



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Poznaniu

LPO.410.018.04.2019

Pan
Przemysław Majchrzak
Wójt Gminy Wągrowiec
Urząd Gminy Wągrowiec
ul. Cysterska 22
62-100 Wągrowiec

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/19/074 „Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego”

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Gminy Wągrowiec, ul. Cysterska 22, 62-100 Wągrowiec (dalej: Urząd)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Przemysław Majchrzak, Wójt Gminy Wągrowiec przez cały okres objęty kontrolą, (dalej: Wójt)
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Zgodność organizacji audytu wewnętrznego i sposobu jego prowadzenia z przepisami prawa.2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego.3. Wykorzystanie wyników audytu wewnętrznego w procesie usprawniania i zapewnienia prawidłowego działania jednostki.
Okres objęty kontrolą	Lata 2016-2019 (do 29 listopada) ¹ .
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
Kontroler	Izabela Chlebowska-Gąszczyk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/140/2019 z 27.09.2019 r. (akta kontroli str. 1-5)

¹ Badaniami kontrolnymi objęte zostały również zdarzenia i dokumenty sprzed 1 stycznia 2016 r. w przypadkach, gdy miały one związek z przedmiotem kontroli. Dalej także: kontrolowany okres.

² Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W latach 2016-2019 (do 29 listopada) w Urzędzie Gminy Wągrowiec (dalej: Gmina) zorganizowano i realizowano audyt wewnętrzny, jednak w wielu przypadkach z naruszeniem przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴ i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu⁵, a także postanowień Księgi procedur audytu wewnętrznego⁶.

Audytorzy usługodawcy każdorazowo spełniali wymogi określone w art. 286 uofp i podlegali bezpośrednio kierownikowi jednostki, jednakże w latach 2016-2018 wystąpiły przypadki łącznie kilkunastomiesięcznych przerw w prowadzeniu audytu. Zgodnie z art. 283 ust. 1 ww. ustawy, prowadzono audyt na podstawie rocznych planów, jednak sporządzano je nieterminowo. Z opóźnieniem przeprowadzono postępowania związane z wyłonieniem wykonawców tego zadania, a sposób ich przeprowadzania nie sprzyjał transparentności. Nie wskazano wagi dwóch kryteriów ujętych w opublikowanych zaproszeniach do złożenia oferty, a ponadto wybrano audytora, którego oferta nie zawierała jasnej informacji w zakresie jego doświadczenia zawodowego, a także dokumentów potwierdzających wcześniejsze należyte audytowanie. Stwierdzono również nieprawidłowości dotyczące zapłaty audytorowi części wynagrodzenia pomimo nieziszczenia się umownych przesłanek, a także zawarcia umowy na okres krótszy niż rok. Analiza ryzyka do planów audytu na lata 2016-2019 została opracowana w sposób niepozwalający na stwierdzenie wywiązywania się z wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 2 i 3 rozporządzenia w sprawie audytu. Jedno ze sprawozdań z realizacji audytu oraz część programów zadań zapewniających nie były kompletne.

Realizacja objętych badaniami zadań zapewniających⁷ prowadzona była zgodnie z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych⁸, jednak organizacja audytu wewnętrznego nie uwzględniała standardów: 1300 – Program zapewnienia i poprawy jakości (dalej: PZPJ), 1311 - Oceny wewnętrzne i 1312 – Oceny zewnętrzne. Ponadto, w dokumentacji audytowej w 2019 r. użyto formuły „zgodny ze standardami audytu wewnętrznego”, pomimo nieopracowania PZPJ warunkującego jej używanie, a procedury w Księdze procedur audytu wewnętrznego były niezgodne z rozporządzeniem w sprawie audytu w zakresie obowiązku przeprowadzania czynności sprawdzających⁹.

W sposób przejrzysty i jasny formułowano natomiast zalecenia poaudytowe. Ustalenia audytu wewnętrznego przekładały się na system kontroli zarządczej w Urzędzie, w szczególności znalazły odzwierciedlenie w opracowywanym na potrzeby kontroli zarządczej rejestrze ryzyk. Zalecenia oraz propozycja

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm. (dalej: uofp).

⁵ Dz. U. z 2018 r. poz. 506 (dalej: rozporządzenie w sprawie audytu).

⁶ Zarządzenie Wójta Nr 169/2014 z 31 grudnia 2014 r. w sprawie wprowadzenia Księgi procedur audytu wewnętrznego w Urzędzie.

⁷ Działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej (§ 2 pkt 4 rozporządzenia w sprawie audytu).

⁸ Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15) oraz komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28), dalej: Standardy.

⁹ Czynności sprawdzające - czynności podejmowane przez audytora wewnętrznego służące dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego (§ 2 pkt 7 rozporządzenia w sprawie audytu).

sformułowana w wyniku przeprowadzenia czynności doradczej, dotyczącej usprawnienia funkcjonowania jednostki, zostały albo zostaną wykorzystane.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Zgodność organizacji audytu wewnętrznego i sposobu jego prowadzenia z przepisami prawa

Opis stanu faktycznego

1.1. W kontrolowanym okresie, w Gminie realizowano wynikający z art. 274 ust. 3 uofp obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego. Stosownie do art. 278 ust. 3 uofp, niższa niż 100 mln zł kwota dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów, umożliwiała zlecenie audytu podmiotowi zewnętrznemu. W latach 2016-2019 audyt wewnętrzny prowadzony był w Gminie wyłącznie przez audytorów usługodawców¹¹.

(akta kontroli str. 172-179, 180-199)

Z uwagi na prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawców, Regulamin organizacyjny Urzędu obowiązujący w okresie objętym kontrolą, nie zawierał postanowień dotyczących funkcjonowania w jednostce komórki organizacyjnej audytu wewnętrznego. Wskazana była jedynie koordynacja działań audytowych jako zadanie sekretarza gminy. W Karcie audytu wewnętrznego¹² określono natomiast m.in. cele i zasady audytu wewnętrznego oraz prawa i obowiązki audytora wewnętrznego oraz jego bezpośrednią podległość Wójtowi, co było zgodne z wymogiem art. 280 uofp. Audytora nie można było angażować w działalność operacyjną Gminy oraz nie mógł on przejmować zadań lub uprawnień dotyczących zarządzania jednostką¹³. W Urzędzie wprowadzono również Księgę procedur audytu wewnętrznego¹⁴ określającą uregulowania w zakresie planowania audytu, realizacji zadań audytowych, prowadzenia akt audytu oraz metod analizy ryzyka.

(akta kontroli str. 6-171)

1.2. Osoby wykonujące zadania audytora wewnętrznego spełniały wymogi określone w art. 286 uofp.

(akta kontroli str. 234, 247, 371-376)

1.3. Wydatki Gminy na prowadzenie audytu przez audytorów usługodawców w poszczególnych latach kontrolowanego okresu nie przekraczały wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 Euro. W konsekwencji, nie znajdowały do nich zastosowania przepisy ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień

¹⁰ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹¹ Do dnia zakończenia czynności kontrolnych w jednostce, tj. do 29 listopada. W okresie objętym kontrolą audyt wewnętrzny prowadzony był przez dwóch audytorów. Z pierwszym umowa została zawarta 28.07.2016 r. – na okres od 1.08.2016 r. do 31.07.2017 r. a z drugim zostały zawarte dwie umowy: 1/ z 5 kwietnia 2018 r., aneksowana 30 listopada 2018 r. – na okres od 1 kwietnia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r. oraz 2/ z 31 grudnia 2018 r., aneksowana 15 lutego 2019 r. – na okres od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r.

¹² Zarządzenie Wójta Nr 168/2014 z 31 grudnia 2014 r. w sprawie wprowadzenia Karty Audytu Wewnętrznego w Urzędzie, dalej także: Karta audytu.

¹³ § 21 i 24 Karty audytu.

¹⁴ Zarządzeniem Wójta Nr 169/2014 z 31 grudnia 2014 r. w sprawie wprowadzenia Księgi procedur audytu wewnętrznego w Urzędzie.

publicznych¹⁵. Obowiązujący w Urzędzie Regulamin udzielania zamówień publicznych, określał procedury dla poszczególnych przedziałów wartości udzielanego zamówienia. Przed podpisaniem umów na świadczenie usług audytowych, każdorazowo oceniano zgłoszone oferty pod kątem oszczędności oraz wybierano najtańszą¹⁶.

W okresie objętym kontrolą zastosowano rozwiązania, związane z wyłonieniem wykonawcy zadania, które doprowadziły do wyboru wykonawcy zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt. 1 uofp, tj. z zastosowaniem zasady gospodarności. Postępowania były jednak prowadzone w terminach¹⁷, które spowodowały dwie kilkumiesięczne przerwy w zawieraniu umów z audytorami w 2016, 2017 i 2018 roku, co z formalnoprawnego punktu oznaczało niespełnianie wymogu określonego w art. 274 ust. 3 uofp w zw. z art. 275 tej ustawy. Doprowadziło to również do niewywiązania się z innych obowiązków¹⁸, w tym terminowego sporządzenia planu audytu. W zawartych umowach na wykonanie usługi audytu wewnętrznego został określony, zgodnie z art. 279 ust. 2 uofp, sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 180-199, 231-255)

1.4. W poszczególnych latach okresu 2016-2019 (III kwartały) za zrealizowane przez audytorów czynności Urząd łącznie zapłacił odpowiednio: 3,56 tys., 1,78 tys., 5,00 tys. oraz 2,50 tys. zł brutto. Urząd nie ponosił w ww. okresie innych wydatków związanych z prowadzeniem audytu.

(akta kontroli str. 180-199, 294, 383-403)

1.5. W latach 2016-2019 (do 30 września) audytorzy usługodawcy zrealizowali łącznie sześć zadań zapewniających, po dwa w latach 2016 i 2018 oraz po jednym z dwóch zaplanowanych do realizacji w 2017 i 2019 r. Z realizacji jednego zadania zapewniającego w 2017 r.¹⁹ nie wywiązał się audytor wewnętrzny. Natomiast zakończenie realizacji zadania w 2019 r. (jednego z dwóch zaplanowanych na ten rok) planowane jest - zgodnie z zawartą umową - do 31 grudnia 2019 r. Spośród sześciu zadań zapewniających zrealizowanych w okresie objętym kontrolą, cztery przeprowadzono w Urzędzie, a dwa w jednostkach podległych. Zadania zapewniające dotyczyły: audytu ochrony danych osobowych w Gminnym Zakładzie Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Wągrowcu oraz audytu Krajowych Ram Interoperacyjności w Urzędzie (2016 r.), realizacji programu „Rodzina 500+” przez Gminę (w 2017 r.), oceny systemu dotowania i rozliczania dotacji dla organizacji pozarządowych oraz analizy finansowania zadań oświatowych (w 2018 r.), a także realizacji zadań gminy przez Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej (w I półroczu 2019 r.). W celu wsparcia kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, audytor przeprowadził jedną czynność doradczą w zakresie wydatków na dodatki motywacyjne dla nauczycieli w Gminie²⁰.

(akta kontroli str. 302-328, 383-403)

1.6. Audytor usługodawca opracowywał plany audytu na poszczególne lata w porozumieniu z Wójtem, jednak plany na 2016 i 2018 r. nie były opracowane w terminie określonym w art. 283 ust. 3 uofp, tj. do końca roku poprzedzającego rok

¹⁵ Dz. U. z 2018 r. poz. 1986, ze zm. Zgodnie z art. 4 pkt 8 tej ustawy, nie stosuje się jej do zamówień i konkursów, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro.

¹⁶ W wyniku opublikowanego w czerwcu 2016 r. zaproszenia, do Urzędu wpłynęło 7 ofert, natomiast po opublikowaniu zaproszenia w lutym 2018 r. – 4 oferty.

¹⁷ Procedurę związaną z wyłonieniem audytora uruchomiono w czerwcu 2016 r. i w lutym 2018 r.

¹⁸ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości.”

¹⁹ Realizacja inwestycji – Przebudowa drogi gminnej w miejscowości Łęgowo na dz. 24.

²⁰ O czym szerzej w obszarze trzecim niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

objęty planem²¹. Plany na lata 2016-2019, zgodnie z § 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, zawierały m.in. obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające i czynności doradcze. Plany audytu (za wyjątkiem planu na 2017 r.²²), stosownie do wymogu określonego w § 9 ust. 2 ww. rozporządzenia, były podpisane przez audytora usługodawcę oraz Wójta.

Na potrzeby analizy ryzyka do planu audytu na 2016 r. nie udokumentowano m.in. uwzględnienia: wyników przeprowadzonych audytów i kontroli, a także ryzyka wpływającego na realizację celów i zadań jednostki (opis przyjętego modelu szacowania ryzyka, znajdujący się w dokumentacji, sporządzony był dla innej jednostki niż kontrolowana). Ponadto przygotowując plan audytu na 2017, 2018 i 2019 rok audytor wewnętrzny nie przeprowadził w sposób udokumentowany - zgodnie z Księgą procedur audytu wewnętrznego - analizy ryzyka działalności jednostki²³.

(akta kontroli str. 302-328, 357-364, 334-356)

Stosownie do wymogu określonego w § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego w 2016, 2017 i 2018 r. zostały złożone Wójtowi w terminie do końca stycznia roku następnego. Zawierały one informacje m.in. o zrealizowanych zadaniach zapewniających i czynnościach doradczych. Sprawozdanie za 2017 r. nie zostało podpisane przez audytora wewnętrznego pomimo takiego wymogu, określonego w § 13 Księgi procedur audytu wewnętrznego²⁴.

(akta kontroli str. 302-328, 334-356)

1.7. Szczegółową kontrolą objęto cztery zadania zapewniające²⁵, w tym dwa zadania przeprowadzone w Urzędzie oraz dwa w jednostkach podległych.

Wójt, stosownie do wymogu § 4 rozporządzenia w sprawie audytu, każdorazowo udzielał audytorowi wewnętrznemu upoważnienia do przeprowadzenia zadania zapewniającego, w którym podane zostały m.in. dane audytora, zakres prowadzonego audytu oraz okres ważności upoważnienia. Ponadto informował pisemnie audytowanego o planowanej realizacji zadania. Audytor usługodawca rozpoczynając realizację zadania zapewniającego zgodnie z § 14 ust. 1 pkt 1 i 2 ww. rozporządzenia, przeprowadzał przegląd wstępny.

(akta kontroli str. 371-376, 383-403)

Badane zadania zapewniające posiadały, zgodnie z § 16 w zw. z § 15 rozporządzenia w sprawie audytu, opracowywany i podpisany przez audytora program, w którym został określony temat i cel zadania, jego zakres podmiotowy i przedmiotowy, sposób realizacji, istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem zapewniającym oraz data rozpoczęcia i zakończenia zadania. Kontrolowane programy zadania zapewniającego z 2018 i 2019 r. nie określały uzgodnionych kryteriów oceny (§ 16 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia)²⁶.

²¹ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

²² O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

²³ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

²⁴ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

²⁵ Przeprowadzone w 2016 r. zadanie audytowe w Gminnym Zakładzie Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Wągrowcu: „Audyty wewnętrzny ochrony danych osobowych w GZGKiM w Wągrowcu oraz w zakresie działalności ABl w GZGKiM; w 2017 r. w Urzędzie: „Realizacja programu 500+ przez Gminę Wągrowiec”, w 2018 r. w Urzędzie: „Ocena systemu dotowania i rozliczania dotacji dla organizacji pozarządowych w Gminie Wągrowiec w 2017 r.” oraz w I półroczu 2019 r. w Gminnym Ośrodku Pomocy Społecznej „Realizacja zadań Gminy Wągrowiec w zakresie pomocy społecznej w latach 2017-2018”.

²⁶ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 383-403)

Informacje zawarte w poszczególnych sprawozdaniach z przeprowadzenia zadania zapewniającego były zwięzłe i czytelne oraz zawierały: temat i cel zadania, jego zakres podmiotowy i przedmiotowy, datę rozpoczęcia zadania, ustalenia i ocenę, ewentualne zalecenia i ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętej zadaniem zapewniającym, datę sporządzenia sprawozdania oraz podpis audytora.

(akta kontroli str. 404-512)

Spośród sześciu zrealizowanych w kontrolowanym okresie zadań zapewniających, tylko w jednym przypadku, dotyczącym zadania „Realizacja zadań Gminy Wągrowiec w zakresie pomocy społecznej w latach 2017-2018”, audytor wewnętrzny wydał cztery zalecenia:

- przy wydawaniu i realizacji decyzji administracyjnych respektować wszystkie postanowienia KPA²⁷ w zakresie wymogów formalnych, w tym w zakresie konstrukcji decyzji;
- podejmować działania służące pozyskiwaniu jak najwyższego poziomu dofinansowania realizowanych zadań, w tym w ramach wieloletniego programu „Posiłek w szkole i w domu”, który zastąpił program „Pomoc państwa w zakresie dożywiania” oraz w ramach programów angażujących środki unijne. Pozwoli to na oszczędności w budżecie środków własnych gminy, które można przeznaczyć na inne formy wsparcia;
- przeanalizować potrzeby kadrowe Ośrodka pod kątem realizacji wymogów ustawy o pomocy społecznej;
- zweryfikować sposób ujmowania pracy socjalnej w sprawozdawczości resortowej. W ocenie audytora liczba rodzin/osób objętych pracą socjalną powinna być zbliżona do liczby rodzin/osób objętych pomocą społeczną ogółem. Praca socjalna w myśl ustawy stanowi świadczenie niepieniężne.

(akta kontroli str. 484-512)

Wójt wyjaśnił m.in., że poza ww. jednym przypadkiem, audytorzy nie przedstawiali propozycji usprawnienia jednostki, ponieważ w wyniku dokonanych ustaleń nie wymagała ona usprawnień. Wniosków o charakterze systemowym nie sformułowano, gdyż dokonane ustalenia do takich wniosków nie prowadziły.

(akta kontroli str. 383-403)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W okresie od 1 stycznia do 31 lipca 2016 r. (siedem miesięcy) oraz od 1 sierpnia 2017 r.²⁸ do 31 marca 2018 r. (osiem miesięcy) w Gminie nie były zawarte umowy z audytorem wewnętrznym, a w konsekwencji nie prowadzono wówczas audytu. Przerwy te oznaczały niespełnianie wymogu określonego w art. 274 ust. 3 uofp w zw. z art. 275 tej ustawy. Zgodnie z tymi przepisami, audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostce samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w jej uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość

²⁷ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2018 r., poz. 2096, ze zm.)

²⁸ Zgodnie z umową nr 227/2016 z 28 lipca 2016 r. zakończenie drugiego etapu umowy miało mieć miejsce 31 lipca 2017 r., podczas gdy po zrealizowaniu pierwszego zadania audytowego, zakończonego sprawozdaniem z 31 stycznia 2017 r., drugie zadanie nie było już przez audytora realizowane.

40 000 tys. – tj. tak jak to miało miejsce w przypadku Gminy – a audyt taki realizuje audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo niezatrudniony w niej usługodawca²⁹.

(akta kontroli str. 180-199)

Wójt złożył wyjaśnienia, w których opisał przyczyny okresowego braku audytora i nieprzewodzenia audytu, wskazując przede wszystkim na problemy kadrowe na stanowisku sekretarza Gminy w latach 2016-2019 do zadań którego, zgodnie z regulaminem organizacyjnym, należała koordynacja działań audytowych. Na opóźnienie w realizacji audytu w 2016 r., zgodnie z wyjaśnieniami, wpłynęło również niewywiązanie się audytora wewnętrznego z umowy, która miała być realizowana do 28 grudnia 2015 r., a faktycznie była wykonywana do 21 stycznia 2016 r. Wójt wyjaśnił, że aby zniwelować skutki czasowego braku audytora i wyeliminować ewentualne szkodliwe następstwa, w 2016 r. zrealizowano dwa zadania audytowe, pomimo późniejszego terminu podpisania umowy. Podobny plan w zakresie dwóch zadań audytowych, a także realizacji audytu w sposób ciągły, przewidziany był na 2017 r. Jednak niemożność wyegzekwowania od audytora wykonywania obowiązków spowodowała, iż ostatecznie zrealizowane było tylko jedno zadanie, a trudności w komunikacji z audytorem (brak reakcji na próby kontaktu ze strony Urzędu), a także brak formalnego odstąpienia od umowy, postawił Gminę w niepewnej sytuacji, co do dalszej realizacji umowy. Wójt dodał również, że w czasie okresowego braku audytu wewnętrznego nie miały miejsca żadne negatywne zdarzenia, mogące być tego następstwem, a także zaznaczył że w latach 2014-2015 oraz od kwietnia 2018 r. audyt prowadzony był w sposób ciągły.

(akta kontroli str. 180-183, 188-199, 357-364, 377-379, 588)

NIK wskazuje, że w świetle treści art. 272 ust. 1 uofp audyt jest działalnością, której celem jest wspieranie kierownika jednostki poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej i czynności doradcze. Przywołane elementy definicji podkreślają istotę audytu jako procesu rozłożonego w czasie, prowadzonego – co do zasady – na podstawie planu audytu (art. 283 uofp), w sposób ciągły. Dwukrotne, łącznie kilkunastomiesięczne przerwanie prowadzenia audytu na przestrzeni niespełna dwóch i pół roku wiązało się z nierealizowaniem audytu odpowiadającego ww. ustawowym wymogom.

2. Procedura związana z wyłonieniem wykonawcy zadania, polegającego na przeprowadzeniu audytu wewnętrznego w 2016 r., uruchomiona została dopiero w czerwcu 2016 r., pomimo tego, że poprzednia umowa z audytorem wewnętrznym obowiązywała do 31 grudnia 2015 r. Kolejna procedura na przeprowadzenie audytu wewnętrznego w 2018 r. również uruchomiona została z opóźnieniem, bo dopiero w lutym 2018 r. pomimo tego, że wcześniejsza umowa obowiązywała do 31 lipca 2017 r.

(akta kontroli str. 200-230, 180-199, 357-364)

Wójt wyjaśnił, że było to związane z problemami kadrowymi na stanowisku sekretarza Gminy w latach 2016-2019, wskazując m.in., że od 19 lutego 2016 r. do 31 maja 2016 r. nikt nie wykonywał obowiązków należących do sekretarza gminy. Po zatrudnieniu od 1 czerwca 2016 r. sekretarza na czas zastępstwa, niezwłocznie uruchomiona została procedura, prowadząca do wyboru audytora i rozpoczęcia od 1 sierpnia 2016 r. realizacji przedmiotu umowy. Dodał, że natłok obowiązków związanych z realizacją zadań i niedostateczne doświadczenie, przy braku

²⁹ Przy czym w przypadku Gminy, jak to wcześniej wskazano, w okresie objętym kontrolą zawierane były wyłącznie umowy z audytorem usługodawcą niezatrudnionym w jednostce.

wcześniejszego wsparcia ze strony audytora spowodowały, że procedurę wyboru nowego audytora rozpoczęto dopiero w lutym 2018 r.

(akta kontroli str. 357-364)

3. W opublikowanych zaproszeniach do złożenia oferty, w procedurze związanej z wyłonieniem wykonawcy zadania polegającego na przeprowadzeniu audytu wewnętrznego w 2016 r. i 2018 r. wskazano kryteria, którymi Urząd miał się kierować przy wyborze najkorzystniejszej oferty, tj. (1) cenę (2) doświadczenie w zakresie prowadzenia audytu w jednostkach sektora finansów publicznych, ocenione na podstawie przedłożonych dokumentów. Nie wskazano jednak ich wagi, tj. nie określono w jakim zakresie i wzajemnym stosunku kryteria te będą brane pod uwagę przy wyborze najkorzystniejszej oferty.

(akta kontroli str. 200-230)

Wójt wyjaśnił, że nie wskazano wagi dla kryterium ceny i kryterium doświadczenia, bowiem Urząd nie uzależnił wyboru oferty od wielkości doświadczenia, a jedynie od faktu jego posiadania. Dla ważności oferty wystarczającym było aby oferent mógł okazać się doświadczeniem niezależnie od jego wymiaru. Odrzuceniu podlegałyby te oferty, gdzie audytor nie wykazałby żadnego doświadczenia. W pozostałych przypadkach, tj. przy minimalnym doświadczeniu decydująca była cena oferty.

(akta kontroli str. 371-376)

NIK wskazuje, że zaproszenie do złożenia oferty powinno jasno określać sposób oceny złożonych ofert oraz przyczyny ich ewentualnego odrzucenia. Działania Urzędu w tym zakresie nie sprzyjały transparentności przeprowadzonej w 2016 i 2018 r. procedury wyłonienia audytorów.

4. W lipcu 2016 r. wybrana została oferta, która nie zawierała wykazu wykonywanych lub wykonanych przez audytora w okresie ostatnich trzech lat, usług w zakresie odpowiadającym przedmiotowi zamówienia. Załączony został jedynie wykaz jednostek (oraz tematyka), w których przeprowadził on audyt wewnętrzny od stycznia 2003 r., bez wskazania wartości i dat wykonywania, a także dowodów czy zostały one wykonane należycie.

(akta kontroli str. 200-213)

W opublikowanym w czerwcu 2016 r. zaproszeniu do złożenia oferty na realizację audytu wewnętrznego wskazano natomiast, że do oferty, poza wypełnionym formularzem cenowym oraz kserokopiami posiadanych uprawnień do realizacji przedmiotu zamówienia, należy dołączyć wykaz usług wykonanych lub wykonywanych, w okresie ostatnich trzech lat, wraz z podaniem ich wartości, przedmiotu, dat wykonywania i podmiotów na rzecz których usługi zostały wykonane. Należało również dołączyć dowody potwierdzające, czy zostały one wykonane lub wykonywane należycie, w zakresie odpowiadającym przedmiotowi zamówienia.

(akta kontroli str. 200-213, 231-245, 357-364)

Wójt wyjaśnił, że biorąc pod uwagę przedłożony wykaz zawierający informację „(...) począwszy od stycznia 2003 r. do dziś” przyjęto, że zawiera on również audyty przeprowadzone w trzech ostatnich latach. Jednocześnie Wójt dodał, że Urząd nie uzależnił wyboru oferty od wielkości doświadczenia, wobec tego brak konkretnych dat nie wpłynął na wybór najkorzystniejszej oferty.

(akta kontroli str. 371-376)

NIK wskazuje, że zgodnie z deklaracją zawartą w wybranej ofercie, dokumenty potwierdzające przeprowadzenie audytu wewnętrznego, w tym potwierdzające

należyta ich realizację, miały zostać przedłożone w formie elektronicznej, w przypadku jej wyboru – co nie nastąpiło. Ponadto, na marginesie zauważyć należy, że jak się później okazało, audytor ten nie wywiązał się z realizacji jednego z dwóch zaplanowanych zadań zapewniających w 2017 r.³⁰, a Wójt potwierdzał w wyjaśnieniach problemy we współpracy z tym wykonawcą.

(akta kontroli str. 371-376)

5. Pomimo niezrealizowania przez audytora w całości II etapu przedmiotu umowy na przeprowadzenie audytu wewnętrznego w 2017 r.³¹, w Urzędzie dokonano zapłaty części określonej w umowie kwoty wynagrodzenia, tj. 1.777,50 zł. Zgodnie z § 4 ust. 3 ww. umowy w zw. z jej § 4 ust. 1 i § 1 ust. 2, wynagrodzenie miało być płatne w częściach po realizacji każdego z etapów, przy czym II etap obejmował m.in. przeprowadzenie dwóch zadań zapewniających w 2017 r. Przeprowadzone zostało tylko jedno z tych zadań.

Ponadto, pomimo prób kontaktowania się z audytorem podejmowanych ze strony Urzędu, zaprzestał on realizacji umowy, a w Urzędzie nie doprowadzono do formalnego odstąpienia od tej umowy w rozumieniu jej § 5 ust. 2, tj. z przyczyn zależnych od wykonawcy. W konsekwencji tego, nie została też naliczona kara za odstąpienie od umowy w wysokości 20% łącznego wynagrodzenia brutto umowy, tj. 1.422 zł.

(akta kontroli str. 180-183, 317-321, 386)

Wójt wyjaśnił, że z uwagi na niewielką wartość zamówienia, zamawiający przychylił się do prośby audytora dotyczącej wypłaty części należności za wykonanie II etapu, tj. za zrealizowanie jednego zadania zapewniającego. W przypadku odstąpienia wykonawcy od umowy, zamawiający zamierzał naliczyć karę z drugiej części płatności. Dodał, że ze względu na fakt, iż audytor po wykonaniu pierwszego zadania zapewniającego nie podjął żadnych dalszych czynności audytowych i nie było możliwości skontaktowania się z nim, zamawiający nie dokonał pozostałej do zapłaty części należności w wysokości 1.777,50 zł.

(akta kontroli str. 383-403)

6. Umowa na przeprowadzenie audytu wewnętrznego w 2018 r., po uwzględnieniu i wejściu w życie aneksu do niej z 30 listopada 2018 r., była zawarta na okres krótszy niż rok, co naruszało wymóg ujęty w art. 279 ust. 3 uofp. Zgodnie z tym przepisem, umowę z usługodawcą jednostka sektora finansów publicznych zawiera na okres co najmniej roku.

(akta kontroli str. 188-194)

Wójt wyjaśnił, że 5 kwietnia 2018 r. została zawarta umowa na prowadzenie usługi audytu na okres dłuższy niż rok, tj. do 30 listopada 2019 r. Jednak 30 listopada 2018 r., na wniosek audytora, w związku z koniecznością dokonania zmian w umowie związanych z terminarzem płatności, podpisano aneks do ww. umowy. W wyniku aneksu faktycznie omyłkowo doprowadzono do zawarcia umowy na okres krótszy niż rok. Dodał, że dochowano w tym przypadku ciągłości audytu, albowiem zgodnie z aneksem, umowa o audyt obowiązywała do dnia 31 grudnia 2018 r., i tego samego dnia tj. 31 grudnia 2018 r. została podpisana umowa na prowadzenie audytu od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r.

(akta kontroli str. 357-364)

7. Plany audytu na 2016 r. oraz na 2018 r. zostały opracowane po terminie przewidzianym w art. 283 ust. 3 uofp. Zgodnie z tym przepisem, do końca roku audytor w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy

³⁰ Realizacja inwestycji – Przebudowa drogi gminnej w miejscowości Łęgowo na dz. 24.

³¹ Umowa nr 227/2016 z 28 lipca 2016 r.

ryzyka plan audytu na następny rok. Tymczasem, plan audytu na 2016 r. został sporządzony dopiero 3 sierpnia 2016 r., a na 2018 r. – 2 maja 2018 r.

Ponadto, plan audytu na 2017 r., wbrew wymogom § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu, nie został podpisany przez audytora wewnętrznego. Nie podpisał on również sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego za 2017 r., co było niezgodne z § 13 ust. 1 Księgi procedur audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 313-322, 334-356)

Wójt wyjaśnił, że niesporządzenie w ustawowym terminie planów audytu spowodowane było późnym przeprowadzeniem postępowań związanych z wyłonieniem audytora wewnętrznego, co wynikało z kolei z problemów kadrowych na stanowisku sekretarza Gminy. Ponadto, niepodpisany plan audytu na 2017 r. oraz sprawozdanie z planu audytu za 2017 r. przesłane były w sposób elektroniczny, a podpisana wersja papierowa nie została przez audytora dostarczona.

(akta kontroli str. 357-364)

8. Programy zadania zapewniającego z 2018 i 2019 roku³² nie określały uzgodnionych kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, o których mowa w § 16 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w sprawie audytu. Wójt wyjaśnił, że omyłkowo pominięto uzgodnione kryteria oceny. Dodał, że ustalone kryteria oceny audytu zawsze dotyczyły kryterium legalności oraz racjonalności gospodarki finansowej.

(akta kontroli str. 383-403)

9. Analiza ryzyka do planów audytu na lata 2016-2019 została opracowana w sposób niepozwalający na stwierdzenie wywiązywania się z wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 2 i 3 rozporządzenia w sprawie audytu, albowiem nie udokumentowano uwzględnienia wyników przeprowadzonych audytów i kontroli, a także ryzyka wpływającego na realizację celów i zadań jednostki. W myśl tych przepisów, przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego bierze pod uwagę m.in. przywołane przesłanki. Analiza ryzyka do planu audytu na 2016 r., w tym opis przyjętego modelu szacowania ryzyka, znajdujący się w dokumentacji, sporządzona została dla innej jednostki (nie dla Urzędu). Ponadto przygotowując roczny plan audytu na 2017, 2018 i 2019 r. audytor wewnętrzny nie przeprowadził w sposób udokumentowany analizy ryzyka działalności jednostki.

Zgodnie z Księgą procedur audytu wewnętrznego, audytor wewnętrzny przygotowując roczny plan audytu wewnętrznego, przeprowadza w sposób udokumentowany analizę ryzyka działalności jednostki (§ 8), proces analizy ryzyka jest dokumentowany, a dokumentacja ta przechowywana jest w aktach stałych audytu (§ 10 ust. 4), analiza ryzyka może być przeprowadzona z zastosowaniem jednej z metod: (1) matematycznej, (2) szacunkowej-delfickiej (§ 11).

(akta kontroli str. 302-328, 363-364, 334-356)

Wójt wyjaśnił, że brak zgodnej z procedurami analizy ryzyka, wynika z problemów kadrowych na stanowisku sekretarza Gminy w latach 2016-2019 oraz z niewielkiego doświadczenia nowych osób na tym stanowisku. Nie były one zorientowane, że w Urzędzie obowiązują takie procedury, wobec czego nie wymagały od audytorów właściwych dokumentów. Żaden z zatrudnionych audytorów również nie poruszył ze swojej strony kwestii ewentualnych procedur posiadanych przez Urząd. Natomiast

³² Zadanie audytowe przeprowadzone w 2018 r.: „Ocena systemu dotowania i rozliczania dotacji dla organizacji pozarządowych w Gminie Wągrowiec w 2017 r.” oraz w I półroczu 2019 r. w Gminnym Ośrodku Pomocy Społecznej „Realizacja zadań Gminy Wągrowiec w zakresie pomocy społecznej w latach 2017-2018”.

w analizie ryzyka do planu audytu na 2016 r., prawdopodobnie doszło do omyłki pisarskiej.

(akta kontroli str. 357-364, 383-403)

OCENA CZĄSTKOWA

NIK ocenia negatywnie działalność Urzędu w zbadanym obszarze. W 2016, 2017 i 2018 r. doprowadzono do łącznie kilkunastomiesięcznych przerw w prowadzeniu audytu. Nieterminowo sporządzano też plany audytu oraz z opóźnieniem przeprowadzono postępowania związane z wyłonieniem wykonawców tego zadania. Sposób ich przeprowadzania nie sprzyjał transparentności. Nie wskazano wagi dwóch kryteriów ujętych w opublikowanych zaproszeniach do złożenia oferty, a ponadto wybrano audytora, którego oferta nie zawierała jasnej informacji, w zakresie jego doświadczenia zawodowego, a także dokumentów potwierdzających wcześniejsze należyte audytowanie.

Stwierdzono również nieprawidłowości dotyczące zapłaty audytorowi części wynagrodzenia pomimo nieziszczenia się umownych przesłanek, a także zawarcia umowy na okres krótszy niż rok. Analiza ryzyka do planów audytu na lata 2016-2019 została opracowana w sposób niepozwalający na stwierdzenie wywiązywania się z wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 2 i 3 rozporządzenia w sprawie audytu. Sprawozdania oraz programy zadania zapewniającego co do zasady zostały prawidłowo sporządzone, jednak zawierały braki dotyczące podpisu lub kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych.

Organizacja audytu wewnętrznego w Urzędzie i jego realizacja były natomiast co do zasady zgodne z przepisami uofp i rozporządzenia w sprawie audytu oraz z postanowieniami Karty audytu. Audytorzy usługodawcy każdorazowo spełniali wymogi określone w art. 286 uofp i podlegali bezpośrednio kierownikowi jednostki, a ponadto w sposób przejrzysty i jasny formułowano zalecenia poaudytowe. Okoliczności te, w świetle skali stwierdzonych nieprawidłowości oraz ciężaru gatunkowego części z nich, nie mogły jednak doprowadzić do zmiany ww. oceny.

OBSZAR

2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego

Opis stanu faktycznego

Zgodnie ze standardem 1000 Karta audytu zawierała postanowienia dotyczące celu, uprawnień i odpowiedzialności audytu wewnętrznego. Stosownie do wskazań standardu 1100, przyjęto w niej, że audytor powinien być niezależny i obiektywny. W trakcie kontroli NIK, audytor wewnętrzny dokonał przeglądu karty i przedstawił Wójtowi propozycję jej aktualizacji. Na dzień zakończenia kontroli NIK, była ona na etapie uzgodnień. W myśl standardu 1210 audytorzy usługodawcy posiadali wiedzę, umiejętności i inne kompetencje do wykonania obowiązków. Jedno zadanie zapewniające realizowane przy udziale eksperta w zakresie organizacji pomocy społecznej, o którym mowa w § 6 rozporządzenia w sprawie audytu³³. W celu zapewnienia ciągłego rozwoju zawodowego i realizacji standardu 1230, audytor wewnętrzny realizujący zadania od 2018 do dnia zakończenia kontroli NIK poszerzał swoją wiedzę poprzez uczestnictwo w szkoleniach i studiach podyplomowych. Sprawozdania z realizacji zadań zapewniających w latach 2016-2018 nie zawierały formuły, że „Zadanie audytowe zostało przeprowadzone zgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.”, o której mowa w Standardzie 1321 oraz 2430, albowiem w Gminie nie opracowano programu

³³ Przy realizacji w I półroczu 2019 r. zadania zapewniającego w Gminnym Ośrodku Pomocy Społecznej „Realizacja zadań Gminy Wągrowiec w zakresie pomocy społecznej w latach 2017-2018”.

zapewnienia i poprawy jakości³⁴, warunkującego używanie takiej formuły. Natomiast sprawozdanie z zadania zapewnającego przeprowadzonego w I półroczu 2019 r. zawierało taką formułę³⁵.

Stosownie do wskazań standardu 2010, audytorzy opracowali roczne plany audytu, oparte na analizie ryzyka³⁶. Plany uwzględniały oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla oraz innych interesariuszy. Planując zadania zapewnające audytor stosownie do standardu 2200, określał m.in. cele i zakres zadania oraz czas potrzebny do jego realizacji. Zakres i przydzielone zasoby do realizacji poszczególnych zadań zapewnających były wystarczające oraz zapewniały osiągnięcie celów zadania.

W celu stwierdzenia zgodności prowadzonych zadań audytowych ze Standardami, szczegółowym badaniem objęto cztery zadania zapewnające³⁷.

Ustalając zakres zadania (standard 2220), audytor m.in. uwzględniał powiązane z celami systemu, dokumentację, personel i majątek rzeczowy oraz przydzielił odpowiednie zasoby do przyjętych celów zadania. Audytor zbierał, analizował, oceniał i dokumentował informacje niezbędne dla osiągnięcia zakładanego celu zadania zapewnającego (standard 2300).

(akta kontroli str. 514-530, 578-587)

W badanych zadaniach audytorzy stosowali się do obowiązków wynikających ze standardów 2400, 2410 i 2420, tj. informowali o wynikach, w których podano cele i zakres zadań, a przekazane informacje były dokładne, obiektywne, jasne i zwięzłe oraz konstruktywne, kompletne i dostarczone na czas. W okresie objętym kontrolą jedno zadanie zapewnające (w 2017 r.) nie zostało zrealizowane z uwagi na niewywiązanie się audytora z postanowień umowy³⁸.

Realizując zadania zapewnające i czynność doradczą, audytorzy wspierali Wójta i pracowników Urzędu oraz jednostek podległych w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontroli w zakresie wiarygodności i rzetelności informacji finansowych i operacyjnych, w ochronie aktywów oraz zgodności z prawem, przepisami i umowami.

(akta kontroli str. 514-530)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W Urzędzie nie opracowano, a w konsekwencji nie realizowano PZPJ, do czego zobowiązywał standard 1300. Zgodnie z tym standardem, zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować ww. program obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego.
2. Nie przeprowadzono również ocen wewnętrznych oraz zewnętrznych, o których mowa w standardach 1311 i 1312. Oceny wewnętrzne muszą obejmować bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz okresowe samooceny lub

³⁴ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

³⁵ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

³⁶ Analiza ryzyka opracowana została jednak w sposób niepozwalający na stwierdzenie wywiązania się z wymogu określonego w § 7 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu oraz niezgodnie z Księgą procedur audytu wewnętrznego, o czym szerzej wspomniano w obszarze pierwszym niniejszego wystąpienia w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

³⁷ Przeprowadzone w 2016 r. zadanie audytowe w Gminnym Zakładzie Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Wągrowcu: „Audyty wewnętrzny ochrony danych osobowych w GZGKiM w Wągrowcu oraz w zakresie działalności ABL w GZGKiM; w 2017 r. w Urzędzie: „Realizacja programu 500+ przez Gminę Wągrowiec”, w 2018 r. w Urzędzie: „Ocena systemu dotowania i rozliczania dotacji dla organizacji pozarządowych w Gminie Wągrowiec w 2017 r.” oraz w I półroczu 2019 r. w Gminnym Ośrodku Pomocy Społecznej „Realizacja zadań Gminy Wągrowiec w zakresie pomocy społecznej w latach 2017-2018”.

³⁸ O czym szerzej w obszarze pierwszym niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

oceny przeprowadzane przez inne osoby - w ramach organizacji - posiadające wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego. Oceny zewnętrzne muszą być natomiast przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji.

3. Nie zostały również opracowane i wdrożone procedury związane z monitorowaniem realizacji zaleceń zawartych w sprawozdaniu z realizacji zadania zapewniającego, obejmujące m.in. ocenę odpowiedzi kierownictwa jednostki audytowanej i weryfikację odpowiedzi, co nie sprzyjało realizacji Standardu 2500³⁹.

Ponadto opracowane w Księdze procedur audytu wewnętrznego procedury w zakresie czynności sprawdzających dopuszczały ich fakultatywną realizację (§ 20)⁴⁰, podczas gdy z § 21 rozporządzenia w sprawie audytu wynika obligatoryjność ich przeprowadzenia.

4. W dokumentacji audytowej w 2019 r.⁴¹ użyto formułę: *zgodny ze standardami audytu wewnętrznego*, o której mowa m.in. w Standardzie 2430, pomimo tego, że w Gminie nie opracowano PZPJ, warunkującego używanie takiej formuły.

(akta kontroli str. 514-530, 365-370)

Wójt odnosząc się do ww. nieprawidłowości wyjaśnił, że na ukończeniu są prace związane z przyjęciem nowej Karty Audytu Wewnętrznego, w której w rozdziale IX zatytułowanym „Program poprawy jakości audytu wewnętrznego” przewiduje się stosowne regulacje w tym zakresie. Dodał, że trzykrotna zmiana w latach 2014-2019 audytorów wewnętrznych, nie sprzyjała rzetelnemu wykonywaniu przez nich zadań. Ponadto w latach 2016-2018 umowy na usługowe prowadzenie audytu nie obejmowały pełnych lat budżetowych dla tego samego audytora, co w konsekwencji uniemożliwiało dokonanie oceny wewnętrznej audytu. Umowa z obecnym audytorem obejmuje pełen rok budżetowy zatem ocena wewnętrzna, zgodnie z wyjaśnieniami, zostanie przeprowadzona na początku 2020 r. Zaplanowano również środki finansowe na przeprowadzenie oceny zewnętrznej w 2020 r. oraz rozpoczęto poszukiwania usługodawcy w tym zakresie. Wójt wyjaśnił również, że brak procedur w ww. zakresie dotyczącym monitorowania realizacji zaleceń nie wpłynął na ich realizację, która odbywała się w praktyce⁴², a w obecnie przygotowywanej aktualizacji karty wprowadzono zapis o obowiązku dokonania czynności sprawdzających. Ponadto, zdaniem audytora, z uwagi na to, że w latach 2011-2016 dwukrotnie objęta była jako audytor wewnętrzny oceną zewnętrzną (w drodze niezależnej walidacji) w innej instytucji publicznej i otrzymała ocenę pozytywną, ma prawo używać formuły „zgodny ze standardami audytu wewnętrznego”.

(akta kontroli str. 365-370, 380-382)

NIK wskazuje, że artykuł 273 ust. 2 uofp stanowi, iż audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w Standardach, przy czym w doktrynie podkreśla się, że obowiązek ten został wyraźnie określony, w przeciwieństwie do przepisów poprzednio obowiązującej ustawy o finansach publicznych⁴³. Celem tych Standardów jest m.in. przyczynienie się do usprawniania

³⁹ Standard 2500 – „Monitorowanie postępów”. Zarządzający audytem wewnętrznym musi stworzyć i zapewnić działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazanych kierownictwu.

⁴⁰ Określono, iż „audytor wewnętrzny może przeprowadzić czynności sprawdzające”.

⁴¹ Sprawozdanie z zadania zapewniającego przeprowadzonego w I półroczu 2019 r. „Realizacja zadań Gminy Wągrowiec w zakresie pomocy społecznej w latach 2017-2018”.

⁴² Tj. w 2019 r. W latach 2016-2018 nie wskazano w sprawozdaniach z realizacji zadań zapewniających żadnych zaleceń.

⁴³ Por. komentarz do art. 273 uofp autorstwa Ludmiły Lipiec-Warzechy, Lex Omega.

procesów i działalności operacyjnej organizacji⁴⁴, a co za tym idzie, pomijanie ich jest działaniem nieracjonalnym i nierzetelnym oraz nie służy optymalizacji organizacji audytu wewnętrznego i funkcjonowania całej jednostki.

NIK podkreśla również, że niezależnie od niebudzącej wątpliwości interpretacyjnych treści standardu 2430, w wytycznych opublikowanych na stronach Ministerstwa Finansów w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości⁴⁵ określono, że użycie na dokumentacji audytowej formuły „zgodny z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego” wymaga uzyskania wyników programu zapewnienia i poprawy jakości dających racjonalne zapewnienie, że audyt wewnętrzny – co należy podkreślić – w danej, a nie innej jednostce funkcjonuje zgodnie ze Standardami, definicją audytu oraz Kodeksem etyki.

OCENA CZĄSTKOWA

Realizacja objętych badaniem zadań zapewniających prowadzona była zgodnie ze Standardami, jednak organizacja audytu wewnętrznego nie uwzględniła standardów: 1300 – Program zapewnienia i poprawy jakości, 1311 - Oceny wewnętrzne i 1312 – Oceny zewnętrzne. Ponadto, w dokumentacji audytowej w 2019 r. użyto formułę: zgodny ze standardami audytu wewnętrznego, pomimo nieopracowania PZPJ warunkującego używanie takiej formuły a procedury w Księdze procedur audytu wewnętrznego były niezgodne z rozporządzeniem w sprawie audytu w zakresie obowiązku przeprowadzania czynności sprawdzających.

OBSZAR

3. Wykorzystanie wyników audytu wewnętrznego w procesie usprawniania i zapewnienia prawidłowego działania jednostki

Opis stanu faktycznego

3.1. W okresie objętym kontrolą audytor usługodawca przeprowadził jedną czynność doradczą, skierowaną na wsparcie kierownictwa jednostki w realizacji celów i zadań. W 2018 r. czynność doradcza dotyczyła wydatków w Gminie na dodatki motywacyjne dla nauczycieli. Przeprowadzona była m.in. z uwagi na pismo Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu skierowane do Przewodniczącego Rady Gminy⁴⁶.

(akta kontroli str. 302-328, 531-558)

W opracowanej notatce z czynności doradczej, audytor wskazał na przepisy obowiązujące przy ustalaniu i wypłacaniu nauczycielom dodatków motywacyjnych, przedstawił ustalenia oraz wnioski audytu. W związku z występującymi słabościami w prawidłowym i społecznie uzasadnionym sposobie przyznawania dodatków motywacyjnych dla nauczycieli, audytor wewnętrzny rekomendował przygotowanie pod obrady Rady Gminy projektu uchwały, zmieniającej zasady przyznawania dodatków motywacyjnych, jako procentu od wynagrodzenia indywidualnego nauczyciela wraz z wyliczoną kwotą oraz podaniem przyczyny uzasadniającej przyznanie dodatku.

Wyniki czynności doradczej przekazane zostały do Rady Gminy celem dokonania analizy. Jednocześnie rozpoczęto prace analityczne w Urzędzie, a także sprawę

⁴⁴ Por. „Wprowadzenie do Standardów”.

⁴⁵https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034.

⁴⁶ Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu (RIO) pismem z dnia 16.04.2018 r. skierowanym do Przewodniczącego Rady Gminy Wągrowiec przesłała (wraz z anonimowym wnioskiem z 4.03.2018 r. nauczycieli Gminy Wągrowiec o przeprowadzenie przez RIO kontroli wypłacania dodatków motywacyjnych) prośbę o przekazanie informacji o podjętych działaniach w tym zakresie.

poddano konsultacjom z dyrektorami szkół. Dnia 28 czerwca 2019 r. podjęta została uchwała dotycząca zmiany uchwały w sprawie Regulaminu określającego wysokość oraz szczegółowe warunki przyznawania nauczycielom dodatków: za wysługę lat, motywacyjnego, funkcyjnego, za warunki pracy, określający warunki obliczania i wypłacania wynagrodzenia za godziny ponadwymiarowe i doraźnych zastępstw. Następnie, w związku z wejściem w życie zmiany przepisów w zakresie wysokości dodatku za wychowawstwo klasy, 28 sierpnia 2019 r. podjęta została uchwała w sprawie zmian w ww. regulaminie. Obecnie, po dokonaniu konsultacji społecznych i uzgodnieniu ze związkami zawodowymi, planuje się poddać pod obrady treść zmiany uchwały w zakresie wysokości dodatku nauczyciela opiekującego się oddziałem przedszkolnym.

(akta kontroli str. 302-328, 531-558, 383-403)

W ramach kontroli zarządczej plan realizacji zadań i celów na 2019 r. określał m.in. aktualizację regulaminu wynagradzania nauczycieli, w tym dodatku motywacyjnego, funkcyjnego, wynagrodzenia za godziny ponadwymiarowe i godziny doraźnych zastępstw.

(akta kontroli str. 559-577)

Zgodnie z wyjaśnieniami Wójta, w Gminie nie zachodziła potrzeba prowadzenia w każdym roku czynności doradczych przez audytora.

(akta kontroli str. 383-403)

3.2. W okresie objętym kontrolą, w rocznych planach audytu przyjęto do realizacji po dwa zadania zapewniające w każdym roku. Dwa zadania (spośród ośmiu zaplanowanych na lata 2016-2019) nie zostały zrealizowane, z czego jedno zadanie zapewniające w 2017 r. z uwagi na niewywiązanie się audytora z postanowień umowy. Natomiast zakończenie realizacji drugiego zadania w 2019 r. planowane jest w miesiącu grudniu (pierwsze zadanie zapewniające zrealizowane zostało w I półroczu 2019 r.).

(akta kontroli str. 302-328, 578)

3.3. Zgodnie z planami audytu na 2016 i 2017 rok, na realizację zadań zapewniających zaplanowano po 70 osobodni oraz po 35 osobodni na planowanie i sprawozdawczość roczną. Plany audytu na 2018 i 2019 rok sporządzone przez innego audytora nie zawierały natomiast informacji na temat budżetu czasu w danym roku, wyrażonego w osobodniach.

Wójt wyjaśnił, że w opinii audytora prowadzącego audyt w latach 2018-2019, zgodnie z § 9 ust. 2 ww. rozporządzenia w zw. z jego § 3 ust. 1 i 2 a contrario i w zw. z art. 277 ust. 1 i art. 278 uofp a contrario, budżet czasu komórki audytu wewnętrznego dotyczy wyłącznie komórki audytu wewnętrznego funkcjonującej w strukturach Urzędu, tj. nie dotyczy przypadku audytora usługodawcy.

Wójt wyjaśnił, że Urząd nie posiada informacji dotyczących czasu realizacji poszczególnych zadań zapewniających (w osobodniach), z uwagi na to, że na podstawie podpisanej z audytorem umowy rozlicza wykonanie danego zakresu rzeczowego, na który umowa zastała zawarta z określeniem granicznego terminu realizacji, a nie z osobodni poświęconych na realizację danego zadania. Urząd oszacował jednak na potrzeby kontroli NIK, że czas faktycznie przeznaczony na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym w łącznym budżecie czasu wynosił 100% w 2016 r., 52% w 2017 r., 100% w 2018 r. oraz 40% w 2019 r. (do 30 września). Powstała różnica pomiędzy planowanym a wykorzystanym

zasobem czasu pracy związana była z niezrealizowaniem jednego zadania zapewniającego w 2017 r. oraz w 2019 r.⁴⁷

(akta kontroli str. 302-328, 371-376, 383-403)

3.4. Przeprowadzając sześć zadań zapewniających audytor w jednym przypadku (w 2019 r.) wydał cztery zalecenia, które nie miały charakteru systemowego. W latach 2016-2018 w wyniku realizacji zadań zapewniających nie były formułowane wnioski i zalecenia. Wójt wyjaśnił, że wniosków o charakterze systemowym nie formułowano, ponieważ w audytowanych obszarach nie stwierdzono nieprawidłowości (poza jednym przypadkiem) i dokonywane ustalenia do takich wniosków nie prowadziły.

(akta kontroli str. 295-301, 383-403)

W odniesieniu do sformułowanych w 2019 r. czterech zaleceń, kierownik komórki audytowanej powiadomił Wójta o podjęciu działań w celu ich realizacji oraz wskazał osobę odpowiedzialną, a także określił termin ich wykonania (do 31 grudnia 2019 r.). Poinformował następnie, że dwa zalecenia zostały już zrealizowane poprzez zatrudnienie pracownika socjalnego.

(akta kontroli str. 484-513)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

NIK ocenia pozytywnie działalność Urzędu w zbadanym obszarze. Ustalenia audytu wewnętrznego przekładały się na system kontroli zarządczej w Urzędzie, w szczególności znalazły odzwierciedlenie w opracowywanym na potrzeby kontroli zarządczej rejestrze ryzyk. Zalecenia oraz propozycja sformułowana w wyniku przeprowadzenia czynności doradczej dotyczącej usprawnienia funkcjonowania jednostki zostały albo zostaną wykorzystane.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, wnosi o zapewnienie:

Wnioski

- 1) prowadzenia audytu wewnętrznego w sposób ciągły, umożliwiający systematyczną ocenę kontroli zarządczej,
- 2) przeprowadzania postępowań związanych z wyłonieniem wykonawcy audytu wewnętrznego w sposób transparentny i rzetelny,
- 3) zawierania umów na prowadzenie audytu na okres co najmniej roku oraz dokonywania zapłaty wynagrodzenia zgodnie z postanowieniami umowy,
- 4) rzetelnego i terminowego prowadzenia dokumentacji związanej z działalnością audytu wewnętrznego, w tym: planów audytu i programów zadania zapewniającego,
- 5) rzetelnej analizy ryzyka na potrzeby planu audytu wewnętrznego oraz jej dokumentowania,
- 6) aktualizowania procedur audytu wewnętrznego, w tym w zakresie monitorowania realizacji zaleceń wynikających z zadania zapewniającego,

⁴⁷ Założono, że niezakończone zadanie zapewniające (które, zgodnie z zawartą umową ma zostać zrealizowane do 31 grudnia 2019 r.) jest bardziej czasochłonne niż zadanie zrealizowane w I półroczu 2019 r. (któremu przypisano 40% w łącznym budżecie czasu).

- 7) niezwłocznego opracowania programu zapewnienia i poprawy jakości,
- 8) przeprowadzania ocen wewnętrznych i zewnętrznych działalności audytu wewnętrznego,
- 9) używania w sprawozdaniach z zadań zapewniających formuły „zgodny ze standardami audytu wewnętrznego” wyłącznie w przypadku spełnienia wymogu ujętego w Standardzie 2430.

Uwagi NIK nie formułuje uwag.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Poznaniu. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku zgłoszenia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Poznań, 11 grudnia 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu

Kontroler
Izabela Chlebowska-Gąsczyk
Główny specjalista k.p.

Dyrektor
Andrzej Aleksandrowicz
p.o. Dyrektora

.....
podpis

.....
podpis