

Karta audytu wewnętrznego

Rozdział 1 Wprowadzenie

Ilekoć w niniejszej Księdze Procedur mowa jest o:

1. jednostce – rozumie się przez to Starostwo Powiatowe w Tucholi oraz jednostki organizacyjne podległe Powiatowi Tucholskiemu.

Rozdział 2 Cel audytu wewnętrznego

§ 1

Audyt wewnętrzny systematycznie, w uporządkowany sposób ocenia procesy: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli oraz przyczynia się do poprawy ich działania, tym samym pomagając jednostce osiągnąć cele.

Rozdział 3 Audytor wewnętrzny

§ 2

1. Audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w Starostwie Powiatowym w Tucholi.
2. Audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio Staroście Tucholskiemu.
3. Audytor wewnętrzny w wykonywaniu zadań zobowiązany jest stosować:
 - 1) przepisy prawa,
 - 2) podstawowe zasady praktyki zawodowej audytu wewnętrznego,
 - 3) kodeks etyki,
 - 4) standardy audytu wewnętrznego.

Rozdział 4 Zakres, uprawnienia oraz odpowiedzialność audytora wewnętrznego

§ 3

1. Zakres audytu wewnętrznego obejmuje Starostwo Powiatowe w Tucholi oraz powiatowe jednostki organizacyjne.

2. Audytor wewnętrzny wypełnia swoje zadania przeprowadzając realizację zadań zapewniających oraz czynności doradczych.
3. Audyt wewnętrzny, poprzez czynności zapewniające polegające na niezależnej i obiektywnej ocenie systemów zarządzania i kontroli, dostarcza kierownikowi jednostki racjonalne zapewnienie, że systemy działają prawidłowo.
4. Przez zadania zapewniające należy rozumieć obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Przykładem takich usług są audyty finansowe, działalności, zgodności, bezpieczeństwa systemów oraz przeglądy typu due diligence.
5. Czynności doradcze to doradztwo i pokrewne usługi. Celem usług doradczych jest przysporzenie wartości i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje obowiązków Kierownictwa Jednostki. Przykładami takich usług są: konsultacja, doradztwo, facylitacja oraz szkolenie.

§ 4

1. Zakres audytu wewnętrznego obejmuje w szczególności:
 - 1) przegląd ustanowionych mechanizmów kontroli oraz wiarygodności i rzetelności informacji operacyjnych, zarządczych i finansowych,
 - 2) ocenę procedur i praktyki sporządzania, klasyfikowania i przedstawiania informacji finansowej,
 - 3) ocenę przestrzegania przepisów prawa, regulacji wewnętrznych jednostki oraz programów, strategii i standardów ustanowionych przez właściwe organy,
 - 4) ocenę dostosowania działań jednostki do przedstawionych wcześniej zaleceń audytu lub kontroli.

§ 5

1. Podstawowe prawa i obowiązki audytora wewnętrznego obejmują:
 - 1) prowadzenie audytu wewnętrznego we wszystkich obszarach działalności jednostki,
 - 2) dostęp do wszelkich dokumentów i materiałów, pomieszczeń, wyjaśnień pracowników oraz wszelkich innych źródeł informacji (w tym zawartych na elektronicznych nośnikach informacji) potrzebnych do przeprowadzenia audytu wewnętrznego z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej (pracownicy jednostki są zobowiązani, na żądanie audytora wewnętrznego, udzielać mu informacji i wyjaśnień, a także potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi, zestawienia lub wydruki),
 - 3) składanie wniosków, mających na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.

§ 6

1. Audytor wewnętrzny nie jest odpowiedzialny za procesy zarządzania ryzykiem i procesy kontroli wewnętrznej w jednostce, ale poprzez ustalenia i zalecenia poczynione w wyniku przeprowadzenia audytu wewnętrznego wspomaga kierownictwo jednostki we właściwej realizacji tych procesów.
2. Audytor wewnętrzny nie może przyjmować zadań lub uprawnień, które wchodzą

w zakres zarządzania jednostką.

§ 7

1. Audyt wewnętrzny obejmujący Starostwo Powiatowe w Tucholi oraz powiatowe jednostki organizacyjne, prowadzi się na podstawie planu audytu wewnętrznego.
2. W uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny przeprowadza się poza planem audytu.

§ 8

Audyt wewnętrzny w ramach czynności doradczych corocznie przygotowuje opinię nt. funkcjonowania kontroli zarządczej w Starostwie Powiatowym w Tucholi.

Rozdział 5

Postanowienia końcowe

§ 9

Szczegółowe zagadnienia dotyczące zasad funkcjonowania audytu wewnętrznego przedstawione zostały w Księdze procedur audytu wewnętrznego.

CZŁONEK ZARZĄDU
Waldemar Kierzkowski

WICESTAROSTA TUCHOLSKI
Zenon Poturalski

STAROSTA TUCHOLSKI
Michał Mróz

Księga procedur audyt wewnętrzny

ROZDZIAŁ I. WPROWADZENIE

Księga Procedur Audytu Wewnętrznego (zwana dalej Księgą Procedur) jest podstawowym źródłem informacji na temat funkcjonowania i organizacji audytu wewnętrznego w Starostwie Powiatowym w Tucholi oraz powiatowych jednostkach organizacyjnych. Opracowanie i stosowanie procedur ds. audytu wewnętrznego wynika z Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego.

Zasady opisane w niniejszej Księdze Procedur, stanowią wytyczne dla audytora wewnętrznego oraz zapewniają odpowiednią jakość jego pracy.

Niniejsze procedury mają za zadanie ujednolicienie pracy audytora wewnętrznego podczas planowania, przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego. Określają również zasady funkcjonowania oraz organizację audytu wewnętrznego.

Opracowane procedury umożliwiają wykonywanie powierzonych zadań w sposób standardowy, stosując jednolite wzory dokumentów i jednolitą formę raportów (wzory dokumentów audytowych stanowią załączniki do niniejszej Księgi Procedur).

Metodyka audytu wewnętrznego zawarta w Księdze Procedur stanowi podstawę do przeprowadzenia audytu wewnętrznego. W toku wykonywanych prac audytorskich może być wzbogacana o nowe metody służące realizacji celów stawianych przed audytem.

Audytory wewnętrzni muszą okresowo przeglądać i w razie potrzeby aktualizować Księgę Procedur.

Ile kroć w niniejszej Księdze Procedur mowa jest o:

- 1) audytowanym/audytowanymi jednostkami: rozumie się przez to:
 - a) komórkę w Starostwie Powiatowym w Tucholi,
 - b) jednostkę organizacyjną Powiatu Tucholskiego,
- 2) jednostce/jednostkami – rozumie się przez to Starostwo Powiatowe w Tucholi oraz jednostki organizacyjne Powiatu Tucholskiego,
- 3) jst – rozumie się przez to jednostkę samorządu terytorialnego,
- 4) kierownictwie – rozumie się przez to osobą sprawującą najwyższą funkcję w:
 - a) Starostwie Powiatowym w Tucholi, w tym w poszczególnych komórkach,
 - b) powiatowych jednostkach organizacyjnych,
- 5) komórkach - rozumie się przez to komórki organizacyjne w Starostwie Powiatowym w Tucholi tj.: wydziały, referaty, biura oraz samodzielne stanowiska pracy,
- 6) mechanizmach kontrolnych – rozumie się przez to w szczególności działania, procedury, instrukcje i zasady służące zapewnieniu realizacji celów, ograniczeniu wystąpienia ryzyka nieosiągnięcia celów lub zmniejszeniu jego negatywnych skutków,
- 7) słowo „musi” – oznacza bezwarunkowy obowiązek,
- 8) słowo „powinien” – oznacza oczekiwane przestrzeganie danego wymagania, chyba że profesjonalna ocena okoliczności uzasadnia odstępstwo,

- 9) Starościę – rozumie się przez to Starostę Tucholskiego,
- 10) środowisku kontroli – rozumie się przez to: uczciwość i wartości etyczne, filozofię i styl działania kierownictwa, strukturę organizacyjną, delegowanie uprawnień i obowiązków, zasady i praktykę zarządzania zasobami ludzkimi, kompetencje pracowników,
- 11) Urzędzie - rozumie się przez to Starostwo Powiatowe w Tucholi,
- 12) zadaniu audytowym – rozumie się przez to zadanie zapewniające lub czynności doradcze,
- 13) zaleceniach – rozumie się przez to propozycje działań służących wyeliminowaniu słabości kontroli zarządczej lub usprawniających funkcjonowanie jednostki,
- 14) Zarządzie Powiatu - rozumie się przez to Zarząd Powiatu Tucholskiego.

ROZDZIAŁ II.

CELE I OBSZARY DZIAŁANIA SAMORZĄDU POWIATOWEGO

Powiat Tucholski stanowi lokalną wspólnotę samorządową tworzoną przez mieszkańców Powiatu oraz terytorium obejmujące gminy: Cekcyn, Gostycyn, Kęsowo, Lubiewo, Śliwice, Tuchola.

Podstawą prawną działania Powiatu Tucholskiego jest ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym. Podstawowym aktem prawnym w strukturach Powiatu Tucholskiego jest Statut.

Powiat wykonuje określone ustawami zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie:

- 1) edukacji publicznej,
- 2) promocji i ochrony zdrowia,
- 3) pomocy społecznej,
- 4) wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej,
- 5) polityki prorodzinnej,
- 6) wspierania osób niepełnosprawnych,
- 7) polityki senioralnej,
- 8) transportu zbiorowego i dróg publicznych,
- 9) kultury oraz ochrony zabytków i opieki nad zabytkami,
- 10) kultury fizycznej i sportu,
- 11) geodezji, kartografii i katastru,
- 12) gospodarki nieruchomościami,
- 13) administracji architektoniczno – budowlanej,
- 14) gospodarki wodnej,
- 15) ochrony środowiska i przyrody,
- 16) rolnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego,
- 17) porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli,
- 18) ochrony przeciwpożarowej, w tym wyposażenia i utrzymania powiatowego magazynu przeciwpowodziowego i zapobiegania innym nadzwyczajnym zagrożeniom życia i zdrowia ludzi oraz środowiska,
- 19) przeciwdziałania bezrobociu oraz aktywizacji lokalnego rynku pracy,
- 20) ochrony praw konsumenta,
- 21) utrzymania powiatowych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych,
- 22) obronności,

- 23) promocji powiatu,
- 24) współpracy i działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie,
- 25) działalności w zakresie telekomunikacji.

Do zadań publicznych Powiatu należy także zapewnienie wykonywania określonych zadań i kompetencji kierowników powiatowych służb, inspekcji i straży.

Powiat wykonuje także zadania z zakresu administracji rządowej, jeżeli ustawy określają te sprawy jako należące do zakresu działania powiatu.

Wykaz jednostek organizacyjnych objętych audytem wewnętrznym, stanowi załącznik nr 1 do Księgi Procedur.

Organami Powiatu są Rada Powiatu oraz Zarząd Powiatu.

Rada Powiatu jest organem stanowiącym i kontrolnym powiatu. Zarząd Powiatu jest organem wykonawczym Powiatu. W skład Zarządu Powiatu Tucholskiego wchodzi: Starosta Tucholski jako jego przewodniczący, Wicestarosta i jeden członek Zarządu.

Zarząd Powiatu wykonuje uchwały Rady Powiatu i zadania Powiatu określone przepisami prawa. Zarząd Powiatu wykonuje swoje zadania przy pomocy Starostwa Powiatowego oraz jednostek organizacyjnych powiatu, w tym Powiatowego Urzędu Pracy.

Starosta Tucholski jest kierownikiem Starostwa Powiatowego oraz zwierzchnikiem służbowym pracowników Starostwa i kierowników jednostek organizacyjnych powiatu oraz zwierzchnikiem powiatowych służb, inspekcji i straży. Starosta organizuje pracę Zarządu Powiatu i Starostwa Powiatowego, kieruje bieżącymi sprawami powiatu oraz reprezentuje Powiat na zewnątrz.

Podstawowym celem działania Powiatu jest służba społeczności lokalnej. Pracownicy Starostwa Powiatowego oraz powiatowych jednostek organizacyjnych powinni na każdym etapie działania, dążyć do realizacji zadań w oparciu o ustalone kryteria.

ROZDZIAŁ III.

PODSTAWY PRAWNE, DEFINICJA, I ZAKRES FUNKCJONOWANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

1. Podstawy prawne

Podstawy prawne funkcjonowania audytu wewnętrznego:

- 1) ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych,
 - 2) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu,
- oraz
- 3) komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

2. Definicja audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostce.

Audyt wewnętrzny, zgodnie z zapisami Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, to systematyczna, dokonywana w uporządkowany sposób ocena procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego. Audyt wewnętrzny przyczynia się do poprawy ich działania, tym samym pomagając jednostce osiągnąć cele.

Przez kontrole rozumieć należy każde działanie podejmowane przez kierownictwo jednostki i inne osoby, w celu zarządzania ryzykiem i zwiększenia prawdopodobieństwa osiągnięcia ustalonych celów. Kierownictwo jednostki planuje i organizuje działania wystarczające do uzyskania racjonalnego zapewnienia, że ogólne i szczegółowe cele zostaną zrealizowane. Kierownictwo jednostki kieruje też wykonaniem tych działań.

Ład organizacyjny, to procesy i struktury wprowadzone w celu: informowania, kierowania, zarządzania i monitorowania działań jednostki, prowadzących do osiągnięcia jej celów.

Audyt wewnętrzny musi oceniać procesy kształtujące ład organizacyjny i przedstawiać stosowne zalecenia usprawnienia tych procesów w zakresie:

- 1) podejmowania decyzji strategicznych i operacyjnych,
- 2) nadzorowania zarządzania ryzykiem i kontroli,
- 3) promowania odpowiednich zasad etyki i wartości,
- 4) zapewniania skutecznego zarządzania efektywnością działań i odpowiedzialności za wyniki,
- 5) przekazywania informacji o ryzykach i kontroli kierownictwu jednostki,
- 6) koordynowania działań i przekazywania informacji pomiędzy osobami wnoszącymi wartość dodaną w funkcjonowaniu jednostki a kierownictwem.

Audyt wewnętrzny musi oceniać cele, a także sposób zaprojektowania i wdrożenia oraz skuteczność programów i działań w zakresie etyki.

Audyt wewnętrzny musi oceniać, czy zarządzanie technologią informatyczną wspiera osiągnięcie celów i realizację strategii jednostki.

Audyt wewnętrzny przysparza wartości dodanej kiedy bierze pod uwagę strategię, cele i ryzyka, a także dostarcza obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach oraz przyczynia się do skuteczności i wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli.

Audyt wewnętrzny jest skuteczny gdy:

- 1) osiąga cele i wypełnia obowiązki określone w Karcie Audytu Wewnętrznego oraz niniejszej Księdze Procedur Audytu Wewnętrznego,
- 2) działa zgodnie z definicją audytu wewnętrznego i standardami,
- 3) audytor wewnętrzny przestrzega kodeks etyki i standardy,
- 4) audytor wewnętrzny bierze pod uwagę trendy i pojawiające się zagadnienia, które mogłyby wpływać na jednostkę.

3. Zakres audytu wewnętrznego

Audytor wewnętrzny wypełnia swoje zadania przeprowadzając zadania zapewniające oraz czynności doradcze.

Przez zadania zapewniające należy rozumieć obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Przykładem takich usług są audyty finansowe, działalności, zgodności, bezpieczeństwa systemów oraz przeglądy typu due diligence.

Przegląd typu due diligence to proces badawczy, który ma na celu dokładne i wnikliwe sprawdzenie jednostki przed podjęciem decyzji o inwestycji lub zawarciu umowy. Proces ten ma na celu zminimalizowanie ryzyka i ujawnienie wszystkich ważnych informacji przed podjęciem decyzji inwestycyjnej.

Natomiast czynności doradcze to doradztwo i pokrewne usługi. Celem usług doradczych jest przysporzenie wartości i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje obowiązków kierownictwa jednostki. Przykładami takich usług są: konsultacja, doradztwo, facylitacja oraz szkolenie.

Facylitacja to proces, w którym neutralna osoba zwiększa efektywność pracy grupy w realizacji zamierzonych celów. Facylitator potrafi wesprzeć zespół zarówno w rozpoznaniu problemu, określeniu możliwych rozwiązań, ale też w podejmowaniu decyzji i przygotowaniu planu działań.

Zakres audytu wewnętrznego obejmuje Starostwo Powiatowe w Tucholi oraz powiatowe jednostki organizacyjne.

Audytor wewnętrzny ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej. Pracownicy jednostki są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia, o których mowa powyżej.

Wiarygodność i wartość audytu wewnętrznego są wzmocnione, jeśli audytor działa proaktywnie, a jego oceny dostarczają nowego spojrzenia i uwzględniają konsekwencje, jakie mogą wystąpić w przyszłości.

ROZDZIAŁ IV. AUDYT WEWNĘTRZNY W POWIECIE TUCHOLSKIM

1. Miejsce audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej

Audyt wewnętrzny w Powiecie Tucholskim prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w Starostwie Powiatowym w Tucholi. Audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio Staroście. W strukturze organizacyjnej Starostwa Powiatowego w Tucholi wyodrębniono stanowisko audytora wewnętrznego.

Wszelkie dokumenty uprawniające audytora wewnętrznego do dokonania czynności związanych z przeprowadzaniem audytu w Starostwie Powiatowym w Tucholi i powiatowych jednostkach organizacyjnych podpisane są przez Starostę.

2. Audytor wewnętrzny

Audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny spełniający wymogi określone w art. 286 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tj.:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelem, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych,
- 3) nie był karany za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,
- 4) posiada wyższe wykształcenie,
- 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego: złożył, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów.

3. Niezależność, obiektywizm audytora wewnętrznego oraz należyta staranność zawodowa

Zgodnie z zapisami Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytor wewnętrzny obiektywny.

W przypadku rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności lub obiektywizmu, szczegóły tego naruszenia muszą zostać przekazane Staroście. Sposób ich ujawnienia zależy od charakteru naruszenia.

Niezależność to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audytora wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny jest niezależny zarówno w sferze organizacyjnej jak i operacyjnej.

Niezależność organizacyjna polega na tym, że audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio Staroście.

W celu osiągnięcia poziomu niezależności niezbędnego do skutecznego wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego, audytor ma bezpośredni i nieograniczony dostęp do Starosty.

Obiektywizm z kolei jest to bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorowi wewnętrznemu na przeprowadzanie zadań z wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości. Obiektywizm wymaga, aby audytor wewnętrzny nie podporządkowywał swoich osądów w sprawach audytu opiniom innych osób.

W przypadku gdy audytor wewnętrzny zostanie poproszony o przyjęcie dodatkowych ról i obowiązków wykraczających poza audyt wewnętrzny, takich jak działania związane ze

zgodnością czy zarządzaniem ryzykiem, wówczas w celu ograniczenia naruszeń niezależności i obiektywizmu muszą zostać wprowadzone pisemnie odpowiednie zabezpieczenia.

Starosta musi być pisemnie informowany o wszelkich przypadkach próby narzucenia audytorowi wewnętrznemu działań wykraczających poza audyt wewnętrzny, jeśli zadania te mogą lub chociażby mogą sprawiać wrażenie naruszenia niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego lub indywidualnego obiektywizmu audytora wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny nie może być odpowiedzialny za prace koncepcyjne, związane z tworzeniem nowych procedur i systemów oraz za czynności mające na celu ich wdrożenie. Dokonuje jedynie przeglądu zasad i procedur oraz innych mechanizmów kontroli zarządczej oraz składa wnioski dotyczące możliwych ulepszeń.

Wymagania te wynikają z konieczności zapewnienia obiektywizmu audytora wewnętrznego.

Audyt wewnętrzny nie może być narażony na jakiegokolwiek próby narzucenia zakresu audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i informowania o jej wynikach.

Niezależność funkcjonalna wynika z konieczności zapewnienia obiektywizmu audytora wewnętrznego. Próby narzucenia audytorowi wewnętrznemu obszarów audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i przekazywania wyników stanowią naruszenie niezależności organizacyjnej.

Naruszenia niezależności organizacyjnej lub indywidualnego obiektywizmu mogą wystąpić m.in. w postaci konfliktu interesów o charakterze osobistym, ograniczenia zakresu badania, ograniczenia w dostępie do danych, personelu i majątku, jak również ograniczenia zasobów, np. finansowania.

Audytor wewnętrzny musi być bezstronny i wolny od uprzedzeń oraz unikać konfliktu interesów.

Konflikt interesów to sytuacja, gdy audytor wewnętrzny, jako osoba obdarzona zaufaniem, ma sprzeczne interesy zawodowe lub osobiste.

Audytor wewnętrzny musi powstrzymać się od oceny działalności operacyjnej, za którą był uprzednio odpowiedzialny. Ograniczenie obiektywizmu ma miejsce wtedy, gdy audytor wewnętrzny świadczy usługi zapewniające dotyczące działań, za które był odpowiedzialny w ciągu roku poprzedzającego badanie. Zadania zapewniające dotyczące obszarów, za które odpowiadał audytor wewnętrzny muszą być nadzorowane przez osobę spoza audytu wewnętrznego.

Audytor wewnętrzny może świadczyć usługi zapewniające w obszarach, w których świadczył usługi doradcze pod warunkiem, że charakter doradztwa nie narusza obiektywizmu.

Audytor wewnętrzny może jednakże świadczyć usługi doradcze także w zakresie działań operacyjnych, za które był uprzednio odpowiedzialny.

Jeżeli w związku z wykonaniem proponowanej usługi doradczej może nastąpić ograniczenie niezależności lub obiektywizmu audytora wewnętrznego, informacja ta musi zostać ujawniona Staroście przed podjęciem się zadania.

Zadania muszą być wykonywane z biegłością i należytą starannością zawodową.

Audytor wewnętrzny musi posiadać wiedzę, umiejętności i inne kompetencje potrzebne do wykonywania obowiązków.

Biegłość to ogólne określenie odnoszące się do wiedzy, umiejętności i innych kompetencji wymaganych od audytora wewnętrznego, aby mógł skutecznie wykonywać swoje obowiązki. Oznacza m.in. znajomość obecnych działań, trendów, pojawiających się zagadnień, co jest konieczne, by służyć radą i przedstawiać dobre zalecenia.

Jeżeli audytorowi wewnętrznemu brakuje wiedzy, umiejętności lub innych kompetencji niezbędnych do wykonania całości lub części zadania, wówczas musi on pozyskać odpowiednią pomoc i wsparcie merytoryczne.

Audytor wewnętrzny musi mieć wystarczającą wiedzę pozwalającą na oszacowanie ryzyka oszustwa oraz ocenę sposobu zarządzania tym ryzykiem. Nie oczekuje się od niego jednakże posiadania wiedzy specjalistycznej wymaganej od osób, których podstawowym obowiązkiem jest wykrywanie i prowadzenie dochodzeń w sprawie oszustw.

Jako oszustwo rozumie się każdy bezprawny czyn charakteryzujący się celowym wprowadzeniem w błąd, zatajeniem prawdy lub nadużyciem zaufania. Czyny te nie są dokonane pod wpływem przemocy ani groźby użycia siły. Oszustwa są popełniane przez osoby i organizacje w celu zdobycia pieniędzy, majątku lub świadczeń, w celu uniknięcia płatności lub utraty świadczeń, a także w celu uzyskania korzyści osobistych lub biznesowych.

Ponadto audytor wewnętrzny musi posiadać wiedzę o podstawowych ryzykach i mechanizmach kontrolnych związanych z wykorzystaniem informatyki oraz znać dostępne wspomagane komputerowo techniki audytu. Jednakże nie od wszystkich audytorów wewnętrznych oczekuje się wiedzy specjalistycznej, takiej jak od audytorów, których podstawowym obowiązkiem jest audyt informatyczny. Jeżeli audytorowi wewnętrznemu brakuje wiedzy, umiejętności lub innych kompetencji niezbędnych do wykonania całości lub części zadania, musi on odmówić realizacji takiego zadania lub pozyskać odpowiednią pomoc i wsparcie merytoryczne.

Audytor wewnętrzny realizując zadania musi działać z należytą starannością zawodową, uwzględniając:

- 1) zakres pracy niezbędny do osiągnięcia celów zadania,
- 2) względną złożoność, istotność oraz znaczenie spraw, do których stosowane są procedury zapewniające,
- 3) adekwatność i skuteczność procesów: kształtujących ład organizacyjny, zarządzania ryzykiem i kontroli,
- 4) prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw lub niezgodności,
- 5) koszt realizacji zadania zapewniającego w porównaniu z potencjalnymi korzyściami.

Realizując zadanie doradcze audytor wewnętrzny musi postępować z należytą starannością zawodową, uwzględniając:

- 1) potrzeby i oczekiwania zleceniodawcy, przede wszystkim co do charakteru zadania, terminu wykonania i sposobu informowania o wynikach,
- 2) względną złożoność i zakres prac niezbędnych do osiągnięcia celów zadania,
- 3) koszt realizacji zadania doradczego w porównaniu z potencjalnymi korzyściami.

Należyta staranność zawodowa nie oznacza nieomyślności.

Działając z należytą starannością zawodową audytor wewnętrzny musi rozważyć możliwość użycia technik audytowych wykorzystujących technologie informatyczne oraz innych technik analizy danych.

Audytor wewnętrzny musi być wyczulony na znaczące ryzyka, które mogą wpływać na cele, działalność operacyjną i zasoby organizacji. Jednakże same procedury zapewniające, nawet przeprowadzane z należytą starannością zawodową nie gwarantują, że wszystkie znaczące ryzyka zostaną zidentyfikowane.

Audytor wewnętrzny musi poszerzać swoją wiedzę, umiejętności i inne kompetencje poprzez ciągły rozwój zawodowy.

4. Kodeks etyki audytora

Audytor wewnętrzny powinien przestrzegać następujących zasad:

- 1) uczciwość - która buduje zaufanie do jego pracy, a przez to stanowi podstawę do polegania na jego ocenie,
- 2) obiektywizm - audytor wewnętrzny zachowuje najwyższy stopień obiektywizmu podczas prowadzenia audytu wewnętrznego, w szczególności przy zbieraniu, ocenianiu i przekazywaniu informacji na temat badanej działalności lub procesu; audytor wewnętrzny dokonuje wyważonej oceny, biorąc pod uwagę wszystkie istotne okoliczności związane z przeprowadzanym zadaniem audytowym; formułując swoją ocenę nie kieruje się własnym interesem ani nie ulega wpływom innych osób,
- 3) poufność - audytor wewnętrzny szanuje wartość i własność informacji, które otrzymuje i nie ujawnia ich bez odpowiedniego upoważnienia, chyba że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawnienia,
- 4) profesjonalizm - audytor wewnętrzny wykorzystuje posiadaną wiedzę, umiejętności i doświadczenie do prowadzenia audytu wewnętrznego.

Reguły postępowania

- 1) Uczciwość oznacza, że audytor wewnętrzny:
 - a) wykonuje swoją pracę uczciwie, rzetelnie i odpowiedzialnie,
 - b) przestrzega prawa oraz przepisów wewnętrznych obowiązujących w jednostce,
 - c) uznaje i wspiera realizację etycznych i zgodnych z prawem celów jednostki,
 - d) przedkłada dobro publiczne nad interesy własne,
 - e) nie angażuje się w działania sprzeczne z prawem lub w działania, które mogłyby podważyć zaufanie do pracy audytora wewnętrznego lub działalności jednostki.
- 2) Obiektywizm oznacza, że audytor wewnętrzny:
 - a) chroni swoją niezależność przed próbami wpływania na wypracowane przez niego ustalenia i zalecenia,
 - b) przedstawia jasne i przejrzyste sprawozdania z przeprowadzonych przez siebie zadań audytowych, oparte na dowodach zebranych i ocenionych zgodnie z obowiązującymi regulacjami i uznaną praktyką w zakresie audytu wewnętrznego,
 - c) nie bierze udziału w żadnych działaniach, które mogą utrudnić wypracowanie bezstronnej oceny lub być postrzegane jako utrudniające wypracowanie takiej oceny; zalicza się do nich w szczególności te działania, które są niezgodne z celami lub interesami jednostki,

- d) nie akceptuje niczego, co mogłoby mu przeszkodzić w wypracowaniu obiektywnej oceny lub być postrzegane jako brak obiektywizmu przy ocenie,
 - e) ujawnia wszystkie istotne fakty, o których posiada wiedzę, a których nieujawnienie mogłoby zniekształcić sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego w obrębie badanego obszaru działalności jednostki.
- 3) Poufność oznacza, że audytor wewnętrzny:
- a) rozważnie wykorzystuje i chroni informacje uzyskane w trakcie wykonywania swoich obowiązków,
 - b) nie wykorzystuje informacji w celu uzyskania osobistych korzyści lub w jakimkolwiek innym celu, który byłby sprzeczny z prawem lub przynosiłby szkodę dla etycznych i zgodnych z prawem celów jednostki.
- 4) Profesjonalizm oznacza, że audytor wewnętrzny:
- a) podejmuje się przeprowadzenia tylko takich zadań, do wykonania których posiada wystarczającą wiedzę, umiejętności i doświadczenie,
 - b) prowadzi audyt wewnętrzny zgodnie z przepisami prawa, standardami audytu wewnętrznego oraz wewnętrznymi przepisami jednostki dotyczącymi prowadzenia audytu wewnętrznego,
 - c) stale podwyższa swoje kwalifikacje zawodowe oraz efektywność i jakość wykonywanych zadań.

Ponadto audytor wewnętrzny swoim postępowaniem i wzajemną współpracą umacnia rangę i znaczenie audytu wewnętrznego dla właściwego funkcjonowania jednostki.

Audytor wewnętrzny musi także unikać konfliktu interesów. Aby spełnić ten warunek audytor wewnętrzny musi:

- 1) upewnić się, że zalecenia sformułowane w wyniku przeprowadzenia zadania audytowego nie przenoszą na niego żadnych kompetencji ani odpowiedzialności w zakresie zarządzania jednostką oraz gwarantują, że funkcje tego rodzaju pozostają w całkowitej i wyłącznej kompetencji kierownictwa jednostki,
- 2) dbać o ochronę swojej niezależności i unikać konfliktu interesów, odmawiając przyjmowania jakichkolwiek korzyści, które mogłyby naruszać jego niezależność, uczciwość lub obiektywizm w wykonywanej pracy lub mogłyby być postrzegane jako naruszające te zasady,
- 3) unikać wszelkich związków z kierownictwem i z pracownikami jednostki oraz innymi osobami, które mogą wywierać na niego naciski albo w jakikolwiek sposób umniejszać lub ograniczać zdolność do działania,
- 4) unikać powiązań, które mogą powodować ryzyko korupcji lub mogą być źródłem wątpliwości co do obiektywizmu i niezależności audytora wewnętrznego.

Audytora wewnętrznego obowiązują także zapisy Kodeksu Etyki pracowników Starostwa Powiatowego w Tucholi, przyjętego odrębnym Zarządzeniem Starosty.

5. Szkolenia i rozwój zawodowy audytora wewnętrznego

Audytor wewnętrzny, zgodnie ze standardami jest zobowiązany ustawicznie podnosić swoje kwalifikacje zawodowe.

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

ROZDZIAŁ V.

OZNACZANIE DOKUMENTÓW AUDYTOWYCH

1. Dokumenty audytowe

Audytór wewnętrzny dokumentuje czynności i zdarzenia mające znaczenie dla prowadzenia audytu wewnętrznego.

Audytór wewnętrzny musi zbierać, analizować, oceniać i dokumentować informacje do osiągnięcia celów zadania. Informacje muszą być wystarczające, wiarygodne i przydatne do osiągnięcia jego celów.

Informacja wystarczająca, to informacja rzeczowa, odpowiednia i przekonująca, tak że rozważna, dobrze poinformowana osoba doszłaby na jej podstawie do tych samych wniosków co audytór. Informacja wiarygodna to najlepsza informacja możliwa do uzyskania przy pomocy odpowiednich technik audytu. Informacja dotyczy zadania, jeśli stanowi podstawę ustaleń i zaleceń oraz jest zgodna z celami zadania. Informacja przydatna pomaga organizacji osiągnąć cele.

Audytór wewnętrzny prowadzi dokumentację dotyczącą zadania audytowego, a także pozostałą dokumentację audytu wewnętrznego, w szczególności: upoważnienia, dokumentację związaną z przygotowaniem planu audytu, plan audytu, sprawozdanie z realizacji planu audytu wewnętrznego, wyniki oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

Audytór wewnętrzny musi opierać wnioski i wyniki zadania na odpowiednich analizach i ocenach. Musi też dokumentować wystarczające, wiarygodne, przydatne i dotyczące zadania informacje, stanowiące podstawę wyników i wniosków.

Dokumentacja dotycząca zadania audytowego obejmuje w szczególności:

- 1) program zadania zapewniającego,
- 2) sprawozdanie z zadania zapewniającego,
- 3) wynik czynności doradczych,
- 4) notatkę informacyjną z czynności sprawdzających,
- 5) dokumenty robocze:
 - a) związane z przygotowaniem i realizacją zadania zapewniającego,
 - b) związane z wykonywaniem czynności doradczych,
 - c) dotyczące monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania czynności sprawdzających.

Dokumentacja dotycząca zadania audytowego i pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego stanowią własność Starostwa Powiatowego w Tucholi.

2. Oznaczanie teczek

Audytory wewnętrzni zobowiązani są do prowadzenia dokumentacji w formie pisemnej lub elektronicznej.

Każda prowadzonateczka zawiera spis spraw zgodny z załącznikiem Nr 3 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych.

Akta z uwzględnieniem podziału na rodzaje teczek są wpinane do teczek opisywanych zgodnie z obowiązującą instrukcją kancelaryjną – wzór stanowi załącznik nr 2 do Księgi Procedur.

Audytory wewnętrzni prowadzą dokumentację dot. audytu z zastosowaniem następujących symboli klasyfikacyjnych:

- 1721 – akta stałe
- 1720 – akta bieżące
- 173 – szacowanie ryzyka dla realizacji zadań.

Akta stałe audytu to akta, na podstawie których audytor wewnętrzny identyfikuje obszary, które mogą zostać w przyszłości objęte audytem wewnętrznym. Akta stałe obejmują w szczególności:

- 1) plany audytu,
- 2) sprawozdania z wykonania planów audytu.

Akta bieżące audytu służą udokumentowaniu przeprowadzenia każdego zadania audytowego.

Na akta bieżące składa się pięć części:

Część 1 „Dokumentacja wstępna i końcowa do przeprowadzenia zadania audytowego oraz korespondencja z komórkami audytowanymi”, zawiera w szczególności:

- 1) dokumentację dotyczącą wstępnego przeglądu,
- 2) imienne upoważnienia do przeprowadzenia audytu wewnętrznego,
- 3) chronologicznie uporządkowaną (według daty wytworzenia) korespondencję z komórkami audytowanymi, lub inną związaną z prowadzeniem zadania audytowego, w szczególności pisma o rozpoczęciu zadania audytowego, pisma o zakończeniu zadania audytowego; nie ujmuje się tu korespondencji dotyczącej przyjęcia sprawozdania,
- 4) dokumenty związane z przygotowaniem programu zadania audytowego oraz sam program zadania audytowego,
- 5) dokumentację z narady otwierającej i zamykającej.

Dokumenty gromadzone w części 1 pozwalają prześledzić procedurę wykonywania zadania.

Część 2 „Akty prawne związane z audytowaną działalnością”, zawiera w szczególności:

- 1) akty prawne związane z audytowaną działalnością, aktualne na dzień przeprowadzania zadania audytowego oraz w innych okresach, niezbędne przy dokonywaniu przedmiotowej analizy /wersji papierowej lub elektronicznej/.

Część 3 „Materiały uzyskane do przeprowadzenia audytu”, zawiera w szczególności:

- 1) podział zadań komórek organizacyjnych w audytowanej jednostce,

- 2) zakresy obowiązków pracowników,
- 3) Statuty i Regulaminy Organizacyjne,
- 4) inne dokumenty o istotnym znaczeniu dla przeprowadzanego audytu wewnętrznego (np. opinie prawne, pisma od organów nadzorujących związane z prowadzoną działalnością zawierające wytyczne, wskazówki bądź polecenia, artykuły prasowe),
- 5) wykorzystane artykuły i raporty.

Część 4 „Dowody audytowe” zawiera w szczególności:

- 1) wszelkie dokumenty robocze przygotowane przez audytora wewnętrznego w fazie wstępnej,
- 2) ścieżki audytu, opisy badanych procedur, graficzne ilustracje procesów – diagramy itd.,
- 3) dokumenty sporządzone przez audytora wewnętrznego oraz otrzymane od osób trzecich w trakcie przeprowadzania audytu,
- 4) kwestionariusze kierowane do pracowników realizujących poszczególne czynności w procesie,
- 5) listy kontrole,
- 6) dokumenty będące dowodami przeprowadzonych badań, np. testów rzeczywistych,
- 7) notatki informacyjne,
- 8) analizy przeprowadzone w oparciu o badaną dokumentację,
- 9) kserokopie oraz odpisy z badanej dokumentacji,
- 10) arkusze ustaleń.

Część 5 „Sprawozdania”, zawiera w szczególności:

- 1) sprawozdanie wstępne,
- 2) korespondencję z audytowanym dotyczącą przyjęcia ustaleń audytora wewnętrznego, zgłoszenia ewentualnych umotywowanych zastrzeżeń przez audytowanego, poinformowanie o terminie realizacji zaleceń,
- 3) stanowisko audytora wewnętrznego wraz z uzasadnieniem, w przypadku nieuwzględnienia zgłoszonych przez audytowanego dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń,
- 4) sprawozdanie ostateczne,
- 5) listy udostępnienia sprawozdań,
- 6) harmonogram wdrożenia zaleceń, przedstawiany przez audytowanego,
- 7) pozostałą dokumentację pomiędzy audytowanym a Starostą dot. wyników audytu wewnętrznego.

Na początku każdej teczki powinien znajdować się spis akt w niej zawartych oraz karta przeglądu dokumentacji.

Wzór spisu akt stałych stanowi załącznik nr 3 do Księgi Procedur.

Wzór spisu akt bieżących stanowi załącznik nr 4 do Księgi Procedur.

Poszczególne elementy znaku sprawy umieszcza się w następujący sposób:

Teczka akt stałych 1721.01.20....

gdzie:

1721 - to symbol klasyfikacyjny z wykazu akt,

01 - to liczba określająca pierwszą sprawę rozpoczętą w 20....r.,

20.... - to oznaczenie roku, w którym sprawa się rozpoczęła.

Teczka akt bieżących 1720.01.20...

gdzie:

1720 - to symbol klasyfikacyjny z wykazu akt,

01 - to liczba określająca pierwszą sprawę rozpoczętą w 20....r.,

20.... - to oznaczenie roku, w którym sprawa się rozpoczęła.

Szacowanie ryzyka dla realizacji zadań 173.01.20....

gdzie:

173 - to symbol klasyfikacyjny z wykazu akt,

01 - to liczba określająca pierwszą sprawę rozpoczętą w 20.... r.,

20.... - to oznaczenie roku, w którym sprawa się rozpoczęła.

Jeżeli zachodzi potrzeba wydzielenia określonych spraw z danej klasy w wykazie akt w osobne zbiory, to dla danego numeru sprawy, który jest podstawą wydzielenia grupy spraw, zakłada się oddzielny spis spraw. W takim przypadku znak sprawy konstruuje się następująco:

- 1) oznaczenie komórki organizacyjnej,
- 2) symbol klasyfikacyjny z wykazu akt,
- 3) kolejny numer sprawy, pod którym dokonano wydzielenia grupy spraw,
- 4) kolejny numer sprawy, wynikający ze spisu spraw założonego do numeru sprawy, która jest podstawą wydzielenia,
- 5) cztery cyfry roku kalendarzowego, w którym sprawa się rozpoczęła.

Poszczególne elementy znaku sprawy, oddziela się wówczas kropką w następujący sposób:
np. 1720.01.02.20..., gdzie:

1720 - to symbol klasyfikacyjny z wykazu akt,

01 - to liczba określająca pierwszą sprawę będącą podstawą wydzielenia grupy spraw w 20....r.,

02 - to liczba określająca drugą sprawę w ramach grupy spraw oznaczonej liczbą zero jeden,

20... - to oznaczenie roku, w którym sprawa się rozpoczęła.

Wszystkie dokumenty stanowiące akta audytu oznaczone są kategorią archiwalną „A”.

Audytór wewnętrzny wytwarza i gromadzi także inną dokumentację związaną z pracą na stanowisku – wg zasad określonych w Rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych oraz w wewnętrznych procedurach.

3. Przechowywanie dokumentacji audytowej

Dokumentację przechowuje się w miejscu dostępnym tylko dla audytora wewnętrznego. Dokumenty audytu podlegają archiwizacji, na zasadach przyjętych w Urzędzie.

4. Udostępnianie informacji

Audytor wewnętrzny musi kontrolować dostęp do dokumentacji audytu. Przed udostępnieniem dokumentacji osobom z zewnątrz, w zależności od sytuacji, audytor wewnętrzny musi uzyskać zgodę Starosty, a w szczególnych sytuacjach opinię prawną.

O ile wymogi prawne, statutowe lub regulaminowe nie stanowią inaczej, przed udostępnieniem wyników osobom spoza jst, audytor wewnętrzny musi:

- 1) ocenić potencjalne ryzyko dla jst,
- 2) skonsultować się odpowiednio ze Starostą i/lub radcą prawnym,
- 3) kontrolować rozpowszechnianie wyników, ograniczając możliwości ich wykorzystania.

Kiedy wyniki zadania są udostępniane osobom spoza jst, osoby te muszą być poinformowane o ograniczeniu rozpowszechniania i wykorzystania wyników.

ROZDZIAŁ VI. METODOLOGIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

1. Planowanie audytu i ocena ryzyka

Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu.

W uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny przeprowadza się poza planem audytu.

Audytor wewnętrzny w celu przygotowania rocznego planu audytu wewnętrznego dokonuje analizy obszarów ryzyka w zakresie działania Starostwa Powiatowego w Tucholi oraz powiatowych jednostek organizacyjnych.

Plan zadań audytu wewnętrznego musi opierać się na udokumentowanej ocenie ryzyka, przeprowadzanej co najmniej raz w roku. W procesie planowania musi być uwzględniony wkład kierownictwa wyższego szczebla, tj.: Starosty, Wicestarosty, pozostałych członków Zarządu Powiatu, Sekretarza, Skarbnika.

Audyt wewnętrzny musi oceniać skuteczność i przyczyniać się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem.

Audyt wewnętrzny musi oceniać, w jakim stopniu ład organizacyjny, działalność operacyjna i systemy informatyczne w jednostce są narażone na ryzyko związane z:

- 1) osiągnięciem celów strategicznych,
- 2) wiarygodnością i rzetelnością informacji finansowych i operacyjnych,
- 3) skutecznością i wydajnością działalności operacyjnej i programów,
- 4) ochroną aktywów,
- 5) zgodnością z prawem, przepisami, zasadami, procedurami i umowami.

Audytor wewnętrzny musi wykorzystywać wiedzę o ryzykach uzyskaną w trakcie wykonywania zadań doradczych do oceny procesów zarządzania ryzykiem w jednostce.

Audytór wewnętrzny musi w razie potrzeby przejrzeć i dostosować plan do zmian zachodzących w jednostce, ryzyk, operacji, programów, systemów i kontroli.

Pomagając kierownictwu jednostki w tworzeniu lub usprawnianiu procesów zarządzania ryzykiem, audytór wewnętrzny musi powstrzymać się od przejmowania jakichkolwiek obowiązków kierownictwa i faktycznego zarządzania ryzykami.

1.1. Ryzyko

Audytór wewnętrzny pracuje w oparciu o ocenę ryzyka wystąpienia istotnych błędów w działalności jednostki. Ocena ryzyka stanowi technikę stosowaną do badania potencjalnych zadań audytu oraz do wyboru tych zadań, które są narażone na największe ryzyko.

Każdy etap pracy audytora wewnętrznego, poprzedzający opracowanie sprawozdania z przeprowadzenia audytu, powinien opierać się na ocenie ryzyka.

Podstawowe definicje z zakresu ryzyka

Ryzyko – możliwość wystąpienia zdarzenia, które będzie miało negatywny wpływ na jednostkę. Ryzyko to potencjalna możliwość poniesienia przez jednostkę straty w wyniku błędu, oszustwa, nieskutecznego działania, przypadku, działania siły wyższej. Ryzyko jest synonimem tych wszystkich zdarzeń oraz ich konsekwencji, których jednostka chciałaby uniknąć. Ryzyko jest więc funkcją prawdopodobieństwa, że takie konsekwencje nastąpią, ich wielkości i skutków.

Ryzyka to wszystkie zdarzenia, które mogą zagrozić celom jednostki.

W identyfikowaniu ryzyk pozwala zadanie następujących pytań:

- 1) Co może pójść źle?
- 2) Gdzie możemy ponieść straty?
- 3) Co musi się udać, żeby można osiągnąć cele?
- 4) Gdzie tkwią nasze słabości?
- 5) Jakie składniki majątku musimy chronić?
- 6) Czy posiadamy majątek trwały do upłynięcia albo taki, który może być wykorzystany alternatywnie?
- 7) Jakie są możliwości kradzieży?
- 8) Jak można zakłócić funkcjonowanie jednostki?
- 9) Czy zostały wyznaczone cele i wymagania?
- 10) Od dostępu do jakich informacji jesteśmy uzależnieni?
- 11) Na co wydajemy najwięcej pieniędzy?
- 12) Jakie są główne źródła naszych dochodów?
- 13) Które z procesów realizowanych przez naszą instytucję są najbardziej skomplikowane?
- 14) Które z podejmowanych decyzji są obarczone największym ryzykiem?

Analiza ryzyka – metoda oceny podatności systemu lub grupy systemów na czynniki ryzyka.

Apetyt na ryzyko – określa maksymalny poziom dopuszczalnego ryzyka przy wyznaczaniu limitów i ograniczeń na poszczególne ryzyka cząstkowe oraz poziom, po przekroczeniu którego podejmowane są określone działania zarządcze niezbędne do ograniczenia dalszego wzrostu ryzyka.

Czynniki ryzyka - działanie lub zaniechanie działań oraz zewnętrzne i wewnętrzne czynniki mogące wystąpić w trakcie realizacji zadań mające negatywne konsekwencje dla jednostki.

Kategorie ryzyk - pogrupowanie kategorii czynników ryzyka w ograniczoną liczbę.

Waga ryzyka – wpływ danego czynnika na badany system wyrażony poprzez przypisanie czynnikowi relatywnej wagi, która ma wartość mniejszą od jedności.

Właściciel ryzyka – osoba lub jednostka organizacyjna odpowiedzialna za przygotowanie planów działań ograniczających prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka, jak również działań zmniejszających potencjalną stratę w przypadku zmaterializowania się ryzyka.

Istotność – pojęcie istotności ma podstawowe znaczenie w analizie ryzyka. Istotność jest miarą:

- 1) możliwych bezpośrednich i pośrednich konsekwencji finansowych w przypadku zajścia zdarzenia (w tym kosztów działań naprawczych),
- 2) znaczenia poszczególnych celów realizowanych przez organizację (skutkiem zajścia zdarzenia jest nie zrealizowanie tych celów – w miarę możliwości winno być wyrażone w zł),
- 3) strat, które nie mają wymiaru finansowego, np. utrata dobrego imienia (reputacji).

Ryzyko audytu (RA) – ryzyko sformułowania błędnej opinii przez audytora wewnętrznego wyrażona wzorem $RA = RW * RK * RD$.

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

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

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

Ocena ryzyka i istotność

Istotność to iloczyn prawdopodobieństwa wystąpienia danego zdarzenia oraz jego wpływu na jednostkę (potencjalnej straty):

- 1) **prawdopodobieństwo**: wyliczone z wykorzystaniem rachunku prawdopodobieństwa lub przyjęte metodą profesjonalnego osądu - prawdopodobieństwo zajścia danego zdarzenia,
- 2) **wpływ (potencjalna strata)**: wyliczony (na ogół w wartościach pieniężnych) - efekt zajścia zdarzenia.

Ograniczenie ryzyka w zakresie działalności jednostki jest podstawowym celem audytu wewnętrznego.

W procesie ustalania poziomu ryzyka można wyróżnić dwa podstawowe etapy:

- 1) identyfikację obszarów ryzyka,
- 2) analizę ryzyka – wykonywaną w celu ustalenia kolejności przeprowadzania zadań audytowych z uwzględnieniem wagi poszczególnych obszarów ryzyka.

Audyt wewnętrzny musi oceniać skuteczność i przyczyniać się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem.

Audyt wewnętrzny uważa procesy zarządzania ryzykiem za skuteczne, jeśli z jego oceny wynika, że:

- 1) cele wspierają misję jednostki i są z nią zgodne,
- 2) istotne ryzyka zostały zidentyfikowane i ocenione,
- 3) wybrano odpowiedni sposób reakcji na ryzyko, zgodny z apetytem na dane ryzyko,
- 4) istotne informacje o ryzyku są zbierane i na czas przekazywane wewnątrz jednostki, umożliwiając pracownikom i kierownictwu wykonywanie obowiązków.

Audyt wewnętrzny musi wspierać jednostkę w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę ich skuteczności i wydajności oraz promowanie ciągłego usprawniania. Mechanizmy kontrolne są skuteczne, gdy reakcje na ryzyko odpowiadają apetytowi jednostki na to ryzyko oraz gdy wdrożone zasady i procedury zapewniają, że reakcje te są zgodne z zamierzeniami. Mechanizmy kontrolne są wydajne, gdy prawidłowo uwzględniają koszty i korzyści.

1.2. Identyfikacja obszarów ryzyka

Audyt wewnętrzny dokonuje identyfikacji ryzyka według własnej zawodowej oceny obszarów ryzyka czyli procesów, zjawisk lub problemów, które wymagają przeprowadzenia audytu wewnętrznego.

Przy identyfikowaniu i ocenie obszarów ryzyka audyt wewnętrzny powinien wziąć pod uwagę w szczególności:

- 1) cele i zadania jednostki,
- 2) system kontroli zarządczej w jednostce,
- 3) ryzyka wpływające na realizację celów lub zadań jednostki,
- 4) uwagi kierownictwa jednostki,
- 5) wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych,
- 6) przepisy prawne dotyczące działania jednostki,
- 7) wyniki wcześniej przeprowadzonych audytów lub kontroli,
- 8) wyniki wcześniej dokonanych ocen adekwatności, efektywności, skuteczności systemów i procedur kontroli, w tym kontroli finansowej,
- 9) sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z wykonania budżetu,
- 10) wewnętrzne i zewnętrzne czynniki ryzyka,
- 11) liczbę, rodzaj i wielkość operacji finansowych,
- 12) uwagi, pytania i wnioski kierowane przez pracowników do audytora wewnętrznego,
- 13) liczbę i kwalifikacje zatrudnionych pracowników,
- 14) działania, które mogą wpływać na opinię publiczną,
- 15) wszelkie inne informacje dotyczące powiatu napływające z zewnątrz, tj. publikacje prasowe, informacje płynące ze stron internetowych, itp.

W celu właściwej identyfikacji obszarów ryzyka, audyt wewnętrzny ma stały dostęp (z zachowaniem przepisów o ochronie informacji niejawnych) do istotnych źródeł informacji o wszystkich sprawach dotyczących jednostki, w tym prawo do:

- 1) przeglądania i kopiowania wszelkiej dokumentacji i korespondencji, a także protokołów spotkań i narad,
- 2) otrzymania sprawozdań z pracy poszczególnych komórek Starostwa Powiatowego w Tucholi oraz powiatowych jednostek organizacyjnych,

- 3) wglądu do dokumentów z kontroli zewnętrznych i wewnętrznych przeprowadzanych w Starostwie Powiatowym w Tucholi oraz powiatowych jednostkach organizacyjnych.

Identyfikacja zaprojektowanych systemów kontroli jest podstawowym zagadnieniem w audycie wewnętrznym, gdyż zajmuje się ona oceną ich adekwatności, skuteczności i efektywności. Systemy kontroli służą zmniejszeniu bądź wykluczeniu ryzyka.

W trakcie analizy systemów kontroli szczególną uwagę należy zwrócić na:

- 1) dokonywanie kontroli merytorycznej dokumentów,
- 2) dokonywanie formalnej kontroli dokumentów,
- 3) autoryzację (akceptację) dokumentów,
- 4) ograniczenie bezpośredniego dostępu do dokumentów i systemów informatycznych (komputerowych),
- 5) dokonywanie analiz porównawczych dokumentacji planistycznej z rzeczywistymi wynikami.

Ze względu na miejsce stosowania można wyróżnić kontrolę:

- 1) **prewencyjną** – zapobiegającą powstawaniu nieprawidłowości (np. podział obowiązków, autoryzacja),
- 1) **detekcyjną** – tzw. wykrywającą, polegającą na wykrywaniu zdarzeń znacznie odbiegających od przyjętych kryteriów, jest stosowana po zakończeniu procesu, gdyż dotyczy zdarzeń, które już zaistniały (np. inwentaryzacja zapasów, inwentaryzacja gotówki w kasie),
- 2) **korekcyjną** – polegającą na dokonywaniu korekt nieprawidłowości występujących w systemach (np. kara dyscyplinarna nałożona na pracownika nie przestrzegającego obowiązujących procedur),
- 3) **zarządczą** – sprawowaną przez kierownictwo jednostki, zawierającą wszystkie powyższe rodzaje kontroli.

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

- 1) kontrola wynikająca ze struktury organizacyjnej, uwzględniająca zdefiniowane i jasno przypisane odpowiedzialności oraz podział obowiązków,
- 2) kontrola wewnętrzna,
- 3) kontrola autoryzacji sprowadzająca się do weryfikacji zatwierdzania transakcji na poszczególnych etapach realizacji oraz jakości załączonej dokumentacji,
- 4) kontrola dostępu do przedmiotów (fizyczne zabezpieczenia) i systemów (logiczne kontrole dostępu),
- 5) kontrola procesów zakupu, wdrożenia, dostarczenia oraz serwisowania systemów i usług informatycznych, a także kontrole służące zarządzaniu i monitorowaniu systemów informatycznych,
- 6) kontrola dokonywana w toku realizacji transakcji, mająca na celu weryfikację kompletności i prawidłowości przebiegu informacji (w tym poprawności dokonywania kolejnych kontroli dokumentów).

Przed przystąpieniem do analizy ryzyka audytor wewnętrzny kieruje pismo do kadry kierowniczej komórek organizacyjnych Urzędu oraz jednostek organizacyjnych powiatu, a także do kierownictwa wyższego szczebla, tj.: Starosty, Wicestarosty, pozostałych członków Zarządu Powiatu, Sekretarza i Skarbnika - z prośbą o wskazanie zidentyfikowanych przez nich obszarów ryzyka. Wzór pisma stanowi załącznik nr 5 do Księgi Procedur. Informacje uzyskane w odpowiedzi na pismo, audytor wewnętrzny ma obowiązek uwzględnić w analizie ryzyka.

Następnie audytor wewnętrzny opracowuje dokument „Obszary audytu i obszary ryzyka”, w którym przedstawia wszystkie zidentyfikowane przez siebie (z uwzględnieniem odpowiedzi uzyskanych od kadry kierowniczej dot. zidentyfikowanych przez nich obszarów ryzyka) obszary działalności jednostki oraz ocenę ryzyka we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności jednostki. (Załącznik nr 6 do Księgi Procedur).

1.3. Analiza ryzyka

Zakres działalności, jaki poddawany jest audytowi wewnętrznemu to całość działań Powiatu, jako jst.

Obszarem działania audytu wewnętrznego jest każdy obszar działania jst, w obrębie, którego wyodrębnione są ryzyka. Analizie ryzyka poddawany powinien być cały obszar działania Powiatu. Analiza ryzyka obejmuje w szczególności identyfikację obszarów działalności jednostki oraz ocenę ryzyka we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności jst.

Przeprowadzając analizę ryzyka, audytor wewnętrzny bierze pod uwagę w szczególności:

- 1) cele i zadania jednostki,
- 2) ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki,
- 3) wyniki audytów i kontroli.

W celu dokonania identyfikacji, a następnie analizy ryzyka, audytor wewnętrzny:

- 1) zapoznaje się z regulaminem organizacyjnym, statutem, zarządzeniami i procedurami wewnętrznymi oraz innymi istotnymi dokumentami,
- 2) przeprowadza rozmowy z pracownikami audytowanych jednostek,
- 3) zapoznaje się z wynikami kontroli wewnętrznych i zewnętrznych (np. NIK, RIO),
- 4) zapoznaje się dokumentacją dot. kontroli zarządczej, w szczególności z wynikami samooceny kontroli zarządczej oraz zidentyfikowanymi ryzykami wynikającymi z dokumentacji dot. zarządzaniem ryzykiem w jednostce,
- 5) ma prawo stosować kwestionariusze (ankiety) oceny ryzyka, zawierające w szczególności pytania dotyczące obowiązujących procedur, rodzaju i sposobu wykonywania obowiązków służbowych oraz przepływu informacji i dokumentów,
- 6) stosuje inne metody oceny ryzyka w szczególności takie jak:
 - a) opis ryzyka,
 - b) matryce oceny, zawierające określone kryteria i przypisaną im wagę (znaczenia),
 - c) mapę ryzyka.

Przeprowadzając analizę ryzyka, audytor wewnętrzny bierze też pod uwagę zadania wynikające z Planu Działalności, wytyczne Ministra Finansów, w tym m. in. wytyczne w zakresie kontroli zarządczej.

W celu zapewnienia odpowiedniego zakresu audytu i minimalizacji powielania wysiłków, audytor wewnętrzny powinien wymieniać informacje, koordynować działania i brać pod uwagę możliwość polegania na pracy innych zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych wykonawców usług zapewniających i doradczych.

Gdy w obszarze działalności jednostki realizowana była kontrola zewnętrzna (audyt zewnętrzny) audytor wewnętrzny dokonuje analizy zakresu tej kontroli.

Wynik analizy ryzyka, stanowi lista wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uwzględniająca ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka.

Audytor wewnętrzny wyznacza obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym, biorąc pod uwagę:

- 1) wyniki analizy ryzyka,
- 2) priorytety kierownika jednostki,
- 3) dostępne zasoby osobowe.

Audytor wewnętrzny decyduje o zasadach nadawania znaczenia poszczególnym obszarom ryzyka w postaci ujednoliconych kryteriów oraz nadawania im określonych wag. Wszelkie istotne obszary ryzyka powinny zostać uszeregowane pod względem stopnia ich priorytetu na potrzeby planu audytu.

Audytor wewnętrzny musi oceniać możliwość wystąpienia oszustwa i sposób zarządzania ryzykiem oszustwa w jednostce.

W trakcie wykonywania zadań doradczych audytor wewnętrzny musi odnieść się do ryzyk powiązanych z celami zadania. Musi być także wyczulony na możliwość istnienia innych znaczących ryzyk. Audytor wewnętrzny musi wykorzystywać wiedzę o ryzykach uzyskaną w trakcie wykonywania zadań doradczych do oceny procesów zarządzania ryzykiem w jednostce.

Pomagając kierownictwu jednostki w tworzeniu lub usprawnianiu procesów zarządzania ryzykiem, audytor wewnętrzny musi powstrzymać się od przejmowania jakichkolwiek obowiązków kierownictwa i faktycznego zarządzania ryzykami.

Audytor wewnętrzny może wykorzystywać przy ocenie ryzyka wszelkie znane metody, w szczególności:

- 1) matematyczną metodę analizy ryzyka,
- 2) szacunkową metodę analizy ryzyka – metoda delficka (grupa ekspercka),
- 3) mieszaną metodę analizy ryzyka.

Audyt wewnętrzny musi oceniać, czy mechanizmy kontrolne odpowiednio i skutecznie reagują na ryzyka dotyczące ładu organizacyjnego, działalności operacyjnej i systemów informatycznych w zakresie:

- 1) osiągnięcia celów strategicznych,
- 2) wiarygodności i rzetelności informacji finansowych i operacyjnych,
- 3) skuteczności i wydajności działalności operacyjnej i programów,
- 4) ochrony aktywów,
- 5) zgodności z prawem, przepisami, zasadami, procedurami i umowami.

Preferowaną metodą analizy ryzyka do sporządzania rocznego planu w jest matematyczna metoda analizy ryzyka.

1.3.1. Matematyczna metoda analizy ryzyka

Punktem wyjścia jest identyfikacja wszystkich możliwych zadań audytowych, czyli wykonanie „oceny potrzeb audytu”. Przed przystąpieniem do analizy ryzyka audytor wewnętrzny kieruje pismo do kadry kierowniczej komórek organizacyjnych Starostwa Powiatowego w Tucholi oraz powiatowych jednostek organizacyjnych, a także do kierownictwa wyższego szczebla, tj.: Starosty, Wicestarosty, pozostałych członków Zarządu Powiatu, Sekretarza i Skarbnika, z prośbą o wskazanie zidentyfikowanych przez nich obszarów ryzyka. Wzór stanowi załącznik nr 5 do Księgi Procedur. Informacje uzyskane w odpowiedzi na pismo, audytor wewnętrzny ma obowiązek uwzględnić w analizie ryzyka.

Następnie audytor wewnętrzny opracowuje dokument „Obszary audytu i obszary ryzyka”, w którym przedstawia wszystkie zidentyfikowane przez siebie (z uwzględnieniem odpowiedzi uzyskanych do kadry kierowniczej komórek organizacyjnych Starostwa Powiatowego w Tucholi, powiatowych jednostek organizacyjnych, a także do kierownictwa wyższego szczebla, tj.: Starosty, Wicestarosty, pozostałych członków Zarządu Powiatu, Sekretarza i Skarbnika, informacje dot. zidentyfikowanych przez nich obszarów ryzyka) obszary działalności jednostki oraz ryzyka we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności jednostki, zwanych obszarami ryzyka. (Załącznik nr 6 do Księgi Procedur).

W celu przeprowadzenia matematycznej metody analizy ryzyka należy sporządzić tabelkę, której wzór przedstawiono poniżej.

„WYNIKI ANALIZY RYZYKA”

Lp.	Obszary ryzyka. Nazwa zadania audytowego	Priorytet kierownictwa	Poprzedni audyt/kontrol a	Kategorie ryzyk					Ocena ryzyka pod względem			Ocena końcowa	Priorytet audytu
				Materialność	Wrażliwość	Kontrola wewnętrzna	Wpływ czynników zewnętrznych	Złożoność - czynniki ogracujące	Kategorii ryzyk	Daty ostatniego audytu/kontroli	Priorytet kierownictwa		
				0,2 5	0,1 5	0,25	0,15	0,20					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Wszystkie obszary ryzyka/nazwy zadania audytowe wpisane zostają w kolumnie nr 2 TABELI „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” – „Obszar ryzyka. Nazwa zadania audytowego”.

Kolejnym krokiem jest zaciągnięcie opinii od kierownictwa wyższego szczebla, tj.: Starosty, Wicestarosty, pozostałych członków Zarządu Powiatu, Sekretarza i Skarbnika.

W tym celu kierownictwu wyższego szczebla przekazuje się pismo (wzór pisma stanowi załącznik nr 7 do Księgi Procedur) z załączonymi do niego dokumentami:

- załącznik nr 1 – „Charakterystyka obszaru poddanego audytowi wewnętrznemu” (załącznik nr 8 do Księgi Procedur),
- załącznik nr 2 – „Obszary audytu i obszary ryzyka” (załącznik nr 6 do Księgi Procedur),
- załącznik nr 3 – „Priorytet kierownictwa” (załącznik nr 9 do Księgi Procedur),

- z prośbą o zapoznanie się z treścią załączników do pisma oraz o dokonanie oceny poszczególnych obszarów ryzyka zamieszczonych w tabeli stanowiącej załącznik nr 3 do pisma tj. „Priorytet kierownictwa”. Każdemu obszarowi ryzyka należy nadać wartość od 1 do 4.

- 1- niskie znaczenie,
- 2- średnie znaczenie,
- 3- duże znaczenie,
- 4- wysokie znaczenie.

Czynnik „Priorytet kierownictwa” wyznaczony zostanie jako średnia priorytetów przydzielonych odpowiednio dla wszystkich obszarów ryzyka przez:

1. Starostę(....)
(imię i nazwisko)
2. Wicestarostę(....)
(imię i nazwisko)
3. Członka Zarządu(....) – w ilości wynikającej z aktualnych zapisów Statutu
(imię i nazwisko)
4. Sekretarza(....)
(imię i nazwisko)
5. Skarbnika(....)
(imię i nazwisko)

Każda z osób nadaje wyodrębnionym obszarom ryzyka wartości priorytetu od 1 do 4. Ostateczna wartość „Priorytetu Kierownictwa” wyliczona zostanie jako zaokrąglona do całości średnia priorytetów ekspertów według wzoru:

PRIORYTET KIEROWNICTWA = = ZAOKR (W1*P1+W2*P2+W3*P3 ...)
--

gdzie:

Wi – waga oceny nadawanej przez poszczególne osoby

Pi – priorytet nadawany przez poszczególne osoby

Suma $W_i = 1$. Wartość P_i dla wszystkich osób dokonujących oceny jest taka sama. Sumę P_i dzieli się przez ilość osób dokonujących oceny.

Zmiana osobowa kierownictwa wyższego szczebla, nie wymaga zmiany niniejszej procedury. W przypadku zwiększenia ilości osób pełniących funkcje kierownictwa wyższego szczebla, dodaje się ich do powyższego wzoru i jego opisu, jednocześnie zmieniając wartość wag.

Wyniki umieszcza się w tabeli, które wzór zamieszczono poniżej.

Priorytet kierownictwa

LP.	Obszar audytu	Priorytet (kierownictwa)	Priorytet nadany przez Starostę	Priorytet nadany przez Wicestarostę	Priorytet nadany przez Członka Zarządu – w ilości wynikającej z aktualnych zapisów Statutu	Priorytet nadany przez Sekretarza	Priorytet nadany przez Skarbnika
	Obszar ryzyka/Temat zadania audytowego						
Wagi nadane dla kierownictwa							
1	2	3	4	5	6	7	8
I							
1							
2							

Analizując przedstawioną wcześniej TABELĘ „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” w jej kolumnę nr 3 „Priorytet kierownictwa” wpisuje się wyniki uzyskane z powyższej tabeli: kolumny nr 3 „priorytet kierownictwa”.

W kolumnie nr 4 TABELI „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” uwzględniany jest czynnik ryzyka – czas jaki upłynął od ostatniego audytu lub kontroli („Data poprzedniego audytu/kontroli”). W prezentowanym modelu przyznane wagi wynoszą:

0 – rok obecny

1 – rok poprzedzający rok, w którym opracowywany jest plan audytu,

2 – dwa lata poprzedzające rok, w którym opracowywany jest plan audytu,

3 – trzy lata poprzedzające rok (i więcej), w którym opracowywany jest plan audytu.

Do wprowadzenia danych w opisywanej kolumnie wykorzystuje się dane wynikające z odpowiedzi na pismo, którego wzór stanowi załącznik nr 5 do Księgi Procedur. Adresaci pisma zobowiązani są do przedstawienia danych dot. kontroli przeprowadzanych w ich jednostkach.

Kolejnym etapem uzupełniania TABELI „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” jest przyznanie punktów poszczególnym kategoriom ryzyk – kolumny od 5 do 9 tabeli. Punkty dla poszczególnych kryteriów przyznawane są przez audytora wewnętrznego na podstawie profesjonalnego osądu bądź w drodze uzgodnienia stanowisk. Punkty nadawane są w skali od 1 do 4 oddzielnie dla każdego z kryteriów według następujących wytycznych:

Arkusz kategorii ryzyka

KATEGORIE RYZYKA					
Punktacja	<i>Istotność/Materialność</i>	<i>Wrażliwość</i>	<i>Kontrola wewnętrzna</i>	<i>Wpływ czynników zewnętrznych</i>	<i>Złożoność</i>
1	Brak implikacji finansowych	Niska	Bardzo wysoka	Niski wpływ	Mała
2	Małe implikacje finansowe	Umiarkowana	Wysoka	Umiarkowany	Średnia
3	Duże implikacje finansowe	Wysoka	Zadawalająca	Wysoki	Duża
4	Kluczowy system finansowy	Bardzo wysoka	Niska	Bardzo wysoki	Bardzo duża
Waga modelu					
	0,25	0,15	0,25	0,15	0,20

Kryteria ryzyka	Czynniki wpływające na ocenę
<i>Istotność/Materialność</i>	Jest miarą możliwości bezpośrednich i pośrednich konsekwencji finansowych związanych z procesami występującymi w danym obszarze ryzyka. Ocena wymaga rozważenia jaki wpływ na jednostkę mogą wywrzeć błędy, zaniedbania, nieprawidłowości czy oszustwa, które dotyczą ocenianego obszaru. Przy ocenie materialności należy uwzględnić zarówno pomiar potencjalnej straty jak i wartość aktywów czy operacji przetwarzających dany system. (liczba, wielkość i rodzaj operacji finansowych, możliwość dysponowania środkami pomocowymi, implikacje finansowe)
<i>Wrażliwość</i>	Jest miarą właściwego ryzyka związanego z ocenianym obszarem, czyli tego co może się nie udać i jakie to spowoduje konsekwencje. Może to być ryzyko związane z utratą lub uszkodzeniem majątku, niewykrytym błędem, nieznanym lub błędnie skalkulowanym zobowiązaniem lub ryzyko niekorzystnej opinii publicznej, odpowiedzialności prawnej lub politycznej. Ocena wrażliwości powinna uwzględniać także potencjalne zagrożenie i jego prawdopodobieństwo oraz możliwość wpływu błędu na inny system. (poufność danych, wpływ błędu na inny system, znaczenie polityczne, wpływ na opinię publiczną, wpływ awarii lub złego funkcjonowania systemów)
<i>Kontrola wewnętrzna</i>	W ramach tego kryterium ocenia się system kontroli wewnętrznej tj. środowisko kontroli, zarządzanie ryzykiem, informowanie i komunikowanie, mechanizmy systemu kontroli oraz ich monitorowanie. Podczas oceny należy uwzględnić wnioski z poprzednich audytów i kontroli, istnienie i jakość regulacji, jakość kadr (kompetencji, rotacja) oraz istniejące mechanizmy kontroli takie jak np. podział obowiązków czy zabezpieczenie fizyczne. (wnioski z poprzednich audytów oraz realizacja zaleceń, poziom obowiązków, jakość kadr/systemu, rotacja kadr, istnienie regulacji procedur i wewnętrznych regulacji, jakość zarządzania daną komórką)
<i>Wpływ czynników zewnętrznych</i>	Zmiany wywierające wpływ na system zarządzania i kontroli wewnętrznej. Zmiany takie to nowe zadania i cele, reorganizacje, nagłe i częste wahania obciążenia pracą oraz rotacja personelu systemy nie podlegające zmianom wymagają niższego nasilenia prac audytorskich. (przewidywane zmiany regulacji prawnych, zmiany sposobu działania, struktury organizacyjnej, zmiany systemów informatycznych, zmiany kadrowe)
<i>Złożoność</i>	Odzwierciedla możliwość przeoczenia błędów lub nieprawidłowości z powodu złożoności obszaru ryzyka. Ocena złożoności zależy od wielu czynników takich jak zakres automatyzacji, skomplikowane obliczenia, wzajemnie powiązane i współzależne działania, uzależnienie od osób trzecich, oczekiwania opinii publicznej, skomplikowane przepisy, liczba podsystemów czyli etapów procesowania.

Kryterium:

1. Materialność

a. 0 - 500.000,00	ocena 1
b. 501.000,00 – 1.000.000,00	ocena 2
c. 1.001.000,00 – 3.000.000,00	ocena 3
d. Powyżej 3.001.000,00	ocena 4

Punkty dla poszczególnych kryteriów, przyznawane przez audytora wewnętrznego, po uwzględnieniu wag są wykorzystane do obliczenia rezultatu w kolumnie 10 TABELI „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” - „Ocena ryzyka pod względem kategorii ryzyka”.

Algorytm obliczeń kolumny „Ocena ryzyka pod względem kategorii ryzyka” jest następujący:

$$\begin{aligned}
 &[(\text{waga materialność} * \text{liczba punktów}) + \\
 &+ (\text{waga wrażliwość} * \text{liczba punktów}) + \\
 &+ (\text{waga kontrola wewnętrzna} * \text{liczba punktów}) + \\
 &+ (\text{waga wpływ czynników zewnętrznych} * \text{liczba punktów}) + \\
 &+ (\text{waga złożoność} * \text{liczba punktów})]
 \end{aligned}$$

(4 to wartość maksymalna jaka można przyznać dla danego kryterium).

Przykład:

$$[(0,25 \times 1) + (0,15 \times 2) + (0,25 \times 3) + (0,15 \times 4) + (0,20 \times 1)] = \dots$$

Kolejna kolumna TABELI „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” to kolumna 11 - „Ocena ryzyka pod względem daty ostatniego audytu/kontroli”. Obliczenia uwzględniają wynik w kolumnie 10 oraz datę przeprowadzenia ostatniego audytu/kontroli (kolumna 4). Algorytm obliczeń jest następujący: wynik kolumna 10 + wartość wagi z kolumny 4.

$$\begin{aligned}
 &\text{OCENA RYZYKA PO UWZGLĘDNIENIU DATY OSTATNIEGO AUDYTU//KONTROLI} = \\
 &= \text{ocena ryzyka wg kryteriów} + \text{czynnik upływu czasu}
 \end{aligned}$$

(3 to wartość maksymalna jaka można przyznać dla danego kryterium).

Następnie obliczamy wartość w 12 kolumnie TABELI „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” - „Ocena ryzyka według priorytetu kierownictwa”. Obliczenia uwzględniają wynik w kolumnie 11 oraz dodatkowo priorytet kierownictwa. Algorytm obliczeń jest następujący: Wynik z kolumny 11 + wartość liczbową odpowiadającą priorytetowi kierownictwa (kolumna 3).

$$\begin{aligned}
 &\text{OCENA RYZYKA WG PRIORYTETU KIEROWNICTWA} = \\
 &= \text{ocena ryzyka wg daty ostatniego audytu} + \text{czynnik priorytetu kierownictwa}
 \end{aligned}$$

(4 to wartość maksymalna jaka można przyznać dla danego kryterium).

Aby uzyskać wynik w 13 kolumnie TABELI „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” - „Ocena końcowa” algorytm obliczeń jest następujący: Wynik z kolumny 12 / 11.

$$\begin{aligned}
 &\text{OCENA KOŃCOWA} = \\
 &= \text{ocena ryzyka wg priorytetu kierownictwa} / 11
 \end{aligned}$$

((11 = 4 (max Wartość czynników ryzyka po uwzględnieniu wag) + 4 (max wartość priorytetu nadawanego przez kierownictwo) + 3 (max wartość czynnika upływu czasu od ostatniego audytu)).

W dalszej kolejności obszary ryzyka ustala się pod względem stopnia ich ważności jako; najwyższy, wysoki, średni, niski.

Aby uzyskać wynik w ostatniej 14 kolumnie TABELI „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” - „Priorytet audytu” algorytm obliczeń jest następujący:

JEŻELI (kolumna14<0,55;"Niski"; JEŻELI(kolumna14<0,75;"Średni"; JEŻELI(kolumna14<0,90;"Wysoki"; "Najwyższy")))).

Obszary ryzyka ustalone ze względu stopnia ich ważności jako „najwyższy” podlegają audytowi wewnętrznemu w pierwszej kolejności. Ustalając kolejność realizacji zadań należy wziąć pod uwagę określony w analizie stopień ważności obszarów ryzyka oraz czynniki organizacyjne, w szczególności specyfikę terminów realizacji zadań przez poszczególne komórki/jednostki, przydatność wyników audytu dla innych procesów, okresowe spiętrzenie prac w komórkach organizacyjnych, stopień trudności zadania audytowego i konieczność zdobycia przez audytora wewnętrznego stosownej wiedzy do jego przeprowadzenia.

Pozostałe obszary ryzyka, które w procesie analizy ryzyka uzyskały stopień „wysoki, średni lub niski” przypisywane są odpowiednio jako zadania audytowe do przeprowadzenia w latach kolejnych. Zestawienie takie wykorzystywane będzie przy planowaniu zadań do realizacji w kolejnych latach i poddawane corocznemu przeglądowi oraz aktualizacji w miarę potrzeb.

Wyniki tak przeprowadzonej analizy ryzyka stanowią podstawę do dokonania wyboru zadań audytowych, które przeprowadzone zostaną w roku, na który przygotowujemy jest plan audytu.

Z uwagi na zmieniające się uwarunkowania w funkcjonowaniu jst, wyniki zamieszczone w kolumnie 14 TABELI „WYNIKI ANALIZY RYZYKA” - „Priorytet audytu”, będą uwzględniane w latach kolejnych – nie mniej jednak wybór zadań audytowych dokonywany będzie na podstawie corocznie przeprowadzanej odrębnej analizy ryzyka.

1.3.2. Szacunkowa metoda analizy ryzyka – metoda delficka (grupa ekspercka)

Analizę przeprowadza grupa ekspercka złożona ze Starosty, audytora wewnętrznego oraz innych osób wskazanych przez Starostę w porozumieniu z audytorem.

W przypadku tej metody przed przystąpieniem do analizy ryzyka audytor wewnętrzny kieruje pismo do kadry kierowniczej komórek organizacyjnych Starostwa Powiatowego w Tucholi oraz powiatowych jednostek organizacyjnych, a także do kierownictwa wyższego szczebla, tj.: Starosty, Wicestarosty, pozostałych członków Zarządu Powiatu, Sekretarza i Skarbnika, z prośbą o wskazanie zidentyfikowanych przez nich obszarów ryzyka. Wzór stanowi załącznik nr 5 do Księgi Procedur. Informacje uzyskane w odpowiedzi na pismo, audytor wewnętrzny ma obowiązek uwzględnić w analizie ryzyka.

Analiza obejmuje obszary ryzyka zidentyfikowane przez audytora wewnętrznego na etapie analizy potrzeb audytu, a także dodatkowe obszary zidentyfikowane przez innych niż audytor członków grupy eksperckiej.

Następnie audytor wewnętrzny przygotowuje listę zidentyfikowanych obszarów ryzyka. Każdy z członków grupy przypisuje, zidentyfikowanym wcześniej obszarom ryzyka, punkty, tworząc tym samym swoją listę rankingową. Liczba punktów uzależniona jest od ilości wyodrębnionych obszarów ryzyka. Obszar obciążony największym ryzykiem otrzymuje

najwyższą liczbę punktów, kolejny o jeden mniej itd. Ostatni obszar na sporządzonej liście otrzymuje 1 punkt.

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

Procedura działania jest więc następująca:

- 1) Wyznaczenie grupy eksperckiej.
- 2) Pismo do kierownictwa komórek oraz powiatowych jednostek organizacyjnych, a także do kierownictwa wyższego szczebla, tj.: Starosty, Wicestarosty, pozostałych członków Zarządu Powiatu, Sekretarza i Skarbnika, z prośbą o przedstawienie zidentyfikowanych obszarów ryzyka – załącznik nr 5 do Księgi Procedur.
- 3) Przyjęcie wskazanych obszarów ryzyka od grupy eksperckiej (gdyby w jej skład powołano osoby nie wymienione powyżej).
- 4) Opracowanie listy obszarów ryzyka.
- 5) Członkowie grupy, nie uzgadniając swoich ocen z innymi, tworzą własne listy rankingowe obszarów ryzyka przyznając im punkty w ten sposób, że obszarowi ryzyka, który powinien być poddany audytowi jako pierwszy (związanemu z największym ryzykiem) przyznaje się liczbę punktów równą liczbie ocenianych obszarów (np. w przypadku oceny 10 obszarów przyznawane jest maksymalnie 10 punktów). Każdy kolejny obszar obejmuje o jeden punkt mniej. Ostatni obszar na sporządzonej liście otrzymuje 1 punkt.
- 6) Punkty przyznawane przez poszczególnych członków grupy są sumowane i tworzy się ranking obszarów ryzyka poczynawszy od tego, który otrzymał najwięcej punktów.
- 7) Aby wyrazić otrzymany wynik w procentach dzieli się ilość punktów, które otrzymał dany obszar ryzyka przez ilość punktów, które otrzymał obszar pierwszy na liście, a następnie mnożony przez 100%.
- 8) Pierwszy na liście obszar ma ryzyko równe 1 (100%), a każdy następny odpowiednio mniej. Możliwe jest, aby dwa lub więcej obszarów ryzyka uzyskały taki sam wynik punktowy.

Wyniki analizy przedstawione są w tabeli, której wzór zamieszczono poniżej.

Obszar audytu	Punkty przyznane przez członków grupy eksperckiej					Suma uzyskanych punktów	Pozycja w rankingu	Ocena ryzyka
	A	B	C	D	E			

1.3.3. Mieszana metoda analizy ryzyka

Polega na zidentyfikowaniu czynników ryzyka a następnie przypisaniu im wag. Suma wag wynosi 100%. Czynniki ryzyka należy przypisać przynajmniej 10%. Przypisana waga odzwierciedla poza ważnością i znaczeniem danego czynnika ryzyka również opinię kierownictwa jednostki i audytora wewnętrznego. Ocenę ryzyka zawiera się

w czterostopniowej skali, gdzie: 1 oznacza niski, 2 - średni, 3 – wysoki, 4 – bardzo wysoki. Obliczenie ryzyka ważonego następuje przez pomnożenie dla każdego czynnika wyniku oceny ryzyka przez przypisaną wagę.

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

Obliczenie średniego poziomu ryzyka ważonego dla każdego procesu w danym obszarze odbywa się poprzez zsumowanie wyliczonych w ramach jednego procesu wartości ryzyka ważonego i podzielenie przez ilość ocenianych czynników, z dokładnością do drugiego miejsca po przecinku. Wynik przedstawia się w formie tabelarycznej:

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

Powyższe czynności należy powtórzyć w odniesieniu do wszystkich zidentyfikowanych obszarów, a następnie przyporządkować procesy do poszczególnych obszarów. Wyliczenie ryzyka ważonego dla obszaru następuje poprzez zsumowanie ryzyk ważonych wyliczonych dla procesów w danym obszarze i podzielenie sumy przez ilość procesów.

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

Ostatnim etapem jest uporządkowanie obszarów malejąco, wg wartości ryzyka ważonego.

Gdy jest to uzasadnione celami audytu, dopuszcza się możliwość modyfikacji przyjętych metod analizy ryzyka. Modyfikacje mogą polegać m. in. na automatycznym włączeniu do planu audytu obszarów ryzyka, które w ocenie audytora wewnętrznego lub Starosty mają priorytetowe znaczenie, albo pominięciu tych obszarów ryzyka, które zostały objęte audytem lub kontrolą w okresie ostatnich lat i których wyniki bieżącej oceny ryzyka nie odbiegają od wyników poprzedniej oceny. Decyzje w tym zakresie podejmuje audytor wewnętrzny.

1.4 Lista zidentyfikowanych obszarów ryzyka

Wynik analizy ryzyka, stanowi lista wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uwzględniająca ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka – wg wzoru:

Wyniki analizy obszarów ryzyka – obszary działalności jednostki zidentyfikowane przez audytora wewnętrznego z określeniem szacowanego poziomu ryzyka w danym obszarze oraz kolejność realizacji wynikająca z oceny ryzyka

Lp.	Obszar działalności jednostki				Poziom ryzyka w obszarze	Planowany rok przeprowadzenia audytu wewnętrznego
	Nazwa obszaru (ze wskazaniem nazwy jednostki, jeżeli to konieczne)	Typ obszaru działalności*	Obszar działalności związany z dysponowaniem środkami, o których mowa w art. 5 ust.3 ustawy o finansach publicznych	Opis obszaru działalności wspomagającej**		
1	2	3	4	5	6	7
1		Podstawowo/ Wspomagająca				
2						
3						

* działalność podstawowa obejmuje działalność merytoryczną, statutową, charakterystyczną dla danej jednostki. Działalność wspomagająca obejmuje ogólnie rozumiany proces zarządzania jednostką, zapewnia sprawność i skuteczność działań w obszarze działalności podstawowej, np. zamówienia publiczne, zarządzanie kadrami.

** należy wypełnić tylko w przypadku wskazania w kolumnie 3 „działalność wspomagająca”. Wówczas należy wybrać odpowiednio: „Gospodarka finansowa”, albo „Zakupy”, albo „Zarządzanie mieniem”, albo „Bezpieczeństwo”, albo „Systemy informatyczne”, albo „Zarządzanie”.

1.5. Plan audytu

Audyt wewnętrzny prowadzony jest na podstawie rocznego planu audytu i opiera się na analizie ryzyka.

W uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny przeprowadza się poza planem audytu.

Plan audytu zawiera w szczególności:

- 1) obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w danym roku,
- 2) informację na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach, w szczególności na temat czasu planowanego na:
 - a) realizację poszczególnych zadań zapewniających,
 - b) realizację czynności doradczych,
 - c) monitorowanie realizacji zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających,
 - d) kontynuowanie zadań audytowych z roku poprzedniego.

Plan przygotowuje się do końca roku poprzedzającego rok, na który jest on przygotowywany.

Plan audytu podpisują: audytor wewnętrzny oraz Starosta.

Po zatwierdzeniu Planu audytu, audytor wewnętrzny przekazuje informacje o planowanym przeprowadzeniu zadań zapewniających kierownikom wszystkich jednostek, których dotyczy tematyka zadań określonych w Planie audytu.

Jeżeli uzasadniają to określone okoliczności, roczny plan audytu może zostać zmieniony.

Gdy w obszarze przewidzianym w planie audytu do objęcia audytem wewnętrznym, realizowana jest kontrola zewnętrzna (audyt zewnętrzny) audytor wewnętrzny dokonuje analizy zakresu tej kontroli, a następnie podejmuje decyzję o modyfikacji zakresu audytu wewnętrznego lub występuje do Starosty o wyrażenie zgody na odstąpienie od realizacji zadania audytowego.

Zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy audytorem wewnętrznym a Starostą.

W przypadku braku planu audytu na dany rok audytor wewnętrzny niezwłocznie sporządza plan audytu na ten rok kalendarzowy albo, w uzasadnionych przypadkach, uzgadnia ze Starostą zadania audytowe do przeprowadzenia do końca roku kalendarzowego.

Wzór Planu audytu stanowi Załącznik nr 10 do Księgi Procedur.

Zadania audytowe mogą być realizowane w innej kolejności niż wynikająca z harmonogramu przyjętego w rocznym planie audytu. Decyzję w tej sprawie podejmuje audytor wewnętrzny.

Audytor wewnętrzny w ramach czynności doradczych corocznie przygotowuje Opinię nt. funkcjonowania kontroli zarządczej w Starostwie Powiatowym w Tucholi.

Opinia dotyczy realizacji zapisów wewnętrznej procedury regulującej w Urzędzie zasady funkcjonowania kontroli zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem wyników: samooceny, zarządzania ryzykiem, oświadczeń o stanie kontroli zarządczej (w tym przekazanych przez jednostki organizacyjne podległe Powiatowi Tucholskiemu).

2. Przeprowadzenie zadania audytowego

Na przeprowadzenie zadania audytowego składają się następujące etapy:

- 1) wstępny przegląd – służący zapoznaniu się z jednostką audytowaną oraz mechanizmami kontroli występującymi w danym obszarze,
- 2) upoważnienie do przeprowadzenia audytu wewnętrznego,
- 3) przygotowanie programu zadania audytowego,
- 4) czynności audytowe, w tym m.in.:
 - a) narada otwierająca,
 - b) wstępna ocena systemu kontroli wewnętrznej,
 - c) testowanie,
 - d) stwierdzenie stanu istniejącego,
 - e) narada zamykająca,
- 5) sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego,
- 6) monitorowanie realizacji zaleceń,
- 7) czynności sprawdzające.

Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, planując zadanie, audytor wewnętrzny musi rozważyć:

- 1) cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności,
- 2) istotne ryzyka dotyczące danej działalności, jej celów, zasobów i operacji, jak również środki, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka jest utrzymywany na akceptowalnym poziomie,
- 3) adekwatność skuteczność procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności w porównaniu z odpowiednimi koncepcjami ramowymi lub modelami,
- 4) możliwości wprowadzenia istotnych usprawnień procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności.

2.1. Upoważnienie do przeprowadzenia audytu oraz zawiadomienie o jego rozpoczęciu

Imienne upoważnienie do przeprowadzenia audytu wewnętrznego wydaje Starosta.

Upoważnienie do przeprowadzenia zadań ujętych w rocznym planie audytu może być wystawiane każdorazowo do każdego zadania lub zbiorczo do wykonania wszystkich zadań audytowych objętych planem audytu.

Z uwagi na konieczność przeprowadzania dodatkowych czynności wyjaśniających w trakcie realizacji audytu wewnętrznego, upoważnienie może wskazywać termin roczny.

Wzór upoważnienia do przeprowadzenia audytu wewnętrznego audytu stanowi załącznik nr 11 do Księgi Procedur Audytu Wewnętrznego. Do przeprowadzenia zadań audytowych poza rocznym planem upoważnienie wystawiane jest przez Starostę - każdorazowo.

Przed rozpoczęciem zadania audytowego, audytor wewnętrzny przedstawia jednostce audytowanej imienne upoważnienie wydane przez Starostę oraz dowód tożsamości.

Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego zawiera w szczególności:

- 1) imię i nazwisko audytora wewnętrznego (osoby odbywającej praktykę w zakresie audytu wewnętrznego),
- 2) nazwę audytowanego lub nazwę jednostki,
- 3) termin ważności,
- 4) podpis Starosty.

W przypadku przedłużenia terminu realizacji audytu wydaje się nowe/kolejne upoważnienie do przeprowadzenia audytu wewnętrznego.

Rozpoczynając realizację zadania, audytor wewnętrzny informuje audytowanego o planowanym przeprowadzeniu zadania. Wzór zawiadomienia o rozpoczęciu audytu stanowi załącznik nr 12 do Księgi Procedur.

W Zawiadomieniu o rozpoczęciu zadania audytowego zawiera się wykaz dokumentów, jakie audytowany powinien dostarczyć w celu prawidłowego przeprowadzenia wstępnego przeglądu. Wykaz dokumentów będzie podlegać indywidualnej ocenie audytora wewnętrznego, mającej na względzie specyfikę realizowanego zadania.

2.2. Powoływanie rzeczoznawcy

Do zadań wymagających szczególnych kwalifikacji audytor wewnętrzny może wnioskować o zatrudnienie ekspertów.

Jeżeli potrzebne kwalifikacje fachowe posiadają pracownicy w innych komórkach organizacyjnych Urzędu lub w powiatowych jednostkach organizacyjnych, należy najpierw wykorzystać takich specjalistów, zanim sięgnie się po ekspertów z zewnątrz.

Wzór wniosku o powołanie rzeczoznawcy do udziału w zadaniu audytowym stanowi załącznik nr 13 do Księgi Procedur.

Powołany na podstawie wniosku ekspert, po wykonaniu zadania przedstawia dokument zawierający co najmniej:

- 1) zakres podjętych prac,
- 2) charakter wykonanych czynności doradczych,
- 3) wykorzystane techniki badania wraz z przedstawieniem dokumentów oraz innych źródeł informacji, które podlegały badaniu,

- 4) opinie rzeczoznawcy w zleconym zakresie.

Opinia sporządzona przez eksperta jest przekazywana audytorowi wewnętrznemu, który w razie potrzeby może żądać jej uzupełnienia.

2.3. Wstępny przegląd

Rozpoczynając realizację zadania zapewniającego, audytor wewnętrzny przeprowadza przegląd wstępny, polegający w szczególności na:

- 1) zapoznaniu się z celami i obszarem działalności jednostki, w której zostanie zrealizowane zadanie,
- 2) dokonaniu identyfikacji i oceny ryzyka, po uwzględnieniu istniejących mechanizmów kontrolnych,
- 3) uzgodnieniu z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem; w przypadku braku uzgodnienia kryteriów z audytowanym, audytor wewnętrzny uzgadnia je ze Starostą.

Wzór dokumentu opracowywanego na etapie wstępnego przeglądu dla zadania audytowego stanowi załącznik nr 14 do Księgi Procedur.

Podczas dokonywania przeglądu wstępnego można stosować następujące techniki:

- 1) rozmowy z pracownikami audytowanej jednostki,
- 2) rozmowy z osobami, na które audytowana działalność wywiera wpływ,
- 3) obserwację/oględziny,
- 4) analizę sprawozdań i innych dokumentów,
- 5) procedury analityczne,
- 6) schematy, wykresy,
- 7) testy,
- 8) kwestionariusze kontroli wewnętrznej.

Na tym etapie opisuje się proces, który ma być poddany badaniu w trakcie zadania audytowego. W celu dokładniejszego zrozumienia i opisanie procesów audytor wewnętrzny może sporządzić dokument o nazwie ścieżka audytu. Ścieżka audytu (wzór stanowi załącznik nr 15 do Księgi Procedur) to narzędzie wspomagające zarządzanie, służące dokumentowaniu wszystkich procesów zachodzących w audytowanej jednostce oraz opisaniu systemu kontroli. Ścieżka audytu pokazuje co dzieje się na każdym z etapów procesu, jakie komórki i osoby, na jakich stanowiskach, są odpowiedzialne za przeprowadzanie określonych czynności w ramach badanych procesów, systemy informatyczne wspierające realizację procesów, rodzaj wytwarzanej dokumentacji, osobę sporządzającą, osobę dokonującą kontroli, akceptacji i przekazania dalej w/w dokumentacji. Dokument ten pozwala na prześledzenie drogi podejmowania decyzji, załatwienia sprawy. Ścieżka audytu może być sporządzana w formie opisowej, tabelarycznej lub w postaci graficznej (diagramu).

Poza ścieżką audytu audytor wewnętrzny może sporządzić dokument o nazwie „Opis procesu”, którego wzór stanowi załącznik nr 16 do Księgi Procedur. W celu zrozumienia zidentyfikowanych systemów sporządza się ich opis, a jeżeli procesy lub systemy są już opisane sprawdza się ich aktualność i w razie potrzeby dokonuje się ich modyfikacji.

Dokumentując system audytor wewnętrzny może posługiwać się wieloma technikami, w szczególności opisem, formą graficzną (diagramem) lub formą tabelaryczną.

Wyniki wstępnego przeglądu są podstawą do zaprojektowania czynności audytowych tj. określenia zakresu testów, technik badania oraz sporządzenia niezbędnych dokumentów roboczych.

2.4. Program zadania audytowego

Po przeprowadzeniu wstępnego przeglądu, audytor wewnętrzny przygotowuje program zadania, uwzględniając m. in.:

- 1) wynik przeglądu wstępnego,
- 2) uwagi Starosty oraz audytowanego,
- 3) zasoby niezbędne do przeprowadzenia zadania, w tym ewentualną potrzebę uzyskania pomocy eksperta,
- 4) przewidywany czas trwania zadania.

W programie zadania zapewniającego audytor wewnętrzny określa w szczególności:

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

Planując zadanie audytor wewnętrzny musi rozważyć:

- 1) strategię i cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności,
- 2) istotne ryzyka dotyczące celów, zasobów i operacji badanej działalności, jak również środki, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka jest utrzymywany na akceptowalnym poziomie,
- 3) adekwatność i skuteczność procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności w porównaniu z odpowiednimi koncepcjami ramowymi lub modelami,
- 4) możliwości wprowadzenia istotnych usprawnień procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności.

Ustalony zakres zadania musi być wystarczający do realizacji celów zadania. Zakres zadania musi uwzględniać związane z celami zadania: systemy, dokumentację, personel i majątek rzeczowy, łącznie z tymi, które znajdują się pod kontrolą osób trzecich.

Jeżeli w trakcie realizacji zadania zapewniającego pojawią się istotne możliwości świadczenia usług doradczych, należy zawrzeć odrębne pisemne porozumienie ustalające cele, zakres, podział obowiązków oraz inne oczekiwania, a wyniki zadania doradczego należy przedstawić zgodnie ze standardami dla zadań doradczych.

Wzór Programu zadania stanowi załącznik nr 17 do Księgi Procedur.

Audytor wewnętrzny musi przeprowadzić wstępną ocenę ryzyk związanych z badaną działalnością. Wyniki tej oceny muszą być odzwierciedlone w celach zadania.

Ustalając cele zadania audytor wewnętrzny musi rozważyć prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw, niezgodności i innych zagrożeń. Do oceny ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i mechanizmów kontrolnych niezbędne są odpowiednie kryteria. Audytor wewnętrzny musi ustalić, w jakim stopniu przyjęte przez kierownictwo kryteria oceny realizacji celów i zadań są właściwe (odpowiednie).

Jeżeli kryteria są właściwe, audytor wewnętrzny musi wykorzystywać je w swoich ocenach. Jeżeli w trakcie realizacji zadania stwierdzone zostanie, że kryteria są nieodpowiednie, audytor wewnętrzny musi ustalić odpowiednie kryteria oceny w drodze dyskusji ze Starostą oraz kierownictwem audytowanej jednostki.

Kryteria można podzielić na:

- 1) wewnętrzne (np. zasady i procedury),
- 2) zewnętrzne (np. prawo i przepisy nałożone przez organy statutowe),
- 3) wiodące praktyki (np. wytyczne branżowe i zawodowe).

W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny może w trakcie przeprowadzania zadania zapewniającego dokonywać zmian w jego programie. Zmiany programu powinny być udokumentowane.

Program zadania zapewniającego oraz jego zmiany zatwierdza audytor wewnętrzny.

2.5 Przeprowadzenie czynności audytowych

2.5.1. Narada otwierająca

Przed rozpoczęciem czynności audytowych, audytor wewnętrzny może przeprowadzić tzw. naradę otwierającą z udziałem kierowników audytowanych jednostek oraz innych osób. Przeprowadzenie narady otwierającej nie jest obowiązkowe. Audytor wewnętrzny może odstąpić od jej przeprowadzenia.

Narada otwierająca służy przedstawieniu głównych celów, tematyki oraz założeń organizacyjnych danego zadania audytowego. Podczas narady ustala się również sposoby współpracy podczas realizacji zadania audytowego oraz unikania zakłóceń w pracy jednostek poddawanych audytowi wewnętrznemu. Kierownik audytowanej jednostki lub upoważniony przez niego pracownik przedstawia informacje dotyczące jej funkcjonowania. Pracownicy jednostki audytowanej w trakcie przeprowadzania narady otwierającej mogą złożyć audytorowi wewnętrznemu oświadczenia dotyczące przedmiotu zadania zapewniającego.

Do spraw, które należy omówić podczas narady otwierającej należy:

- 1) przedstawienie się i spotkanie z pozostałym personelem, z którym audytor wewnętrzny będzie pracował, stworzenie właściwej atmosfery do współpracy,
- 2) uzgodnienie z audytowanymi kryteriów oceny,
- 3) uzyskanie informacji od audytowanych na temat ryzyk związanych z działalnością jednostki audytowanej oraz realizacji rekomendacji i zaleceń z poprzednich audytów,
- 4) przedstawienie tematyki i celu – przegląd podstawowego zakresu i celów zaplanowanych dla danego zadania,
- 5) ustalenie założeń organizacyjnych – wyjaśnienie, w jaki sposób postępować się będzie z ustaleniami audytu np. omawianie na bieżąco wszystkich ustaleń by umożliwić podjęcie w porę działań naprawczych,

- 6) ustalenie częstotliwości przekazywania informacji o postępowaniach audytu – bieżące informowanie,
- 7) zwrócenie się do audytowanych o podanie sugestii dotyczących obszarów problemowych, w których audytor wewnętrzny może być pomocny,
- 8) określenie współpracy administracyjnej – dostępu do akt, godziny pracy, wymogów dochowania terminów, uzyskanie pomocnych informacji.

Z przeprowadzonej narady audytor wewnętrzny może sporządzić protokół lub notatkę służbową. Oba te dokumenty zawierają m.in. informacje o celu, przebiegu oraz wyniku narady (załącznik nr 18 do Księgi Procedur). Protokół sporządzany jest w szczególności w przypadku braku porozumienia odnośnie ustaleń podczas narady otwierającej. W innych przypadkach wystarczy sporządzić notatkę służbową. Do notatki służbowej nie załącza się listy obecności.

W trakcie realizacji zadania audytor wewnętrzny może przeprowadzać narady z pracownikami komórki, w której prowadzony jest audyt, lub która jest zaangażowana w badany proces.

2.5.2. Wstępna ocena systemu kontroli zarządczej

Podczas badania systemu kontroli audytor wewnętrzny bierze pod uwagę wyniki z kontroli przeprowadzanych przez komórkę kontroli wewnętrznej (jeżeli w audytowanej jednostce taka komórka została powołana) oraz spostrzeżenia dotyczące procesów zachodzących u audytowanych, jak również wyniki z przeprowadzonych kontroli zewnętrznych.

Głównymi celami dokonywanej przez audytora wewnętrznego oceny kontroli jest upewnienie się, że:

- 1) zaprojektowane i istniejące narzędzia kontroli są odpowiednie, by chronić posiadane aktywa przed stratami (np. występowanie nieprawidłowości, ryzyko korupcji),
- 2) ustanowione kontrole działają skutecznie, zapewniając: ochronę majątku, ochronę informacji, efektywność i racjonalność posiadanych i wykorzystywanych zasobów, oszczędność i wydajność w wydatkowaniu środków pieniężnych, przestrzeganie prawa oraz osiągnięcie celów postawionych przed jednostką oraz celów wyznaczonych przez kierownictwo jednostki,
- 3) przestrzegane są określone procedury i przepisy prawne oraz dokonywana jest okresowa ich aktualizacja.

W trakcie badania systemu kontroli zarządczej audytor wewnętrzny może stosować następujące techniki:

- 1) **Kwestionariusz kontroli wewnętrznej** – dokument zawierający pytania skierowane do kierownictwa i pracowników jednostek audytowanych, odnoszące się do systemu kontroli wewnętrznej. Pytania mogą być zadawane w formie pytań zamkniętych lub otwartych. Pytania otwarte stosowane są w celu uzyskania opisu procesu kontroli lub jej elementu (załącznik nr 19 do Księgi Procedur),
- 2) **Formularz analizy kontroli wewnętrznej** - dokument ten jest pomocny przy weryfikowaniu stopnia zabezpieczenia badanej działalności narażonej na wystąpienie ryzyka, na które narażony jest dany proces. Osoba wypełniająca dokument, posiadająca odpowiednią wiedzę nt. stosowanych kontroli, wskazuje użyte narzędzie kontroli (załącznik nr 20 do Księgi Procedur).

2.5.3. Planowane techniki przeprowadzenia zadania audytowego

Profesjonalny osad audytora wewnętrznego oraz specyfika badanego obszaru decydować będą o tym, jakie czynności audytowe i w jakiej kolejności zostaną przeprowadzone w ramach danego zadania audytowego. Nie jest możliwe określenie uniwersalnego modelu tych czynności. Poniżej wskazano jedynie podstawy metodyczne ich wykonywania tj. techniki, testy i procedury analityczne.

Planowane techniki przeprowadzenia zadania audytowego obejmują:

- 1) zapoznanie się z dokumentami – to jedna z podstawowych technik badania; badając dokumenty służbowe audytor wewnętrzny powinien zwracać uwagę na ich treść merytoryczną, elementy formalne, terminowość wystawienia oraz zgodność z innymi dokumentami i stanem faktycznym,
- 2) uzyskanie wyjaśnień i informacji od pracowników audytowanej jednostki – audytor wewnętrzny uzyskuje wyjaśnienia i informacje od pracowników jednostki, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny; audytor wewnętrzny może uzyskać także informacje uzupełniające od innych pracowników jednostki, a w razie potrzeby także od innych jednostek,
- 3) obserwację wykonywania zadań przez pracowników – technika ta polega na obserwowaniu zadań wykonywanych przez pracowników jednostki, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny; technika ta jest szczególnie przydatna, gdy przedmiotem testu są czynności, które nie podlegają dokumentowaniu,
- 4) przeprowadzenie oględzin – przeprowadza się w przypadku, gdy należy zweryfikować stan lub istnienie zasobów jednostki,
- 5) rekonstrukcję wydarzeń lub obliczeń – pozwala ocenić dokładność i prawidłowość zastosowanych działań oraz wiarygodność wyników,
- 6) sprawdzenie rzetelności informacji przez porównanie jej z informacją pochodzącą z innego źródła,
- 7) weryfikacja – audytor wewnętrzny ustala czy transakcja faktycznie miała miejsce, była ważna i została prawidłowo zaksięgowana; zadaniem audytora wewnętrznego jest ocenić kontrole a nie potwierdzać samą transakcję; poprzez weryfikację audytor wewnętrzny uzyskuje rozsądne zapewnienie, że kontrole są powiązane z odpowiednimi operacjami i funkcjonują tak jak zostały zaprojektowane; stosowane metody weryfikacji to: porównanie, potwierdzenie negatywne, potwierdzenie pozytywne, testy gwarancji,
- 8) analiza porównawcza – polega na porównaniu określonych informacji (zbiorów danych) w celu wykrycia operacji nieprawidłowych lub wymagających wyjaśnienia,
- 9) graficzna analiza procesów – oznacza posługiwanie się siatką graficzną (diagramem) w celu zrozumienia i zidentyfikowania ewentualnych luk i słabości w systemie kontroli danego procesu,
- 10) rozpoznawcze badanie próbek - polegające na pobieraniu próbek losowych oraz stosowaniu testów – technika wykorzystywana przy badaniu danej populacji; polega ona na określeniu i doborze próbki, a następnie jej zbadaniu, porównaniu wyników z oczekiwaniami oraz dokonaniu ekstrapolacji wyników na badaną populację; istotne jest ustalenie wielkości próby i jej dobór w taki sposób, by była reprezentatywna dla całej populacji,
- 11) badanie dokumentów – polega na weryfikacji istnienia dokumentu oraz ocenie formalnej, rachunkowej i merytorycznej; sprawdzeniu podlega także terminowość

wystawienia dokument, zgodność z wewnętrzną i zewnętrzną dokumentacją oraz stanem faktycznym.

2.5.4. Testowanie w audycie wewnętrznym

Każdy z etapów zadania audytowego wiąże się z przeprowadzeniem różnych testów. Podczas planowania za pomocą testów przeglądowych zapoznaje się z badanym procesem poprzez dokonanie analizy procedur, instrukcji, zakresów obowiązków i innych dokumentów dotyczących badanego procesu.

Testy mają na celu ustalenie stanu faktycznego. Audytor wewnętrzny wykonuje testy posługując się określonymi technikami badania, a w razie potrzeby wykorzystując przygotowane przez siebie dokumenty robocze. Biorąc pod uwagę funkcje i cele poszczególnych testów wyróżnia się: testy przeglądowe, testy zgodności oraz testy wiarygodności (rzeczywiste).

Testy przeglądowe – przeprowadzane są w pierwszej kolejności, gdyż pozwalają zrozumieć zidentyfikowane kontrole, które w następnej kolejności testowane będą za pomocą innych testów – testów zgodności. Audytor wewnętrzny przygotowując się do testu przeglądowego zapoznaje się z diagramem audytowanego systemu, a jeśli takiego nie ma - może wykonać go samodzielnie. Zrozumienie systemu możliwe jest dzięki kombinacji obserwacji, wywiadów z pracownikami oraz badaniu dokumentów. Podstawowym celem testów przeglądowych jest znalezienie dowodów potwierdzających istnienie kontroli. Można je zrealizować poprzez prześledzenie jednej transakcji od początku do końca lub badanie różnych transakcji na kolejnych etapach ich rejestrowania. Celem tej procedury jest obserwacja funkcjonowania systemu na poszczególnych etapach, aby potwierdzić, że kontrole na każdym etapie funkcjonują prawidłowo.

Testy zgodności – przeprowadza się dla uzyskania wystarczających dowodów, że dany system działania zgodnie z rozumieniem audytora wewnętrznego uzyskany poprzez ocenę systemu kontroli - czyli że mechanizmy kontroli są stosowane. A więc testy zgodności służą pozyskaniu dowodów na to, że badany system kontroli wewnętrznej działa zgodnie z rozumieniem audytora wewnętrznego, tzn. czy funkcjonują zaprojektowane kontrole. Audytor wewnętrzny stosuje testy zgodności w przypadku istnienia systemu kontroli wewnętrznej. W efekcie testowania audytor wewnętrzny otrzymuje informację na temat istnienia i działania systemu kontroli w ramach danego procesu, bądź jego braku oraz postawy i świadomości kierownictwa w zakresie konieczności jego funkcjonowania. Testy zgodności dostarczają dowodów na przestrzeganie procedur oraz oceniają system kontroli. Po stwierdzeniu odstępstw należy ocenić ich istotność. Należy wziąć pod uwagę możliwość wystąpienia i funkcjonowania systemu kontroli w postaci nieformalnych uzgodnień. W przypadku nie wykrycia przez testy zgodności błędów i wysokiej ocenie systemu kontroli można zastosować ograniczone testy rzeczywiste.

Techniki wykorzystywane w testach zgodności to obserwacja, rozmowa, analiza weryfikacyjna, powtórzenie czynności oraz badanie dokumentów.

Zgodność to przestrzeganie zasad, planów, procedur, przepisów prawa, regulacji, umów lub innych wymogów.

Testy rzeczywiste/testy wiarygodności – polegają na weryfikacji informacji zawartych w badanej dokumentacji, pod względem kompletności, legalności, prawdziwości

w odzwierciedleniu stanu faktycznego. Testy rzeczywiste służą zgromadzeniu dowodów kompletności, dokładności oraz ważności informacji zawartych w zapisach dokumentów. Przeprowadza się je po przeprowadzeniu testów zgodności. Polegają one na sprawdzeniu czy informacje zawarte w dokumentacji są dokładne, kompletne i czy odzwierciedlają stan faktyczny. Zazwyczaj testy rzeczywiste przeprowadza się na poszczególnych operacjach celem stwierdzenia ich poprawności. Jeśli audytor wewnętrzny na podstawie testów zgodności stwierdzi stosowanie danych systemów kontroli, wówczas testy rzeczywiste przeprowadza się na małych próbach. Natomiast przy stwierdzeniu, że mechanizmy kontroli nie są stosowane testy te przeprowadza się na odpowiednio zwiększonych próbach.

Poniżej znajduje się przykładowy test dotyczący dziedziny finansów, który powinien umożliwić sprawdzenie spełniania następujących kryteriów:

Kryterium	Istota i przykład testu rzeczywistego
Legalność i prawidłowość działań	Sprawdzenie, czy aktualnie wykonywane działania dostosowane są do stosownych podstaw prawnych, np. testy mogą sprawdzać, czy zapisy księgowe odpowiadają szczegółowym wymaganiom stawianym przez przepisy prawa.
Kompletność zapisów finansowych i innych	Sprawdzenie, czy system finansowy i inne systemy informacyjne rejestrują wszystkie odpowiednie szczegóły, np. test rzeczywisty może sprawdzać, czy zapisy wszystkich działań prowadzone są centralnie przez operatora projektu i czy te zapisy zgadzają się z książką procedur lub innymi zapisami prowadzonymi lokalnie. Procedury analityczne mogą być użyte do łączenia tych testów – w szczególności wskaźniki i testy przewidywań.
Rzeczywistość operacji	Sprawdzenie, czy operacje rejestrowane w systemach finansowych i innych naprawdę miały miejsce, np. test rzeczywisty może sprawdzać wykaz środków trwałych w celu weryfikacji czy były rzeczywiście dostarczone. Mogą być też zastosowane procedury analityczne – szczególnie analiza.
Pomiar działań	Sprawdzenie, czy sumy transakcji są skalkulowane na właściwych podstawach, np. test rzeczywisty może weryfikować poprawność używanych kursów przy przeliczaniu płatności ze złotych na euro.
Ocena	Sprawdzenie, czy aktywa oraz inne pozycje zarejestrowane są we właściwych kontach, np. test rzeczywisty może weryfikować, czy sprzedaż lub nabycie aktywów zarejestrowane są we właściwych wartościach w systemie księgowym poprzez sprawdzenie oryginalnej faktury lub rachunku sprzedaży.
Istnienie	Sprawdzenie, czy aktywa i inne pozycje rzeczywiście istnieją, np. test rzeczywisty może sprawdzać, czy aktywa (np. środki trwałe) zarejestrowane w zapisach finansowych istnieją. Te testy rzeczywiste wymagają fizycznej weryfikacji istnienia – policzenia lub obejrzenia podmiotu bądź przedmiotu badania.
Własność	Sprawdzenie, czy zapisane aktywa są rzeczywiście w posiadaniu lub czy są właściwe, np. test rzeczywisty może wymagać sprawdzenia posiadania ważnej dzierżawy lub faktu bycia prawnym właścicielem nieruchomości

Jakość wykładów i produktów	Sprawdzenie, czy wykłady i produkty są właściwej jakości, np. jeśli chodzi o wykłady to możemy sprawdzić czy szkoleni osiągnęli uznane kwalifikacje zawodowe.
-----------------------------	---

Do badania dokumentów jednostki poddawanej audytowi stosować można następujące testy:

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

2.5.5. Techniki wykorzystywane w trakcie testów

Audytór wewnętrzny powinien stosować techniki, które są potrzebne do realizacji konkretnego programu lub działalności stanowiącej przedmiot badania. Kierując się rzetelnością informacji audytór wewnętrzny powinien dążyć do porównania ich z informacjami pochodzącymi z innych źródeł. Z dokonywanych czynności audytór wewnętrzny sporządza dokumenty robocze w formie np. notatek informacyjnych, kwestionariuszy, wywiadów, itp.

Czynności audytowe to m. in.:

- 1) **Rozmowa/wywiad.**
Rozmowa jest jedną z podstawowych technik badania. Należy pamiętać o stosowaniu podstawowych zasad przy przeprowadzaniu rozmowy:
 - a) ustalenie celów rozmowy,
 - b) zaplanowanie organizacyjne rozmowy,
 - c) udokumentowanie jej wyników.
- 2) **Analiza porównawcza.**
Analiza porównawcza polega na porównywaniu danych, czasami pochodzących z różnych źródeł, celem identyfikacji nietypowych sytuacji lub odchyleń od sytuacji pożądanej.
- 3) **Obserwacja/oględziny.**
Wizytacja pomieszczeń komórki organizacyjnej poddawanej badaniu może stanowić cenne źródło informacji na temat przyczyn występujących nieprawidłowości. Technika ta może także polegać na obserwowaniu wykonywania zadań przez pracowników audytowanej jednostki.
Wykorzystanie tej techniki może pozwolić na uzyskanie informacji o: kulturze organizacyjnej w audytowanej jednostce, środowisku kontroli, przestrzeganiu procedur, prawdziwości danych podawanych w trakcie wywiadów, rozmów a udokumentowanych np. w kwestionariuszach, organizacji pracy, co wpływa na

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

4) **Badanie dokumentów.**

Badanie dokumentów polega na: weryfikacji ich fizycznego istnienia, dokonywaniu oceny poprawności merytorycznej, formalnej i rachunkowej, weryfikacji terminowości, weryfikacji zgodności z wewnętrzną i zewnętrzną dokumentacją, weryfikacji zgodności ze stanem faktycznym. Dokumenty są jednym z rodzajów dowodów o wysokiej wiarygodności.

5) **Rekonstrukcja zdarzeń lub obliczeń.**

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

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

6) **Powtórzenie czynności.**

Audytor wewnętrzny może podjąć decyzję o ponownym przeliczeniu lub wykonaniu procesu, zgodnie z procedurami stosowanymi przez jednostkę audytowaną, a następnie porównaniu uzyskanych wyników z otrzymanymi wcześniej od audytowanego.

7) **Weryfikacja.**

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

Metody stosowane przy dokonywaniu weryfikacji: porównanie z faktami lub standardami, potwierdzenie (pozytywne lub negatywne), testy gwarancji (vouching) – zestawienie transakcji z wymaganą dokumentacją.

2.5.6. Procedury analityczne

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

Procedury analityczne mają zastosowanie na etapie planowania zadania audytowego oraz na etapie jego oceny końcowej. Procedury na etapie planowania zadania audytowego pomagają w ustaleniu zakresu planowanych testów. Audytor wewnętrzny analizuje informacje pochodzące z różnych źródeł, zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych. Źródłami takich danych mogą być: sprawozdania finansowe z poprzednich lat, sprawozdania zewnętrzne dot. np. wyników działalności oraz sprawozdania statystyczne, informacje nie

finansowe, np. ilość skarg a także raporty, analizy, porównanie wyników z okresów aktualnych z wcześniejszymi.

Podstawowe procedury analityczne wykorzystywane na etapie planowania to:

- 1) ocena istotnych sald kont i transakcji wykazanych w sprawozdaniu finansowym,
- 2) ocena budżetu i prognoz dot. jednostki audytowanej,
- 3) omówienie z wydziałem finansowym wyników finansowych i przyszłych planów,
- 4) zbadanie danych statystycznych dotyczących działalności jednostki audytowanej,
- 5) porównanie osiągniętych wyników z budżetem i zakładanymi celami.

Zastosowanie procedur analitycznych pozwala zidentyfikować zmiany działalności jednostki audytowanej, które mogą wpływać na sprawozdania finansowe.

Na etapie końcowej oceny ważne jest, aby audytor wewnętrzny rozważył czy zebrane dowody są wystarczające dla wyjaśnienia zidentyfikowanych odstępstw, czy zidentyfikowano wcześniej niecodzienne salda oraz ich związki, czy sprawozdania finansowe za bieżący rok finansowy są proporcjonalne w porównaniu z rokiem ubiegłym.

Procedury analityczne są wydajnym i efektywnym narzędziem oceny zebranych informacji. Metody te mogą być pomocne przy wykrywaniu:

- 1) nieoczekiwanych różnic,
- 2) braku różnic, pomimo że się ich spodziewano,
- 3) błędów i nieprawidłowości,
- 4) innych wyjątkowych transakcji lub wydarzeń.

Procedury analityczne mogą obejmować:

- 1) porównanie bieżącej informacji z analogiczną z poprzedniego okresu,
- 2) porównanie bieżącej informacji z istniejącymi planami finansowymi lub prognozami (np. wykonanie budżetu a prognoza),
- 3) porównanie informacji z analogiczną z podobnych jednostek,
- 4) badanie zmian w saldach kont wcześniejszych okresów, które można doprowadzić do sformułowania prognozy dla bieżącego okresu,
- 5) badanie związków między saldami na kontach w danym okresie,
- 6) prognozowanie salda konta z wykorzystaniem niezależnych danych,
- 7) badanie relacji między danymi finansowymi i nie finansowymi, które może zwrócić uwagę na nietypowe wyniki (np. porównanie ilości danych środków na zakup z ilością zakupionego towaru).

Metody analityczne to szczególny rodzaj testów rzeczywistych. Podstawą stosowania metod analitycznych jest założenie, że przy braku znanych uwarunkowań przeciwnych można oczekiwać wystąpienia i dalszego trwania pewnych związków.

Podstawowe metody analityczne to:

- 1) analiza trendu:
 - a) średnie ważone,
 - b) średnie postępujące,
 - c) metody graficzne,
 - d) porównania międzyokresowe,
 - e) statystyczna analiza szeregów czasowych,
 - f) analiza regresji,(metody graficzne oraz porównania międzyokresowe stosuje się na etapie planistycznym oraz na etapie końcowej kontroli),

- 2) analiza wskaźnikowa: analiza wskaźników finansowych, indeksacja o wspólnej podstawie,
- 3) analiza prognostyczna.

Analiza trendu – audytor wewnętrzny porównuje badany parametr z bieżącego roku/miesiąca do wielkości tego parametru w poprzednich okresach w celu ustalenia czy nie odstaje on od normy. Techniki to m.in. metody graficzne, porównania międzyokresowe, średnie ważone, średnie postępujące, statystyczna analiza szeregów czasowych i analiza regresji.

W analizie trendu wykorzystuje się miesięczne sprawozdania w celu zidentyfikowania nietypowych transakcji oraz nieoczekiwanych odstępstw wymagających wyjaśnienia. Przykładem mogą być tu: porównanie miesięcznych wyników finansowych, które wskazywało znaczny zysk w miesiącu grudniu, co może być sygnałem nieprawidłowości w księgowaniu.

Analiza wskaźnikowa – wykorzystująca porównanie danych liczbowych, szczególnie przydatna tam gdzie można obliczyć wskaźniki dla wystarczającej liczby lat lub miesięcy. Dwie najczęściej stosowane metody to:

- 1) indeksacja o wspólnej podstawie – porównanie poszczególnych pozycji dochodów i wydatków do łącznego dochodu, lub pozycji bilansowych do łącznych aktywów,
- 2) analiza wskaźnikowa – polega na porównaniu sald zawartych w sprawozdaniach finansowych. Umożliwia to zrozumienie wzajemnych relacji oraz pomaga w ustaleniu zmian tych relacji na przestrzeń czasu, np. ocena sytuacji finansowej przy zastosowaniu wskaźników analitycznych.

Analiza prognostyczna – wykorzystywana jest do prognozowania wartości analizowanej zmiennej w przyszłych okresach w oparciu o występowanie wzajemnych związków.

2.5.7. Techniki próbkowania

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

Próbkowanie jest stosowane w badaniu całości zbiorowości:

- 1) ze względu na ograniczone zasoby ludzkie i czasowe, próbkowanie jest bardziej efektywną metodą badania, niż dokonywanie przeglądów całości populacji,
- 2) ze względu na liczebność populacji,
- 3) ze względu na poziom ryzyka wewnętrznego,
- 4) ze względu na jakość i adekwatność dowodów zebranych przy zastosowaniu innych metod niż badania wrywkowe.

2.5.8. Określenie próby

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

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

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

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

- 1) ryzyko nieodłączne (wrodzone),
- 2) ryzyko kontroli wewnętrznej,
- 3) ryzyko przeoczenia.

Określając próbę do badania audytor wewnętrzny uwzględnia:

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

Próba powinna być reprezentatywna dla całej zbiorowości, gdyż wyniki jej badania będą rozciągnięte na całość populacji.

2.5.9. Metody próbkowania statystycznego

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

Do statystycznych technik doboru próby należą:

- 1) **Dobór losowy prosty** – każdy element populacji ma jednakową szansę trafienia do próby. Najpierw ustala się listę elementów populacji, a następnie numeruje się poszczególne elementy. Kolejną czynnością jest wylosowanie elementu do próby. W tym celu można zastosować tablicę liczb losowych lub generator liczb losowych. Korzystając z tablicy liczb losowych należy wybrać przypadkowy punkt startowy, a następnie dobierać kolejne losowe liczby w ilości założonej przy określeniu liczebności próby.

- 2) **Dobór losowy z interwałem** – do próby trafia co n-ty element z populacji. W celu wykorzystania tej metody audytor wewnętrzny porządkuje populację numerując ją kolejno. Następnie oblicza wielkość interwału, dzieląc wielkość populacji przez wielkość próby. Punktem początkowym jest punkt wybrany losowo w przedziale między początkiem a elementem populacji oddalonym od niego o interwał. Technika ta stosowana jest w przypadkach, gdy elementy populacji poddawanej badaniu cechują się pewnymi prawidłowościami.
Jeżeli interwał oznaczymy jako „i”, pierwszą jednostkę do próby jako „p”, a liczebność próby jako „n”, to wówczas do próby trafią jednostki o numerach p, p+1i, p+2 i ..., p+(n-1)i.
- 3) **Dobór próby na podstawie jednostki monetarnej** – stosowany głównie w audytach finansowych, gdzie jednostką są jednostki monetarne. Dobór elementów do próby przeprowadza się stosując interwał, który wskazuje wartości logiczne (np. złotych), podczas gdy do próby trafiają jednostki fizyczne w postaci zapisów księgowych, zawierających jednocześnie wyznaczone jednostki logiczne. Stosując tę technikę postępuje się podobnie jak przy technice interwału. Różnicą jest to, że interwał wyrażony jest w określonej jednostce monetarnej.
- 4) **Stratyfikacja** – technika ta stosowana może być w przypadku, gdy badana populacja składa się z warstw. Audytor wewnętrzny dzieli populację na w miarę jednorodną warstwy.
Liczebność próby z poszczególnej warstwy oblicza się zgodnie ze wzorem:

$$n_i = n \cdot N_i / N$$
gdzie:
 n_i – liczebność próby z i – tej warstwy,
n – wielkość próby, którą planuje się pobrać z całej populacji,
N – liczebność całej populacji,
 N_i – liczebność i – tej warstwy.
- 5) **Dobór blokowy** – próba wybrana za pomocą tej techniki składa się z pewnego wylosowanego przedziału lub wybranej sekwencji alfabetycznej lub liczbowej. Blok mogą utworzyć tygodnie lub miesiące z audytowanego zakresu czasowego.

2.5.10. Metody próbkowania niestatystycznego

Dokonując próbkowania nie statystycznego audytor wewnętrzny może wykorzystać następujące metody:

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

2.5.11. Ustalenia audytu – dokumenty audytowe

Audytor wewnętrzny obowiązany jest ustalić stan faktyczny oraz dokonać jego oceny. Standard należytej staranności wymaga, aby ustalenia audytu poparte były dowodami.

Audyt wewnętrzny musi dokumentować informacje dotyczące zadania, stanowiące podstawę wniosków i wyników.

Podstawowymi roboczymi dowodami audytu są m. in.:

- 1) kwestionariusz kontroli wewnętrznej,
- 2) lista kontrolna,
- 3) kwestionariusz samooceny,
- 4) plan kontroli,
- 5) diagram,
- 6) ścieżka audytu,
- 7) dokument przedstawiający „Ustalenia stanu faktycznego dla wybranego obiektu”,
- 8) zestawienie słabości kontroli zarządczej, ich analiza oraz zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości.

W trakcie realizacji zadania audytowego, audytor wewnętrzny może opracowywać inne rodzaje dokumentacji.

Kwestionariusz kontroli wewnętrznej – jest dokumentem roboczym zawierającym pytania dotyczące systemu kontroli wewnętrznej. Odpowiedzi pomagają w ocenie systemu kontroli wewnętrznej. Informacje takie wymagają jednak potwierdzenia z innych źródeł. Audytor wewnętrzny ma możliwość zadawania pytań otwartych i zamkniętych. Pytania zamknięte są tak sformułowane, aby można było na nie odpowiadać tylko tak/nie. Przygotowanie takich pytań jest bardziej pracochłonne, ale odpowiedzi są łatwe w analizie i dostarczają audytorowi wewnętrznemu informacji zarówno o systemie kontroli wewnętrznej jak i o audytowanych. Weryfikacja informacji przekazanych przez audytowanych pozwala ocenić również ich wiarygodność. Pytania otwarte pozwalają audytowanym na swobodny opis kontroli. Łatwiej się je zadaje, ale odpowiedzi pozwalają jedynie na rozumienie zasad funkcjonowania systemu kontroli. Kwestionariusze kontroli wewnętrznej powinny być stosowane w początkowej fazie audytu, aby audytor wewnętrzny miał możliwość potwierdzenia odpowiedzi na zadane pytania. Może być także stosowany w dalszych czynnościach audytowych. Kwestionariusz wypełniany może być przez audytowanego, przez audytora wewnętrznego na podstawie odpowiedzi udzielonych przez audytowanego lub wypełniany wspólnie. Wzór kwestionariusza stanowi załącznik nr 19 do Księgi Procedur.

Formularz kontroli wewnętrznej - powinien być stosowany w początkowej fazie audytu, wymaga potwierdzenia z innych źródeł, pomaga audytorowi wewnętrznemu w zrozumieniu jednostki audytowanej. Jest wypełniany samodzielnie przez kierownictwo jednostki audytowanej. Zawiera pytania dotyczące ryzyk związanych z działalnością jednostki audytowanej. Kwestionariusze mają wszechstronne zastosowanie:

- 1) mogą służyć jako jeden z elementów procesu samooceny,
- 2) są stosowane jako jedna z technik realizacji zadania audytowego,
- 3) są stosowane w zarządzaniu ryzykiem, jako jeden z elementów procesu samooceny ryzyka.

W przypadku zastosowania kwestionariusza w celu identyfikacji ryzyka w zadaniu audytowym powinny być one stosowane w początkowej fazie audytu, gdyż wymagają potwierdzenia z innych źródeł.

Wzór Kwestionariusza kontroli wewnętrznej stanowi załącznik nr 20 do Księgi Procedur.

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

- 1) pomaga w ujednoliceniu informacji,
- 2) zapewnia standardowe podejście do przeprowadzanych badań,
- 3) zapobiega pominięciu w badaniu istotnych kontroli lub przewidywanych faktów,
- 4) powoduje transfer wiedzy między audytorami.

Listy kontrolne mogą być stosowane zarówno przez audytora wewnętrznego jak i audytowanego.

Jeżeli procedury jednostki audytowanej przewidują wykorzystanie list kontrolnych to przedmiotem zainteresowania audytora wewnętrznego będzie sposób wykonywania i rejestrowania czynności nadzoru. Listy powinny zawierać rubryki wypełniane przez pracowników oraz rubryki wypełniane przez przełożonych w ramach czynności nadzoru. Audytor wewnętrzny powinien ustalić czy nadzór jest rzeczywiście wykonywany czy jest tylko formalny.

Wzór Listy kontrolnej opracowywanej przez audytora wewnętrznego stanowi załącznik nr 21 do Księgi Procedur.

Plan kontroli – jest jednym z podstawowych dokumentów stosowanych przez audytora wewnętrznego w celu oceny systemu kontroli wewnętrznej. Jest to mapa pokazująca zidentyfikowane kontrole w danym systemie. Podstawową zaletą planu kontroli jest pokazanie zależności pomiędzy wymaganiami wynikającymi z ustaw, a kontrolami zastosowanymi przez kierownictwo jednostki w celu spełnienia tychże wymagań.

Plan kontroli pokazuje jednocześnie kto jest odpowiedzialny za daną kontrolę i gdzie znajduje się jej opis. Plany kontroli wymagają uaktualniania, są bardzo cennym narzędziem gdyż pozwalają zrozumieć system kontroli. Dysponując planem kontroli można zaplanować i udokumentować testy przeglądowe i testy zgodności.

Wzór Planu kontroli stanowi załącznik nr 22 do Księgi Procedur.

Diagram – jest graficzną prezentacją procesu lub systemu, w której symbole reprezentują czynności, dokumenty, decyzje, kontrole, dane, bazy danych i inne dokumenty procesu. Może być wykonywany zarówno przez jednostkę audytowaną jak i przez audytora wewnętrznego. Jeżeli jednostka audytowana sama wykonuje diagram, audytor wewnętrzny ma obowiązek sprawdzić czy jest on poprawny, kompletny i aktualny.

Wyróżniamy dwa rodzaje diagramów: poziome i pionowe. Diagramy poziome lepiej pokazują przepływ dokumentów pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi. Pionowe pokazują zależności organizacyjne. Inną formą klasyfikacji diagramów jest podział ze względu na treść: diagram systemu (nie zawierający zbędnych detali), diagram procesu, schemat organizacyjny, drzewo decyzji (pokazuje wszystkie opcje procesu podejmowania decyzji; należy ustalić, jaka jest ranga decyzji, jakie dokumenty są potrzebne do podjęcia decyzji, jak są przetwarzane i jakie są rezultaty podjętych decyzji, kto podejmuje decyzje), diagram przepływu danych (IT).

Do zalet stosowania diagramów należy:

- 1) łatwiej zrozumieć proces patrząc na diagram niż czytając procedurę,
- 2) diagram lepiej prezentuje poszczególne czynności i ich wzajemne zależności,
- 3) diagramy łatwiej się uaktualniają,
- 4) pisemna procedura może zawierać błędy i nieścisłości,
- 5) ułatwiają identyfikację słabych punktów,

- 6) umożliwiają zlokalizowanie zbędnych czynności,
- 7) zaletą diagramów jest również to, że są powszechne stosowane w technice, informatyce i biznesie.

Ścieżka audytu – jest dokumentem, który powinien zawierać przejrzysty opis przepływów np. finansowych, ich dokumentacje i kontrole. Ścieżka audytu ma na celu umożliwienie śledzenia kolejnych faz rejestrowania pojedynczej transakcji. Przy opracowaniu ścieżki audytu zaleca się sporządzenia diagramów, które są graficzną prezentacją procesu lub systemu. Ścieżka audytu powinna wskazywać:

- 1) procesy, osobę lub organ odpowiedzialny za wdrożenie i funkcjonowanie kontroli,
- 2) sposób realizacji programu,
- 3) dokumenty powstające w trakcie realizacji procedury,
- 4) systemy informatyczne wspomagające realizację programu,
- 5) sposób zarządzania, kontrolowania i monitorowania środków finansowych.

Ścieżkę audytu wykonuje się również dla systemów informatycznych oraz w przypadku, kiedy jednostka korzysta z funduszy unijnych.

W przypadku ścieżki audytu dla systemów informatycznych ścieżka audytu składa się z:

- 1) systemu rejestrów (logów) zapisujących, kto, kiedy wyznał poszczególne czynności w systemie,
- 2) procedur kopiowania, zabezpieczania i przechowywania informacji zapisanych w rejestrach,
- 3) procedur i osób odpowiedzialnych za przegląd poszczególnych informacji zapisanych w logach.

Ścieżka audytu dla funduszy unijnych zawierać powinna opis przepływu funduszy, informację finansową i stosowane kontrole. Pozwala ona wówczas na uzgodnienie sumy przyznanych środków z rejestrem indywidualnych wydatków i dokumentów wspierających na różnych poziomach administracyjnych i na poziomie beneficjenta. Pozwala również zweryfikować transfer dostępnych funduszy krajowych i wspólnoty. Ścieżka audytu dla funduszy unijnych zawiera:

- 1) procesy, osobę lub organ odpowiedzialny za wdrożenie programu,
- 2) sposób realizacji tego programu tj. dokumenty powstające w trakcie realizacji projektu i systemy informatyczne wspierające projekt,
- 3) sposób zarządzania, kontrolowania i monitorowania środków pomocowych ze szczególnym uwzględnieniem przepływów środków finansowych,
- 4) sposób audytowania danego programu tj. kto dokonuje audytu, sposób raportowania wyników audytu.

Ogólny wzór Ścieżki audytu stanowi załącznik nr 15 do Księgi Procedur.

Dokument przedstawiający „Ustalenia stanu faktycznego dla wybranego obiektu” – to dokument, w którym opisywany jest wybrany do badania - na podstawie przeprowadzonej wcześniej analizy ryzyka – obiekt audytu/obiekt ryzyka, a więc pewien obszar działalności audytowanej jednostki. Analizując procesy występujące w ramach danego obiektu, audytor wewnętrzny musi przedstawić:

- 1) kryteria (jak powinno być), a więc prezentację wymogów prawnych odnoszących się do opisywanego obiektu,
- 2) ustalenia (jak jest):
 - a) wewnętrzne procedury, a więc procedury podjęte w celu prawidłowej realizacji zagadnień, o których mowa w przepisach prawnych,
 - b) ustalenia - opis stanu faktycznego, a więc jak proces realizowany jest w praktyce,
- 3) zastrzeżenia (co się stało, co funkcjonuje nieprawidłowo), a więc zidentyfikowane nieprawidłowości oraz możliwe do wystąpienia ryzyka,
- 4) przyczyny (dlaczego tak się stało),
- 5) ewentualne konsekwencje (jaki to ma skutek),
- 6) zalecenia (co należy zrobić).

Wzór dokumentu przedstawiającego „Ustalenia stanu faktycznego” stanowi załącznik nr 23 do Księgi Procedur.

Zestawienie słabości kontroli zarządczej, ich analiza oraz zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości - jest dokumentem, który przedstawia zidentyfikowane nieprawidłowości lub ewentualne możliwe do wystąpienia w zastanym stanie ryzyka. W dokumencie tym prezentuje się także proponowane rozwiązania organizacyjne lub czynności służące do zapobiegania powstania danej nieprawidłowości lub jej wyeliminowania. Wskazuje się także na komórkę lub osobę, która zdaniem audytora wewnętrznego jest odpowiedzialna za wykonanie zaleceń/wprowadzenie proponowanych przez audytora mechanizmów kontroli. W dokumencie tym musi się znaleźć także ocena systemu kontroli w odniesieniu do każdej zidentyfikowanej nieprawidłowości, w tym w skrócie:

- 1) wskazanie kryteriów (jak powinno być),
- 2) ustalenia (jak jest),
- 3) przyczyny (dlaczego tak się stało),
- 4) ewentualne konsekwencje (jaki to ma skutek),
- 5) zalecenia (co należy zrobić).

Wzór Zestawienia słabości kontroli zarządczej, ich analiza oraz zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości stanowi załącznik nr 24 do Księgi Procedur.

2.5.12. Cechy dokumentacji roboczej

Standard należytej staranności wymaga, aby ustalenia audytu wewnętrznego były poparte dowodami. Najlepszym dowodem prawdziwości ustaleń jest powołanie się na dokumenty robocze. Dokumenty robocze mają za zadanie przekonać Starostę oraz pozostałych adresatów do ustaleń zawartych w sprawozdaniu z audytu wewnętrznego.

Celem tworzenia dokumentów roboczych jest:

- 1) poparcie dowodami ustaleń zawartych w sprawozdaniu,
- 2) udokumentowanie własnej pracy,
- 3) umożliwienie osobom upoważnionym kontroli,
- 4) usprawnienie wykonywanej pracy przez audytora wewnętrznego.

Cechy dobrej dokumentacji roboczej to:

- 1) nagłówek z nazwą jednostki audytowanej, tytułem zadania audytowego i datą,

- 2) podpis,
- 3) posiadanie numeru referencyjnego,
- 4) opis i wyjaśnienia użytych skrótów i symboli.

Dokument roboczy może, ale nie musi być dowodem. Na ogół nie jest on załącznikiem do raportu. W treści raportu audytor wewnętrzny nie musi powoływać się na wszystkie zgromadzone w aktach audytu dokumenty robocze.

Podczas wykonywania zadań audytor wewnętrzny ma prawo wglądu do dokumentów i innych materiałów związanych z funkcjonowaniem audytowanego obszaru. Audytor wewnętrzny może sporządzać z nich odpisy, kopie lub wyciągi, zestawienie, obliczenia, w tym także z zawartych na elektronicznych nośnikach informacji. Zestawienia i obliczenia przygotowywane przez pracowników zatwierdza kierownictwo audytowanej jednostki. Dotyczy to również odpisów lub kopii dokumentów. W przypadku kiedy audytor wewnętrzny samodzielnie kseruje/scanuje oryginalne dokumenty, wówczas zatwierdzenia „za zgodność z oryginałem” lub inną adnotację zamieszcza osobiście.

Pracownicy jednostki audytowanej są zobowiązani udzielać audytorowi wewnętrznemu ustnych wyjaśnień i informacji. Udzielone informacje i złożone ustnie wyjaśnienia powinny być utrwalone na piśmie oraz podpisane przez osobę, która je złożyła i/lub przez audytora wewnętrznego.

Pracownicy jednostki audytowanej mają prawo z własnej inicjatywy składać oświadczenia dotyczące przedmiotu audytu. Oświadczenia również powinny mieć formę pisemną. Audytor wewnętrzny włącza je do akt bieżących.

Audytor wewnętrzny przeprowadza oględziny w obecności osoby odpowiedzialnej za zasoby będące przedmiotem oględzin, a w przypadku jej nieobecności, w obecności kadry kierowniczej audytowanej jednostki lub osoby przez nich wyznaczonej. Niezwłocznie po przeprowadzeniu oględzin sporządza się protokół, który powinien być podpisany przez audytora wewnętrznego oraz osobę w obecności, której audytor wewnętrzny dokonywał oględzin.

Przebieg rozmowy powinien być udokumentowany bezpośrednio po rozmowie lub jeszcze w jej trakcie. Rozmowa również powinna być udokumentowana w formie protokołu lub innego dokumentu (np. notatki służbowej).

Audytor wewnętrzny może sporządzać notatki służbowe z każdej czynności podjętej w toku zadania audytowego, a także zdarzeń, które mają istotne znaczenie dla ustaleń audytu, wobec których nie została przewidziana inna forma dokumentowania.

2.5.13. Słabe i silne dowody audytowe

Dowody zgromadzone w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego, potwierdzające ustalenia audytu nazywamy dowodami audytowym. Dowody takie powinny być:

- 1) dostateczne - oparte na faktach, adekwatne i przekonujące do wniosków,
- 2) kompetentne - czyli rzetelne i najlepsze możliwie do uzyskania przy użyciu właściwej techniki,
- 3) istotne - tj. wspierające ustalenia audytu i z nim powiązane,
- 4) użyteczne - czyli pozwalające zrealizować cel audytu.

Ocena czy dowód jest wystarczający to przedmiot indywidualnej oceny audytora wewnętrznego. O tym czy dowód audytowy jest wiarygodny czy nie, może decydować rodzaj tego dowodu.

I tak np.:

- 1) dowodami o wysokiej wiarygodności są:
 - a) dowody uzyskane z kontroli dokumentów (opis procedury analitycznej jest dokumentem i jest niezbędny dla ważności testów),
 - b) potwierdzenia zewnętrzne, w tym potwierdzenia pozytywne,
 - c) potwierdzenia zewnętrzne z podaniem konkretnej informacji,
 - d) potwierdzenia zewnętrzne pisemne,
 - e) dowody wynikające z działań powtórzonych,
- 2) dowodami o mniejszej wiarygodności są:
 - a) dowody powstałe w wyniku kontroli fizycznej, udowadniające samo istnienie, a nie tytuł prawny,
 - b) potwierdzenia zewnętrzne negatywne (bez otrzymania odpowiedzi),
 - c) potwierdzenia zewnętrzne w formie jedynie akceptacji informacji,
 - d) dowody wewnętrzne pozostające pod kontrolą audytora wewnętrznego,
 - e) dowody w formie oświadczeń wymagające potwierdzenia z innych źródeł.

Dowody silne – to dowody obiektywne, niezależne od operacji, potwierdzone, to wszelkie dokumenty przygotowane terminowo, opinie ekspertów, bezpośrednie, pochodzące z próbkowania statystycznego, otrzymane w wyniku silnej kontroli wewnętrznej.

Dowody słabe – to dowody subiektywne, przygotowane przez audytora wewnętrznego, niepotwierdzone, z dokumentów przygotowanych nieterminowo, to opinie osób słabo poinformowanych, dowody pośrednie, pochodzące z próbkowania nie statystycznego, uzyskane przy słabej kontroli wewnętrznej.

Dowody wewnętrzne mają mniejszą wartość gdyż audytowany może nimi operować. Dowody wewnętrzne w pewnych sytuacjach nie są dostateczne i wymagają potwierdzenia pozytywnego lub negatywnego.

Potwierdzenie pozytywne - audytor wewnętrzny wysyła pisma do podmiotów zewnętrznych z prośbą o potwierdzenie informacji będących przedmiotem testów. Jeśli nie wszyscy odpowiedzą należy wysłać kolejne pismo z informacjami jak ważne jest uzyskanie odpowiedzi i prośbą o jej udzielenie. Nie należy przeprowadzać analizy wyników pomijając tych, którzy nie odpowiedzieli, gdyż mogą się statystycznie różnić od tych, którzy jej udzielili. W odniesieniu do tych ankietowanych, którzy nie odpowiedzieli i na drugie pismo stosuje się inne metody. Dowód uzyskany poprzez potwierdzenie pozytywne jest uważany za dowód o najwyższej wiarygodności. Wadą jest duża pracochłonność tej metody wynikająca z wyjaśnienia wszystkich przypadków. Przykładem jest potwierdzenie salda.

Potwierdzenie negatywne - audytor wewnętrzny wysyła pisma do podmiotów zewnętrznych z prośbą o potwierdzenie informacji będących przedmiotem testów. W piśmie audytor wewnętrzny przedstawia informacje będącą przedmiotem testu z wyjaśnieniem, że potwierdzeniem jest brak reakcji. Tylko jeśli informacja nie jest prawdziwa podmiot proszony jest o podanie rzeczywistych danych.

2.5.14. Narada zamykająca

Audytor wewnętrzny, po przeprowadzeniu czynności audytowych, uzgadnia pisemnie z audytowanym wstępne wyniki audytu, w tym w szczególności ustalenia i propozycje zaleceń. W tym celu audytowanemu przekazywane jest „Sprawozdanie wstępne”, wg wzoru określonego w załączniku nr 27 do Księgi Procedur.

Wzór Listy udostępnienia egzemplarzy sprawozdania stanowi załącznik nr 28 do Księgi Procedur.

W celu uzgodnienia wstępnych wyników audytu, audytor wewnętrzny może przeprowadzić naradę zamykającą. W naradzie zamykającej uczestniczą kierownicy jednostek audytowanych oraz upoważnieni pracownicy. Termin narady zamykającej audytor wewnętrzny ustala z audytowanym. Wzór pisma o zakończeniu zadania oraz terminie odbycia narady zamykającej stanowi załącznik nr 25 do Księgi Procedur.

Z przeprowadzonej narady audytor wewnętrzny może sporządzić protokół lub notatkę służbową (załącznik nr 26 do Księgi Procedur).

Protokół sporządzany jest w szczególności w przypadku braku porozumienia odnośnie ustaleń poczynionych podczas narady zamykającej. W innym przypadku wystarczy sporządzić notatkę służbową. Do notatki służbowej nie załącza się listy obecności.

W trakcie narady zamykającej audytor wewnętrzny zapoznaje uczestników z wstępnymi ustaleniami i wnioskami z przeprowadzonego audytu. Następuje również uzgodnienie faktów ustalonych w trakcie audytu oraz wyjaśnienie wątpliwości dotyczących ustaleń audytu. Omawiany zostaje tzw. wstępny projekt sprawozdania z przeprowadzonego zadania audytowego.

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

Dodatkowe wyjaśnienia lub umotywowane zastrzeżenia do treści sprawozdania oraz kopię stanowiska, audytor wewnętrzny włącza do akt.

2.5.15. Sprawozdawczość

Zgodnie z zapisami Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, audytor wewnętrzny musi informować o wynikach zadań.

Audytor wewnętrzny, po uzgodnieniu wstępnych wyników audytu wewnętrznego lub po wniesieniu zastrzeżeń, sporządza sprawozdanie z zadania zapewniające zawierające w szczególności:

- 1) temat i cel zadania,
- 2) zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania,
- 3) datę rozpoczęcia zadania,
- 4) ustalenia i ocenę według kryteriów przyjętych w programie zadania,
- 5) zalecenia,
- 6) odniesienie się audytora wewnętrznego do zastrzeżeń,
- 7) ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem,
- 8) datę sporządzenia sprawozdania,
- 9) imię i nazwisko audytora wewnętrznego realizującego zadanie oraz jego podpis.

Sprawozdanie powinno być dokładne, jasne, zwięzłe, przejrzyste, obiektywne, kompletne, konstruktywne oraz dostarczone na czas.

Dokładne informacje są wolne od błędów i zniekształceń, wiernie odzwierciedlają fakty.

Obiektywne informacje są rzetelne i bezstronne i wynikają z wyważonej oraz dokonanej bez uprzedzeń oceny wszystkich związanych z zadaniem faktów i okoliczności.

Jasne informacje są logiczne i łatwe do zrozumienia, unikają niepotrzebnego języka technicznego (żargonu zawodowego) i zawierają wszystkie ważne informacje dotyczące zadania.

Zwięzłe informacje dotyczą przedmiotu zadania, nie zawierają niepotrzebnych wywodów, nadmiernych szczegółów, powtórzeń i rozwlekłości.

Konstruktywne informacje są przydatne audytowanemu i w razie potrzeby prowadzą do usprawnień.

Kompletnym informacjom nie brakuje niczego, co jest niezbędne dla odbiorców; zawierają one wszelkie znaczące i dotyczące zadania elementy i ustalenia, będące podstawą wniosków i zaleceń.

Informacje "na czas" są przygotowane i przekazane w odpowiednim terminie, w zależności od istotności zagadnienia, tak by umożliwić kierownictwu jednostki podjęcie odpowiednich działań korygujących.

Ostateczna informacja o wynikach zadania musi zawierać odpowiednie wnioski, a także zalecenia i/lub plany działań. Tam gdzie to uzasadnione, audytor wewnętrzny powinien przedstawić opinię. Opinia musi być poparta wystarczającymi, rzetelnymi, przydatnymi i dotyczącymi zadania informacjami.

Opinie w zadaniach mogą przybierać formę ocen, wniosków lub innych opisów wyników. Zadania, w których wyrażenie opinii jest uzasadnione, mogą dotyczyć mechanizmów kontrolnych w konkretnym procesie lub jednostce, lub odpowiadających na konkretne ryzyko.

W opiniach powinny się znaleźć też informacje o dobrej pracy audytowanego.

Audytor wewnętrzny musi opierać wnioski i wyniki zadania na odpowiednich analizach i ocenach. Musi też dokumentować wystarczające, wiarygodne, przydatne i dotyczące zadania informacje, stanowiące podstawę wyników i wniosków.

Jeśli ostateczna informacja o wynikach zawiera znaczące błędy lub pominięcia, audytor wewnętrzny musi przekazać poprawioną informację wszystkim, którzy otrzymali pierwotną wersję dokumentu.

Wzór sprawozdania zawiera załącznik nr 27 do Księgi Procedur.

Prezentacja ustaleń audytu (rekomendacji) w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu może być dokonana w formie mapy ryzyka, wskazującej z jakim ryzykiem wiązą się stwierdzone uchybienia lub inne ustalenia wymagające przedstawienia zaleceń. Poziom ryzyka określany jest przy każdym zaleceniu. Klasyfikacja ryzyka przyjęta na potrzeby prezentacji ustaleń (rekomendacji) w sprawozdaniu z przeprowadzonego audytu zawiera:

- 1) **ryzyko poważne** – (duża istotność) jest zagrożeniem, które może doprowadzić do istotnych negatywnych skutków dla badanego systemu (procesu); jego wynikiem może być w szczególności poważne zakłócenie funkcjonowania systemu, nieefektywne lub niecelowe wykorzystanie zasobów, straty finansowe, naruszenie powszechnie obowiązujących przepisów (w szczególności prowadzące do odpowiedzialności prawnej), nierzetelna ewidencja lub sprawozdawczość; ryzyko poważne może wiązać się z istotnymi brakami w systemie zarządzania i kontroli wewnętrznej,

- 2) **ryzyko umiarkowane** – (średnia istotność) jest zagrożeniem, które może doprowadzić do zakłócenia funkcjonowania badanego systemu (procesu) w szczególności na skutek niepełnych (nieprecyzyjnych) lub nieaktualnych procedur (regulacji wewnętrznych), braku odpowiednich kontroli, albo niewłaściwie prowadzonej dokumentacji,
 - 3) **ryzyko niskie** – (mała istotność) są to pojedyncze błędy i braki w dokumentacji lub procedurach (regulacjach wewnętrznych) mające nieznaczny wpływ na funkcjonowanie badanego systemu (procesu).
- Sprawozdanie z zadania audytowego podpisuje audytor wewnętrzny.

2.5.16. Przekazywanie sprawozdania z audytu wewnętrznego

Sprawozdanie z audytu wewnętrznego przekazywane jest audytowanemu oraz Staroście. Wzór Listy udostępnienia egzemplarzy sprawozdania stanowi załącznik nr 28 do Księgi Procedur.

Wzór pisma określającego zagadnienia dotyczące przekazania sprawozdania z realizacji zadania audytowego określa załącznik nr 29 do Księgi Procedur.

W przypadku objęcia zakresem zadania zapewniającego kilku audytowanych, audytor wewnętrzny może przekazać audytowanemu tylko tę część sprawozdania, która dotyczy działalności kierowanej przez niego jednostki. Powyższe dotyczy także wyników czynności doradczych.

Audytowany, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, ustala sposób i termin realizacji zaleceń oraz wyznacza osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń, powiadamiając o tym na piśmie audytora wewnętrznego oraz Starostę.

Wzór dokumentu – stanowi załącznik nr 30 do Księgi Procedur.

W przypadku odmowy realizacji zaleceń audytowany przedstawia, w terminie 7 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, pisemne stanowisko audytorowi wewnętrznemu oraz Staroście.

W przypadku, o którym mowa powyżej, Starosta podejmuje decyzję dotyczącą realizacji zaleceń, informując o tym audytowanego oraz audytora wewnętrznego.

Jeżeli zdaniem audytora wewnętrznego przyjęto poziom ryzyka, który może być nie do zaakceptowania dla jednostki, musi omówić te kwestie z kierownictwem wyższego szczebla tj. Starostą, Wicestarostą, pozostałymi członkami Zarządu Powiatu, Sekretarzem oraz Skarbnikiem.

3. Monitorowanie realizacji zaleceń

Audytor wewnętrzny monitoruje realizację zaleceń wskazanych w sprawozdaniu z audytu, aby upewnić się, że zalecenia audytu zostały skutecznie wdrożone lub wskazać, że Starosta zaakceptował ryzyko niepodejmowania działań.

Audytor wewnętrzny po upływie terminów realizacji zaleceń, zwraca się do audytowanych o przedstawienie informacji na temat działań podjętych w celu realizacji zaleceń oraz stopnia ich realizacji.

Wzór kwestionariusza monitoringu realizacji zaleceń stanowi załącznik nr 31 do Księgi Procedur.

Opisywanej czynności nie stosuje się jeżeli w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu nie wskazano zaleceń.

Dokumentacja z monitoringu zaleceń będzie stanowić teczkę spraw z nadawanym odrębnym numerem sprawy. Do dokumentacji przyjmuje się symbol klasyfikacyjny 1720. Wszystkie dokumenty prowadzone w trakcie czynności monitorujących realizację zaleceń będą mieć nadawany kolejny numer, bez stosowania regulacji opisanych rozdziale V, w punkcie 2 niniejszej Księgi Procedur – dot. prezentacji podziału akt bieżących.

4. Czynności sprawdzające

Po upływie terminów realizacji zaleceń wynikających z treści sprawozdania z przeprowadzonego audytu, wskazanych przez audytowanych oraz po przeprowadzeniu czynności monitorujących, audytor wewnętrzny przeprowadza czynności sprawdzające.

Przez czynności sprawdzające rozumie się czynności podejmowane przez audytora wewnętrznego służące dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego.

Opisywanej czynności nie stosuje się jeżeli w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu nie wskazano zaleceń.

Notatka informacyjna z czynności sprawdzających zalecenia audytu, której wzór stanowi załącznik nr 32 do Księgi Procedur, zawiera:

- 1) oznaczenie zadania audytowego (czynności sprawdzających),
- 2) podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania audytowego, którego dotyczą czynności sprawdzające,
- 3) uwagi i wnioski (zalecenia) audytora wewnętrznego sformułowane w trakcie zadania audytowego, którego czynności sprawdzające dotyczą,
- 4) cel czynności sprawdzających,
- 5) wskazówki metodyczne,
- 6) założenia organizacyjne.

Notatkę informacyjną, audytor przekazuje Staroście oraz kierownikowi jednostki audytowanej, w której były przeprowadzane czynności sprawdzające.

Dokumentacja z czynności sprawdzających będzie stanowić teczkę spraw z nadawanym odrębnym numerem sprawy. Do dokumentacji przyjmuje się symbol klasyfikacyjny 1720. Wszystkie dokumenty prowadzone w trakcie czynności sprawdzających będą mieć nadawany kolejny numer, bez stosowania regulacji opisanych rozdziale V, w punkcie 2 niniejszej Księgi Procedur – dot. prezentacji podziału akt bieżących.

5. Czynności doradcze

Audytór wewnętrzny może wykonywać czynności doradcze służące wspieraniu Starosty w realizacji celów i zadań, na jego wniosek lub z własnej inicjatywy.

Przez czynności doradcze rozumie się doradztwo i pokrewne usługi, których charakter i zakres jest uzgodniony ze Starostą.

Celem usług doradczych jest przysporzenie wartości i usprawnienie procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli z zachowaniem zasady, że audytór wewnętrzny nie przejmuje obowiązków kierownictwa jednostki - przykładami takich usług są: konsultacja, doradztwo, facylitacja oraz szkolenie.

Cel i zakres czynności, audytór wewnętrzny uzgadnia ze Starostą.

Każdorazowo polecenie wykonania czynności doradczych musi zostać sporządzone w formie pisemnej i podpisane przez Starostę. Może być to pismo zawierające polecenie wykonania określonych czynności lub upoważnienie, którego wzór może stanowić załącznik nr 11 do Księgi Procedur.

Jeżeli audytór wewnętrzny stwierdzi, że wykonanie czynności doradczych spowoduje zagrożenie dla realizacji planu audytu, informuje o tym pisemnie Starostę.

Audytór wewnętrzny powstrzymuje się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką. Jeżeli w związku z wykonaniem proponowanej usługi doradczej może nastąpić ograniczenie niezależności lub obiektywizmu audytora wewnętrznego, informacja ta musi zostać ujawniona przed podjęciem się zadania. Audytór wewnętrzny informuje pisemnie Starostę o przyczynach niewykonania czynności doradczych.

Sposób wykonania i dokumentowania przebiegu oraz wyniku czynności doradczych powinien być odpowiedni do rodzaju i charakteru działań audytora wewnętrznego.

Audytór wewnętrzny może z własnej inicjatywy składać audytowanemu lub Staroście – propozycje/wnioski mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Wnioski i opinie nie są wiążące.

Audytór wewnętrzny może świadczyć usługi doradcze także w zakresie działań operacyjnych, za które był uprzednio odpowiedzialny.

Jeżeli audytorowi wewnętrznemu brakuje wiedzy, umiejętności lub innych kompetencji niezbędnych do wykonania całości lub części zadania doradczego, musi odmówić realizacji takiego zadania lub pozyskać odpowiednią pomoc i wsparcie merytoryczne.

Realizując zadanie doradcze audytór wewnętrzny musi postępować z należytą starannością zawodową, uwzględniając:

- 1) potrzeby i oczekiwania zleceniodawcy, przede wszystkim co do charakteru zadania, terminu wykonania i sposobu informowania o wynikach,
- 2) względną złożoność i zakres prac niezbędnych do osiągnięcia celów zadania,
- 3) koszt realizacji zadania doradczego w porównaniu z potencjalnymi korzyściami.

Sposób wykonania i dokumentowania przebiegu oraz wyniku czynności doradczych powinien być odpowiedni do rodzaju i charakteru działań podjętych przez audytora wewnętrznego.

Wzór Opinii audytora wewnętrznego stanowi załącznik nr 33 do Księgi Procedur. W zależności od rodzaju czynności doradczych dokument końcowy z ich przeprowadzenia może przyjmować inne formy.

Cele zadań doradczych muszą być zgodne z wartościami, strategiami i celami jednostki. Cele zadań doradczych muszą odnosić się do procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli w zakresie uzgodnionym ze Starostą.

Wykonując zadania doradcze audytor wewnętrzny musi zapewnić, że zakres zadania jest wystarczający, by objąć nim uzgodnione wcześniej cele. Jeśli w trakcie wykonywania zadania audytor wewnętrzny miałby jakieś zastrzeżenia do zakresu, to muszą omówić je ze Starostą, który zdecyduje, czy zadanie będzie kontynuowane.

W trakcie wykonywania zadań doradczych audytor wewnętrzny musi odnieść się do mechanizmów kontrolnych wchodzących w zakres danego zadania (powiązanych z jego celami). Musi też zwracać uwagę na istotne kwestie związane z systemem kontroli wewnętrznej.

Programy zadań doradczych mogą mieć różną formę i treść, zależnie od charakteru zadania.

Informacja o postępach i wynikach zadań doradczych będzie miała różną formę i treść, zależnie od charakteru zadania i potrzeb zlecniodawcy.

Audyt wewnętrzny musi monitorować wyniki zadań doradczych w zakresie uzgodnionym ze Starostą.

W trakcie wykonywania zadań doradczych mogą pojawić się kwestie związane z ładem organizacyjnym, zarządzaniem ryzykiem i kontrolą. Zawsze, gdy kwestie te są istotne dla jednostki, muszą być przekazane Staroście.

6. Sprawozdanie z wykonania planu audytu

Do końca stycznia każdego roku, audytor wewnętrzny przedstawia Staroście „Sprawozdanie z wykonania planu audytu wewnętrznego”, zgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik nr 34 do Księgi Procedur.

Sprawozdanie z wykonania planu audytu zawiera w szczególności informacje o:

- 1) zadaniach audytowych,
 - 2) monitorowaniu realizacji zaleceń,
 - 3) czynnościach sprawdzających,
- wraz z odniesieniem do planu audytu, o którym mowa w art. 283 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych;
- 4) inne istotne informacje związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w jednostce w roku poprzednim, w tym dotyczące przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

W sprawozdaniu z audytu wewnętrznego wskazuje się informacje dot. przyczyn zaistnienia ewentualnych, znaczących odstępstw w realizacji planu audytu.

Audytor wewnętrzny musi, co najmniej raz na rok, potwierdzać organizacyjną niezależność audytu wewnętrznego. Musi on składać okresowe sprawozdania na temat celu działania audytu wewnętrznego, uprawnień, odpowiedzialności, stopnia wykonania planu oraz zgodności z kodeksem etyki i standardami. Sprawozdania muszą również obejmować zagadnienia dotyczące systemu kontroli, ładu organizacyjnego, znaczącego ryzyka, na jakie narażona jest jednostka (w tym ryzyka oszustwa) oraz inne, które wymagają uwagi kierownictwa jednostki.

Sprawozdania i inne informacje przekazywane przez audytora wewnętrznego Staroście muszą zawierać informacje dotyczące:

- 1) karty audytu,
- 2) niezależności audytu wewnętrznego,
- 3) planu audytu i postępów w jego realizacji,
- 4) wymagań co do zasobów,
- 5) wyników działań audytu,
- 6) zgodności z kodeksem etyki i ze standardami oraz planowanych działań dotyczących znaczących problemów w tym zakresie,
- 7) odpowiedzi kierownictwa jednostki na ryzyko, które w ocenie audytora wewnętrznego może być nie do zaakceptowania dla jednostki.

Z uwagi na zmienny charakter dokumentu, nie opracowano formalnego wzoru.

ROZDZIAŁ VII.

Program zapewnienia i poprawy jakości

Audytor wewnętrzny musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego.

Celem programu zapewnienia i poprawy jakości jest umożliwienie dokonania oceny, czy działalność audytu wewnętrznego jest zgodna ze standardami oraz czy audytor wewnętrzny stosuje kodeks etyki. Program służy także do oceny wydajności i skuteczności audytu wewnętrznego oraz do identyfikacji możliwości poprawy.

Program zapewnienia i poprawy jakości musi uwzględniać zarówno oceny wewnętrzne, jak i zewnętrzne.

Oceny wewnętrzne muszą obejmować:

- 1) bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego,
- 2) okresowe samooceny lub oceny przeprowadzane przez inne osoby - w ramach jednostki - posiadające wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego.

Bieżące monitorowanie jest integralną częścią codziennego nadzoru, przeglądu i pomiaru działalności audytu wewnętrznego. Jest też nieodłączną częścią codziennych zasad i praktyki zarządzania audytem wewnętrznym. Wykorzystuje procesy, narzędzia i informacje konieczne do oceny zgodności z kodeksem etyki i standardami. Okresowe oceny służą do oceny zgodności z kodeksem etyki i standardami.

Oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza Urzędu. Oceny zewnętrzne mogą być przeprowadzane w formie pełnej zewnętrznej oceny lub samooceny z niezależną walidacją. Osoba przeprowadzająca ocenę zewnętrzną musi przedstawić wnioski co do zgodności

z kodeksem etyki i ze standardami, może także wyrazić swoje uwagi dotyczące kwestii operacyjnych i strategicznych.

Wykwalifikowana osoba lub zespół oceniający powinny posiadać kompetencje w dwóch obszarach: praktyce audytu wewnętrznego i procesie oceny zewnętrznej. Kompetencje mogą wynikać z połączenia doświadczenia i wiedzy teoretycznej. Doświadczenie zdobyte w jednostkach podobnych pod względem wielkości, złożoności, specyfiki i sektora lub branży jest cenniejsze niż doświadczenie zdobyte w innych jednostkach. Oceniając, czy dana osoba lub zespół posiadają wystarczające kompetencje by uznać ich za wykwalifikowanych, audytor wewnętrzny posługuje się zawodowym osądem.

Niezależność osoby lub zespołu oceniającego oznacza, że nie występuje rzeczywisty lub domniemany konflikt interesów i osoby te nie są częścią, ani nie pozostają pod kontrolą jst, którego audyt wewnętrzny jest oceniany.

Audytor wewnętrzny musi przekazać Staroście wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości. Ujawnieniu powinny podlegać:

- 1) zakres i częstotliwość ocen zewnętrznych i wewnętrznych,
- 2) kwalifikacje i niezależność osoby lub zespołu oceniającego, włączając w to potencjalny konflikt interesów,
- 3) wnioski osób dokonujących oceny,
- 4) plany działań naprawczych.

W celu poinformowania Starosty o zgodności z kodeksem etyki i standardami, wyniki zewnętrznej oraz okresowej wewnętrznej oceny są przekazywane po zakończeniu procesu oceny, natomiast wyniki bieżącego monitorowania - co najmniej raz na rok. Wyniki zawierają ocenę stopnia zgodności wydaną przez osobę lub zespół oceniający.

Wzór programu zapewnienia i poprawy jakości stanowi załącznik nr 35 do Księgi Procedur.

Ocena wewnętrzna przeprowadzana jest także na podstawie aktualnych wytycznych ministra właściwego ds. finansów publicznych. Wyniki oceny przekazywane są Staroście.

Stwierdzenie, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego jest uzasadnione tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają ten stan.

Audytor wewnętrzny funkcjonuje zgodnie z kodeksem etyki i ze standardami wtedy, gdy osiąga rezultaty w nich opisane. Wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości obejmują zarówno oceny wewnętrzne, jak i zewnętrzne. W sytuacji, gdy wystąpiła niezgodność z kodeksem etyki lub standardami, która ma wpływ na ogólny zakres działalności audytu wewnętrznego, audytor wewnętrzny musi ujawnić tę niezgodność i jej skutki Staroście.

Jednym z elementów oceny wewnętrznej audytu wewnętrznego jest tzw. ankieta po audytowa. Po zakończeniu realizacji zadania, audytowany wypełnia „Kwestionariusz ankiety po audytowej” stanowiący załącznik nr 36 do Księgi Procedur.

CZŁONEK ZARZĄDU

Waldemar Kierzkowski

WICESTAROSTA TUCHOLSKI

Zenon Poturalski

STAROSTA TUCHOLSKI

Michał Mróz