownictwem JA ustala się terminy wykonania rekomendacji i dokonuje ewentualnych zmian w zaleceniach. Po zakończeniu narady zamykającej sporządza się *protokół narady zamykającej (Załącznik nr 7)*, który podpisują audytor wewnętrzny oraz kierownik JA. W protokole tym zawiera się informacje dotyczące faktycznego stanu działalności JA, ewentualnych wyjaśnień przekazanych przez kierownika JA oraz jego pracowników, a także zaleceń i terminów ich realizacji ustalonych przez uczestniczące w naradzie strony.**

### 3.9.2 Sprawozdanie

**Sprawozdanie (raport)** - jest dokumentem w formie raportu z wykonania danego zadania audytowego (*Załącznik nr 8*).

Sprawozdanie zawiera:

- oznaczenie zadania audytowego,
- datę sporządzenia,
- nazwę i adres komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny,
- imię i nazwisko audytorów wewnętrznych uczestniczących w zadaniu audytowym oraz numer imiennego upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- cel przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- zakres przedmiotowy zadania audytowego,
- podjęte działania i zastosowane techniki
- termin, w którym przeprowadzono audyt,

- zwięzły opis działań komórki, jej strategii i celów zwłaszcza w obszarze poddanym audytowi wewnętrznemu,
- ustalenia stanu faktycznego,
- określenie oraz analizę przyczyn i skutków uchybień,
- podpisy audytorów uczestniczących w zadaniu audytowym.

Sprawozdanie z przeprowadzonego zadania audytowego powinno być dokładne, obiektywne, przejrzyste, zwięzłe, konstruktywne oraz terminowe.

*Powyższe zwroty oznaczają:*

- a) dokładne** to znaczy wolne od błędów i zniekształceń, wiernie odpowiadające faktom. Informacje i dowody badania powinny być zbierane, oceniane i prezentowane z należytą starannością i precyzją;
- b) obiektywne**, czyli bezstronne i rzeczowe. Sprawozdanie powinno być wynikiem rzetelnej i zrównoważonej oceny wszystkich istotnych faktów i okoliczności. Ustalenia i wnioski nie powinny być tendencyjne ani stronnicze, jak również nie powinny uwzględniać interesów osobistych i być próbą narzucenia własnych przemyśleń zarówno ze strony audytora, jak również audytowanych;
- c) przejrzyste** - łatwe do zrozumienia i logiczne. Przejrzystość można osiągnąć unikając „technicznego” słownictwa i prezentując wszystkie ważne i potrzebne informacje;
- d) zwięzłe** - na temat, unikające elaboratów, zbędnych szczegółów oraz rozwlekłości. Na etapie tworzenia sprawozdanie powinno być przez cały czas przeglądane przez piszącego go audytora. Celem jest przedstawienie tylko znaczących informacji w sposób zwięzły i treściwy;
- e) konstruktywne** - takie, które dzięki treściom w nim zawartym, pomagają badanej jednostce w organizacji, a także prowadzą do ulepszeń w tych obszarach, w których są one potrzebne. Zawartość i treść prezentacji powinny być użyteczne i pozytywne;
- f) kompletne** - w sprawozdaniu nie brakuje niczego, co byłoby ważne dla odbiorców; zawiera ono wszystkie ważne informacje i ustalenia stanowiące poparcie zaleceń i wniosków;
- g) terminowe** - na czas, w odpowiednim momencie, zawierające praktyczne wskazówki dla tych, którzy mogą podejmować działanie zgodnie z ustaleniami (wnioskami). Sprawozdania powinny być sporządzane bez zbędnych opóźnień, tak aby umożliwić podjęcie szybkich i efektywnych działań.

**Odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania ponosi audytor wewnętrzny.**

Nie wszystkie dokumenty robocze są załącznikami do raportu oraz nie wszystkie dokumenty mogą być przedstawiane audytowanym. Decyzję o tym, który dokument i w jakim zakresie zostanie udostępniony JA podejmuje audytor wewnętrzny.

**Po sporządzeniu sprawozdania wstępnego z przeprowadzonego zadania audytowego, audytor wewnętrzny przekazuje sprawozdanie kierownikowi jednostki audytowanej.**

**W terminie 14 dni od dnia otrzymania sprawozdania z przeprowadzonego zadania audytowego kierownik jednostki audytowanej może zgłosić pisemne wyjaśnienie lub umotywowane zastrzeżenia, co do zawartych w sprawozdaniu ustaleń.**

W razie zgłoszenia wyjaśnień lub zastrzeżeń, audytor wewnętrzny winien zbadać zasadność tych zastrzeżeń oraz wyjaśnień i w uzasadnionych przypadkach uzupełnić lub skorygować sprawozdanie. Odpowiedź z jednostki audytowanej włącza do bieżących akt audytu.

**W razie nieuwzględnienia powyższych zastrzeżeń audytor wewnętrzny przekazuje swoje stanowisko wraz z uzasadnieniem, w formie pisemnej, kierownikowi jednostki audytowanej.**

Po upewnieniu się przez audytora wewnętrznego, że sprawozdanie jest adekwatne do występujących okoliczności, audytor wewnętrzny sporządza *sprawozdanie ostateczne z przeprowadzenia audytu wewnętrznego* w odpowiedniej ilości jednobrzmiących egzemplarzy. Każdy egzemplarz podlega zatwierdzeniu przez audytora wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny *przekazuje jeden egzemplarz sprawozdania* Prezydentowi Miasta, *drugi* zostawia w komórce Audytu Wewnętrznego, w celu włączenia go do akt bieżących audytu, a *pozostałe* – przekazuje kierownikowi jednostki (komórki) audytowanej.

### **3.10 CZYNNOSCI SPRAWDZAJĄCE**

Audytor wewnętrzny może przeprowadzić czynności sprawdzające, dokonując oceny dostosowania działań jednostki do zgłoszonych przez niego uwag i rekomendacji.

*Jest to proces*, za pomocą którego audytor wewnętrzny ustala adekwatność, efektywność i terminowość działań naprawczych, podjętych przez kierownictwo jednostki audytowanej w odpowiedzi na przedstawione ustalenia i opisane w planie działania.

Czynnością sprawdzającą może być:

- rozmowa telefoniczna,
- zbadanie określonej procedury,
- realizacja od początku procesu zadania audytowego.

Ustalenia poczynione w trakcie czynności sprawdzających audytor wewnętrzny umieszcza w notatce informacyjnej, którą przekazuje Prezydentowi Miasta, kierownikowi komórki audytowanej oraz jeden egzemplarz włącza do bieżących akt audytu.