



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.018.03.2019

Poznań, dnia listopada 2019 r.

Pan
Grzegorz Kubik
Burmistrz Gminy Rawicz
Urząd Miejski Gminy Rawicz
ul. Marszałka J. Piłsudskiego 21
63-900 Rawicz

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/19/074

„Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego”

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Miejski Gminy Rawicz, ul. Marszałka J. Piłsudskiego 21, 63-900 Rawicz (dalej: Urząd)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Grzegorz Kubik, Burmistrz Gminy Rawicz od 08.12.2014 r. (dalej: Burmistrz)
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 zapewnienia prawidłowego działania jednostki.
Okres objęty kontrolą	Lata 2016-2019 (do 18 października) 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	Jan Kołtun, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr LPO.411.004.01.2019 z 3 września 2019 r.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA	Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Gminie Rawicz (dalej: Gmina), pomimo pięciomiesięcznego braku audytora w 2017 r. oraz nieprzeprowadzania oceny zewnętrznej przewidzianej w Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ⁴ (dalej: Standardy)
Uzasadnienie oceny ogólnej	Organizacja audytu wewnętrznego oraz sposób jego prowadzenia były zgodne z przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych ⁵ (dalej: uofp) i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu ⁶ (dalej: rozporządzenie w sprawie audytu), a także – poza ww. wyjątkiem – zgodne ze Standardami i regulacjami wewnętrznymi. Zatrudniony w Urzędzie audytor wewnętrzny spełniał wymogi określone w art. 286 uofp oraz zgodnie z art. 283 ust. 1 tej ustawy prowadził audyt na podstawie rocznych planów, które zakładały odpowiednie wykorzystanie jego czasu. Objęte szczegółowym badaniem NIK cztery, spośród piętnastu zrealizowanych w okresie objętym kontrolą zadań

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

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

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

⁴ 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).

⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 869.

⁶ Dz. U. z 2018 r. poz. 506.

zapewniających⁷ zostały rzetelnie przeprowadzone, na podstawie prawidłowo sporządzonych programów tych zadań.

W Urzędzie opracowano i wdrożono procedury związane z monitorowaniem realizacji zaleceń poaudytowych, a wszystkie zalecenia sformułowane w wyniku realizacji zadań audytowych zostały uznane za zasadne przez audytowanych. Wyniki audytu wewnętrznego zostały wykorzystane w funkcjonowaniu Urzędu i podległych jednostek.

W okresie objętym kontrolą i wcześniej, w Urzędzie nie przeprowadzono oceny zewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego, co było niezgodne ze standardem 1312 – „Oceny zewnętrzne”. Nie stwierdzono negatywnych następstw tej nieprawidłowości, jednakże nie sprzyjała ona optymalnemu funkcjonowaniu audytu wewnętrznego. Przez pięć miesięcy 2017 r. w Gminie nie był zatrudniony audytor, w konsekwencji czego nie prowadzono audytu, jednak wynikało to z przyczyn niezależnych od kontrolowanej jednostki.

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

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

Organizacja audytu wewnętrznego w okresie objętym kontrolą uregulowana była zarządzeniami Burmistrza ustalającymi regulamin audytu wewnętrznego⁹, podręcznik procedur¹⁰ i kartę audytu¹¹. Ponieważ kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów Gminy w latach 2016-2019 (do 18 października) przekraczała wysokość 100 000 tys. zł, to zgodnie z art. 274 ust. 3 i art. 278 ust. 3 uofp, w Urzędzie prowadzony był audyt wewnętrzny, przez audytora zatrudnionego w jednostce¹².

W strukturze organizacyjnej Urzędu, zgodnie z art. 282 ust. 1 uofp, wyodrębniono samodzielne stanowisko ds. audytu wewnętrznego, do zadań którego należało m.in.:

- przeprowadzanie czynności audytowych w komórkach organizacyjnych Urzędu oraz miejskich jednostkach organizacyjnych,
- opracowywanie planów audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami,
- realizacja zadań audytowych,
- sporządzanie i przekazywanie Burmistrzowi sprawozdań z każdego audytu zapewniającego oraz realizacji rocznego planu audytu wewnętrznego.

Zgodnie z przyjętym w Urzędzie schematem organizacyjnym i art. 280 uofp, bezpośrednim przełożonym audytora był Burmistrz. Stanowisko ds. audytu wewnętrznego obok stanowiska ds. kontroli wchodziło w skład Biura Kontroli i Audytu (BKA). Osoby zajmujące ww. stanowiska podlegały bezpośrednio Burmistrzowi i jednocześnie nie podlegały sobie nawzajem. Miały prowadzić zadania w sposób samodzielny, ponosząc odpowiedzialność przed Burmistrzem¹³. Audytor wewnętrzny nie mógł brać udziału w działalności operacyjnej jednostek audytowanych, za wyjątkiem udziału w projektach doskonalących system kontroli zarządczej¹⁴. Obok ww. regulacji dotyczących audytu wewnętrznego funkcjonowały odrębne regulacje dotyczące kontroli wewnętrznej, odrębne były też plany audytu i kontroli oraz sprawozdania roczne z realizacji tych planów¹⁵.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie zatrudnionych było na umowie o pracę kolejno trzech audytorów, którzy spełniali wymogi określone w art. 286 uofp.

(akta kontroli str. 22-26, 172-173, 338, 366)

⁸ 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.

⁹ Zarządzenie Burmistrza nr 333/2012 z 15 marca 2012 r. ze zm. (obowiązywało do 31 grudnia 2017 r.)

¹⁰ Zarządzenia Burmistrza nr 270/215 z 30 grudnia 2015 r. oraz nr 904/2017 z 28 grudnia 2017 roku w sprawie: zatwierdzenia Podręcznika procedur audytu wewnętrznego.

¹¹ Zarządzenie Burmistrza nr 903/2017 z 28 grudnia 2017 r. w sprawie zatwierdzenia karty audytu wewnętrznego.

¹² W jednostkach samorządu terytorialnego audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł.

¹³ § 10 ust. 2 pkt 2 oraz § 12 ust. 1 regulaminu organizacyjnego Urzędu z dnia 20 maja 2015 r. (zarządzenie nr 106/215).

¹⁴ § 12 zarządzeń Burmistrza nr 333/2012 i 903/2017.

¹⁵ Zarządzenie Burmistrza nr 283/2016 z 4 stycznia 2016 r. w sprawie trybu przeprowadzania kontroli wewnętrznej w jednostkach podległych i nadzorowanych przez Burmistrza Gminy Rawicz.

W 2016 r. audytor wewnętrzny realizował m.in. zadanie w zakresie bezpieczeństwa informacji, wynikające z § 20 ust. 2 pkt 14 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych¹⁶. Zakres audytu ustalono biorąc pod uwagę m.in. wnioski Najwyższej Izby Kontroli przedstawione w informacji o wynikach kontroli „Wdrożenie wybranych wymagań dotyczących systemów teleinformatycznych, wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz Krajowych Ram Interoperacyjności na przykładzie niektórych urzędów gmin miejskich i miast na prawach powiatu”¹⁷.

W związku z okresowym brakiem audytora wewnętrznego, od 1 lutego do 5 lipca 2017 roku¹⁸, jak i brakiem odpowiednich narzędzi informatycznych oraz biegłości w tych tematach innych pracowników Urzędu, w roku 2017 i 2018, ujęte w planach audytu zadanie „Analiza zgodności bezpieczeństwa informacji” zostało zrealizowane przez podmiot zewnętrzny.

Zadania te, w ocenie Burmistrza, zostały wykonane prawidłowo, starannie i terminowo.

(akta kontroli str. 181)

Poniesione przez Urząd w okresie objętym kontrolą wydatki na realizację zadania w zakresie bezpieczeństwa informacji wyniosły w 2017 r. 3 616,20 zł brutto oraz 3 013,50 zł brutto w 2018 r.

Do powyższych wydatków nie stosowano przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych¹⁹

Zadanie „Audyty zarządzania bezpieczeństwem informacji” wpisano do planu audytu również na rok 2019 z informacją, iż będzie realizowane przez podmiot zewnętrzny.

Podejmując decyzję o korzystaniu z usług ww. podmiotu kierowano się następującymi argumentami:

- niewystarczająca biegłość audytora, doświadczenie i znajomość metodyki prowadzenia takiego audytu,
- realizacja corocznie takiego audytu ma wpływ na ograniczenie realizacji innych zadań zapewniających w innych obszarach ryzyka,
- brak zasobów osobowych.

(akta kontroli str.181)

Urząd posiadał plany audytu wewnętrznego wraz z analizą ryzyka za lata 2016 – 2019 oraz sprawozdania roczne z prowadzonych audytów wewnętrznych za lata 2016 – 2018. Opracowane w okresie objętym kontrolą w Urzędzie plany audytu, zgodnie z § 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, zawierały m.in.: obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające oraz informację na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku. Plany audytu, stosownie do wymogów § 9 ust. 2 ww. rozporządzenia zostały podpisane przez audytora i Burmistrza oraz sporządzone w terminie przewidzianym w art. 283 ust. 3 uofp.

(akta kontroli str.199-251)

Audytor wewnętrzny, zgodnie z § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, do końca stycznia roku następującego po roku wskazanym w planie audytu składał

¹⁶ Dz.U z 2017 r. poz.2247.

¹⁷ KAP-4101-002-00/2014

¹⁸ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzona nieprawidłowość”.

¹⁹ 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.

Burmistrzowi sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego. Sprawozdania te zawierały informacje o jednostkach objętych audytem wewnętrznym, o wykonanych zadaniach audytowych, wydanych zaleceniach oraz przeprowadzonych czynnościach sprawdzających. W sprawozdaniach zamieszczono również inne istotne informacje związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w jednostce w roku poprzednim, w tym dotyczące przeprowadzenia jego oceny wewnętrznej (udokumentowane w postaci kwestionariusza samooceny).

(akta kontroli str.252-293)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie zrealizowano piętnaście zadań zapewniających. Trzynaście z nich zostało zrealizowanych przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w Urzędzie, natomiast dwa, dotyczące bezpieczeństwa informacji, zostały zlecone na zewnątrz.

Badaniami kontrolnymi NIK objęto po jednym zadaniu z każdego roku okresu 2016-2019, z uwzględnieniem zadań audytowych o największej liczbie zaleceń. Wszystkie cztery szczegółowo kontrolowane zadania zapewniające zostały przeprowadzone zgodnie z § 15 rozporządzenia w sprawie audytu, na podstawie programu zadania zapewniającego.

W zrealizowanych przez audytora zatrudnionego w Urzędzie ww. czterech zadaniach zapewniających, sformułowano łącznie 80 zaleceń. Dotyczyły one przede wszystkim:

- wdrożenia odpowiednich mechanizmów kontroli zarządczej,
- uaktualnienia oraz doprecyzowania zapisów w Zasadach (polityce) rachunkowości,
- określenia w regulacjach wewnętrznych dotyczących gospodarki materiałami zasady ewidencji i rozliczania obrotu materiałami,
- przypisania pracownikom odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie,
- zmian w Regulaminie Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych,
- zwiększenia nadzoru ze strony kierownictwa;
- wzmocnienia kontroli zarządczej;
- wprowadzenia, przeglądu i aktualizacji przepisów wewnętrznych, tj. regulaminów organizacyjnych, wewnętrznych procedur;
- stosowania obowiązujących standardów kontroli zarządczej;
- zapewnienia skutecznej kontroli dokumentów finansowo-księgowych;
- bieżącej kontroli w zakresie operacji finansowych;

Wszystkie wydane w toku prowadzonych działań audytowych zalecenia zostały przyjęte przez jednostki audytowane. Fakty te zostały potwierdzone w: sporządzanych w trakcie prowadzenia czynności audytowych protokołach, sprawozdaniach, informacjach o wdrożeniu zaleceń przekazywanych przez audytowane jednostki oraz notatkach informacyjnych z czynności sprawdzających.

Badanie prawidłowości sporządzania sprawozdań z zadań zapewniających przeprowadzono na próbie czterech sprawozdań z największą liczbą zaleceń, spośród piętnastu opracowanych w okresie objętym kontrolą:

- rok 2016 - Audyt gospodarki finansowej Ośrodka Sportu i Rekreacji w Rawiczu - 20 zaleceń;
- rok 2017 - Audyt gospodarki finansowej Zakładu Usług Komunalnych w Rawiczu – 44 zalecenia;
- rok 2018 - Ocena prawidłowości wykorzystania części dotacji przekazanej z budżetu Gminy Rawicz Klubowi Piłkarskiemu „Rawia” Rawicz na realizację

zadania publicznego określonego w umowie nr BPKS.526.20.2018 z dnia 01.03.2018 r. - 10 zaleceń;

- rok 2019 - Ocena prawidłowości udzielania i rozliczania dotacji celowej z budżetu Gminy Rawicz na dofinansowanie kosztów wymiany źródeł ciepła w budynkach i lokalach mieszkalnych położonych na terenie Gminy Rawicz - 6 zaleceń.

Objęte analizą sprawozdania zawierały elementy wskazane w § 18 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, w tym:

- temat i cel zadania,
- zakres przedmiotowy i podmiotowy,
- datę rozpoczęcia zadania,
- ustalenia i ocenę według kryteriów ustalonych w programie,
- datę sporządzenia,
- zalecenia,
- ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze objętym zadaniem audytowym,
- imię i nazwisko audytora oraz osób realizujących zadanie i ich podpisy.

(akta kontroli str. 392-575)

Sposób prezentowania informacji w sprawozdaniach z zadań zapewniających był zwięzły i czytelny.

Stwierdzona
nieprawidłowość

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W okresie od 1 lutego do 5 lipca 2017 r. w Gminie nie był zatrudniony audytor wewnętrzny, a w konsekwencji nie prowadzono wówczas audytu. Z formalnoprawnego punktu widzenia pięciomiesięczna przerwa w zatrudnieniu audytora oznaczała niespełnianie wymogu określonego w art. 274 ust. 3 uofp w zw. z art. 275 tej ustawy. Zgodnie z tymi przepisami, audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostce samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w jej uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. – tj. tak jak to miało miejsce w przypadku Gminy – a audyt taki realizuje audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo niezatrudniony w niej usługodawca²⁰.

NIK dostrzega jednocześnie – co należy podkreślić – że jeszcze przed ustaniem stosunku pracy z audytorem zatrudnionym do 31 stycznia 2017 r.²¹ w Urzędzie podejmowano intensywne, rzetelne działania związane z naborem zewnętrznym na stanowisko audytora, ale cztery kolejno przeprowadzone nabory²² nie dały efektów, albowiem nie wpłynęła żadna oferta. Dopiero w piątym naborze wpłynęła jedna oferta, co umożliwiło zatrudnienie audytora i dalsze prowadzenie audytu, zgodnie z wymogiem art. 274 ust. 3 i art. 275 uofp. Okoliczności te wskazują na obiektywny charakter trudności z pozyskaniem audytora na potrzeby Gminy w pierwszej połowie 2017 r.

²⁰ Przy czym w przypadku Gminy, z uwagi na przekroczenie progu, o którym mowa w art. 278 ust. 3 uofp, zawarcie umowy z audytorem usługodawcą niezatrudnionym w jednostce, było niemożliwe.

²¹ Rozwiązanie umowy o pracę za porozumieniem stron z 28 grudnia 2016 r., ze skutkiem na dzień 31 stycznia 2017 r.

²² W tym dwa ogłoszone przed upływem okresu obowiązywania umowy o pracę (30 grudnia 2016 r. i 20 stycznia 2017 r.) oraz dwa po jego upływie (15 lutego i 8 marca 2017 r.).

Burmistrz złożył wyjaśnienia, w których opisał ww. przyczyny okresowego braku audytora i nieprowadzenia audytu.

(akta kontroli str. 75-90, 115, 117, 120, 313)

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia działalność Urzędu w zbadanym obszarze. Organizacja audytu wewnętrznego w Urzędzie i jego realizacja były zgodne z przepisami uopf i rozporządzenia w sprawie audytu oraz z zarządzeniami Burmistrza ustalającymi procedury audytu wewnętrznego, podręcznik procedur i kartę audytu. Zatrudniony w Gminie audytor wewnętrzny każdorazowo spełniał wymogi określone w art. 286 uopf i podlegał bezpośrednio kierownikowi jednostki. Zgodnie z art. 283 ust. 1 ww. ustawy prowadził audyt na podstawie rocznych planów, które zakładały odpowiednie wykorzystanie jego czasu. Audytor prawidłowo opracowywał plany audytu wewnętrznego w oparciu o analizę ryzyka oraz sprawozdania z realizacji audytu wewnętrznego, a ponadto w sposób przejrzysty i jasny formułował zalecenia poaudytowe. Przez pięć miesięcy 2017 r. w Gminie nie był zatrudniony audytor, w konsekwencji czego nie prowadzono audytu, jednak wynikało to z przyczyn niezależnych od kontrolowanej jednostki.

2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego

Opis stanu faktycznego

W Podręczniku Procedur Audytu Wewnętrznego zawarto formułę, że procedury te stanowią realizację pkt 2040 Standardów - „Zasady i procedury”.

Podczas planowania poszczególnych zadań audytu wewnętrznego zostały uwzględnione cele, zakres zadania, czas potrzebny do jego realizacji i ryzyka dotyczące badanej działalności. Cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego były określone w karcie audytu wewnętrznego. W karcie tej został zapisany także obowiązek stosowania Definicji audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki i Standardów²³.

(akta kontroli str. 333-330)

Ryzyka powiązane z daną działalnością zostały zidentyfikowane i poddane wstępnej ocenie. Wyniki oceny zostały odzwierciedlone w celach zadania. Podczas określania celów zadania były uwzględnione prawdopodobieństwa wystąpienia istotnych błędów, niezgodności i inne zagrożenia. Programy zadań zawierały procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania informacji w toku realizacji zadania.

Dla osiągnięcia celów zadania zostały zebrane wystarczające, rzetelne, przydatne i dotyczące zadania informacje. Wnioski i wyniki zadania były oparte na odpowiednich analizach i ocenach, a informacje dotyczące zadania, stanowiące podstawę wniosków i wyników, zostały odpowiednio udokumentowane. Wyniki badanych zadań były przekazywane niezwłocznie i zawierały odpowiednie wnioski i zalecenia. Przekazane informacje były dokładne, jasne, zwięzłe i konstruktywne.

W roku 2019 dokonany został przegląd przepisów wewnętrznych dot. audytu wewnętrznego i wydano zarządzenie²⁴, nowelizujące podręcznik procedur i kartę audytu wewnętrznego.

W Urzędzie został także znowelizowany, ustanowiony wcześniej Program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego w Gminie Rawicz²⁵.

²³ Zarządzenie Burmistrza nr 903/2017 z 28 grudnia 2017 roku w sprawie: zatwierdzenia Karty audytu wewnętrznego. Wcześniej w tym zakresie (do 31 grudnia 2017 r.) obowiązywało zarządzenie Burmistrza nr 333/2012 z 15 marca 2012 r. w sprawie ustalenia regulaminu audytu wewnętrznego (ze zm.).

²⁴ Zarządzenie Burmistrza nr 268/2019 z 24 września 2019 roku w sprawie: zmiany zarządzenia nr 903/2017 z 28 grudnia 2017 roku w sprawie: zatwierdzenia Karty audytu wewnętrznego i zmiany zarządzenia nr 904/2017 z 28 grudnia 2017 roku w sprawie: zatwierdzenia Podręcznika procedur audytu wewnętrznego.

Stosownie do standardu nr 1311 – „Oceny wewnętrzne” w Urzędzie realizowano działania zgodnie z zarządzeniami Burmistrza ustalającymi procedury audytu wewnętrznego, podręcznik procedur i kartę audytu. Obowiązujące w Urzędzie regulacje wewnętrzne zapewniały przegląd jakości zadania audytowego, przewidywały, że działania audytu wewnętrznego podlegają kontroli na wszystkich etapach realizacji w celu zapewnienia zgodności ze standardami, procedurami i najlepszą starannością zawodową. Przeglądy okresowe działalności audytu prowadzone były w Urzędzie drogą samooceny w cyklu rocznym (w terminie do końca stycznia każdego roku). Ocena jakości zadania audytowego przeprowadzana była dla każdego zrealizowanego zadania audytowego. Coroczny przegląd działalności oraz ocena jakości zadania audytowego przeprowadzane były za pomocą wzorów ankiet i list sprawdzających, zawartych w zarządzeniach Burmistrza. Oceny wewnętrzne obejmowały bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz okresowe samooceny.

Audyt wewnętrzny podlegał bezpośrednio Burmistrzowi, a przyjęte zasady sprzyjały realizacji Standardu nr 1120 - Indywidualny obiektywizm.

W działalności audytu wewnętrznego wykorzystywane były narzędzia informatyczne wraz z dostępem do danych w zakresie sprawozdawczości finansowej, budżetowej i z operacji finansowych, a także elektroniczny system informacji prawnej.

W Urzędzie obowiązywał Program zapewnienia i poprawy jakości, o którym mowa w Standardzie nr 1300 (dalej: PZPJ), a wyniki tego programu były przekazywane w trakcie narad z Burmistrzem. Audytor opracował i realizował PZPJ obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego. Nie była natomiast przeprowadzana zewnętrzna ocena działalności audytu wewnętrznego²⁶.

W Urzędzie zostały ustanowione zasady i procedury działalności audytu wewnętrznego. Prowadzona była całościowa, roczna analiza ryzyka, a roczny plan audytu wewnętrznego był oparty tej analizie. W analizie ryzyka uwzględniano priorytet kierownictwa, a audytor koordynował od strony organizacyjnej działania z wykonawcami usług w zakresie audytu zarządzania bezpieczeństwem informacji. Zestawienie wyników analizy ryzyka w obszarach działalności Gminy stanowiło każdorazowo załącznik do planu audytu wewnętrznego na dany rok, który przyjmowany był zarządzeniem Burmistrza.

Audyt wewnętrzny oceniał skuteczność procesów zarządzania ryzykiem podczas rocznej analizy ryzyka.

Dla każdego zadania audytowego był opracowany program zadania, a w trakcie planowania zadania była przeprowadzana wstępna analiza ryzyka. Istotne ryzyka były przedstawiane w programie zadania audytowego, a cele zadania wynikały z przeprowadzonej analizy ryzyka, zarówno na etapie tworzenia planu rocznego jak i opracowywania konkretnego zadania. Do realizacji celów zadania, w razie potrzeby, zostały przydzielone odpowiednie osoby np. w przypadku badania dotacji dla niepublicznych przedszkoli w zespole był Zastępca Naczelnika Wydziału Edukacji i Spraw Społecznych. W trakcie realizacji zadania audytowego audytor zapoznawał się także z wynikami badań i ocen dokonanych przez inne kontrole np. ZUS, PIP, RIO.

Próba audytowa dobierana była w sposób taki, aby osiągnąć cel zadania, a zebrane informacje były wystarczające, wiarygodne i przydatne do osiągnięcia celów zadania. Wyniki zadania były przekazywane Burmistrzowi i audytowanym w formie sprawozdania z zadania audytowego, w trakcie narady podsumowującej.

²⁵ Zarządzenie Burmistrza nr 269/2019 z 24 września 2019 roku w sprawie: wprowadzenia Programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego w Gminie Rawicz.

²⁶ O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

Informacje były dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne i dostarczone na czas. Sprawozdanie z zadania audytowego i protokoły z narady podsumowującej zawierały odpowiednie wnioski i opinie na temat realizowanego zadania oraz znajdowały potwierdzenie w przekazanych wynikach. Przekazane informacje były odpowiednio udokumentowane w aktach bieżących, a wyniki zadania były przekazywane do odpowiednich osób w formie protokołu z narady podsumowującej. Uczestników narady dobierano w zależności od tematu zadania. Opinia audytora i wnioski na temat badanego obszaru były poparte wiarygodnymi i adekwatnymi informacjami.

W Urzędzie zapewniono działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazywanych kierownictwu, o którym mowa w Standardzie nr 2500 - Monitorowanie postępów. Procesy monitorujące realizację zaleceń audytu wewnętrznego i czynności sprawdzające uwzględniono w planie audytu wewnętrznego na dany rok oraz poprzez odpowiedzi na zalecenia. Wyniki zadania były ponownie badane po upływie określonego czasu jako monitorowanie realizacji zaleceń lub czynności sprawdzające.

(akta kontroli str. 174-175)

Stwierdzona
nieprawidłowość

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość, polegającą na nieprzeprowadzeniu, w okresie objętym kontrolą – a także przed tym okresem - oceny zewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego (w formie pełnej zewnętrznej oceny lub samooceny z niezależną walidacją), o której mowa w standardzie nr 1312 – „Oceny zewnętrzne”. Artykuł 273 ust. 2 uofp stanowi, że audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w Standardach, przy czym w doktrynie wskazuje się, że obowiązek ten został wyraźnie określony, w przeciwieństwie do przepisów poprzednio obowiązującej ustawy o finansach publicznych²⁷. Co również istotne, obowiązek postępowania zgodnie ze Standardami został wprost zapisany w Karcie audytu wewnętrznego (§ 7 ust. 1 tiret 3).

(akta kontroli str.174)

Burmistrz wyjaśnił m.in., że „nie dokonano dotychczas oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego przez wykwalifikowaną firmę specjalizującą się wyłącznie w tym obszarze, ze względu na małą dostępność takiej usługi na rynku przed rokiem 2016 oraz wysoki koszt dokonania takiego przeglądu w odniesieniu do innych koniecznych wydatków w budżecie jednostki samorządu terytorialnego.

Ponadto w latach 2017-2018 przeprowadzenie oceny audytu było niecelowe z uwagi na brak realizacji planu audytu w sposób ciągły/przez cały rok. Po rozwiązaniu stosunku pracy za porozumieniem stron z audytorem wewnętrznym w dniu 31.01.2017 roku, kolejną osobę na stanowisko pracy zatrudniono od dnia 06.07.2017 r. (przeprowadzono 4 nabory ale nie było ofert).

Działalność audytu wewnętrznego podlegała analizie zewnętrznej w ramach każdej kompleksowej kontroli gospodarki finansowej Gminy przeprowadzanej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Poznaniu (za lata 2008, 2012 i 2016). Badano procedury, plan audytu, sprawozdania roczne audytu, wybrane zadanie audytowe. Ze względu na niezależność zespołu oceniającego, w tym kwalifikacje i kompetencje zawodowe pracowników Regionalnej Izby Obrachunkowej niniejszą ocenę audytor przyjmował jako realizację standardu nr 1312 „Oceny zewnętrzne”.

Jednocześnie, ze względu na oszczędne i racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi w pierwszej mierze realizowano zadania i obowiązki wynikające z aktów

²⁷ Por. komentarz do art. 273 uofp autorstwa Ludmiły Lipiec-Warzechy, Lex Omega.

prawnych nadrzędnych nad Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Standardy przez długi czas stanowiły źródło dobrych praktyk i wskazówek w ramach działalności audytu”.

(akta kontroli str.174-175)

OCENA CZĄSTKOWA

Realizacja objętych badaniem czterech zadań zapewniających odbyła się zgodnie ze Standardami, jednak organizacja audytu wewnętrznego nie uwzględniła Standardu nr 1312 – „Oceny zewnętrzne”. Audyt wewnętrzny przyczyniał się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem, m.in. poprzez zalecenia w zakresie zadań zapewniających. Wspierał też pracowników Urzędu w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontroli, zwłaszcza w zakresie wiarygodności i rzetelności informacji finansowych, a także poprzez doradztwo oraz informowanie o istotnych zmianach przepisów lub ich interpretacji.

Nie stwierdzono, by brak oceny zewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego miał ujemny wpływ na realizację zadań audytowych zgodnie z przepisami prawa i Standardami.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

W Urzędzie czynności doradcze przeprowadzane przez audytora wewnętrznego, w okresie objętym kontrolą realizowane były w 2016 i 2019 r.. Cel i zakres istotnych czynności doradczych był uzgadniany z Burmistrzem, a czynności doradcze mniejszej wagi wynikały z bezpośrednich pytań pracowników Urzędu, kierowanych do audytora. Nie stwierdzono aby czynności doradcze prowadziły do przyjęcia przez audytora obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.

Na wniosek Burmistrza w 2016 roku audytor dokonał analizy w zakresie:

a. wydatków finansowanych z dotacji na wynagrodzenie dyrektorów w niepublicznych przedszkolach w okresie 7 miesięcy 2016 roku. Celem była analiza wysokości wynagrodzeń dyrektorów niepublicznych przedszkoli, które rozliczane były w ramach dotacji z budżetu Gminy dla niepublicznych przedszkoli.

b. postępowań na dostawy i roboty budowlane Biura Zamówień Publicznych o wartości od 8 000,00 zł do 125 247,00 zł w okresie 29.03 – 20.09. Celem przeglądu było określenie czy w ramach procedury wyboru oferty kierowane są do oferentów realizujących w ramach swojej działalności przedmiot zamówienia i czy wybierani są oferenci z najniższą ceną.

W 2019 roku zrealizowano jedno zadanie doradcze z inicjatywy audytora. W trakcie realizacji zadania zapewniającego „Ocena prawidłowości udzielania i rozliczania dotacji celowej z budżetu Gminy Rawicz na dofinansowania kosztów wymiany źródeł ciepła w budynkach i lokalach mieszkalnych położonych na terenie Gminy Rawicz” dokonano analizy wydatków przedstawionych w ramach rozliczenia przez Niepubliczne Przedszkole „Sarenka”. Zakres czynności doradczych dotyczył dotacji celowej na wymianę źródła ciepła i dotacji dla niepublicznych przedszkoli. Celem było stwierdzenie czy dany wydatek jest inwestycją, czy remontem i odpowiednie jego rozliczenie. W wyniku tych czynności audytor przedstawił propozycje dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki/rozliczania dotacji przez Wydział Edukacji i Spraw Społecznych Urzędu Miejskiego Gminy Rawicz.

Analizy audytora zostały wykorzystane, a Burmistrz stwierdził, że „audytor wewnętrzny na bieżąco udziela konsultacji i doradztwa”.

(akta kontroli str.183-189)

Zalecenia wydane na podstawie zrealizowanych audytów zapewniających zostały uznane za zasadne, zarówno przez Urząd, jak i przez jednostki podległe. W wyniku przeprowadzonych audytów w Urzędzie zostały wprowadzone zmiany do obowiązujących zarządzeń Burmistrza, a także opracowano nowe regulacje wewnętrzne.

W jednostkach organizacyjnych Gminy największa liczba zaleceń dotyczyła następujących elementów kontroli zarządczej:

- środowisko wewnętrzne – delegowanie uprawnień,
- mechanizmy kontroli – ochrona zasobów i szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych.

W procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej wykorzystywano zalecenia poczynione na skutek przeprowadzonych audytów wewnętrznych. Z wynikami audytu wewnętrznego każdorazowo zapoznawał się kontroler wewnętrzny. Brał on udział w naradzie podsumowującej, na której omawiane były wyniki przeprowadzonego zadania zapewniającego. Dodatkowo audytor udostępniał sprawozdania z audytów kontrolerowi wewnętrznemu na bieżąco. W naradach podsumowujących brali udział naczelnicy wydziałów, kierownicy biur i osoby odpowiedzialne merytorycznie za badany obszar. Każdorazowo z wynikami audytu zapoznawał się Skarbnik Gminy.

O stwierdzonych w trakcie audytów i kontroli wewnętrznych błędach i nieprawidłowościach oraz sposobach ich eliminacji informowane były również główne księgowe jednostek podległych, podczas organizowanych spotkań. Na nich omawiane były również zmiany w przepisach prawa. Każdorazowo w momencie tworzenia planu audytor zapoznawał się: z wynikami kontroli, które miały miejsce i zostały wpisane w książkę kontroli Urzędu, ze sprawozdaniami z wykonania planu audytu i kontroli wewnętrznej, prowadzonej w Urzędzie, z zaleceniami z kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu.

(akta kontroli str. 190-191)

Średni czas na realizację jednego zadania zapewniającego (w osobodniach) wynosił w latach 2016, 2017, 2018 i 2019 (I półrocze), odpowiednio: 39, 80, 27, 25, a liczba zrealizowanych zadań zapewniających: 7, 2, 2, 2.

Średnia liczba osobodni na realizację zakończonych czynności doradczych w jednostce w ww. okresie wynosiła odpowiednio: 5, 0, 0, 4.

W okresie objętym kontrolą wskaźnik efektywności audytu wewnętrznego wynosił na etapie planowania działań audytu w 2016 r. - 83,33 %, w 2017 r. - 82,8%, w 2018 r. - 81,01%, a w 2019 r. - 77,71%. Poziom wskaźnika efektywności audytu wewnętrznego na etapie realizacji planu, tj. czas faktycznie przeznaczony na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym, w łącznym budżecie czasu wyniósł 91,22 % w 2016 r., 80,26 % w 2017 r., 22,44% w 2018 r. (nieobecność audytora – zwolnienie lekarskie) oraz w 2019 r. (do 30 września) 67,67%.

Czas pracy przewidziany na realizację czynności doradczych w planie pracy w 2017 r. wynosił 2 osobodni, w 2018 r. – 5 osobodni, ale czynności te nie zostały zrealizowane z ww. powodów.

Różnica pomiędzy planowanym a wykorzystanym zasobem czasu na realizację zadań zapewniających wyniosła 14 dni w 2017 r. oraz 229 dni w 2018 r.

W okresie objętym kontrolą (lata 2016-2018) średnia liczba zadań audytowych zapewniających przeprowadzonych przez zatrudnionego audytora wewnętrznego wyniosła 3,66 zadania audytowego rocznie. Średni czas na realizację zakończonego

zadania audytowego zapewniającego w latach w tym okresie wyniósł 49 osobodni. W ujęciu rocznym wskaźnik wyniósł odpowiednio w 2016 r. – 39,3 osobodni, w 2017 r. – 80,5 osobodni, natomiast w 2018 r. – 27,5 osobodni.

(akta kontroli str. 70-74)

W Urzędzie stosowano procedury związane z monitorowaniem audytu wewnętrznego, obejmujące m.in.: czas w jakim wymagana jest odpowiedź na ustalenia i zalecenia, weryfikację odpowiedzi, przeprowadzenie audytu sprawdzającego. Proces monitorowania był zgodny z ww. procedurą. W Karcie audytu wewnętrznego i w Podręczniku procedur audytu wewnętrznego zapisano, że kierownik jednostki audytowanej w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania powiadamia pisemnie Burmistrza oraz audytora o sposobie, terminie i osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń, w przypadku uznania zaleceń za zasadne. Natomiast w przypadku odmowy realizacji zaleceń przewidziano, iż kierownik jednostki audytowanej przedstawia, w terminie 7 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania pisemne stanowisko w tej sprawie Burmistrzowi i audytorowi. Procedury przewidują, iż w przypadku odmowy Burmistrz podejmuje decyzję o zasadności realizacji zaleceń, informując o tym audytora i kierownika jednostki audytowanej.

W aktach audytu każdorazowo znajdowały się odpowiedzi od kierowników jednostek audytowanych o uznaniu zaleceń.

Karta i Podręcznik przewidywały również czynności sprawdzające po upływie terminu realizacji zaleceń. W planach audytu na kolejny rok uwzględniane były czynności sprawdzające, które dokumentowane były w formie „Notatki informacyjnej z czynności sprawdzających” albo dokumentu o nazwie „Informacja dotycząca realizacji zaleceń audytu”.

(akta kontroli str. 295-368)

Na stronie BIP Gminy dla zapewnienia transparentności umieszczano link do informacji dotyczącej przeprowadzonych kontroli wewnętrznych i zadań audytowych w jednostkach organizacyjnych²⁸. Ponadto w dokumencie „Raport o stanie Gminy 2018”, opublikowanym na stronie internetowej Gminy²⁹ wskazano również jakie były zadania audytowe i kontrole wewnętrzne.

(akta kontroli str. 191)

Stwierdzone
nieprawidłowości
OCENA CZĄSTKOWA

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

NIK pozytywnie ocenia działalność Urzędu w zbadanym obszarze. Ustalenia audytu wewnętrznego przekładały się na system kontroli zarządczej w Urzędzie, w szczególności znalazły odzwierciedlenie w opracowywanym na potrzeby kontroli zarządczej rejestrze ryzyk. Plan audytu zakładał odpowiednie wykorzystanie czasu audytora wewnętrznego. Zarówno czas planowany jak i czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego co do zasady oscylował wokół rekomendowanych przez Ministerstwo Finansów 70% łącznego budżetu czasu pracy komórki audytu wewnętrznego³⁰. W Urzędzie opracowano i wdrożono procedury związane z monitorowaniem realizacji zaleceń poaudytowych, a poziom akceptacji zaleceń uznanych za zasadne wyniósł 100%. Audyt przyczynił się do usprawnienia mechanizmów kontrolnych

²⁸ <http://bip.rawicz.pl/artykuly/735/kontrola>

²⁹ <http://rawicz.pl/urzed-miejski/aktualnosci/4392-raport-o-stanie-gminy-rawicz-za-2018-rok.html>

³⁰ Rekomendacja Ministerstwa Finansów wyrażona w dokumencie „Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017” (opublikowany na stronie MF: https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=16d6f4ea-00d3-4dd7-bd3f-c38123aacdd6&groupId=764034).

poprzez wskazanie działań, które nie były realizowane w jednostce, a dzięki wydanym zaleceniom wyeliminowano słabości kontroli zarządczej, ograniczono wystąpienie ryzyka w badanych obszarach oraz usprawniono funkcjonowanie jednostki.

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:

Wniosek Przeprowadzanie oceny zewnętrznej działalności audytu wewnętrznego, zgodnie ze standardem nr 1312 – „Oceny zewnętrzne”.

Uwagi NIK nie formułuje uwag.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

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 Kielcach. 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 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego 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, listopada 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu

Kontroler
Jan Kołtun
Doradca prawny

Dyrektor
Andrzej Aleksandrowicz
p.o. Dyrektora

.....
podpis

.....
podpis