



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Szczecinie

LSZ.410.019.04.2019

URZĄD GMINY SZCZECINEK
WPLYNEŁO
04-12-2019
Nr z rej. 16737 liczba zał.
skierowano podpis km

Ryszard Jasionas
Wójt Gminy Szczecinek

Urząd Gminy Szczecinek,
ul. Piłska 3, 78-400 Szczecinek

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/19/074 - Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Gminy Szczecinek ¹ ul. Piłska 3, 78-400 Szczecinek.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Ryszard Jasionas, Wójt Gminy Szczecinek ² , od 28.11.2014 r.
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 dnia zakończenia kontroli w jednostce), z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem dotyczących przedmiotu kontroli.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Szczecinie.
Kontroler	Krzysztof Szczepaniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LSZ/154/2019 z 3.09.2019 r. oraz LSZ/174/2019 z 10.10.2019 r. (akta kontroli str. 1-4)

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA	Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia sposób zorganizowania i funkcjonowania audytu wewnętrznego w Gminie Szczecinek ⁵ w latach 2016-2019 ⁶ .
Uzasadnienie oceny ogólnej	<p>Prowadzenie audytu wewnętrznego podjęto z opóźnieniem ponad 10 miesięcy od powstania obowiązku określonego w art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁷. Ujęte w uchwale budżetowej na 2017 r. kwoty dochodów i przychodów oraz kwoty rozchodów i wydatków przekroczyły wartość 40 000 tys. zł.</p> <p>Audyt wewnętrzny posiadał stosowne kwalifikacje. Nie zapewnił jednak zgodności wykonywanych zadań z wymogami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu⁸, w szczególności w zakresie prawidłowego, rzetelnego i kompletnego opracowania dokumentacji dotyczącej audytu wewnętrznego.</p>

¹ Dalej: Urząd.

² Dalej: Wójt.

³ Dz.U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.; dalej: ustawa o NIK.

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Dalej: Gmina.

⁶ Do 30 września 2019 r.

⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.; dalej: ufp.

⁸ Dz.U. z 2018 r. poz. 506, dalej: rozporządzenie w sprawie audytu.

Nieprzestrzeganie wymogów rozporządzenia w sprawie audytu i Międzynarodowych standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych⁹, zarówno na etapie opracowywania planów audytu (nieuwzględnianie w analizach ryzyka wszystkich zadań własnych Gminy, wyników audytu i kontroli oraz priorytetów Wójta, nieokreślanie budżetu czasu na realizację zadań audytowych), przygotowywania zadania (nieopracowywanie programów zadania zapewniającego) i realizacji zadań (nieuzgadnianie wstępnych wyników audytu), jak i monitorowania ich wyników (nieegzekwowanie od audytowanych ustaleń sposobu i terminu realizacji zaleceń oraz wyznaczenia osób odpowiedzialnych za realizację zaleceń, nieprzeprowadzanie czynności sprawdzających), wpłynęło na ocenę staranności podejmowanych czynności. W konsekwencji w Urzędzie nie posiadano pełnej dokumentacji dotyczącej czterech zadań zapewniających poddanych badaniu, a sposób ustalania i komunikowania wyników audytu odbiegał od wskazanego w rozporządzeniu w sprawie audytu i standardach audytu wewnętrznego. Nie wszystkie wymogi rozporządzenia w sprawie audytu i wskazówki wynikające ze standardów znalazły odzwierciedlenie w przyjętej w Urzędzie organizacji audytu wewnętrznego, m.in. nie wprowadzono obowiązku stosowania definicji audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki i Standardów, nie został opracowany system monitorowania wyników audytu, a program zapewnienia poprawy jakości audytu wewnętrznego nie zawierał obowiązku prowadzenia bieżącego monitorowania działalności audytu wewnętrznego, poza okresową samooceną audytu (w odstępach 2-letnich) oraz oceną zewnętrzną audytu co najmniej raz na pięć lat.

Pomimo przytoczonych braków formalnych audytor wewnętrzny oceniał procesy dotyczące działalności Urzędu i podległych Wójtowi jednostek, wskazując audytowanym obszary wymagające poprawy oraz wydając zalecenia i rekomendacje. Nie formułował jednak w każdym przypadku ocen adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.

Audytor nie podejmował czynności sprawdzających oraz nie monitorował sposobu i terminów realizacji wydanych zaleceń i rekomendacji. Czynności sprawdzające lub monitorujące, o ile były podejmowane, nie znalazły odzwierciedlenia w prowadzonej dokumentacji dotyczącej zadań audytowych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

1.1 Organizacja audytu wewnętrznego

Opis stanu faktycznego

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, o którym mowa w art. 274 ust. 3 upf, powstał w Gminie z dniem 1 stycznia 2017 r., w związku z ujęciem w uchwale budżetowej¹¹ na rok 2017 kwoty dochodów budżetu i przychodów, a także wydatków i rozchodów w wysokościach przekraczających 40 000 tys. zł¹².

⁹ Opracowanych przez The Institute of Internal Auditors *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, ogłoszonych w załączniku do komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. (Dz.Urz.MRiF poz. 28); dalej: standardy audytu wewnętrznego lub standardy.

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 Uchwała nr XXXIII/353/2016 Rady Gminy Szczecinek z 21 grudnia 2016 r. w sprawie uchwalenia budżetu Gminy Szczecinek na rok 2017.

¹² W 2017 r. planowane dochody budżetu Gminy wyniosły 38 949 tys. zł i przychody 4 987 tys. zł oraz wydatki 43 145 tys. zł i rozchody 791 tys. zł.

W Urzędzie nie wydzielono¹³ stanowiska/komórki organizacyjnej do realizacji zadań dotyczących audytu wewnętrznego. Wykonywanie audytu wewnętrznego zlecano usługodawcy. W latach 2017-2019 ujęte w uchwałach budżetowych Gminy na każdy rok kwoty dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów były niższe niż 100 000 tys. zł.

(akta kontroli str. 7-49)

Procedury dotyczące audytu wewnętrznego wprowadzono 30.10.2017 r. zarządzeniem nr 156/2017 Wójta w sprawie wprowadzenia Karty audytu wewnętrznego w Urzędzie Gminy i w jednostkach organizacyjnych Gminy Szczecinek. Opisane w Karcie audytu mechanizmy postępowania podczas przygotowania i prowadzenia audytu wewnętrznego, z wyjątkiem: obowiązku stosowania definicji audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki i Standardów; sposobu monitorowania realizacji zaleceń oraz prowadzenia czynności sprawdzających, były zgodne z wymogami określonymi w rozporządzeniu w sprawie audytu. Ponadto w Karcie audytu w ramach oceny wewnętrznej nie zawarto obowiązku prowadzenia bieżącego monitorowania działalności audytu wewnętrznego, o którym mowa w standardzie 1311–Oceny wewnętrzne. Karta audytu zawierała jedynie obowiązek prowadzenia okresowej samooceny w odstępach dwóch lat, z wyłączeniem lat objętych oceną zewnętrzną.

(akta kontroli str. 131-138)

1.2 Kwalifikacje audytora wewnętrznego

Przedsiębiorca wykonujący audyt wewnętrzny w Urzędzie oraz jego pełnomocnik (łącznie dwie osoby) spełniali wymogi określone w art. 286 ust. 1 pkt 1- 5 ufp, w tym posiadali wykształcenie wyższe oraz wymagane kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego, tj. jedna osoba złożyła egzamin na audytora wewnętrznego¹⁴ (zaświadczenie nr 61/2004 z 8.01.2004 r.), druga osoba – ukończyła studia podyplomowe w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej (świadcstwo ukończenia studiów podyplomowych z 2.06.2012 r.) oraz posiadała dwa lata praktyki zawodowej na stanowisku asystenta audytora wewnętrznego¹⁵. Dokumentacja przeprowadzonego 22.09.2017 r. postępowania w sprawie udzielenia zamówienia na usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego nie zawierała dokumentów potwierdzających spełnianie przez usługodawcę wymogów określonych w art. 286 ust. 1 pkt 1-3¹⁶ ufp.

(akta kontroli str. 74-89)

W sprawie sposobu weryfikacji spełniania przez usługodawcę wymogów określonych w art. 286 ust. 1 pkt 1-3 ufp, Wójt wyjaśnił, że zostało przyjęte oświadczenie oferenta o spełnieniu warunków udziału w postępowaniu, co było jednoznaczne z posiadaniem przez niego zarówno obywatelstwa UE¹⁷ lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium RP, jak i zdolności do czynności prawnych oraz korzystania z pełni praw publicznych, wyższego wykształcenia oraz wymaganych kwalifikacji, a także faktem

¹³ Regulamin organizacyjny Urzędu przyjęty zarządzeniem nr 25/2016 Wójta Gminy z 8 lutego 2015 r., następnie zmieniony zarządzeniami nr: 109/2016 z 5 sierpnia 2016 r., 125/2016 z 31 sierpnia 2016 r., 144/2016 z 5 października 2016 r. oraz 174/2017 z 4 grudnia 2017 r.

¹⁴ Art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. b ufp.

¹⁵ Art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. d oraz ust. 2 pkt 1 ufp.

¹⁶ Brak dowodu, że kandydat na audytora ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych; nie był karany za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe.

¹⁷ Unii Europejskiej.

iż nie jest osobą karaną za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe.

(akta kontroli str. 112-115)

Dopiero w toku kontroli NIK, w dniu 11.09.2019 r. audytorzy dostarczyli oświadczenia o spełnianiu wymogów określonych w art. 286 ust. 1 pkt 1-3 ufp.

(akta kontroli str. 116-117)

1.3 Prawdliwość wyboru podmiotu zewnętrznego do przeprowadzenia audytu wewnętrznego

Wyboru usługodawcy dokonano zgodnie z wymogami art. 44 ust. 3 ufp. Zakupu usługi, tj. zlecenia prowadzenia audytu wewnętrznego dokonano poprzez właściwe rozpoznanie rynku. Wybrano najkorzystniejszą z punktu widzenia kryterium gospodarności ofertę. Obowiązujące w Urzędzie regulacje¹⁸ dotyczyły zasad udzielania zamówień, których wartość nie przekracza kwoty równowartości w złotych 30 tys. euro i była większa niż 3 tys. euro. Zastosowano procedurę opisaną w tych regulacjach, pomimo braku wymogu jej stosowania, jak i prowadzenia dokumentacji dotyczącej ustalenia wartości zamówienia dla zamówień o wartości poniżej 3 tys. euro.

Szacunkową wartość zamówienia na usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego określił Skarbnik Gminy 24.08.2017 r. na podstawie rozeznania rynku i informacji uzyskanych od innych jednostek samorządu terytorialnego mających granice administracyjne z Gminą Szczecinek.

(akta kontroli str. 50-59, 66)

Umowę na prowadzenie usługowe audytu wewnętrznego w Gminie zawarto 10.10.2017 r. na okres od 10.10.2017 r. do 31.12.2018 r. oraz przedłużono (na podstawie aneksu) do 31.01.2019 r.

(akta kontroli str. 60-110)

Umowy o prowadzenie audytu wewnętrznego zawierały elementy wymagane przepisami art. 279 ust. 2 ufp, tj. zobowiązanie do przeprowadzenia przedmiotu umowy zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych i rozporządzenia w sprawie audytu oraz m.in. do: zapewnienia ochrony dokumentów przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem lub zniszczeniem, zachowania wszelkich wymogów związanych z ochroną danych osobowych pracowników jednostki, bieżącej współpracy z Wójtem lub wskazaną przez niego osobą, sporządzenia dokumentacji w formie pisemnej i elektronicznie na nośniku CD-ROM lub CVD-RPM. Po zakończeniu przedmiotu umowy zleceniobiorca został zobowiązany do przekazania zamawiającemu wszelkich dokumentów, które otrzymał oraz które zostały wytworzone w związku z realizacją umowy.

Zgodnie z wymogiem art. 279 ust. 3 ufp, umowy na prowadzenie audytu były zawierane na okres co najmniej roku, tj. na okres odpowiednio 28 miesięcy¹⁹ i 23 miesiące²⁰.

(akta kontroli str. 94-98, 107-110)

W okresie objętym kontrolą nie wystąpiły przypadki rozwiązania umowy z usługodawcą przed upływem terminu, na jaki została zawarta. Umowy, poza zadaniami audytowymi, nie przewidywały realizacji przez usługodawcę innych czynności w jednostce.

(akta kontroli str. 94-95, 98, 107-108)

¹⁸ Zarządzenie nr 87/2014 Wójta Gminy Szczecinek z dnia 22.08.2014 r. w sprawie zasad udzielania zamówień i konkursów, których wartość nie przekracza kwoty 30 000 euro.

¹⁹ Od 10 października 2017 r. do 31 stycznia 2019 r. (po zmianie aneksem nr 1).

²⁰ Od 1 lutego 2019 r. do 31 grudnia 2020 r.

1.4 Wysokość poniesionych wydatków na prowadzenie audytu wewnętrznego w okresie objętym kontrolą

W kontrolowanym okresie wydatki związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego dotyczyły realizacji umów na prowadzenie usługowego audytu wewnętrznego w Gminie.

(akta kontroli str. 155, 160, 183, 201)

1.5 Skala działalności audytowej w jednostce

W latach 2016-2019 przeprowadzono ogółem sześć zadań zapewniających z sześciu zaplanowanych w tym okresie, jedno w 2017 r., cztery w 2018 r. i jedno w 2019 r. Nie zaplanowano i nie wykonano w tym okresie żadnych czynności sprawdzających. W 2018 r. nie wykonano zaplanowanego na II kwartał zadania doradczego „Organizacja i funkcjonowanie służb finansowych w Urzędzie Gminy – czynności doradcze”.

(akta kontroli str. 207-226)

Wójt wyjaśnił, że: *zadanie doradcze nie zostało zrealizowane, w związku ze zmianą planów co do organizacji nowej jednostki organizacyjnej, czemu miał służyć owy audyt doradczy.*

(akta kontroli str. 443-444)

1.6 Zgodność przeprowadzonych badań audytowych z przepisami ustawy o finansach publicznych oraz rozporządzenia w sprawie audytu

W latach 2017-2019 audyt wewnętrzny w jednostkach Gminy przeprowadzano na podstawie rocznych planów audytu, czym wypełniono dyspozycję określoną w art. 283 ust. 1 ufp. Plany audytu były sporządzane na podstawie analiz ryzyka, w terminie do końca roku poprzedzającego rok objęty planowaniem, co było zgodne z art. 283 ust. 3 ufp. Wyniki analizy ryzyka stanowiła lista dziesięciu zidentyfikowanych przez audytora obszarów działalności Gminy, w tym obszar określony jako „Realizacja zadań Gminy”, bez sporządzenia analizy ryzyka dla poszczególnych zadań własnych gminy, określonych w ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym²¹. Plany audytu nie zawierały informacji o uwzględnieniu priorytetów kierownika jednostki w odniesieniu do wyznaczonych przez audytora wewnętrznego obszarów działalności jednostki (§ 8 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu). Przy tworzeniu planów audytu nie prowadzono dokumentacji roboczej związanej z przygotowaniem planu audytu (§ 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu).

(akta kontroli str. 208-210, 215-217, 223-225)

Plany audytu na lata 2017-2019 zawierały wskazane obszary działalności Gminy, w których miały być przeprowadzone zadania zapewniające w danym roku (§ 9 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie audytu), lecz nie zawierały informacji na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, planowanego na realizację zadań audytowych (§ 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu).

(akta kontroli str. 210-211, 217-218, 225-226)

W planach audytu na 2018 r. i 2019 r. wyznaczono trzykrotnie zadania dotyczące finansowania zadań oświatowych, tj. „Analiza finansowania zadań oświatowych w Gminie Szczecinek w latach 2015-2017” (sprawozdanie z 5.04.2018 r.), „Analiza porównawcza finansowania placówek oświatowych w Gminie Szczecinek” (sprawozdanie z 21.05.2018 r.) oraz „Realizacja wydatków oświatowych w szkołach

²¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 506, ze zm.; dalej: ustawa o samorządzie gminnym.

Gminy Szczecinek w latach 2017–2018” (sprawozdanie z 26.06.2019 r.). Analizy ryzyka, stanowiącą podstawę do opracowania planów audytu na 2018 r. i 2019 r. nie wskazywały na konieczność realizacji takich zadań (analizy ryzyka nie obejmowały zadań z zakresu edukacji publicznej).

(akta kontroli str. 215-218, 223-226, 254-317, 367-403)

Wójt wyjaśnił, że: *analiza wskazanych trzech opracowań audytowych wskazuje na zróżnicowaną tematykę, zadania i oczekiwane efekty. Po przedstawieniu pierwszych dwóch audytów, Rada zażyczyła trzeciego bardziej szczegółowego, wiązało się to z przygotowywaną strategią oświaty w Gminie, skutkami likwidacji filii Szkoły Podstawowej w Sporem. Rada określiła też, że dalsza reforma sieci szkół wymaga głębszej analizy i to zostało uczynione. Obecnie trwają prace w oparciu o audyty nad nowelizacją sieci szkół w Gminie. Ponadto wyjaśnił, że: realizacja poszczególnych opracowań, niezależnie od obszaru, zakresu, czy formy miała jako cel, wielostronne i wielokierunkowe, zarządcze i kontrolne działania mające wspólny mianownik, który w efekcie końcowym miał wykazać „zarządzającym oświatą” konieczność zmian w strukturze sieci szkół.*

(akta kontroli str. 440-442)

Plany audytu zostały podpisane przez audytora oraz Wójta, zgodnie z przepisami § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu. Forma i sposób udostępnienia w jednostce planów audytu nie zostały uzgodnione z Wójtem, mimo wskazań określonych w § 9 ust. 4 rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 208-226)

Sprawozdania roczne z prowadzenia audytu wewnętrznego za lata 2017 i 2018 zostały sporządzone przez audytora wewnętrznego w terminie określonym w art. 283 ust. 5 upf i przedłożone Burmistrzowi w terminie do końca stycznia roku następnego, co było zgodne z wymogiem określonym w § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 212-214, 219-222)

Badanie czterech z sześciu zadań zapewniających²² przeprowadzonych w latach 2016-2019 (do 30.09) w zakresie zgodności ich realizacji z wymogami rozporządzenia w sprawie audytu wykazało, że:

- audytowani byli informowani o planowanej realizacji zadania lecz nie dokumentowano tego faktu. Audytor wyjaśnił, że: *audytowane jednostki Gminy lub poddane audytowi komórki wewnętrzne były informowane o planowanych zadaniach audytowych i ich terminach, zarówno przez Wójta, jak i przez audytora wewnętrznego (telefonicznie, na spotkaniach służbowych lub mailowo);*
(akta kontroli str. 447, 451)
- w żadnym przypadku nie udokumentowano przeprowadzenia przeglądu wstępnego przed rozpoczęciem realizacji zadania, w tym m.in. uzgodnień z audytowanymi kryteriami oceny mechanizmów kontrolnych w obszarach działalności jednostki objętych zadaniami, a po przeprowadzeniu przeglądu wstępnego audytor nie sporządził programu zadania zapewniającego, o którym mowa w § 15 rozporządzenia w sprawie audytu;
(akta kontroli str. 227-252, 318-408)
- w żadnym z badanych przypadków po przeprowadzeniu czynności audytowych audytor nie udokumentował uzgadniania pisemnie z audytowanymi wstępnymi

²² Tj. zadań: „Analiza finansowa działalności Zakładu Budżetowego Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji w Szczecinku w latach 2015-2017”, „Realizacja zadań Gminy Szczecinek w zakresie pomocy społecznej”, „Ocena dochodzenia należności pozapodatkowych w Gminie Szczecinek w latach 2016-2018”, Realizacja wydatków oświatowych w szkołach Gminy Szczecinek w latach 2017–2018.

wyników audytu wewnętrznego, w tym w szczególności ustaleń i propozycji zaleceń (§ 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu);

(akta kontroli str. 227-252, 318-408)

- audytor sporządzał sprawozdania z zadań zapewniających, w których uwzględniał elementy sprawozdania, określone w § 18 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, z wyjątkiem: formułowania ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem (w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami (w większości przypadków wskazywał sposób usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości we wnioskach i rekomendacjach); daty rozpoczęcia zadania (w trzech przypadkach na cztery badane zadania) oraz daty sporządzenia sprawozdania (w przypadku jednego zadania spośród czterech objętych badaniem);

(akta kontroli str. 230-252, 319-348, 350-365, 367-408)

- sprawozdania były przekazywane audytowanym i Burmistrzowi zgodnie z § 19 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu (w trzech przypadkach nie odnotowano daty przekazania). W dwóch przypadkach odnotowano fakt omówienia wyników audytu, przy czym tylko w jednym odnotowano datę tego omówienia²³;

(akta kontroli str. 247, 343, 360, 403)

- w żadnym z czterech badanych zadań audytor nie wyegzekwował od audytowanych pisemnej informacji o sposobie, terminie i osobach odpowiedzialnych za realizację wydanych zaleceń; żadne zadanie nie było objęte czynnościami sprawdzającymi, jak również nie planowano czynności sprawdzających. Audytor wewnętrzny nie monitorował realizacji zaleceń²⁴.

(akta kontroli str. 208-226, 248-252, 344-348, 361-365, 404-408, 446-450)

Ponadto w żadnym z czterech badanych zadań zapewniających nie określono terminu i sposobu ich realizacji. Zgodnie z § 2 ust. 1 umów na prowadzenie usługowego audytu wewnętrznego, Zleceniodawca powinien określić potrzeby dotyczące czasu i sposobu prowadzenia audytu. Wójt wyjaśnił, że: *terminy i sposób realizacji umowy był uzgadniany na zasadzie dialogu a nie sztywnych ram. Zdaniem Wójta powyższym ustaleniem był plan audytu jako obowiązujący harmonogram.*

(akta kontroli str. 94-98, 107-110, 440-442)

W 2018 r. audytor zrealizował zadanie audytowe pn. „Analiza finansowania zadań oświatowych w Gminie Szczecinek w latach 2015-2017”, bez pisemnego upoważnienia Wójta (niezgodnie z § 4 rozporządzenia w sprawie audytu).

(akta kontroli str. 202)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W okresie od 1.01.2017 r. do 9.10.2017 r. w Gminie nie prowadzono audytu wewnętrznego, pomimo ujęcia w uchwale budżetowej na rok 2017 kwot dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów w wysokościach przekraczających 40 000 tys. zł. Obowiązek prowadzenia audytu od 1.01.2017 r. wynikał z art. 274 ust. 3 ufp.

(akta kontroli str. 41-45, 92-93)

²³ Zadanie „Analiza finansowa działalności Zakładu Budżetowego Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji w Szczecinku w latach 2015–2017”, gdzie omówienie wyników audytu przeprowadzono 9.01.2018 r.

²⁴ Szerzej o monitorowaniu zaleceń w obszarze trzecim niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Wójt wyjaśnił, że: *audytor został wyłoniony w jedynym skutecznym postępowaniu przetargowym w dniu 2 października 2017 r. Wcześniejsze podejmowane próby wyłonienia audytora nie przyniosły skutku z uwagi na brak ofert.*

(akta kontroli str. 112-114)

W toku kontroli ustalono, że podejmowane przez Wójta próby zatrudnienia audytora polegały na dwukrotnej publikacji dopiero w dniach 2.08.2017 r. i 31.08.2017 r. na stronie internetowej Gminy pod adresem www.gminaszczecinek.pl w dziale „Aktualności”, ogłoszenia o poszukiwaniu kandydata na stanowisko audytora wewnętrznego. W dniu 22.09.2017 r. pod ww. adresem opublikowano zapytanie ofertowe na usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego, które zakończyło się podpisaniem 10.10.2017 r. umowy na prowadzenie usługowego audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 60-110, 121-122)

2. Audytor sporządzał roczne plany audytu wewnętrznego na lata 2017-2019 niezgodnie z wymogami § 9 ust. 1 pkt. 2 lit. a oraz lit. c rozporządzenia w sprawie audytu, tj. bez wskazywania przewidywanego czasu na przeprowadzenie poszczególnych zadań zapewniających, monitorowanie realizacji zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 208-211, 215-218, 223-226)

Audytor wyjaśnił, że *w przypadku usługowego wykonywania audytu nie stosuje się przepisów o budżecie czasu komórki audytu.*

(akta kontroli str. 437-438)

Przepisy § 9 rozporządzenia w sprawie audytu nie wprowadzają możliwości uznaniowego stosowania obligatoryjnych elementów planu audytu w zależności od formy prowadzenia audytu.

3. Audytor niezgodnie z wymogami § 7 ust. 2 pkt 1 i ust. 3 rozporządzenia w sprawie audytu dokonywał analizy ryzyka wyznaczając obszary działalności jednostki, w których przeprowadzono w latach 2017-2019 zadania zapewniające, bez uwzględnienia wszystkich obszarów działalności Gminy, określonych jako zadania własne gminy w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym. Wyniki analizy ryzyka (na każdy rok) stanowiła lista dziesięciu zidentyfikowanych przez audytora obszarów działalności Gminy, bez uwzględnienia ich kolejności wynikającej z przeprowadzonej oceny ryzyka (lista, taka sama w każdym roku, nie zawierała informacji umożliwiającej ustalenie takiej kolejności). W jednym z obszarów określonych jako „Realizacja zadań gminy” audytor wskazał, że występuje w nim wiele ryzyk szczegółowych (bez określenia jakich), związanych z realizacją różnych ustaw (bez wskazania, które zostały wzięte pod uwagę). Ponadto wskazał, że *zadania w tym obszarze realizowane są w Urzędzie oraz w jednostkach organizacyjnych gminy w zakresie dochodów i wydatków budżetu gminy oraz realizacji zadań.*

(akta kontroli str. 208-211, 215-218, 223-226)

Audytor wyjaśnił, że: *przed przygotowaniem i uzgodnieniem z Wójtem Planu audytu była przeprowadzona analiza ryzyk we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności Gminy. Ryzyka zidentyfikowano we wszystkich kluczowych obszarach działalności Gminy. Wybór metody analizy ryzyk należy do audytora wewnętrznego.*

(akta kontroli str. 445, 449)

Powołując się na § 7 rozporządzenia w sprawie audytu, Wójt wyjaśnił, że: *z przedmiotowego przepisu nie wynika wprost aby analiza ryzyka miała być przekazana do Urzędu i w jakiej formie ma być przygotowana. (...) Rozporządzenie*

w tym zakresie nie określa w mojej ocenie charakteru i formy, a jedynie przedmiot do rozważenia w zakresie ryzyka i jego analizy.

(akta kontroli str. 123, 125)

Należy podkreślić, że przepisy rozporządzenia w sprawie audytu precyzyjnie określają formę wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka, uwzględniającej sposób zarządzania ryzykiem w jednostce oraz obowiązek jej przekazania do Urzędu. Stosownie do § 7 ust. 3 tego rozporządzenia wynik analizy ryzyka stanowi lista wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uwzględniająca ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka. Natomiast stosownie do § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu audytor wewnętrzny dokumentuje czynności i zdarzenia mające znaczenie dla prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce, a dokumentacja dotycząca zadania audytowego i pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego stanowią własność jednostki, jak stanowi § 5 ust. 4 tego rozporządzenia.

4. Plany audytu i wyznaczone obszary działalności jednostki, w których miały być przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym, nie zawierały informacji o uwzględnieniu priorytetów kierownika jednostki, mimo obowiązku wynikającego z § 8 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu. Natomiast przy opracowywaniu planów audytu nie prowadzono dokumentacji roboczej związanej z przygotowaniem planu audytu, mimo wymogu określonego w § 5 ust. 2 pkt 2 tego rozporządzenia.

(akta kontroli str. 208-210, 215-217, 223-225)

Audytor wyjaśnił, że: *priorytety Wójta każdorazowo były ustalone z audytorem oraz uwzględnione w Planie w postaci ujęcia tematyki audytu na dany rok.*

(akta kontroli str. 445, 449)

5. W okresie objętym kontrolą audytor nie uzgadniał z Wójtem sposobu i formy udostępniania w jednostce planu audytu, mimo wymogu określonego w § 9 ust. 4 rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 151)

Wójt wyjaśnił, że: *plany audytu nie były udostępniane publicznie. Forma ani sposób udostępniania planów nie była poruszana w kontaktach z audytorem.*

(akta kontroli str. 150-151)

Audytor nie wyjaśnił przyczyn braku uzgodnień z Wójtem w powyższym zakresie. W wyjaśnieniu wskazał, że: *plan audytu za lata 2017-2019, po podpisaniu przez audytora i Wójta był przekazywany do Urzędu (...).*

(akta kontroli str. 459, 461)

6. Badanie czterech zadań zapewniających (zrealizowanych w okresie objętym kontrolą) wykazało, że we wszystkich przypadkach audytor nie sporządzał programów zadań zapewniających, jak również nie udokumentował m.in. uzgodnień z audytowanymi (ani z Wójtem) kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarach działalności jednostek objętych zadaniami.

Obowiązek przygotowania programu zadania zapewniającego oraz dokonania powyższych uzgodnień określony został w § 14 ust. 1 pkt 3 oraz § 15 rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 248-252, 344, 348, 361-365, 404-408)

Audytor wyjaśnił, że: *každorazowo, rozpoczynając zadanie audytowe podczas spotkania uzgadniał z audytowanym lub z kierownikiem jednostki kryteria oceny oraz źródła (np. dokumentacja, wydruki, procedury, testy, informacje od pracowników, itp.). Zdaniem audytora brak papierowej formy uzgodnień nie stanowi podstawy do twierdzenia, iż audytor wewnętrzny nie uzgadniał kryteriów oceny audytorskiej badanych procesów.*

(akta kontroli str. 446, 450)

W sprawie braku programów zadań zapewniających, audytor wyjaśnił, że: *każdorazowo przygotował program audytu, który poprzedzony był przeglądem wstępnym. Program audytu został przedstawiony pisemnie w Sprawozdaniach z audytu.*

(akta kontroli str. 446, 450)

Stosownie do § 15 rozporządzenia w sprawie audytu, audytor zobowiązany jest przygotować program zadania zapewniającego w zakresie określonym przepisami § 16 ust. 1 tego rozporządzenia. Ponadto w standardach audytu wewnętrznego zdefiniowano program zadania jako dokument zawierający listę procedur, które mają być wykonane w trakcie zadania i które prowadzą do osiągnięcia celów zadania. Standard 2240–Program zadania wymaga m.in. aby program został zatwierdzony przed jego zastosowaniem (rozpoczęciem prac), a zatem nie może stanowić elementu sprawozdania z zadania zapewniającego, które sporządza się dopiero po przeprowadzeniu czynności audytowych oraz po uzgodnieniu wstępnych wyników audytu wewnętrznego lub po wniesieniu zastrzeżeń (§ 18 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu).

7. W żadnym z kontrolowanych zadań zapewniających, po przeprowadzeniu czynności audytowych, audytor nie przeprowadził pisemnych uzgodnień z audytowanymi w sprawie wstępnych wyników audytu wewnętrznego, w tym w szczególności dotyczących ustaleń i propozycji zaleceń. Obowiązek przeprowadzenia takich uzgodnień pisemnie wynika z § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 230-408)

Audytor wyjaśnił, że: *każdorazowo na spotkaniu, z komórką (lub jednostką) audytowaną, kończącym audyt wewnętrzny odbywało się podsumowanie i uzgodnienie wyników audytu. Dowodem podsumowania i uzgodnienia wyników audytu są podpisy kierownika jednostki i/lub Wójta, złożone na ostatniej stronie Sprawozdań z audytu oraz data tych uzgodnień.*

(akta kontroli str. 447, 451)

Przepisy § 18 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu stanowią, że sprawozdanie z zadania zapewniającego sporządza się po uzgodnieniu wstępnych wyników audytu. Zatem pisemne uzgodnienie wyników audytu winno nastąpić przed sporządzeniem sprawozdania. Wskazane w powyższym wyjaśnieniu czynności nie stanowią pisemnych uzgodnień wstępnych wyników audytu. Ponadto należy podkreślić, że sprawozdanie z zadania zapewniającego, zawiera m.in. imię i nazwisko audytora wewnętrznego realizującego zadanie oraz jego podpis, natomiast tego sprawozdania nie podpisują audytowani czy/lub Wójt. Zadania audytowanego (po otrzymaniu sprawozdania) wynikają z § 19 ust. 2 i ust. 3 rozporządzenia w sprawie audytu. Przepisy tego rozporządzenia nie zobowiązują do omawiania wyników audytu na podstawie sporządzonego już sprawozdania.

8. Audytor sporządzał sprawozdania z zadań zapewniających, lecz w większości przypadków w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami wskazywał sposób ich usunięcia (we wnioskach i rekomendacjach), zamiast sformułowania każdorazowo ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, jak stanowią przepisy § 18 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia w sprawie audytu. Ponadto w trzech (z czterech badanych) sprawozdaniach nie zamieścił daty rozpoczęcia zadania (§ 18 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia w sprawie audytu), a w jednym przypadku daty sporządzenia sprawozdania (§ 18 ust. 1 pkt 8 tego rozporządzenia).

(akta kontroli str. 230-408)

Audytor wyjaśnił, że: *brak daty sporządzenia lub daty rozpoczęcia zadania wynikał z przeoczenia audytora prowadzącego audyt.*

(akta kontroli str. 447, 451)

W sprawie przyczyn braku w sprawozdaniach z zdań zapewniających ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem Audytor wyjaśnił, że *każdorazowo w sprawozdaniu z audytu zamieszczano ocenę wyników audytu w zakresie stwierdzonych słabości kontroli zarządczej, które zaprezentowano zarówno we wnioskach zawartych w Sprawozdaniach, jak i w zaleceniach oraz rekomendacjach.*

(akta kontroli str. 459-462)

Wskazane w wyjaśnieniu audytora elementy sprawozdania w postaci wniosków, zaleceń i rekomendacji stanowią inne obligatoryjne elementy sprawozdania, również wymagane przepisami § 18 ust. 1 pkt 4 i 5 rozporządzenia w sprawie audytu. Badania NIK wykazały w szczególności, że w sprawozdaniu z zadania zapewniającego dotyczącego analizy finansowej działalności Zakładu Budżetowego Gminnego Zakładu Wodociągów i Kanalizacji²⁵ w Szczecinku nie wskazano skutków dla budżetu Gminy wykazywania w sprawozdaniu budżetowym Rb-30S (wg stanu na koniec 2015 r., 2016 r. oraz na 30.06.2017 r.) należności wymagalnych w nieprawidłowej wysokości poza ustaleniem, że taka nieprawidłowość wystąpiła. Nie wskazano które procedury kontroli zarządczej zawiodły w związku z wykazywaniem w tym sprawozdaniu zaniżonych stanów należności wymagalnych. Zalecono jedynie w tym zakresie „zwiększenie nadzoru finansowego nad poprawnością ewidencji księgowej i danych w zakresie poziomu należności wymagalnych”. W przypadku zadania dotyczącego oceny systemu dochodzenia pozapodatkowych należności w Gminie w latach 2016-2018, w sprawozdaniu oceniono pozytywnie działania Urzędu w zakresie skuteczności i zgodności z prawem dochodzenia zaległych należności pozapodatkowych, mimo że poziom zaległości na przestrzeni trzech badanych lat zwiększył się, a czynności wobec dłużników zostały ograniczone jedynie do wystawiania upomnień, które stanowią wstęp do działań windykacyjnych. Wydane zalecenia dotyczyły jedynie „prowadzenia corocznej analizy i aktualizacji należności nieściągalnych lub o dużym prawdopodobieństwie braku ich odzyskania”. W przypadku zadania dotyczącego realizacji wydatków budżetowych w placówkach oświatowych Gminy w latach 2017-2018 wnioski i rekomendacje (w sprawozdaniu z 26.06.2019 r.) dotyczyły zobowiązania dyrektorów szkół do usunięcia nieprawidłowości w funkcjonowaniu szkół bez wskazania procedur kontroli zarządczej, które zawiodły. Również, mimo wykazanych nieprawidłowości w prowadzeniu rachunkowości szkół, nie wskazano które mechanizmy kontrolne/procedury kontroli zarządczej nie funkcjonowały, zwłaszcza, że księgi rachunkowe placówek oświatowych prowadzone były w Urzędzie od września 2016 r.

(akta kontroli str. 230-252, 357-360, 367-403)

9. W 2018 r. audytor bez pisemnego upoważnienia Wójta realizował w Urzędzie zadanie zapewniające pn. „Analiza finansowania zadań oświatowych w Gminie Szczecinek w latach 2015–2017”, którego wyniki został przedstawione w sprawozdaniu z 5.04.2018 r. Obowiązek posiadania upoważnienia do przeprowadzenia audytu wewnętrznego wynika z § 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu oraz z § 2 ust. 2 umowy o usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 94, 302-317)

²⁵ Dalej: Zakład Budżetowy GZWIK.

Wójt wyjaśnił m.in., że jego zdaniem *art. 287 ust. 1 ufp wyklucza konieczność udzielania upoważnień do przeprowadzenia audytu wewnętrznego, a zapisy rozporządzenia w sprawie audytu wewnętrznego z przyczyn obiektywnych nie mają zastosowania.*

(akta kontroli str. 126, 128)

Audytor wyjaśnił m.in., że: *wszystkie zadania audytowe w Gminie w latach 2017-2019 były realizowane na podstawie upoważnienia Wójta. Być może pisemne upoważnienie dotyczące zadania oświatowego, realizowanego w 2018 r. uległo zagubieniu.*

(akta kontroli str. 446, 450)

10. Wójt nie egzekwował prawidłowości realizacji umów na usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego w zakresie:

a) przeprowadzenia analizy ryzyka zgodnie z § 1 pkt 2 lit a) każdej umowy i wymogami § 7 rozporządzenia w sprawie audytu; Wójt wyjaśnił m.in.: *przeprowadziłem z audytorem głęboką analizę ryzyk i działalności Gminy, zleceniobiorca przedstawił mi do akceptacji plan kontroli (...);*

(akta kontroli str. 94, 107, 123-125)

b) przekazania Wójtowi sporządzonej przez audytora dokumentacji w formie elektronicznej. Wymóg przekazania dokumentacji audytu w formie elektronicznej wynikał z § 4 pkt 8 każdej umowy; Wójt wyjaśnił m.in., że *forma elektroniczna audytu do tej pory nie była potrzebna organowi, więc nie zabiegał o jej dostarczenie;*

(akta kontroli str. 94, 107, 123-125)

c) opracowania programu zadania zapewniającego, o którym mowa w § 15 i 16 rozporządzenia w sprawie audytu. Zgodnie z treścią § 1 ust. 2 umów na prowadzenie usługowego audytu wewnętrznego, przedmiot umowy należało prowadzić m.in. zgodnie z przepisami ww. rozporządzenia; Wójt wyjaśnił m.in., że *jest i był w stałym kontakcie z audytorem i był informowany o ustaleniach wstępnych i zakresie. Efektem tej współpracy są przedłożone opracowania, które zdaniem zarządzającego są wyczerpujące w założonym zakresie;*

(akta kontroli str. 94, 107, 152-154)

d) informacji na temat budżetu czasu planowanego na realizację zadań audytowych, jak stanowi § 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, określanych w planach audytu na lata 2017, 2018 i 2019. Ponadto Wójt nie korzystał z uprawnienia określonego w § 2 ust. 1 umów na przeprowadzenie usługowego audytu wewnętrznego, zgodnie z którym Zleceniodawca powinien określić potrzeby dotyczące czasu i sposobu prowadzenia audytu. Wójt wyjaśnił, że *budżet czasu jest potrzebny przy realizacji zadań wykonywanych przez pracownika. Dla potrzeb zarządzającego ważny jest efekt pracy, a nie czas jaki audytor przeznaczył na realizację zadania. Zapis umowy co do czasu i sposobu ma na celu uniknięcie z obu stron umowy niedogodnień w realizacji zadania. Terminy i sposób jest douzgadniany na zasadzie dialogu, a nie sztywnych ram. Ustalony plan audytu stanowił obowiązujący harmonogram.*

(akta kontroli str. 94, 107, 153-154, 440, 442)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia organizację audytu wewnętrznego oraz termin rozpoczęcia i sposób prowadzenia zadań audytowych, z uwagi na ich niezgodność z przepisami ufp oraz rozporządzenia w sprawie audytu. Pomimo,

iż audytor (usługodawca) posiadał stosowne kwalifikacje, sposób sporządzania rocznych planów audytu odbiegał od przyjętego rozporządzeniem w sprawie audytu, w szczególności ze względu na brak rzetelnej analizy ryzyka, nieokreślanie budżetu czasu przewidywanego na realizację poszczególnych zadań, nieuwzględnianie priorytetów kierownika jednostki. Również przeprowadzenie zadań zapewniających w latach 2016-2019 przebiegało z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie audytu, głównie z uwagi na brak opracowywania programów zadań zapewniających, niezgadzanie pisemnie z audytowanymi wstępnymi wynikami audytu oraz nieujmowanie w sporządzanych sprawozdaniach wszystkich wymaganych prawem elementów, w tym ocen mechanizmów kontrolnych/lub ich braku w każdym przypadku stwierdzonych nieprawidłowości. Ponadto Wójt nie egzekwował od usługodawcy prawidłowości realizacji umów na usługowe prowadzenie audytu wewnętrznego.

OBSZAR

2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego

Opis stanu faktycznego

2.1 Zgodność prowadzonych zadań audytowych ze standardami audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych

Audytor podczas planowania czterech zadań zapewniających w sposób ogólny uwzględniał cele i ryzyka badanej działalności lecz w żadnym z badanych przypadków przed przeprowadzeniem zadania nie sporządził programu zadania²⁶. Przeprowadzając zadania audytowe zbierał, analizował i dokumentował informacje do realizacji założonych celów zadania²⁷. Wyniki audytów przekazywał bez zbędnej zwłoki, lecz w trzech zadaniach nie udokumentował daty przekazania sprawozdania. W sprawozdaniach z ww. zadań audytor zawarł cele, zakres zadań, wnioski oraz zalecenia i rekomendacje. W Karcie audytu wewnętrznego nie został ustanowiony system monitorowania wyników audytu ani proces monitorowania zaleceń²⁸.

(akta kontroli str. 131-138, 208-226, 248-252, 344-348, 361-365, 404-408)

2.2 Zgodność organizacji audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych

Organizacja audytu w Urzędzie była zgodna z niżej wymienionym wymogami określonymi w standardach audytu wewnętrznego, tj.:

- w Karcie audytu określono charakter usług doradczych oraz cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu²⁹;
- audytor wewnętrzny nie był zobowiązany oraz nie wykonywał innych czynności, niż związane z audytem³⁰;
- badanie czterech zadań zapewniających wykazało, że audytor wykazywał się biegłością³¹; informacje zebrane w toku realizacji analizowanych zadań były przydatne do osiągnięcia celów zadań³²; wyniki audytów wpłynęły na poprawę skuteczności mechanizmów kontroli³³, mimo że nie w każdym przypadku zostały sformułowane oceny skuteczności mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności Gminy objętym zadaniami; wnioski i opinie na temat badanych

²⁶ Opisane jako nieprawidłowość nr 6 w obszarze pierwszym niniejszego wystąpienia pokontrolnego NIK.

²⁷ Wymogi opisane w standardzie 2300-Wykonywanie zadania.

²⁸ Szerzej o monitorowaniu zaleceń w obszarze trzecim niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

²⁹ Wymogi opisane w standardzie 1000-Cel, uprawnienia i odpowiedzialność.

³⁰ Wymogi opisane w standardzie 1110-Niezależność organizacyjna.

³¹ Wymóg opisany w standardzie 1200-Biegłość i należyta staranność zawodowa.

³² Wymóg opisany w standardzie 2310-Zbieranie informacji, 2330-Dokumentowanie informacji.

³³ Wymóg opisany w standardzie 2130-Kontrola.

zagadnień zawarte w sprawozdaniach z wykonania zadań były przekazywane audytowanym i Burmistrzowi³⁴;

- Karta audytu zawierała program zapewnienia i poprawy jakości³⁵.

(akta kontroli str. 131-149)

W Karcie audytu nie określono jednak obowiązku stosowania Podstawowych zasad praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki, Standardów i Definicji audytu wewnętrznego, mimo wymogów określonych w standardzie 1010-Uznawanie obowiązkowych wytycznych w karcie audytu wewnętrznego

(akta kontroli str. 131-138)

Audytor wyjaśnił m.in., że *wskazówki zawarte w Standardach audytorzy winni stosować w możliwym do zastosowania stopniu, bez względu na fakt wyszczególnienia ich w Karcie audytu. Standardy audytu wewnętrznego, jak i rozporządzenie „metodyczne” Ministra Finansów stosuje się „odpowiednio” w audycie usługodawcy.*

(akta kontroli str. 448, 451-453)

Karta audytu oraz plany audytu na lata 2017-2019 były zatwierdzone przez Wójta.

(akta kontroli str. 131-138, 208-211, 215-218, 223-226)

W Programie zapewnienia poprawy jakości audytu wewnętrznego (część IX Karty audytu) nie uwzględniono bieżącego monitorowania działalności audytu wewnętrznego. Przewidziano prowadzenie samooceny audytu w odstępach 2-letnich oraz ocenę zewnętrzną audytu co najmniej raz na pięć lat. W standardzie 1310-Wymagania dotyczące programu zapewnienia i poprawy jakości określono, że program ten musi uwzględniać zarówno oceny wewnętrzne jak i zewnętrzne. Oceny wewnętrzne (standard 1311), poza okresowymi samoocenami, muszą obejmować bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 138)

Audytor wyjaśnił, że: *prowadzone działania (spotkania z Kierownictwem, korespondencja mailowa, rozmowy telefoniczne) wskazują na sytuację bieżącego monitorowania - jednakże w sposób zapewniający niezależność audytu wewnętrznego. Przepisy dotyczące audytu wewnętrznego pozostawiają kierownikowi jednostki i audytorowi swobodę prowadzenia czynności monitorowania oraz fakt ich dokumentowania.*

(akta kontroli str. 447, 451-452)

W latach 2017-2019 (do 30.09) nie przeprowadzono oceny zewnętrznej działalności audytu wewnętrznego; nie upłynął okres pięciu lat od rozpoczęcia prowadzenia audytu (10.10.2017 r.). Pomimo upływu dwóch lat od daty rozpoczęcia prowadzenia audytu, do dnia zakończenia kontroli audytor nie sporządził samooceny.

(akta kontroli str. 131-138, 458)

Audytor wyjaśnił, że: *samoocena audytu wewnętrznego w Gminie zostanie przeprowadzona po zakończeniu roku obrotowego i wykonaniu zadań zaplanowanych na 2019 r.*

(akta kontroli str. 459-462)

W jednym przypadku³⁶, w dokumentacji audytowej zastosowano formułę „zgodny ze standardami audytu wewnętrznego”. Do czasu kontroli NIK audyt wewnętrzny nie

³⁴ Wymóg opisany w standardzie 2400-Informowanie o wynikach, 2420-Jakość informacji, 2440-Przekazywanie wyników, 2450-Ogólne opinie.

³⁵ Wymóg opisany w standardzie 1300-Program zapewnienia i poprawy jakości.

³⁶ Zadanie „Analiza finansowa działalności Zakładu Budżetowego Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji w Szczecinku w latach 2015-2017”.

był poddany ocenie wewnętrznej ani zewnętrznej. Brak było zapewnienia, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie z Kodeksem etyki oraz standardami.

(akta kontroli str. 230-252)

Audytora wyjaśnił, że *formuły użyto przypadkowo, bez uwzględnienia faktu braku oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu w Gminie.*

(akta kontroli str. 454-455)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Badanie czterech zadań zapewniających przeprowadzonych w Gminie w latach 2017-2019 (do 30.09) wykazało, że audytor nie w pełni kierował się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego. W żadnym z badanych zadań zapewniających nie sporządzał programu zadania przed przystąpieniem do realizacji audytu. Prawidłowo natomiast przebiegał sam proces zbierania informacji niezbędnych do realizacji założonych celów zadania, w oparciu o które audytor sporządzał sprawozdania z prowadzenia audytu. Jednak nie wszystkie wyniki audytu w obszarach objętych zadaniem zostały poddane ocenie w odniesieniu do skuteczności i wydajności mechanizmów kontrolnych. Komunikacja wyników została zachowana z wykorzystaniem sprawozdań. Program zapewnienia i poprawy jakości zawierał wymóg przeprowadzania oceny zewnętrznej audytu co najmniej raz na pięć lat, okresowych samoocen, a nie uwzględniał bieżącego monitorowania działalności audytu wewnętrznego.

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

Opis stanu
faktycznego

3.1 Wyniki czynności doradczych realizowanych przez audytora wewnętrznego

W badanym okresie audytor wewnętrzny nie wykonywał czynności doradczych. W planie audytu na 2018 r. zaplanowano jedno zadanie doradcze³⁷. Plan audytu nie był korygowany.

(akta kontroli str. 208-226)

3.2 Wpływ zaleceń wynikających z przeprowadzonego audytu na funkcjonowanie jednostki i system kontroli zarządczej

W wyniku realizacji w latach 2017-2019 (do 30.09) sześciu zadań zapewniających audytor wewnętrzny sformułował łącznie 14 zaleceń, z czego siedem (tj. 50%) miało charakter systemowy³⁸.

Analiza sposobu realizacji zaleceń wykazała, że wszystkie zalecenia systemowe zostały zrealizowane i miały wpływ na usprawnienie funkcjonowania Urzędu oraz podległych jednostek.

W dwóch przypadkach wprowadzono regulacje wewnętrzne, tj. zarządzenie określające procedury windykacji należności w Zakładzie Budżetowym GZWiK, regulamin stołówki wraz z zasadami przyjmowania opłat za posiłki oraz

³⁷ Zadanie „Organizacja i funkcjonowanie służb finansowych w Urzędzie Gminy – czynności doradcze.” Zaplanowane do realizacji w II kwartale 2018 r.

³⁸ Wniosek, który wpływa na system kontroli zarządczej poprzez budowanie nowych lub zmianę już istniejących mechanizmów minimalizujących ryzyko nieprawidłowości.

postępowania z gotówką. W pozostałych pięciu przypadkach: na polecenie Kierownika Zakładu Budżetowego GZWIK dokonano zmiany sposobu księgowania należności wymagalnych; Wójt udzielił upoważnienia dodatkowemu pracownikowi merytorycznemu GOPS³⁹ do wydawania decyzji o prawie do świadczeń wychowawczych i pokrewnych; Kierownik GOPS wprowadził zasady właściwego dokumentowania decyzji, przy których ma być stosowany rygor natychmiastowej wykonalności w sytuacjach zagrożenia zdrowia i życia; Wójt polecił dyrektorom szkół stosowania zasad księgowych, nakazał prowadzenie raportów kasowych oraz ewidencjonowania obrotu gotówką; Wójt polecił przeprowadzenie inwentaryzacji magazynów stołówek szkolnych i prowadzenie bieżącej ewidencji zapasów i materiałów.

(akta kontroli str. 350-357)

W latach 2017-2018 audytor wewnętrzny zrealizował łącznie pięć zadań zapewniających, tj. 2,5 zadania rocznie. W 2019 r. (do 30.09) przeprowadził jedno zadanie.

(akta kontroli str. 208-226, 367-403)

3.3 Wykorzystanie czasu audytora wewnętrznego na realizację zadań użytecznych dla kierownika jednostki

W związku z wydaniem 14 zaleceń jednostkom audytowanym w żadnym przypadku audytor nie został poinformowany o sposobie, terminach i osobach odpowiedzialnych za ich realizację. Audytor nie podejmował działań w celu wyegzekwowania od audytowanych ww. informacji.

(akta kontroli str. 446, 450)

Żadne z pięciu zadań zapewniających, w których wydano zalecenia, nie były objęte czynnościami sprawdzającymi (§ 21 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu). We wszystkich przypadkach analizowanych zadań nie udokumentowano prowadzenia czynności wskazanych w § 20 rozporządzenia, tj. dotyczących monitorowania realizacji zaleceń.

(akta kontroli str. 208-226, 248-252, 344-348, 361-365, 404-408)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W 2018 r. nie zrealizowano zaplanowanego na II kwartał 2018 r. zadania doradczego. Nie dokonano w związku z powyższym pisemnych uzgodnień w sprawie zmiany planu audytu pomiędzy audytorem i kierownikiem jednostki.

(akta kontroli str. 215-222)

Obowiązek pisemnego uzgodnienia zmian w planie audytu wynika z § 10 rozporządzenia w sprawie audytu. Forma takiego uzgodnienia została również określona w pkt 7 części V Karty audytu, tj. w uzasadnionych przypadkach przyjęty plan audytu mógł zostać zmieniony, poprzez sporządzoną „Korektę planu audytu”.

(akta kontroli str. 137)

Audytor wyjaśnił, że: *uzgodniono z kierownictwem Urzędu przeniesienie zadania na 2019 r. i obecnie jest ono realizowane ponadplanowo. Zdaniem audytora przepisy prawa nie nakładają obowiązku korygowania lub zmiany Planu audytu w przypadku zmiany zadania lub rezygnacji z zadania.*

(akta kontroli str. 445-446, 449-450)

³⁹ Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Szczecinku.

2. Audytor wewnętrzny nie monitorował realizacji zaleceń w przypadku pięciu (spośród sześciu)⁴⁰ zadań zapewniających zrealizowanych w okresie objętym kontrolą, tj. nie podjął działań celem wyegzekwowania od audytowanych informacji o sposobie, terminach i osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń oraz nie przeprowadzał czynności sprawdzających. W badanych przypadkach od dnia zakończenia zadania do dnia zakończenia czynności kontrolnych NIK upłynęło od 4 do 18 miesięcy. Obowiązek monitorowania realizacji zaleceń wynika z § 20 rozporządzenia w sprawie audytu, a przeprowadzania czynności sprawdzających po upływie terminów realizacji zaleceń – z § 21 ust. 1 tego rozporządzenia. Ponadto przeprowadzenie tych czynności powinno być udokumentowane stosownie do przepisów § 5 ust. 3 pkt 5 lit. c rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 248-252, 344-348, 361-365, 404-408)

Audytor wyjaśnił m.in., że w latach 2017-2019 nie planowano czynności sprawdzających i monitorujących, ale faktycznie czynności te wykonywano, jeśli była taka potrzeba. Większość zaleceń i rekomendacji miała charakter fakultatywno-doradczy i nie wymagała czynności sprawdzających. Audytor wewnętrzny podczas prowadzenia audytu obserwuje procesy zarządzania w jednostce i ocenia realną potrzebę prowadzenia czynności sprawdzających lub monitorujących. Posiada w tym zakresie swobodę działania. Stosowane w audycie dobre praktyki i profesjonalny osąd pozwalają mu na autonomiczną ocenę ryzyk i autonomiczne decyzje w zakresie podejmowanych działań.

(akta kontroli str. 446, 450-451)

OCENA CZĄSTKOWA

Audytor w wyniku przeprowadzanych zadań zapewniających formułował wnioski systemowe, które wpłynęły na poprawę funkcjonowania audytowanych i efektywności mechanizmów kontrolnych lub ich usprawnienie. W żadnym z pięciu zrealizowanych zadań zapewniających, zakończonych wydaniem zaleceń, audytor nie monitorował ich realizacji i nie przeprowadzał czynności sprawdzających. Bez wymaganego pisemnego uzgodnienia zmian w planie audytu odstąpił w 2018 r. od realizacji zadania doradczego.

IV. Uwagi i wnioski

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

Wnioski

1. Prowadzenie audytu wewnętrznego w Gminie zgodnie z wymogami określonymi w przepisach ufp i rozporządzenia w sprawie audytu, w tym w szczególności:
 - a) rzetelne sporządzanie analizy ryzyka z uwzględnieniem wszystkich zadań Gminy oraz wyników audytów i kontroli;
 - b) przygotowywanie programu zadania zapewniającego i uzgadnianie pisemnie z audytowanym wstępnym wyników audytu wewnętrznego;
 - c) sporządzanie sprawozdania z zadania zapewniającego z uwzględnieniem każdorazowo oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem;
 - d) monitorowanie realizacji zaleceń i przeprowadzanie czynności sprawdzających oraz dokumentowanie przeprowadzanych czynności audytowych;
 - e) pisemne uzgadnianie zmian w planach audytu.

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

⁴⁰ W wyniku realizacji w II kwartale 2018 r. zadania „Analiza porównawcza finansowania placówek oświatowych w Gminie Szczecinek” nie sformułowano żadnych zaleceń.

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 ust. 1 i 2 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 Szczecinie. 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
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 30 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Szczecin, 2 grudnia 2019 r.

Kontroler

Krzysztof Szczepaniak

Główny specjalista kontroli
państwowej



podpis

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Szczecinie

Dyrektor

p.o. WICE DYREKTOR
Delegatura Najwyższej Izby Kontroli
Szczecin
Karolina Wierzbicka



podpis