Procedura działania jest więc następująca:

1) pismo do dyrektorów/kierowników jednostek organizacyjnych Gminy Chojnice oraz do wszystkich komórek Urzędu, a także osób na samodzielnych stanowiskach pracy, z prośbą o przedstawienie zidentyfikowanych w komórkach obszarów ryzyka,
2) opracowanie listy obszarów ryzyka,
3) wyznaczenie grupy eksperckiej,
4) 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,
5) punkty przyznawane przez poszczególnych członków grupy są sumowane i tworzy się ranking obszarów ryzyka począwszy od tego, który otrzymał najwięcej punktów,
6) 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%,
7) 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 następnie przypisaniu im wag. Suma wag wynosi 100%. Czynnikowi ryzyka należy przypisać przynajmniej 10%. Przypisana waga odzwierciedla poza ważnością i znaczeniem danego czynnika ryzyka również opinię kierownictwa jednostki i komórki audytowanej. 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 ważone
1.		a	b	a x 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 ważone dla procesu
1.		d	e	d/e = f
2.				
3.				
				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 z sumowanie ryzyk ważonych wyliczonych dla procesów w danym obszarze i podzielenie sumy przez ilość procesów.

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

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. im. na automatycznym włączeniu do planu audytu obszarów ryzyka, które w ocenie audytora lub Wójta 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.

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 ustawie o finansach publicznych*	*Opis obszaru działalności wspomagającej***		
1		Podstawowo/ Wspomagająca				
2						
3						

* działalność podstawowa obejmuje działalność merytoryczną, statutową, charakterystyczna 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 wskazanie 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 powinien być prowadzony według rocznego planu audytu i opierać się na analizie ryzyka. Audytor wewnętrzny, opracowując plan audytu, przeprowadza analizę ryzyka uwzględniającą sposób zarządzania ryzykiem w jednostce.

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

1) wynik analizy ryzyka,
2) priorytety kierownika jednostki i audytora,
3) dostępne zasoby osobowe.

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.

Podpisany przez audytora Plan audytu, przedstawiany jest do zatwierdzenia Wójtowi Gminy Chojnice. Zarządzenie w sprawie przyjęcia planu audytu podejmuje Wójt Gminy Chojnice.

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

Plan audytu stanowi Załącznik **nr 10** do Księgi Procedur.

Jeżeli uzasadniają to określone okoliczności, roczny plan audytu może zostać zmieniony. Zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy audytorem wewnętrznym i Wójtem Gminy Chojnice. Zarządzenie w sprawie zmiany planu audytu podejmuje Wójt Gminy Chojnice.

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

Po zatwierdzeniu Planu audytu, audytor przekazuje informacje o planowanym przeprowadzeniu zadań zapewniających kierownikom wszystkich komórek audytowanych objętych planem audytu.

Plan audytu stanowi udostępnianą na wniosek, informację publiczną w rozumieniu ustawy z dnia 6 września 2001r. o dostępie do informacji publicznej.

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 Wójta Gminy Chojnice o wyrażenie zgody na odstąpienie od jego realizacji.

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

2. Przeprowadzenie zadania audytowego.

Na przeprowadzenie zadania audytowego składają się następujące etapy:

1) upoważnienie do przeprowadzenia audytu wewnętrznego,
2) wstępny przegląd – służy zapoznaniu się z komórką audytowaną oraz mechanizmami kontroli występującymi w danym obszarze,
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

Imienne upoważnienie do przeprowadzenia audytu wewnętrznego – zgodnie z planem audytu wystawia Wójt Gminy Chojnice.

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.

Wzór upoważnienia do przeprowadzenia audytu wewnętrznego audytu stanowi załącznik **nr 11** do Księgi Procedur. Do przeprowadzenia zadań audytowych poza rocznym planem upoważnienie wystawiane jest przez Wójta Gminy Chojnice każdorazowo.

Do przeprowadzenia audytu wewnętrznego uprawnia imienne upoważnienie wydane przez Wójta Gminy Chojnice oraz dowód tożsamości.

Upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego zawiera w szczególności:
1) imię i nazwisko audytora wewnętrznego,
2) nazwę audytowanego lub nazwę jednostki,
3) termin ważności,
4) podpis kierownika jednostki.

2.2. Powoływanie rzeczoznawcy

Do zadań wymagających szczególnych kwalifikacji audytor wewnętrzny może wnioskować o zatrudnienie ekspertów z zewnątrz. Jeżeli potrzebne kwalifikacje fachowe posiadają pracownicy w innych komórkach organizacyjnych Urzędu, należy najpierw wykorzystać takich specjalistów zanim sięgnie się po wynajęcie ekspertów z zewnątrz. Wzór wniosku o powołanie rzeczoznawcy do udziału w zadaniu audytowym stanowi załącznik **nr 12** 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 którym 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 z kierownikiem jednostki.

Wzór dokumentu opracowywanego na etapie wstępnego przeglądu dla zadania audytowego stanowi załącznik **nr 13** do Księgi Procedur.

Podczas dokonywania przeglądu wstępnego można stosować następujące techniki:

1) rozmowy z pracownikami danej komórki organizacyjnej,
2) rozmowy z osobami, na które audytowana działalność wywiera wpływ,
3) obserwację/oględziny,
4) analizę sprawozdań i innych dokumentów przygotowywanych dla kierownictwa komórki,
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 opisania procesów audytor może sporządzić dokument o nazwie ścieżka audytu. Ścieżka audytu (załącznik **nr 14** do Księgi Procedur) to narzędzie wspomagające zarządzanie, służy dokumentowaniu wszystkich procesów zachodzących w danej organizacji oraz opisaniu systemu kontroli. Każda komórka organizacyjna powinna posiadać ścieżkę audytu dla procesów, w których bierze udział. Jeśli dana komórka lub proces nie posiada opracowanej ścieżki audytu, audytor wewnętrzny może ją opracować. Ścieżka audytu pokazuje, co dzieje się na każdym z etapów procesu, jakie komórki i osoby, na jakich stanowiskach, są odpowiedzialne za przeprowadzanie określonych czynności w ramach badanych procesów, systemy informatyczne wspierające realizację procesów, wskazuje rodzaj wytwarzanej dokumentacji, osobę sporządzającą, dokonującą kontroli, akceptacji i przekazania dalej 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 wyróżnić należy także dokument „Opis procesu", którego wzór stanowi załącznik **nr 15** 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 systemu audytor 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 w szczególności:

1) wynik przeglądu wstępnego,
2) uwagi kierownika jednostki i 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

Program zadania stanowi załącznik **nr 16** 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 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 kryteria są nieodpowiednie, audytor musi wspólnie z kierownictwem wypracować właściwe kryteria oceny.

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

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 musi omówić je ze zleceniodawcą, który zdecyduje, czy zadanie będzie kontynuowane. W trakcie wykonywania zadań doradczych audytorzy wewnętrzni muszą odnieść się do mechanizmów kontrolnych wchodzących w zakres danego zadania (powiązanych z jego celami). Muszą też zwracać uwagę na istotne kwestie związane z systemem kontroli wewnętrznej.

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.

Rozpoczynając realizację zadania, audytor wewnętrzny informuje kierowników komórek audytowanych objętych zadaniem o planowanym przeprowadzeniu zadania.

Przed rozpoczęciem czynności audytowych audytor wewnętrzny przeprowadza tzw. naradę otwierającą z udziałem kierowników audytowanych komórek oraz innych osób. Wzór zawiadomienia o rozpoczęciu audytu stanowi załącznik **nr 17** do Księgi Procedur. Przeprowadzenie narady otwierającej nie jest obowiązkowe. Audytor 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 komórek poddawanych audytowi wewnętrznemu. Kierownik komórki organizacyjnej lub upoważniony przez niego pracownik przedstawia informacje dotyczące jej funkcjonowania. Pracownicy komórki 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 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 audytorzy mogą być pomocni,
8) określenie współpracy administracyjnej – dostępu do akt, godziny pracy, wymogów dochowania terminów, uzyskanie pomocnych informacji.

Z przeprowadzonej narady audytor 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 poczynionych podczas narady otwierającej.

W trakcie realizacji zadania audytor 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 wewnętrznej audytor bierze pod uwagę wyniki z kontroli przeprowadzanych przez komórkę kontroli wewnętrznej oraz spostrzeżenia dotyczące procesów zachodzących w weryfikowanych komórkach, jak również wyniki z przeprowadzonych kontroli zewnętrznych.

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,
3) przestrzegane są określone procedury i przepisy prawne oraz dokonywana jest okresowa ich aktualizacja.

W trakcie badania systemu kontroli zarządczej audytor stosuje następujące techniki:

1) ***Kwestionariusz kontroli wewnętrznej*** – dokument zawierający pytania skierowane do kierownictwa i pracowników komórek 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 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 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 jednostki – audytor uzyskuje wyjaśnienia i informacje od pracowników Urzędu Gminy w Chojnicach lub jednostki organizacyjnej podległej Gminie Chojnice, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny; audytor 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 Urzędu Gminy w Chojnicach lub jednostki organizacyjnej podległej Gminie Chojnice, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny; technika ta jest szczególnie przydatna, gdy przedmiotem testu są czynności, które nie podglądają 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 – polega na porównaniu danej informacji z informacją pochodzącą z innego źródła,
7) weryfikacja – audytor ustala czy transakcja faktycznie miała miejsce, była ważna i została prawidłowo zaksięgowana; zadaniem audytora jest ocenić kontrole a nie potwierdzać sama transakcję; poprzez weryfikację audytor 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 graficzna (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 badana populację; istotne jest ustalane 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 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 przygotowując się do testu przeglądowego zapoznaje się z diagramem audytowanego systemu, a jeśli takiego nie ma, wykonuje go sam. 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 uzyskanym 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 zrozumieniem audytora, tzn. czy funkcjonują zaprojektowane kontrole. Audytor wewnętrzny stosuje testy zgodności w przypadku istnienia systemu kontroli wewnętrznej. W efekcie testowania audytor otrzymuje informację na temat istnienia i działania systemu kontroli w ramach danego procesu, bądź jego braku oraz postawy i świadomości kierownictwa w zakresie konieczności jego funkcjonowania. 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.

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 księgowych. 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 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 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 poddanych szkoleniu prowadzone są centralnie przez menedżera/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 komórki poddawanej audytowi stosuje się następujące testy:

1) ***Testy gwarancji (vouching)*** – polegają one na weryfikacji dokumentów służbowych komórki audytowanej, w tym rejestrowanych kwot na podstawie badania dokumentów źródłowych. Celem testów jest uzyskanie dowodu, że dane zawarte w dokumentach odnoszą się do faktów, a zatwierdzone kwoty odnoszą się do prawidłowych transakcji, nie służą do określenia jego kompletności. Potwierdzenie prawidłowości sporządzenia lub zarejestrowania pewnych informacji/danych nie dostarcza dowodu, że wszystkie dane zostały wprowadzone i odpowiednio zapisane.
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.

Audytor wewnętrzny powinien stosować te techniki, które są potrzebne do realizacji konkretnego programu lub działalności stanowiącej przedmiot badania. Kierując się rzetelnością informacji audytor powinien dążyć do porównania ich z informacjami

pochodzącymi z innych źródeł. Z dokonywanych czynności audytor sporządza dokumenty robocze w formie np. notatek informacyjnych, kwestionariuszy, wywiadów, itp.

Z dokonywanych czynności audytowych sporządzane są dokumenty robocze audytu w następujących formach:

- ***Rozmowa/wywiad.***

Rozmowa jest jedną z podstawowych technik badania. Należy pamiętać o stosowaniu podstawowych zasad przy przeprowadzaniu rozmowy:

- ustalenie celów rozmowy,
- zaplanowanie organizacyjne rozmowy,
- udokumentowanie jej wyników.

- ***Analiza porównawcza.***

Analiza porównawcza polega na porównywaniu danych, czasami pochodzących z różnych źródeł, celem identyfikacji nietypowych sytuacji lub odchyleń od sytuacji pożądanej.

- ***Obserwacja/oględziny.***

Wizytacja pomieszczeń komórki organizacyjnej, poddawanej badaniu, może stanowić cenne źródło informacji na temat przyczyn występujących nieprawidłowości. Technika ta może także polegać na obserwowaniu wykonywania zadań przez pracowników komórki.

Wykorzystanie tej techniki może pozwolić na uzyskanie informacji o: kulturze organizacyjnej w audytowanej komórce, 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.

- ***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.

- ***Rekonstrukcja zdarzeń lub obliczeń.***

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

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

- ***Powtórzenie czynności.***

Audytor może również podjąć decyzję o ponownym przeliczeniu lub wykonaniu procesu, zgodnie z procedurami stosowanymi przez komórkę audytowaną, a następnie porównaniu uzyskanych wyników z otrzymanymi wcześniej przez pracowników komórki.

- ***Weryfikacja.***

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

Metody stosowane przy dokonywaniu weryfikacji: 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 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 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 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. Ocena wynika z porównania uzyskanych informacji z oczekiwanymi przez audytora. 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 przeciwstawnych można oczekiwać wystąpienia i dalszego trwania pewnych związków. Podstawowe metody analityczne to:

1) analiza trendu:
   - średnie ważone,
   - średnie postępujące,
   - metody graficzne,
   - porównania międzyokresowe,
   - statystyczna analiza szeregów czasowych,
   - 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 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:
- indeksacja o wspólnej podstawie – porównanie poszczególnych pozycji dochodów i wydatków do łącznego dochodu, lub pozycji bilansowych do łącznych aktywów,
- 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 stosuje dobór próby w badaniu, gdy w toku wykonywania czynności audytowych nie ma on możliwości zbadania wszystkich (100%) elementów wchodzących w skład badanej zbiorowości. Dokonuje założenia, że przy pewnym poziomie ufności (wyrażonym w % zaufaniu audytora wewnętrznego do zgodności wyniku próbkowania