Załącznik Nr 2 do zarządzenia Nr 55/2005.
Burmistrza Miasta i Gminy w Błoniu
z dnia 16 listopada 2005.

KSIĘGA PROCEDUR AUDYTU WEWNĘTRZNEGO URZĘDU MIASTA I GMINY W BŁONIU

WSTĘP

Celem „Księgi procedur" jest przedstawienie podstawowych aspektów formalnoprawnych związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Błoniu, w tym przedstawienie definicji i zakresu audytu, procedur i zasad jego funkcjonowania oraz misji, jaką ma spełniać.

Procedury zawarte w niniejszej księdze mają zastosowanie do audytu prowadzonego we wszystkich jednostkach organizacyjnych Urzędu Miasta i Gminy w Błoniu oraz w przyszłości do środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, niepodlegających zwrotowi.

Zgodnie z art. 28a ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003r. Nr 15, poz. 148), odpowiedzialność za prowadzenie gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych, w tym kontroli finansowej spoczywa na kierowniku każdej jednostki sektora finansów publicznych. Przepisy art. 35a ust. 3 wspomnianej wyżej ustawy wprowadziły obowiązek stworzenia przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych pisemnych procedur kontroli finansowej, które mają dotyczyć procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. 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 działał właściwie, a w szczególności jego podsystem – wewnętrzna kontrola finansowa.

Niezależny, profesjonalny i obiektywny audyt wewnętrzny jest dla kierownika jednostki podstawowym źródłem informacji o podległej mu organizacji. Działalność doradcza wobec Burmistrza jest zarazem główną funkcją komórki audytu. Dzięki informacji uzyskanej od Audytora Wewnętrznego Burmistrz 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 i Gminy w Błoniu, mającą zastosowanie do wszystkich czynności audytowych przeprowadzanych przez Audytora Wewnętrznego. Ponadto pisemne procedury umożliwiają Audytorowi Wewnętrznemu wykonywanie powierzonych zadań oraz określają przejrzystość i jednolitość przeprowadzanych badań, jednolite wzory dokumentów i przyjętą w praktyce formę sprawozdań.

Książka będzie podlegać okresowym przeglądom. Przynajmniej raz na rok Audytor Wewnętrzny dokona przeglądu Książki w celu jej aktualizacji. Książka procedur i jej aktualizacja wymagać będzie akceptacji Burmistrza. Wszystkie wersje Książki (pierwotna i po zmianach), będą stanowiły dokumentację archiwalną komórki Audytu Wewnętrznego.

1. Zadania i Organizacja Audytu Wewnętrznego

1.1. Rola audytu wewnętrznego

Priorytetowym zadaniem funkcjonującego w Urzędzie Miasta i Gminy w Błoniu audytu wewnętrznego jest zapewnienie Burmistrzowi, że gospodarka finansowa oraz zarządzanie organizacją działa w sposób sprawny, skuteczny i efektywny w oparciu o obowiązujące przepisy prawa.

1.2. Podstawy akty prawne funkcjonowania audytu wewnętrznego:

- Ustawa o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 roku (Dz.U z 2003r., Nr 15 poz.148);
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz.U z 2002r., Nr 111 poz.973);
- Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. w sprawie ogłoszenia „Standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych" (Dz. Urz. M. F. z 2003 r. Nr 3, poz. 14);
- Komunikat Nr 7/KF/2003 Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2003 r. w sprawie ogłoszenia „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych" oraz „Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych" (Dz. Urz. M. F. z 2003 r. Nr 5 poz. 32);
- Międzynarodowe „Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego",
- Zarządzenie Nr 2/2005 Burmistrza z dnia 4 stycznia 2005 w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Miasta i Gminy Błonie.

1.3. Definicja audytu wewnętrznego

Zgodnie z art. 35 c ust. 1 obowiązującej ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny jest to ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. 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 Audytorów 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 osiąganiu wytyczonych celów poprzez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemu kontroli oraz procesów zarządzania organizacją".

Audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności:

- badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych,
- ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem,
- ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego reguluje zakres czynności w ramach przeprowadzania zadań audytowych.

Audytor wewnętrzny, przeprowadzając audyt wewnętrzny:

1. Bada wiarygodność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu przez następcze

sprawdzenia:

• przestrzegania zasad rachunkowości,

• zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi,

• zgodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu z zapisami w księgach rachunkowych.

2. 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 zaciągniętych zobowiązań.

3. 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.

Natomiast ocena efektywności wydatkowanych środków publicznych dotyczy głównie sprawdzenia zgodności decyzji podejmowanych przez organ wykonawczy Urzędu Miasta i Gminy w Błoniu dysponujący środkami publicznymi z dyspozycjami zawartymi w art. 28 ustawy o finansach publicznych.

Ponadto dokonanie oceny gospodarowania mieniem jednostki, dotyczy z jednej strony prawidłowości ewidencjonowania tegoż majątku, zaś z drugiej - wykorzystania posiadanych zasobów w sposób optymalny, zmniejszający koszty działalności jednostki.

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.

1.4. Cele audytu wewnętrznego.

Podstawowe cele audytu wewnętrznego:

1. Działalność, poprzez którą Burmistrz uzyskuje obiektywną ocenę funkcjonowania Urzędu i jednostek organizacyjnie podległych w zakresie gospodarki finansowej oraz obszaru zarządzania organizacją.

2. Działalność o charakterze zapewniającym i doradczym prowadzona w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania.

3. Wspieranie kierownictwa Urzędu w osiąganiu wytyczonych celów.

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 Burmistrzowi.

Audytor 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.

Audytor 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.

W celu zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego pod względem finansowym, słuszne byłoby

wyodrębnienie środków finansowych pozwalających na uczestnictwo w szkoleniach lub na zakup literatury fachowej na podstawie zgłoszonych potrzeb przez Audytora Wewnętrznego.

1.6. Relacje pomiędzy audytem wewnętrznym, a kadrą kierowniczą Urzędu.

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 Burmistrzowi w sprawach związanych z gospodarnym, skutecznym i efektywnym funkcjonowaniem jednostki.

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

1.7. Współpraca z audytorami zewnętrznymi.

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

W związku z tym kierunek utrzymywania się relacji pomiędzy kontrolerami i audytorami zewnętrznymi nie ukształtowany przez odpowiednie akty prawne, umowy międzynarodowe bądź umowy cywilnoprawne, będzie uzależniony - z jednej strony – od zawartego każdorazowo porozumienia między Burmistrzem, Audytorem Wewnętrznym, a audytorami zewnętrznymi lub kontrolerami - z drugiej, określającego zasady współpracy i współdziałania oraz wzajemnego korzystania z wyników swojej pracy.

1.8. Zasady etyki zawodowej.

Audytorzy wewnętrzni powinni przestrzegać zasad etyki zapisanych w „Kodeksie etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych" opublikowanych w Komunikacie Nr 7/KF/2003 Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2003 r. (Dz. Urz. M. F. Z 2003 r., Nr 5, poz. 32) i w Kodeksie Etyki IIA.

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 określa dwa istotne zagadnienia związane z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego:

1. Zasady dotyczące zawodu i praktyki wykonywania audytu wewnętrznego.
2. Reguły postępowania, które opisują normy zachowania oczekiwanego od audytora wewnętrznego.

Audytor Wewnętrzny zobowiązany jest do przestrzegania poniższych zasad:

1. Uczciwości – audytor wewnętrzny nie powinien angażować się w działania sprzeczne z prawem, które mogłyby podważyć zaufanie do zawodu audytora wewnętrznego lub jednostki.
2. 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.
3. 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.
4. Profesjonalizmu – audytor wewnętrzny wykorzystuje posiadane kwalifikacje, umiejętności i doświadczenie potrzebne do przeprowadzania audytu wewnętrznego.
5. Postępowanie i relacje pomiędzy audytorami wewnętrznymi – postępuje w sposób sprzyjający umacnianiu współpracy i dobrych stosunków z innymi audytorami.
6. 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 długoterminowe.

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 działania, 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 wyraża się wzorem:

RA = RW x RK x RD, gdzie:

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

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 Urzędu, 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 lub w procesie zachodzącym w tym obszarze, 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 i Gminy w Błoniu oraz naciski na kierownictwo jednostek organizacyjnych, aby osiągało określone cele.
• Zaufanie do kierownictwa operacyjnego. Kryterium to odzwierciedla zaufanie, jakim pracownicy darzą kadrę 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, przejęcia, 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.

W analizie ryzyka dokonywanej na potrzeby planowania strategicznego i rocznego, Audytor Wewnętrzny bierze pod uwagę możliwość wystąpienia dwóch rodzajów ryzyka:

Ryzyko Wewnętrzne – Audytor Wewnętrzny powinien dokonać oceny ryzyka, z uwzględnieniem możliwości wystąpienia błędu o znaczącej istotności, przy założeniu, że system kontroli nie funkcjonuje.

Ryzyko Kontroli – Audytor Wewnętrzny powinien oceniać ryzyko kontroli jako wysokie dopóki odpowiednie kontrole wewnętrzne nie zostaną:

- zidentyfikowane,
- ocenione jako efektywne,
- przetestowane i sprawdzone jako działające prawidłowo.

Istnieje też trzeci rodzaj ryzyka, zwany ryzykiem detekcji, który powinien być brany pod uwagę przy analizie ryzyka dokonywanej przed sporządzaniem programu zadania audytowego. Audytor Wewnętrzny powinien zdefiniować „właścicieli” zidentyfikowanych czynników ryzyka.

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

- określone cele i zadania Urzędu Miasta i Gminy w Błoniu,
- wyniki wcześniej przeprowadzonych kontroli lub audytów,
- uwagi pracowników Urzędu i jednostek organizacyjnie podległych,
- zasoby osobowe i rzeczowe Urzędu,
- stan gospodarki finansowej,
- czynniki zewnętrzne i wewnętrzne wpływające na działalność Urzędu.

Po zidentyfikowaniu obszarów ryzyka, Audytor wewnętrzny dokonuje analizy ryzyka poprzez zastosowanie metody matematycznej.

2.3 Obszar audytu.

Obszarem audytu staje się ten fragment działalności Urzędu, który na podstawie wstępnej analizy ryzyka audytor wyodrębnił i wytypował do przeprowadzenia zadania audytowego, a Burmistrz 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:

1. 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.
2. Dokonać analitycznego przeglądu informacji finansowych i innych odnoszących się do procesu poddanego audytowi.
3. Jeżeli istnieje, należy uzyskać i poddać analizie ścieżkę audytu, dotyczącą danego procesu, pod kątem

określenia prawdopodobnych słabości, które powinny być rozpoznane podczas audytu.

4. 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 Władzy Wdrażającej co do warunków, jakim powinien odpowiadać system zarządzania i kontroli.

5. 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. Następnie Audytor wewnętrzny uzupełnia roczny plan audytu, ustalając szczegółowo kolejność zadań, czas oraz zasoby ludzkie i rzeczowe niezbędne do ich realizacji.

Roczny plan audytu przygotowywany jest w terminie do 30 października roku poprzedzającego i akceptowany przez Burmistrza.

Istnieje możliwość przygotowania planu wieloletniego, obejmującego okres 3 lub 5-cio letni. Jest to plan strategiczny audytu wewnętrznego. Plan ten jest zalecany, lecz nie jest wymagany przepisami prawa. W razie sporządzenia takiego planu, podlega on zatwierdzeniu przez Burmistrza.

3. Metodyka.

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 zadania audytowego zawiera następujące dane:

1. Oznaczenie zadania audytowego ze wskazaniem numeru i tematu.
2. Cel zadania audytowego.
3. Analizę ryzyka w obszarze audytowanym – analiza ta wyodrębnia obiekty audytowe szeregując je w kolejności od nasilenia największego ryzyka.
4. Podmiotowy zakres zadania audytowego - opis jednostki, bądź jednostek audytowanych.
5. Przedmiotowy zakres zadania audytowego – co konkretnie będzie badane w jednostce

audytowanej.
6. 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,
7. Wskazówki o charakterze techniczno – organizacyjnym:
- wzory formularzy – druki dokumentów roboczych, kwestionariuszy, wywiadów, ankiet itp.,
8. Harmonogram przeprowadzania zadania audytowego – określenie działań jakie Audytor wewnętrzny wykonuje w trakcie realizacji zadania, terminów ich realizacji, pracochłonności określonej w dniach roboczych, miejsce docelowe i oczekiwany efekt realizacji działania.
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 być:
1. Dostateczne oparte na faktach, adekwatne i przekonujące na tyle, że inna wystarczająco kompetentna osoba dojdzie na ich podstawie do takich samych wniosków.
2. Kompetentne, rzetelne i możliwie, jak najlepsze do uzyskania przy użyciu właściwej techniki.
3. Istotne - dowód wspiera ustalenia audytu i jest powiązany z obiektami audytu.
4. 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. 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 audytowego. Dowód o wysokiej wiarygodności.
Zapisy przeprowadzonych testów :
• Testy przeglądowe (walk – through),
• Testy zgodności,
• Testy rzeczywiste.

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 JA - 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,
Próbkowanie statystyczne - Próbkowanie 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 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 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 nagranymi 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

Zgodnie z art. 14 i 15 Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego, Audytor Wewnętrzny prowadzi akta stałe i bieżące w celu udokumentowania przebiegu zadania audytowego.
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, jest prowadzona w formie bieżących akt audytu.
Dokumenty podzielone są na cztery grupy A, B, C, i D.
W ramach grupy „A” występują :
a) dokumenty zgromadzone przed rozpoczęciem zadania audytowego,
b) dokumenty związane z przygotowaniem programu zadania audytowego oraz sam program zadania audytowego,
c) dokumenty robocze przygotowywane przez Audytora Wewnętrznego w trakcie przygotowania audytu,
d) imienne upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego.

W ramach grupy „B” występują:
a) protokoły z narady otwierającej i zamykającej oraz notatki z narad /spotkań/ wywiadów/ rozmów przeprowadzanych z pracownikami jednostki audytowanej w trakcie przeprowadzania audytu wewnętrznego,
b) arkusze ustaleń,
c) dokumenty sporządzone przez Audytora Wewnętrznego oraz otrzymane od osób trzecich w trakcie przeprowadzania audytu, w tym stanowisko odrębne wraz z uzasadnieniem,
d) inne dokumenty o istotnym znaczeniu dla przeprowadzanego audytu wewnętrznego.
W ramach grupy „C” występują:
a) projekt wstępnego sprawozdania i ostateczne wersje wstępnych sprawozdań,
b) ewentualne uwagi jednostki audytowanej, wniesione do wstępnego sprawozdania,
c) stanowisko audytora wewnętrznego wraz z uzasadnieniem w przypadku nieuwzględnienia przez niego zgłoszonych dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń przez kierownika jednostki audytowanej,
d) sprawozdanie ostateczne.
W ramach grupy „D” występują:
a) notatki informacyjne z przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz sposobu ustosunkowania się do uwag i wniosków w sprawie usunięcia uchybień,
b) dokumenty dotyczące czynności sprawdzających.
Segregator zawierający bieżące akta przeprowadzanego audytu posiada „kartę przeglądu”.

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. Segregator obszaru powinien posiadać część ogólną i szczegółową. W części ogólnej powinny znajdować się informacje wspólne dla wszystkich procesów zachodzących w danym obszarze, natomiast część szczególna powinna uwzględniać podział ze względu na poszczególne procesy.
Dla każdego obszaru działania Urzędu 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,
- plan wydatków budżetowych Urzędu w skali globalnej oraz jednostkowe plany finansowe jednostek organizacyjnych,
– zbiór innych aktów prawnych regulujących gospodarkę finansową Urzędu,
– plany audytu wewnętrznego,
- sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni, pogrupowane w porządku chronologicznym,
- inne informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzanie audytu i analizę ryzyka.
Stałe akta audytu podlegają aktualizacji. Akta przechowywane są w segregatorach w szafie zamykanej na

klucz. Dostęp do akt ma jedynie Audytor Wewnętrzny.

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 (JA).

Celem tworzenia dokumentów roboczych jest:

a) poparcie dowodami ustaleń zawartych w sprawozdaniu,

b) udokumentowanie wykonanej pracy,

c) umożliwienie osobom upoważnionym kontroli,

d) 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.

Nr referencyjny danego dokumentu roboczego nadawany jest w następujący sposób:

Przyjęto podział dokumentów na akta stałe – As,

oraz akta bieżące – Ab.

Nr ref: 05 / 01 / As / 01

05 – ostatnie dwie cyfry roku,

01 – nr zadania,

As – rodzaj akt,

01 – kolejny nr dokumentu.

Audytor wewnętrzny 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 pożądanych informacji.

3.5 Dokumenty opracowywane i wypełniane w fazie wstępnej zadania audytowego mogą obejmować:

- zawiadomienie JA o rozpoczęciu audytu,
- program zadania audytowego,
- ścieżka audytu,
- diagramy,
- plan kontroli,
- kwestionariusze samooceny,
- check lista (lista kontrolna),
- upoważnienia do przeprowadzania audytu.

Zawiadomienie o rozpoczęciu audytu zawiera nr referencyjny, nr kancelaryjny komórki Audytu Wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Błoniu, datę sporządzenia, adresata, temat zadania audytowego oraz informację na temat osoby odpowiedzialnej za realizację zadania. Zawiadomienie wypełnia i podpisuje Audytor Wewnętrzny. Dokument ten następnie przesłany zostaje do kierownika jednostki audytowanej (JA).

Program zadania audytowego sporządzany i podpisywany jest przez Audytora Wewnętrznego.

Ścieżka audytu sporządzana jest przez audytora 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 wymaganiom prawnym. Opisuje i dokumentuje istniejące w procesach systemy 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.
Ścieżka audytu powinna:
- zostać opracowana odrębnie dla każdego procesu,
- uwzględniać powiązania pomiędzy komórkami Urzędu lub jednostkami organizacyjnymi Urzędu,
- przedstawiać czynności wg właściwości rzeczowej jednostki audytowanej i zakresów obowiązków na każdym etapie procesu,
- pokazywać, kto jest odpowiedzialny za daną część procesu,
- wskazywać systemy informatyczne wspierające realizację programu - systemu,
- prezentować sposób zarządzania, kontrolowania i monitorowania procesu, w tym środków finansowych,
- wskazywać, kto i jakiego rodzaju sporządza dokumenty oraz kto te dokumenty sprawdza, akceptuje i przesyła dalej,
- dla przepływu środków finansowych, przedstawić kolejność zapisów księgowych na poszczególnych kontach, najlepiej ilustrując przepływy diagramem pokazującym, na jakich kontach środki finansowe są księgowane na poszczególnych etapach procesu.
Dzięki samodzielnemu wypełnieniu przez audytora formularza ścieżki audytu, otrzymuje on pożądany stan przebiegu procesów zachodzących w JA. W celu otrzymania informacji na temat stanu bieżącego zachodzących procesów w JA audytor porównuje w drugim etapie realizacji zadania audytowego ścieżkę audytu z procedurami normującymi działania w JA oraz z wiadomościami otrzymanymi w późniejszym czasie od pracowników JA.
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 – ma na celu zapewnienie audytora czy procedury kontroli wewnętrznej zaprojektowane są tak, by przepisy zewnętrzne prawne obowiązujące w Urzędzie były przestrzegane.
Druk badania systemu kontroli wewnętrznej wypełnia sam audytor na podstawie dokumentów i aktów prawnych dotyczących audytowanego obszaru.
W dokumencie tym należy określić:
- wymagania – ustawa, rozporządzenie, zarządzenie itp.,
- przepis – artykuł opisujący odpowiednią czynność,
- odpowiedzialną jednostkę – tj. osobę lub jednostkę odpowiedzialną za wykonanie tej czynności,
- opis kontroli - opis zastosowanej kontroli w trakcie realizacji czynności,
- dokument potwierdzający – dokument: pismo, notatka, zapis w systemie komputerowym
potwierdzający zastosowanie kontroli w trakcie realizacji danej czynności. Następnie po zapoznaniu się ze stanem faktycznym audytor weryfikuje informacje na temat jak powinno być (z arkusza planu kontroli) a jak jest.

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 w ciągu 5 dni od daty otrzymania.

Check lista (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 ujednoliceniu 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 tez jest tylko formalny.

W momencie, gdy niezbędnym staje się bezpośredni kontakt z JA Audytor wewnętrzny wypełnia druk upoważnienia do realizacji zadania audytowego. Druk ten zawiera dane osobowe audytora tj. imię i nazwisko, stanowisko służbowe, nr upoważnienia oraz termin ważności upoważnienia.

3.6 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). O proponowanym terminie i tematyce narady audytor wewnętrzny informuje pisemnie kierownika jednostki organizacyjnej poddawanej audytowi w celu umożliwienia mu przygotowanie się do narady. Audytor informuje również o dokumentach, jakie będą niezbędne do przedstawienia w trakcie trwania narady. 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 organizacyjne, 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 narad dokumentuje Audytor Wewnętrzny w formie protokołu. W celu uniknięcia przekłamań i nieporozumień, audytor przedstawia projekt protokołu do wglądu kierownikowi jednostki audytowanej, w której odbywa się audyt, wyznaczając równocześnie termin na wniesienie ewentualnych zmian. W przypadku braku uwag, uzgodniony i podpisany protokół audytor dołącza do bieżących akt danego zadania audytowego.

W razie odmowy podpisania protokołu przez kierownika jednostki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny, albo przez osobę przez niego wskazaną, audytor wewnętrzny czyni o tym wzmiankę w protokole. Na odmawiającym ciąży obowiązek niezwłocznego pisemnego uzasadnienia przyczyn odmowy.

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

- kwestionariusz kontroli wewnętrznej (KKW),

- notatkę z rozmowy,
- zapis z przeprowadzonego wywiadu,
- notatkę z obserwacji.

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 (KKW) – jest dokumentem roboczym zawierającym pytania dotyczące funkcjonowania w JA systemu kontroli wewnętrznej. Audytor wykorzystuje KKW 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. KKW mogą być anoniomowe.

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: pracowników, kierowników referatów, naczelników wydziałów, petentów itp. Wiele interesujących danych mogą dostarczyć przypadkowe rozmowy, jednakże wszystkie informacje słowne, które mogą potwierdzić wnioski z dokumentacji roboczej należy zapisać. Notatki z wywiadów 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. W notatce tej należy uwzględnić następujące informacje:
- czas i miejsce obserwacji,
- gdzie obserwacji dokonano,
- kto towarzyszył audytorowi w obserwacji,
– co zaobserwowano.

3.6.1 Testowanie

Większość testów będzie wymagać zastosowania kombinacji następujących metod badania:

1) obserwacja i wywiad – należy dokonać obserwacji pracowników z jednostek audytowanych podczas wykonywania ich prac oraz przeprowadzić z nimi wywiady, w celu ustalenia wykonywanych przez nich czynności w ramach systemu kontroli,

2) rekonstrukcja wydarzeń lub obliczeń – polega ona na zdobywaniu dowodów, że kontrola zadziałała prawidłowo lub nieprawidłowo, np. poprzez sprawdzenie dokumentów potwierdzających przeprowadzenie kontroli, porównanie zapisów księgowych z dowodami księgowymi, ponowne przejrzenie testów i testów „walk-through”,

3) próbkowanie – 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.

Badanie poprzez testowanie wymaga opracowania programu badania. Wyróżnia się następujące rodzaje

testów:

1. Testy zgodności to podstawowe narzędzie do badania, czy w danej jednostce organizacyjnej 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.

Przedstawione powyżej zdarzenia mogą mieć postać:

- nadużycia kontroli przez odpowiedzialnych za jej wzmocnienie,
- błędu ludzkiego w stosowaniu kontroli,
- niezdolności systemu kontroli do radzenia sobie z niestandardowymi zdarzeniami lub transakcjami,
- awarii systemu kontroli z powodu zmian lub wprowadzenia niestandardowych procedur.

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 i jednostek podległych organizacyjnie 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 audytor stwierdzi, że istnieje system kontroli i jest on udokumentowany. Jeżeli system kontroli nie istnieje lub jest słaby audytor przeprowadza rozszerzone testy wiarygodności.

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 są właściwe w odniesieniu do typu i poziomu zidentyfikowanego ryzyka. Audytor powinien być zainteresowany nie tylko sprawdzeniem mechanizmów kontroli pod względem efektywności i zgodności, ale również ustaleniem, czy nie występuje nadmiar kontroli, a sposób jej przeprowadzania nie jest wymierny do zmieniających się uwarunkowań prawnych i organizacyjnych.

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 prowadzone badania są dostosowane do stosowanych podstaw prawnych, np. za pomocą testów można sprawdzać, czy określone działania prowadzone w ramach funduszy pomocowych dostosowane są do szczegółowych wymagań w zakresie

sumy lub kwot procentowych realizacji finansowania.

Kompletność zapisów finansowych i innych - sprawdzenie, czy system finansowy i inne systemy informacyjne rejestrują wszystkie stosowane elementy, np. za pomocą testu rzeczywistego można sprawdzić, 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 wystąpiły w rzeczywistości, np. lista środków trwałych może być zweryfikowana, aby sprawdzić, czy dobra (aktywa) były rzeczywiście dostarczone.

Pomiar działań - sprawdzenie, czy sumy transakcji są skalkulowane na właściwych podstawach, np. test rzeczywisty może sprawdzać, czy wpłata nastąpiła zgodnie ze zleceniem płatniczym. Zastosowanie procedur analitycznych opiera się na testach przewidywań i analizie wskaźników.

Ocena - sprawdzenie, czy aktywa i pasywa zostały ujęte we właściwych wartościach w księgach rachunkowych, np. Test rzeczywisty może sprawdzić, czy sprzedaż, czy nabycie aktywów zarejestrowane są we właściwych wartościach w systemie księgowym poprzez sprawdzenie oryginału faktury.

Istnienie - test rzeczywisty może sprawdzić czy aktywa zarejestrowane w księgach rachunkowych istnieją, czy np. miał miejsce fakt dotyczący udziału pracowników w szkoleniach. Testy rzeczywiste wymagają fizycznej weryfikacji istnienia bądź policzenia.

Własność - sprawdzenie, czy zapisane aktywa są rzeczywiście w posiadaniu jednostki lub, czy są właściwie użytkowane przez jednostkę audytowaną. Przeprowadzając test rzeczywisty sprawdzamy, czy podmiot poddany audytowi posiada ważną dzierżawę lub jest prawnym właścicielem nieruchomości.

Jakość wkładów i produktów - sprawdzenie, czy wkłady i produkty są właściwej jakości, np. jeśli chodzi o wkłady, możemy sprawdzić, czy cały zespół prowadzący szkolenie posiadał odpowiednie kwalifikacje. Jeśli chodzi o produkt, możemy sprawdzić, czy szkoleni pracownicy osiągnęli wymagane kwalifikacje zawodowe.

3.7.2 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 Urzędu 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:

1. 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.

2. 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.

Zapoznawanie 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.

Dokumenty są generalnie dowodem o wysokiej wiarygodności. Wiarygodność jest uzależniona od tego czy:

- są generowane wewnętrznie czy zewnętrznie,
- zewnętrzne są otrzymywane z jednostki audytowanej lub bezpośrednio,
- są oryginałami lub kopiami,
- kontrola wewnętrzna jest silna czy słaba,
- są sporządzone terminowo lub po terminie.

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

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 i jednostek organizacyjnie podległych. 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 daną jednostkę organizacyjną technik. Pracownicy tej jednostki organizacyjnej 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 szczególny 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.

Stosując na tym etapie audytu, określone procedury analityczne, audytor powinien wykonać następujące czynności:

• ustalić cel testu,
• opracować, uporządkować i udokumentować oczekiwania,
• odtworzyć i sformatować dane,
• przeprowadzić procedurę analityczną,
• ocenić wyniki - w tym oszacować przyczynę ewentualnych problemów, określić potrzebę
dalszego badania oraz wyciągnąć wnioski końcowe i je udokumentować.

Podstawowe procedury analityczne:

1) analiza wskaźnikowa,
2) indeksacja o wspólnej podstawie,
3) analiza wskaźników finansowych,
4) analiza trendu,
5) metody graficzne,
6) porównania międzyokresowe,
7) średnie ważone,
8) średnie postępujące,
9) statystyczną analizę szeregów czasowych,
10) analiza regresji,
11) 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.

W przypadku ujawnienia nieoczekiwanych wyników lub zależności należy je zbadać. Mogą być sygnałem błędu lub oszustwa. Po przeprowadzeniu analizy badanego systemu możliwe jest zastosowanie dodatkowych narzędzi pozwalających na kompleksowe ujęcie i zrozumienie zidentyfikowanych problemów.

Uzyskane wyjaśnienia i wnioski audytor zawiera w notatce, którą sporządza na zakończenie tej fazy prac audytowych. Notatkę audytor dołącza do bieżących akt danego audytu. Po zakończeniu programu testów jego wyniki należy poddać ocenie w celu ustalenia, czy program był wystarczający, czy też należy przeprowadzić dalsze testy. Rezultaty te powinny być brane pod uwagę przy formułowaniu ogólnej opinii o mocnych i słabych stronach systemu oraz realizacji celów kontrolnych. Dokumenty te stanowić będą podstawę dyskusji z audytowanym po zakończeniu tej fazy audytu. Wyniki testów, opis systemu kontroli, jego ocena, stanowią podstawę do ponownej analizy ryzyka i przygotowania wstępnych ustaleń.

3.7.3 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 wpierw 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:

a) dobór celowy, zwany selektywnym - stosowany gdy populacja jest dobrze znana i możemy łatwo określić jednostki najbardziej typowe dla próby,

b) 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 niereprezentatywna 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:

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

β – 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 wyrywkowego. 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 nieznany 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.

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

RA = RW x RK x RD

gdzie: RD można podzielić na dwie części:

RS – ryzyko próby losowej,

RNS – ryzyko nielosowe,

wówczas wzór przybierze szerszy wymiar:

RA = RW x RK x RS x 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 x RK x RS x RNS

Poziom ryzyka 5% = 100% x 37% x 14% x 100%

Współczynnik R 3 = 0 + 1 + 2 + 0

3.7.4 Badania wyrywkowe

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

• istotność i liczebność populacji,

• poziom ryzyka wewnętrznego,

• adekwatność i jakość dowodów badania zebranych przy zastosowaniu procedur innych niż badanie wyrywkowe, koszty i czas.

Etapy badania wyrywkowego przedstawiają się następująco:

• określenie próby,

• dobór próby,

• przeprowadzenie testu,

• ocena wyników badania.

3.7.5 Określenie próby i jej liczebności

Przy określaniu próby badania wyrywkowego 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 wyrywkowych 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 złotówkach, 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 błędu.

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

Liczebność próby określa się przy pomocy wzoru:

liczebność próby = współczynnik R / poziom precyzji

gdzie poziom precyzji oblicza się jako:

poziom precyzji = dopuszczalny błąd / populacja

Celem badania wyrywkowego 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.

3.7.6 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. Pierwsza 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:

interwał = populacja / liczebność próby

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

Jeśli interwał oznaczymy jako “i”, pierwsza 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.

3.7.7 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 odchyleń, 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.

3.7.8 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 powiązanyz wielkością populacji, wówczas ekstrapolacji błędu dokonuje audytor w następujący sposób:

błąd w populacji = (błąd w próbie x wartość populacji) / wartość próby,

Może się zdarzyć, że błąd nie jest powiązany z wielkością jednostek w populacji.
Wówczas audytor dokonuje ekstrapolacji w następujący sposób:
błąd w populacji = (błąd w próbie x liczebność populacji)/liczebność próby,
Metody badania wyrywkowego 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.
Błąd w populacji (%) = liczba błędnych jednostek w próbie/liczebność próby x 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.

3.8 Etap trzeci dotyczący sprawozdawczości z realizacji zadania audytowego obejmuje:
• przygotowanie arkuszy nieprawidłowości FRAP,
• naradę zamykającą – protokół z narady zamykającej,
• sporządzenie sprawozdania wstępnego,
• sporządzenie sprawozdania końcowego.
Etap ten rozpoczyna się od przygotowania arkuszy wykrytych nieprawidłowości – FRAP.
Arkusze wykrycia nieprawidłowości FRAP – jest dokumentem opisującym w formie podobnej do układu sprawozdania nieprawidłowości ujawnionych podczas realizacji zadania audytowego. Dla każdej wady w systemie sporządza się oddzielny FRAP.
Elementy, które powinny być zawarte w tym arkuszu to:
• ustalenia – opis stanu faktycznego ,
• przyczyny – dlaczego te zdarzenia miały szansę zajść,
• konsekwencje – jakie są lub mogą być efekty, jeżeli nie zostaną wprowadzone zmiany naprawcze,
• rekomendacje – propozycje zaleceń, których realizacja pozwoli na poprawę sytuacji.

3.8.1 Narada zamykająca
Następnym krokiem jest zwołanie i przeprowadzenie narady zamykającej. 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, 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.

3.8.2 Sprawozdanie

Sprawozdanie (raport) - jest dokumentem w formie raportu z wykonania danego zadania audytowego. Dokument ten składa się z części:

1. Wstęp zawierający nazwę i oznaczenie zadania:

a) datę rozpoczęcia i zakończenia zadania audytowego z podaniem ewentualnych przerw w jego przeprowadzeniu,

b) nazwę jednostki audytowanej,

c) imiona i nazwiska osób, które uczestniczyły w zadaniu audytowym i numery upoważnień do przeprowadzenia audytu,

d) określenie celu i zakresu zadania audytowego,

2. Charakterystyka jednostki audytowanej:

- opis działalności JA:

3. Opis realizacji zadania audytowego:

a) metody i techniki zastosowane podczas realizacji zadania audytowego,

b) charakterystyka obiektów audytu uwzględniająca: stan faktyczny, przyczyny, konsekwencje i rekomendacje,

c) mapa ryzyka oraz rekomendacje ze wskazaniem terminów realizacji,

4 Zakończenie:

a) spis załączników stanowiących część składową sprawozdania,

b) informację o pouczeniu kierownika jednostki audytowanej o przysługujących mu uprawnieniach i o możliwości wniesienia ewentualnych zastrzeżeń do sprawozdania,

c) odpowiedź jednostki audytowanej,

d) dane o liczbie sporządzonych egzemplarzy sprawozdania,

e) adnotację, iż zadanie audytowe przeprowadzono zgodnie ze Standardami Audytu Wewnętrznego,

f) zastrzeżenie, że służy tylko do użytku służbowego.

g) datę sporządzenia sprawozdania,

h) podpis Audytora wewnętrznego.

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 je 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.
W sprawozdaniu należy przestrzegać następujących reguł:
- pisać krótkimi zdaniami. Jednakże, aby tekst był łatwiejszy do czytania i mniej monotonny, można po kilku zdaniach krótkich użyć zdania dłuższego,
- unikać żargonu, czy to urzędniczego, czy związanego z techniką. Wskazane jest używanie zrozumiałych dla adresata, prostych pojęć,
- zastępować słowa często używane w tekście ich synonimami, o ile to możliwe,
- unikać pisania rozwlekłych tekstów. Tekst powinien być zwięzły, a każde słowo musi mieć swoją wagę,
- nie nadużywać stosowania strony biernej czasowników. Prozą można pisać i bezosobowo i w stronie czynnej,
- analizując instytucje czy pojęcia warto odwołać się do terminów znanych już czytelnikowi,
- unikać pisania w sposób napuszony, jak również wykorzystywania typowych formuł pism urzędniczych. Niewskazane jest również z drugiej strony używanie w tekście wyrażeń kolokwialnych,
- dobrze jest zadbać o różnorodność stylu poszczególnych zdań, aby nie znużyć adresata powtórzeniami,
- myśli powinny być przedstawione prosto i bezpośrednio.
Po sporządzeniu sprawozdania wstępnego z przeprowadzonego zadania audytowego, Audytor wewnętrzny przesyła sprawozdanie wraz z protokołem z narady zamykającej 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 przypadku braku wyjaśnień lub zastrzeżeń w wyżej wymienionym terminie sprawozdanie wstępne uważa się jako ostateczne.
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 w zależności od uznania Audytora Wewnętrznego umieszczana jest w sprawozdaniu bądź w załącznikach do sprawozdania.
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, sporządza on sprawozdanie ostateczne z przeprowadzenia audytu wewnętrznego w odpowiedniej ilości jednobrzmiących egzemplarzy. Każdy egzemplarz podlega zatwierdzeniu przez Audytora Wewnętrznego.

Audytor Wewnętrzny przekazuje jeden egzemplarz sprawozdania Burmistrzowi, drugi pozostawia w komórce Audytu Wewnętrznego, w celu włączenia go do akt bieżących audytu, a trzeci – przekazuje kierownikowi jednostki (komórki) audytowanej.

3.8.4 Czynności sprawdzające

Po upływie wskazanych przez kierownika jednostki audytowanej terminów, audytor wewnętrzny ma obowiązek wystosować do jednostki audytowanej zapytanie o stan realizacji rekomendacji udzielonych przez audytora. W zależności od treści uzyskanej odpowiedzi, Audytor Wewnętrzny podejmie lub zaniecha przeprowadzenie czynności sprawdzających.

W sytuacji, gdy zapadnie decyzja o przeprowadzeniu audytu sprawdzającego, audytor wewnętrzny sporządza program czynności sprawdzających. Czynności sprawdzające mają za zadanie ocenę dostosowania działań jednostki do zgłoszonych przez audytora uwag i wniosków. 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. Następnie Audytor Wewnętrzny, po porozumieniu się z kierownikiem jednostki objętej czynnościami sprawdzającymi, uzyskuje dostęp do jej zasobów w takim samym zakresie, jaki wynikał z przeprowadzonego wcześniej audytu.

Ustalenia poczynione w trakcie czynności sprawdzających Audytor Wewnętrzny umieszcza w notatce informacyjnej, która następnie przekazywana jest kierownikowi jednostki audytowanej oraz Burmistrzowi , trzeci egzemplarz audytor włącza do akt bieżących.

BURMISTRZ
dr Zbigniew Stępień