



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.018.05.2019

Piotr Hojan
Burmistrz
Grodziska Wielkopolskiego
Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim,
ul. Stary Rynek 1,
62-065 Grodzisk Wielkopolski

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/19/074 Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim, Stary Rynek 1, 62-065 Grodzisk Wielkopolski (dalej: Urząd)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Piotr Hojan, Burmistrz Grodziska Wielkopolskiego, od 21 października 2018 r. do chwili obecnej. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Henryk Szymański, Burmistrz Grodziska Wielkopolskiego od 16 listopada 2014 r. do 20 października 2018 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	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 zapewniania prawidłowego działania jednostki.
Okres objęty kontrolą	2016-2019 (do 4 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	Ryszard Kokociński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/119/2019 z 21 sierpnia 2019 r.

(akta kontroli str. 1-4)

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, dalej: ustawa o NIK

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Organizacja audytu wewnętrznego w Gminie Grodzisk Wielkopolski (dalej: Gmina) i jego realizacja w latach 2016-2019 (do 4 listopada) były zgodne z przepisami 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 z postanowieniami Karty audytu wewnętrznego. Audytorzy usługodawcy zostali prawidłowo wyłonieni, każdorazowo spełniali wymogi określone w art. 286 uofp i podlegali bezpośrednio kierownikowi jednostki. Zgodnie z art. 283 ust. 1 ww. ustawy prowadzili audyt na podstawie rocznych planów, które zakładały odpowiednie wykorzystanie ich czasu. Co do zasady, prawidłowo opracowano plany audytu wewnętrznego, jednakże nastąpiło to w oparciu o nietrafną analizę ryzyka. Zadania audytowe realizowano zgodnie z wymogami, a sprawozdania z realizacji audytu wewnętrznego były kompletne i sporządzane terminowo.

Realizacja zadań zapewniających prowadzona była zgodnie z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych⁶, jednak organizacja audytu wewnętrznego nie uwzględniała standardów: 1300 – Program zapewnienia i poprawy jakości, 1311 – Oceny wewnętrzne i 1312 – Oceny zewnętrzne. Ponadto, Karta audytu wewnętrznego nie zawierała postanowień dotyczących części elementów, o których mowa w standardzie 1010 – Uznawanie obowiązkowych wytycznych w karcie audytu wewnętrznego i nie była aktualizowana, wbrew wymogom standardu 1000 - Cel, uprawnienia i odpowiedzialność.

Przeprowadzenie w okresie objętym kontrolą 14 zadań zapewniających i dwóch czynności doradczych sprzyjało zapewnieniu prawidłowego działania Urzędu i jednostek podległych. Jednak nietrafna analiza ryzyka finalnie skutkowałą relatywnie znikomą liczbą zaleceń, co w konsekwencji przyczyniło się do ograniczonego wpływu audytu wewnętrznego na proces usprawniania funkcjonowania Urzędu. Plan audytu zakładał odpowiednie wykorzystanie czasu audytora wewnętrznego jednak - na skutek uzasadnionej okolicznościami rezygnacji w znacznym zakresie z przeprowadzania monitorowania i czynności sprawdzających - czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego, oscylował poniżej rekomendowanych przez Ministerstwo Finansów 70% łącznego budżetu czasu pracy komórki audytu wewnętrznego. Sformułowane przez audytora obydwa zalecenia zostały przez audytowaną komórkę Urzędu uznane za zasadne oraz terminowo zrealizowane, a audytor wspierał pracowników kontrolowanej jednostki także poprzez czynności doradcze.

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 (dalej: uofp).

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

⁶ 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.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁷ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

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 usługodawców.

(akta kontroli str. 5-8, i 63-76)

Z uwagi na prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawców, Regulamin organizacyjny Urzędu, obowiązujący w okresie od 20 marca 2015 r. do 10 września 2019 r.⁸, nie zawierał postanowień dotyczących funkcjonowania w jednostce komórki organizacyjnej audytu wewnętrznego. W Karcie audytu wewnętrznego⁹ określono natomiast m.in. cele, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego oraz jego pozycję w strukturze organizacyjnej jednostki, w tym bezpośrednią podległość funkcjonalną Burmistrzowi, co było zgodne z wymogiem art. 280 uofp. Audytora nie można było angażować w działalność operacyjną Gminy oraz nie mógł on przejmować uprawnień dotyczących zarządzania audytowanymi¹⁰. Bezpośrednio podległe Burmistrzowi było również samodzielne stanowisko do spraw kontroli zarządczej, ujęte w strukturze organizacyjnej Urzędu. Obok ww. regulacji dotyczących audytu wewnętrznego, funkcjonowały odrębne regulacje dotyczące kontroli zarządczej, odrębne były też plany audytu i kontroli oraz sprawozdania roczne z realizacji tych planów¹¹.

(akta kontroli str. 9-52, 157-255, 431-454, 546-576)

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

(akta kontroli str. 53-55)

3. Wydatki Gminy na prowadzenie audytu przez audytorów usługodawców, w poszczególnych latach kontrolowanego okresu nie przekraczały wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 Euro. Nie znajdowały tu zatem zastosowania przepisy ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych¹². Obowiązująca w Urzędzie procedura udzielania zamówień publicznych o wartości szacunkowej nieprzekraczającej równowartości kwoty 30 000 Euro¹³ stanowiła, że do zamówień, których wartość szacunkowa nie przekracza kwoty 15 000 Euro, nie stosuje się postanowień niniejszego regulaminu. Przed podpisaniem umów na świadczenie usług audytowych, każdorazowo oceniano zgłoszone na dany rok oferty pod kątem celowości i oszczędności oraz wybierano tańszą¹⁴.

⁷ 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.

⁸ Nadany przez Burmistrza zarządzeniem nr 10/2015 z 20 marca 2015 r.

⁹ Z 11 lutego 2016 r. i 4 października 2019 r., zatwierdzone przez Burmistrza odpowiednio 11 lutego 2016 r. i 4 października 2019 r., dalej także: Karta audytu.

¹⁰ Rozdział II – Audyt wewnętrzny w strukturze organizacyjnej.

¹¹ Zarządzenie Burmistrza nr 5 z 16 kwietnia 2012 r. w sprawie zasad i trybu prowadzenia kontroli zarządczej w Urzędzie i nr 6 z 16 kwietnia 2012 r. w sprawie wdrożenia systemu kontroli zarządczej.

¹² 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.

¹³ Zarządzenie Burmistrza nr 7/2014 z 16 kwietnia 2014 r.

¹⁴ We wszystkich latach okresu objętego kontrolą, za wyjątkiem roku 2017 wpłynęły po dwie oferty. W 2017 r. wpłynęła jedna oferta.

(akta kontroli str. 56-164, 538)

W latach 2016-2019 corocznie zawierano umowy na przeprowadzenie czterech zadań audytowych w formie zadań zapewniających, a od 2017 r. również na realizowanie czynności doradczych. W umowach przewidziano również opracowanie planu audytu na dany rok wraz ze sprawozdaniem z jego przeprowadzenia. Stosownie do treści art. 279 ust. 3 uofp, umowy zawierano na okres co najmniej roku. Ujmowano w nich postanowienia wymagane przepisami art. 279 ust. 2 uofp, tj. gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami tej ustawy. Określono w nich także sposób postępowania z dokumentami - w tym w formie elektronicznej - wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 63-76)

4. W poszczególnych latach okresu 2016-2019 (III kwartały), za zrealizowane przez audytorów czynności Urząd łącznie zapłacił odpowiednio: 12,3 tys., 12,2 tys., 12,4 tys. i 6,0 tys. zł brutto, w tym za wykonanie w każdym roku czterech zadań zapewniających odpowiednio: 12,3 tys., 11,3 tys., 11,3 tys. i 6,0 tys. zł brutto. Za czynności doradcze oraz opracowanie planu audytu i sprawozdania w 2017 i 2018 r. zapłacono odpowiednio 0,9 tys. zł i 1,1 tys. zł brutto. Urząd nie ponosił w ww. okresie wydatków pośrednich i innych związanych z prowadzeniem audytu.

(akta kontroli str. 77-164)

5. W latach 2016-2019 (do 30 września), audytorzy usługodawcy zrealizowali łącznie 14 zaplanowanych zadań zapewniających, po cztery w latach 2016-2018 oraz dwa z czterech zaplanowanych do realizacji w 2019 r.

Spośród czterech zadań zapewniających realizowanych w 2016 r., dwa przeprowadzono w Urzędzie oraz dwa w jednostkach podległych. Zadania te dotyczyły: udzielania ulg w odniesieniu do podatków stanowiących dochód Gminy, wydawanych zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych, usług opiekuńczych oraz gospodarki finansowej gimnazjum.

W 2017 r. z czterech zadań zapewniających, trzy zrealizowano w wydziałach Urzędu oraz jedno w jednostce podległej. Zadania zapewniające zrealizowano w obszarze: udzielania i rozliczania dotacji celowej ze środków Gminy, pomocy materialnej dla uczniów, dodatków mieszkaniowych oraz gospodarki finansowej Centrum Kultury Rondo. W celu wsparcia kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, audytor przeprowadził jedną czynność doradczą w zakresie ustalania szacunkowej wartości zamówienia¹⁵.

Z czterech zadań zapewniających zrealizowanych w 2018 r., dwa przeprowadzono w Urzędzie oraz dwa w jednostkach podległych. Zadania te dotyczyły: udzielania zamówień publicznych do progu 30 000 EURO, najmu i dzierżawy nieruchomości gminnych, dochodów w jednostce oświatowej, oraz świadczeń wychowawczych. Audytor przeprowadził też jedną czynność doradczą w zakresie zawarcia ugody w świetle regulacji art. 54a uofp.

Zrealizowane do 30 września 2019 r. dwa zadania zapewniające przeprowadzono w wydziałach Urzędu, w zakresie zajęcia pasa drogowego oraz wycinki drzew i krzewów, a także w zakresie sprzedaży nieruchomości gminnych.

Nie ujawniono przypadków realizacji zadań audytowych niewynikających z planu audytu na dany rok oraz przechodzących na rok następny.

(akta kontroli str. 431-465)

¹⁵ O czym szerzej w obszarze trzecim niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

6a. Audytor usługodawca opracowywał plany audytu na poszczególne lata w porozumieniu z Burmistrzem, w terminie określonym w art. 283 ust. 3 uofp, tj. do końca roku poprzedzającego rok objęty planem. Plany te zgodnie z § 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu zawierały m.in., charakterystykę obszaru poddanego audytowi wraz z identyfikacją obszarów ryzyka i analizą ryzyka, planowane tematy zadań zapewniających i czynności doradczych, z określeniem w osobodniach czasu planowanego na przeprowadzenie zadania. Przewidziano w nich także monitorowanie realizacji zaleceń oraz czynności sprawdzające. Załącznikami do każdego planu był kwestionariusz identyfikacji ryzyka oraz arkusz kalkulacyjny oceny ryzyka, który w poszczególnych obszarach zawierał skalę oceny ryzyka od 1 do 4, ze wskazaniem priorytetów kierownika jednostki oraz wyników audytów i kontroli. Zawierał on także kryteria ryzyka, którym nadano wagi wynikające z oceny audytora w zakresie materialności (wrażliwości systemu), kontroli zarządczej, stabilności (podatności na zmiany), stopnia skomplikowania. W arkuszu kalkulacyjnym oceny ryzyka, wyniki kontroli audytor określał jako bardzo dobre, w konsekwencji czego do oceny ryzyka przyjmował 0%. Na tej podstawie dokonywano oceny łącznej i końcowej oraz określano pozycję obszaru w rankingu. Plany audytu, stosownie do wymogu określonego w § 9 ust. 2 ww. rozporządzenia, były podpisane przez audytora usługodawcę oraz Burmistrza.

(akta kontroli str. 166-255)

W obowiązującej Polityce zarządzania ryzykiem¹⁶ (dalej: PZR), identyfikację i ocenę czynników ryzyka przypisano poszczególnym komórkom organizacyjnym Urzędu, w odniesieniu do obszarów ich działania. Dla osiągnięcia zaplanowanych celów i zadań, sporządzano każdego roku wykaz zidentyfikowanych ryzyk w podziale na grupy, które nie stanowiły katalogu zamkniętego.

(akta kontroli str. 172, 195, 219, 243, 466-477)

NIK wskazuje, że brak stwierdzenia jakiegokolwiek słabości kontroli zarządczej w funkcjonowaniu audytowanych jednostek w przypadku 13 z 14 zadań zapewniających zrealizowanych w trakcie blisko czteroletniego okresu objętym kontrolą, w powiązaniu z uprzednim określeniem ryzyka na poziomie od 74,07% do 84,26% w poszczególnych obszarach, w których te 13 zadań realizowano, świadczy o tym, iż analiza ryzyka, o której mowa w art. 283 ust. 3 uofp i § 7 rozporządzenia w sprawie audytu, co roku była nietrafna.

(akta kontroli str. 172-173, 195-196, 219-220, 243-244)

Były i obecny Burmistrz wyjaśnili m.in., że audytor usługodawca opracowywał w porozumieniu z nimi zakres planowanych zadań audytowych na dany rok. Uczestniczyli w procesie identyfikacji i oceny ryzyka oraz wskazywali akceptowalny poziom ryzyka dla audytowanej sprawy, zgodnie z obowiązującą w Urzędzie PZR.

(akta kontroli str. 537 i 540)

Audytor opisując sposób opracowywania planów audytu na poszczególne lata przyznał m.in., że dobór obszarów i jednostek był wynikiem dokonanych ustaleń z Burmistrzem, który wskazywał obszary priorytetowe oraz określał ich poziom ryzyka.

(akta kontroli str. 523-528)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie przeprowadzono 12 kontroli zewnętrznych, z których w trzech przypadkach sformułowano wnioski i zalecenia:

W 2016 r. Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu po kontroli kompleksowej wnioskuje o:

- przyjmowanie środków trwałych do ewidencji na podstawie dokumentu OT,

¹⁶ Załącznik do zarządzenia Burmistrza nr 7 z 16 kwietnia 2012 r.

- przestrzeganie by dowody księgowe zawierały stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu przez wskazanie miesiąca, sposobu ujęcia dowodu w księgach i podpisanie się osoby odpowiedzialnej za te wskazanie,
- zwiększenie nadzoru i kontroli nad realizacją dochodów z tytułu należności podatkowych,
- rzetelne sporządzanie sprawozdania na druku PARPA-GI z zakresu profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych,
- przestrzeganie przy zawieraniu umów przepisów uofp, w szczególności określonych w art. 46 ustawy,
- zwiększenie nadzoru i kontroli nad procedurą udzielania dotacji w drodze otwartego konkursu ofert,
- zapewnienie przestrzegania przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami¹⁷ w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania przetargów oraz rokowań na zbycie nieruchomości.

W 2017 r. Archiwum Państwowe w Poznaniu po kontroli wnioskowało o:

- założenie na każdy rok odrębnych spisów spraw, dla rejestracji spraw wszczynanych,
- założenie i prowadzenie rejestru korespondencji wychodzącej zgodnie z § 61 ust. 1 Instrukcji kancelaryjnej¹⁸,
- przekazanie do Archiwum Państwowego kwestionariuszy szkód wojennych z lat 1945-1946.

W 2018 r. Państwowa Inspekcja Pracy po kontroli stanowisk pracy pracowników obsługi nakazała:

- zapewnić oświetlenie elektryczne w pomieszczeniach pracy i potwierdzić jego zgodność z „wymogami przepisów”,
- założyć indywidualne karty przydziału odzieży i obuwia roboczego,
- sprecyzować stały, konkretny termin wypłaty wynagrodzenia za pracę,

Przeprowadzona w 2018 r. przez Wojewodę Wielkopolskiego kontrola Ośrodka Pomocy Społecznej w zakresie realizowanych świadczeń, wydawanych decyzji oraz kwalifikacji kadry nie stwierdziła nieprawidłowości.

(akta kontroli str.256-274)

Stosownie do wymogu określonego w § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego w 2016, 2017 i 2018 r. złożone zostały Burmistrzowi w terminie do końca stycznia roku następnego. Zawierały one informacje m.in. o: sposobie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce, zrealizowanych zadaniach zapewniających i czynnościach doradczych, monitorowaniu i realizacji zaleceń oraz o prowadzonych czynnościach sprawdzających.

(akta kontroli str. 431-454)

6b. Szczegółową kontrolą objęto cztery zadania zapewniające¹⁹, w tym dwa zadania przeprowadzone w Urzędzie oraz dwa w jednostkach podległych.

¹⁷ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2204).

¹⁸ Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz. U. Nr 14, poz. 67), dalej: rozporządzenie w sprawie Instrukcji kancelaryjnej.

¹⁹ Przeprowadzone w 2016 r. zadanie audytowe w Gimnazjum im. Powstańców Wielkopolskich w Grodzisku Wlkp., z zakresu „Gospodarki finansowej Gimnazjum”, w 2017 r. w Urzędzie z zakresu „Udzielania i rozliczania dotacji celowej ze środków Gminy, w 2018 r., w przedszkolu gminnym im. krasnala Hałabały w Grodzisku Wlkp., z zakresu „Dochodów w jednostce oświatowej” oraz w 2019 r., w Urzędzie z zakresu „Sprzedaż nieruchomości gminnych”.

Burmistrz, 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. Zgodnie z § 13 i § 14 ust. 1 pkt 1 i 2 ww. rozporządzenia, audytor usługodawca informował audytowanego o planowanej realizacji zadania oraz rozpoczynając realizację zadania zapewniającego, przeprowadzał przegląd wstępny, który zawierał m.in. zapoznanie się z celami i obszarem działalności audytowanej jednostki oraz identyfikację i ocenę ryzyka po uwzględnieniu istniejących mechanizmów kontrolnych. Każdorazowo korzystano też z przewidzianej w § 14 ust. 2 ww. rozporządzenia, możliwości przeprowadzania narady otwierającej.

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, uzgodnione kryteria oceny, istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem zapewniającym oraz data rozpoczęcia i zakończenia zadania.

Każdorazowo korzystano też z przewidzianej w § 17 ust. 2 ww. rozporządzenia, możliwości przeprowadzania narady zamykającej, podczas której audytor przedstawiał wstępne wyniki audytu w zakresie poczynionych ustaleń, wskazywał na słabość mechanizmów kontrolnych w audytowanym obszarze oraz prezentował propozycje ewentualnych zmian. W trakcie narady audytor uzgadniał z audytowanym wstępne wyniki przeprowadzonego audytu, które stanowiły podstawę do sporządzenia sprawozdania wskazanego w § 18 rozporządzenia w sprawie audytu.

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 według kryteriów przyjętych w programie, ewentualne zalecenia i odniesienie się audytora do zgłoszonych zastrzeżeń, ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętej zadaniem zapewniającym, datę sporządzenia sprawozdania oraz podpis audytora. Oceniając audytowane zadania zapewniające, audytor stosował kryterium legalności i rzetelności.

(akta kontroli str. 275-430)

Spośród 14 zrealizowanych w kontrolowanym okresie zadań zapewniających, tylko w jednym przypadku, dotyczącym zadania „Udzielania i rozliczania dotacji celowej ze środków Gminy na budowę przydomowych oczyszczalni ścieków”, audytor wewnętrzny stwierdził słabość kontroli zarządczej w tym przedmiocie oraz wydał dwa zalecenia dotyczące:

- zawierania umowy o udzielenie dotacji po weryfikacji wniosku i uzyskaniu pozytywnej oceny w terminie 30 dni od daty wpływu wniosku tj. w zgodności z zasadami określonymi w uregulowaniach wewnętrznych;
- weryfikowania kompletności składanych przez wnioskodawców wniosków o udzielenie dotacji. W przypadku stwierdzenia braku kompletności wniosku, egzekwowanie jego uzupełnienia albo odrzucenie. Zalecenia nie miały charakteru zaleceń systemowych, co potwierdzili audytorzy.

(akta kontroli str. 327-352, 545)

Audytorzy wyjaśnili m.in., że poza ww. jednym przypadkiem nie przedstawiali propozycji usprawnienia jednostki, ponieważ w wyniku tych czynności nie wymagała

ona usprawnień. Wniosków o charakterze systemowym nie formułowano, gdyż dokonane ustalenia do takich wniosków nie prowadziły.

(akta kontroli str. 533-524 i 534)

Stwierdzona
nieprawidłowość

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Organizacja audytu wewnętrznego w Urzędzie i jego realizacja były zgodne z przepisami uofp i rozporządzenia w sprawie audytu oraz z postanowieniami Karty audytu. Audytorzy usługodawcy zostali prawidłowo wyłonieni, każdorazowo spełniali wymogi określone w art. 286 uofp i podlegali bezpośrednio kierownikowi jednostki. Zgodnie z art. 283 ust. 1 ww. ustawy prowadzili audyt na podstawie rocznych planów, które zakładały odpowiednie wykorzystanie ich czasu. Co do zasady prawidłowo opracowano plany audytu wewnętrznego, jednakże nastąpiło to w oparciu o nietrafną analizę ryzyka. Zadania audytowe realizowano zgodnie z wymogami, a sprawozdania z realizacji audytu wewnętrznego były kompletne i sporządzane terminowo.

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, jednak do 30 września 2019 r. jej nie aktualizowano²⁰. Stosownie do wskazań standardu 1100, przyjęto w niej, że audytor powinien być niezależny i obiektywny. W myśl standardu 1210 audytorzy usługodawcy posiadali wiedzę, umiejętności i inne kompetencje do wykonania indywidualnych obowiązków. Realizowane zadania zapewniające nie wymagały korzystania ze wsparcia merytorycznego²¹. W celu zapewnienia ciągłego rozwoju zawodowego i realizacji standardu 1230 audytorzy prowadzili samokształcenie. Sprawozdania z realizacji zadań zapewniających w latach 2016-2019 (III kwartały), 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 zapewnienia i poprawy jakości²² (dalej: PZPJ), warunkującego używanie takiej formuły.

Stosownie do wskazań standardu 2010, audytor opracowywał roczny plan audytu, oparty na analizie ryzyka, w której określono priorytety działań audytu. Plany uwzględniały oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla oraz innych interesariuszy (kierowników jednostek podległych). Planując zadania zapewniające, audytor, stosownie do standardu 2200, określał m.in. cele i zakres zadania oraz czas potrzebny do jego realizacji w osobodniach. Zakres i przydzielone zasoby do realizacji poszczególnych zadań zapewniających były wystarczające oraz zapewniały osiągnięcie celów zadania.

W celu stwierdzenia zgodności prowadzonych zadań audytowych ze Standardami, szczegółowym badaniem objęto cztery zadania zapewniające²³. Badanie to

²⁰ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzona nieprawidłowość”.

²¹ Np. pomocy ekspertów, o których mowa w § 6 rozporządzenia w sprawie audytu.

²² O czym szerzej w sekcji „Stwierdzona nieprawidłowość”.

²³ Gospodarka finansowa Gimnazjum w 2016 r., Udzielanie i rozliczanie dotacji celowej ze środków Gminy w 2017 r., Dochody w jednostce oświatowej – Przedszkole gminne w 2018 r. oraz w 2019 r. Sprzedaż nieruchomości gminnych - Urząd

wykazało, że planując ww. zadania w poszczególnych latach kontrolowanego okresu, audytor uwzględnił zawarte w standardzie 2201 aspekty planowania.

Stosownie do treści standardu 2210.A1 w procesie planowania audytor identyfikował ryzyka i poddawał je wstępnej ocenie.

Ustalając zakres zadania (standard 2220), audytor m.in. uwzględniał powiązane z celami systemy, 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 zapewniającego (standard 2300).

(akta kontroli str. 275-430, 507-518)

Sekretarz Gminy i Skarbnik wyjaśnili, m.in. że: akta bieżące i stałe audytu wewnętrznego klasyfikowane są jako kategoria archiwalna A; 1 – Zarządzanie urzędami obsługującymi organy gminy i związki międzygminne, 17 – kontrola, audyt, szacowanie ryzyka dla realizacji zadań, 171 - audyt, 1720 - bieżące akta audytu. 1721 – stałe akta audytu, o których mowa w rozporządzeniu w sprawie Instrukcji kancelaryjnej.

(akta kontroli str. 541)

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.

(akta kontroli str. 315-454)

Realizując zadania zapewniające i czynności doradcze, audytorzy wspierali Burmistrza 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. 30-35, 431-460, 519-522)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowości, polegające na niestosowaniu nw. Standardów:

1. Obowiązująca w latach 2016-2019 (do 30 września) Karta audytu wewnętrznego, nie zawierała postanowień dotyczących obowiązku stosowania Podstawowych zasad praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki, Standardów i Definicji audytu wewnętrznego, co było niezgodne ze standardem 1010 - Uznawanie obowiązkowych wytycznych w karcie audytu wewnętrznego. Obowiązek stosowania ww. regulacji musi być uznany w karcie audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 30-35)

2. Obowiązująca w latach 2016-2019 (do 30 września) Karta audytu wewnętrznego nie była w tym okresie aktualizowana, wbrew wskazaniom standardu 1000 - Cel, uprawnienia i odpowiedzialność. Zarządzający audytem wewnętrznym musi okresowo przeglądać i w razie potrzeby aktualizować Kartę audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 30-35. 523, 534.)

3. Nie opracowano, a w konsekwencji nie realizowano PZPJ, do czego zobowiązywał standard 1300 - Program zapewnienia i poprawy jakości. Zgodnie z tym standardem, zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować ww. program obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 523,537)

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

(akta kontroli str. 537)

Odnosząc się do ww. nieprawidłowości audytorzy wyjaśnili m.in., że: Karta audytu przez przeoczenie nie zawierała postanowień dotyczących m.in. kierowania się wskazaniami zawartymi w Standardach. Dodali, że zaktualizowano ją w trakcie kontroli NIK²⁴. Audytorzy przyznali, że wiedzieli o obowiązku opracowania PZPJ (standard 1300), ale przez przeoczenie o fakcie tym nie poinformowali Burmistrza, podobnie jak o obowiązkach wynikających ze standardów 1311 i 1312 (oceny wewnętrzne i zewnętrzne).

Były i obecny Burmistrz wyjaśnili m.in., że audytorzy nie poinformowali ich o ww. obowiązkach i dlatego nie podjęli stosownych inicjatyw w celu ich realizacji.

(akta kontroli str. 30-35, 523-524, 534, 537, 540)

NIK wskazuje, że artykuł 273 ust. 2 uofp stanowi, że 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 publicznych²⁵. Celem tych Standardów jest m.in. przyczynienie się do usprawniania procesów i działalności operacyjnej organizacji²⁶, a co za tym idzie, pomijanie ich jest działaniem nieracjonalnym i nierzetelnym oraz nie służy optymalizacji organizacji audytu wewnętrznego i funkcjonowania całej jednostki. W świetle ww. wyjaśnień audytorów zauważyć także należy, że zgodnie ze standardem 1220 - Należyta staranność zawodowa, audytor wewnętrzny musi wykazywać się m.in. starannością jakiej oczekuje się od odpowiednio rozważnego i kompetentnego audytora wewnętrznego.

OCENA CZĄSTKOWA

Realizacja zadań zapewniających prowadzona była zgodnie ze Standardami, jednak organizacja audytu wewnętrznego nie uwzględniła standardów: 1300 – Wymagania dotyczące programu zapewnienia i poprawy jakości, 1311 - Oceny wewnętrzne i 1312 – Oceny zewnętrzne. Ponadto, Karta audytu wewnętrznego nie zawierała postanowień dotyczących części elementów, o których mowa w standardzie 1010 – Uznawanie obowiązkowych wytycznych w karcie audytu wewnętrznego i nie była aktualizowana, wbrew wymogom standardu 1000 - Cel, uprawnienia i odpowiedzialność.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1. W latach 2017-2018 audytor usługodawca przeprowadził dwie czynności doradcze, skierowane na wsparcie kierownictwa jednostki w realizacji celów i zadań.

²⁴ Karta audytu z 4 października 20-19 r., zatwierdzona tego samego dnia przez Burmistrza.

²⁵ Por. komentarz do art. 273 uofp autorstwa Ludmiły Lipiec-Warzechy, Lex Omega.

²⁶ Por. „Wprowadzenie do Standardów”.

W 2017 r. czynność doradcza dotyczyła ustalenia szacunkowej wartości zamówienia²⁷. W opracowanym sprawozdaniu, audytor wskazał na przepisy obowiązujące przy ustalaniu szacunkowej wartości zamówienia oraz najczęstsze przypadki, w których dochodzi do zaniżenia wartości przedmiotu zamówienia. Wskazał występujące zakazy dotyczące sposobu obliczania wartości dla zamówień finansowanych ze środków własnych oraz ze środków unijnych.

(akta kontroli str. 455-460)

Zrealizowana w 2018 r. czynność doradcza dotyczyła zawarcia ugody w świetle regulacji art. 54a uofp²⁸. Audytor omówił w niej zmiany ułatwiające dochodzenie wiarygodności. Burmistrz potwierdził zrealizowanie ww. czynności doradczych. Nie prowadziły one do przejęcia przez audytora obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.

(akta kontroli str.461-465)

2. W rocznych planach audytu przyjęto do realizacji po cztery zadania zapewniające. Na realizację każdego z zadań zapewniających zaplanowano cztery osobodni oraz po cztery osobodni na monitorowanie i czynności sprawdzające. Na zrealizowanie czynności doradczej w 2017, 2018 i 2019 roku, zaplanowano po dwa osobodni.

W latach 2016-2018 średnia liczba zrealizowanych zadań zapewniających wyniosła cztery zadania rocznie, a w okresie pierwszych trzech kwartałów 2019 r. - dwa takie zadania. W latach 2016-2019 (III kwartały) średnio zrealizowano trzy zadania zapewniające rocznie. Na jedno zadanie zapewniające w tym okresie audytorzy zużyli średnio po cztery osobodni, za wyjątkiem 2017 r. kiedy wykorzystano ich pięć²⁹. Na realizację zakończonej czynności doradczej w 2017 i 2018 roku, audytor wykorzystał każdorazowo po dwa osobodni. Wskaźnik realizacji zadań zapewniających w poszczególnych latach od 2016 do 2018 roku, wyniósł 100% oraz 50% w 2019 r., a czynności doradczych – 100%.

Przeprowadzając 14 zadań zapewniających, audytor w jednym przypadku wydał dwa zalecenia, które nie miały charakteru systemowego. Audytorzy wyjaśnili, że wniosków o charakterze systemowym nie formułowano, ponieważ dokonywane ustalenia do takich wniosków nie prowadziły.

(akta kontroli str.542, 543-545)

3. Wskaźnik efektywności audytu wewnętrznego na poziomie realizacji planu, tj. czasu faktycznie przeznaczanego na czynność bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym w łącznym budżecie czasu wyniósł 50% w 2016 r., 64,7 % w 2017 r., oraz 53% w 2018 r.³⁰. Powstała różnica pomiędzy planowanym a wykorzystanym zasobem czasu pracy, dotyczyła monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzenia czynności sprawdzających. Wynosiła ona: w 2016 r. i 2018 r. - 16 roboczodni, a w 2017 r. - 12 roboczodni i wynikała z odstąpienia przez audytorów w 13 zadaniach zapewniających od monitorowania i czynności sprawdzających, ze względu na niestwierdzenie nieprawidłowości.

²⁷ Cel i zakres czynności doradczych, audytor uzgodnił z Burmistrzem 1 grudnia 2017 r.

²⁸ Cel i zakres czynności doradczych, audytor uzgodnił z Burmistrzem 3 grudnia 2018 r.

²⁹ Przy uwzględnieniu monitorowania i czynności sprawdzających.

³⁰ Efektywny czas audytu obliczany jest jako iloraz sumy czasu przeznaczanego na przeprowadzenie zadań zapewniających, czynności doradczych oraz czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń i czynności sprawdzających w stosunku do łącznego, planowanego budżetu czasu komórki audytowej. Zgodnie z rekomendacją Ministerstwa Finansów wyrażoną w dokumencie *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017* (opublikowanym na stronie Ministerstwa Finansów https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=16d6f4ea-00d3-4dd7-bd3f-c38123aacdd6&groupId=764034), czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego nie powinien być niższy niż 70% łącznego budżetu czasu pracy komórki audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 173, 196-197, 220-221, 245-246, 542, 543-545)

4. W sprawozdaniu z realizacji w 2017 r. zadania zapewniającego, audytor sformułował dwa zalecenia. Kierownik komórki audytowanej powiadamiał audytora o podjęciu działań w celu realizacji wydanych zaleceń oraz wskazał osobę odpowiedzialną i określał termin ich wykonania. Stosownie do wymogu zawartego w § 21 ust. 1 i 2 rozporządzenia w sprawie audytu, audytor wewnętrzny po upływie terminu wskazanego w powiadomieniu przeprowadził czynności sprawdzające, a ich wynik przedstawił Burmistrzowi w notatce informacyjnej, w której stwierdził zrealizowanie zaleceń w zadeklarowanym terminie³¹. Notatka informacyjna audytora zawierała rzetelną ocenę wdrożenia zaleceń.

(akta kontroli str. 327-354)

Stwierdzona
nieprawidłowość

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości, jednak pośrednio wpływała na tę działalność corocznie nietrafna analiza ryzyka, co opisano w pierwszym obszarze niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

OCENA CZĄSTKOWA

Przeprowadzenie w okresie objętym kontrolą 14 zadań zapewniających i dwóch czynności doradczych sprzyjało zapewnieniu prawidłowego działania Urzędu i jednostek podległych. Jednak corocznie nietrafna analiza ryzyka finalnie skutkowała relatywnie znikomą liczbą zaleceń, co w konsekwencji przyczyniło się do ograniczonego wpływu audytu wewnętrznego na proces usprawniania funkcjonowania Urzędu. Plan audytu zakładał odpowiednie wykorzystanie czasu audytora wewnętrznego jednak - na skutek uzasadnionej okolicznościami rezygnacji w znacznym zakresie z przeprowadzania monitorowania i czynności sprawdzających - czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego oscylował poniżej rekomendowanych przez Ministerstwo Finansów 70% łącznego budżetu czasu pracy komórki audytu wewnętrznego. Sformułowane przez audytora obydwie zalecenia zostały przez audytowaną komórkę Urzędu uznane za zasadne oraz terminowo zrealizowane, a audytor wspierał pracowników kontrolowanej jednostki także poprzez czynności doradcze.

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) okresowego przeglądu Karty audytu wewnętrznego i w razie potrzeby jej aktualizowania,
- 2) niezwłocznego opracowania programu zapewnienia i poprawy jakości,
- 3) przeprowadzania ocen wewnętrznych i zewnętrznych działalności audytu wewnętrznego.

Uwagi

NIK nie formułuje uwag.

³¹ W dniu 9.06.2017 r. audytor protokołem przekazał audytowanemu i kierownikowi jednostki sprawozdanie z zadania zapewniającego. Kierownik komórki audytowej 14.06.2017 r. poinformował audytora o sposobie i terminie realizacji zaleceń do 19.06.2017 r. W dniu 19.06.2017 r. audytor w notatce informacyjnej, z którą zapoznał audytowanego i Burmistrza, stwierdził, że w wyniku czynności sprawdzających zalecenia zostały zrealizowane.

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 dni 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 grudzień 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu

Kontroler
Ryszard Kokociński
Główny specjalista k.p.

Dyrektor
Andrzej Aleksandrowicz
p.o. Dyrektora

.....
podpis

.....
podpis