



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Szczecinie

LSZ.410.019.05.2019

Robert Adamczyk
Burmistrz Choszczna

Urząd Miejski w Choszcznie
ul. Wolności 24
73-200 Choszczno

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Miejski w Choszczynie ¹ ul. Wolności 24, 73–200 Choszczno.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Robert Adamczyk, Burmistrz Choszczyna ² , od 2.12.2006 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Zgodność organizacji audytu wewnętrznego i jego sposobu prowadzenia z przepisami prawa. 2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego. 3. Wykorzystanie wyników audytu wewnętrznego w procesie usprawniania i zapewniania prawidłowego działania jednostki.
Okres objęty kontrolą	2016-2019 (do dnia zakończenia kontroli) z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem, jeżeli miały znaczenie dla oceny kontrolowanej działalności.
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.
Kontrolerzy	1. Anna Dejk-Chojnacka, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LSZ/137/2019 z 23.08.2019 r. 2. Adam Milczarek, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LSZ/138/2019 z 23.08.2019 r. (akta kontroli str. 1-15)

¹ Dalej: Urząd.

² Dalej: Burmistrz.

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

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Audyt wewnętrzny w Urzędzie był przeprowadzany przez osobę uprawnioną, posiadającą kwalifikacje określone w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁵. Audytor podlegał bezpośrednio Burmistrzowi, jednak nieprawidłowo określono zakres jego zadań w regulaminie organizacyjnym Urzędu, przypisując mu obowiązki w zakresie kontroli, zamiast audytu wewnętrznego. Wymiar czasu pracy audytora był dostosowany do potrzeb Urzędu, tj. umożliwiał przeprowadzanie badań audytowych w obszarach, w których poziom ryzyka określono jako nieakceptowalny. Analizy ryzyka do planów audytu na lata 2016-2019 były sporządzone nierzetelnie, bowiem przy ich przeprowadzaniu audytor nie wziął pod uwagę ośmiu z 22 zadań własnych gminy oraz nie uwzględnił wyników dotychczasowych audytów i kontroli, co było wymagane przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu⁶.

Plany audytu wewnętrznego oraz sprawozdania z ich przeprowadzenia zawierały elementy określone w rozporządzeniu w sprawie audytu i zostały opracowane w terminach z niego wynikających. Upoważnienie do przeprowadzania audytu oraz plany audytu na lata 2016-2019 podpisywała jednak z upoważnienia Burmistrza osoba nieuprawniona. Określała ona także corocznie priorytety kierownictwa Urzędu do analiz ryzyka. Tym samym niezależność organizacyjna audytu w Urzędzie nie była w pełni zgodna ze standardami. Działalność audytu wewnętrznego nie została ponadto poddana ocenie zewnętrznej, mimo wymogu jej przeprowadzenia co najmniej raz na pięć lat, określonego w standardach audytu wewnętrznego. Audytor wewnętrzny, wbrew przepisom rozporządzenia w sprawie audytu, nie dokumentował ponadto wyników ocen wewnętrznych audytu.

Poddane analizie kontrolnej cztery zadania zapewniające zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie audytu, standardami audytu wewnętrznego⁷, a zalecenia audytora były adekwatne do stwierdzonego stanu faktycznego.

Audytor wewnętrzny w wyniku przeprowadzanych zadań zapewniających formułował wnioski systemowe, które wpłynęły na poprawę funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Urzędzie. W czterech z pięciu badanych zadań zapewniających audytor nie podjął działań celem uzyskania od audytowanych informacji w sprawie wykonania zaleceń. Czynnościami sprawdzającymi objął dwa z czterech zadań, mimo że od terminu realizacji zaleceń w pozostałych dwóch przypadkach upłynęły odpowiednio dwa i trzy lata.

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

⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.; dalej: ufp.

⁶ Dz. U. z 2018 r. poz. 506, dalej: rozporządzenie w sprawie audytu.

⁷ Określonymi w komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Ministra Rozwoju i Finansów z 2016 r. poz. 28); dalej: standardy audytu wewnętrznego.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. W latach 2016-2019 w Urzędzie obowiązywał regulamin organizacyjny⁹ wprowadzony zarządzeniami Burmistrza: nr 202/15 z 5 maja 2015 r.¹⁰, nr 1612/17 z 29 grudnia 2017 r.¹¹, nr 18/18 z 30 listopada 2018 r.¹². W strukturze Urzędu zostało wydzielone jednoosobowe stanowisko ds. audytu wewnętrznego. Audytor podlegał bezpośrednio Burmistrzowi, czym spełniono wymóg określony w art. 280 ufp. W regulaminie audytorowi zostały przypisane zadania z zakresu kontroli, zamiast audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 37-47)

W zakresie audytu wewnętrznego w Urzędzie obowiązywały: procedury audytu wewnętrznego, karta audytu wewnętrznego, kodeks etyki audytora wewnętrznego oraz program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego. Opisane w nich mechanizmy postępowania podczas przygotowania i prowadzenia audytu wewnętrznego były zgodne z wymogami określonymi w rozporządzeniu w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 48-92)

1.2. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie był zatrudniony jeden audytor na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony, w wymiarze czasu pracy ½ etatu. Audytor spełniał wymogi określone w art. 286 ust. 1 pkt 1-4 ufp oraz posiadał kwalifikacje, o których mowa w art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. b ufp, tj. złożył z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przez Komisję Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów.

(akta kontroli str. 93-99)

Na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka wyszczególniono w planach audytu na lata 2016-2018 po dwa obszary ryzyka, a w planie na 2019 r. jeden obszar, których poziom określono jako wysoki (nieakceptowalny). W każdym z nich planowano i realizowano zadania zapewniające. Według sprawozdania z wykonania planu audytu za 2018 r. nie zrealizowano jednego z dwóch zaplanowanych zadań z uwagi na półroczną absencję chorobową audytora.

(akta kontroli str. 104-141)

1.3. W okresie objętym kontrolą nie ponoszono innych wydatków na prowadzenie audytu wewnętrznego, niż wynagrodzenie audytora.

(akta kontroli str. 142)

1.4. W latach 2016-2019 (do 30.09) przeprowadzono ogółem sześć z siedmiu zaplanowanych zadań zapewniających, w tym dwa w 2016 r., dwa w 2017 r., jedno w 2018 r. i jedno w 2019 r. W 2018 r. nie przeprowadzono jednego zaplanowanego zadania z uwagi na absencję chorobową audytora. Wykonano ponadto wszystkie

⁸ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁹ Dalej: regulamin.

¹⁰ Zm. zarządzeniem Burmistrza: nr 296/16 z 25 czerwca 2015 r., nr 544/15 z 30 listopada 2015 r., nr 739/16 z 20 kwietnia 2016 r., nr 854/16 z 6 lipca 2016 r., nr 1291/17 z 24 kwietnia 2017 r., nr 1572/17 z 27 listopada 2017 r.

¹¹ Zm. zarządzeniem Burmistrza: nr 1818/18 z 5 czerwca 2018 r., nr 1876/18 z 16 lipca 2018 r.

¹² Zm. zarządzeniem Burmistrza: nr 254/19 z 20 maja 2019 r.

(trzy) planowane czynności sprawdzające (po jednej w latach 2016-2018). Nie planowano i nie realizowano czynności doradczych.

(akta kontroli str. 104-141, 143-145)

1.5. W latach 2016-2019 audyt wewnętrzny w Urzędzie 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. Przy przeprowadzaniu analiz ryzyka do planów audytu na lata 2016-2019 audytor wewnętrzny wziął pod uwagę ryzyka wpływające na realizację 14 z 22 zadań własnych gminy określonych w ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym¹³. Nie uwzględnił natomiast wyników audytów i kontroli. Wyniki analizy ryzyka stanowiły listy wszystkich zidentyfikowanych przez audytora obszarów działalności Gminy, uwzględniające ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka, co było zgodne z § 7 ust. 3 rozporządzenia w sprawie audytu. Priorytety kierownika jednostki w odniesieniu do wyznaczonych przez audytora wewnętrznego obszarów działalności jednostki zostały określone z upoważnienia Burmistrza przez Sekretarza Miejskiego. Plany audytu na lata 2016-2019 zawierały elementy określone w § 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu i zostały zatwierdzone z upoważnienia Burmistrza przez Sekretarza.

Sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego w latach 2016-2018 zostały sporządzone przez audytora wewnętrznego w terminie określonym w art. 283 ust. 5 ufp i zawierały elementy wymienione w § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Sprawozdania zostały przedłożone Burmistrzowi w terminie do końca stycznia roku następnego, co było zgodne z wymogiem określonym w § 12 ust. 1 cyt. rozporządzenia.

(akta kontroli str. 104-141, 146-160)

Badanie czterech z sześciu zadań zapewniających¹⁴ 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;
- przed rozpoczęciem realizacji zadania audytor przeprowadzał przegląd wstępny, w tym m.in. uzgadniał z audytowanymi kryteria oceny mechanizmów kontrolnych w obszarach działalności jednostki objętych zadaniami;
- po przeprowadzeniu przeglądu wstępnego audytor sporządzał programy zadań zapewniających, w których uwzględniał elementy określone w § 16 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu;
- po przeprowadzeniu czynności audytowych audytor uzgadniał pisemnie z audytowanymi wstępne wyniki audytu wewnętrznego, w tym w szczególności ustalenia i propozycje zaleceń;
- po uzgodnieniu wstępnych wyników audytu, audytor sporządzał sprawozdania z zadań zapewniających, w których uwzględniał elementy określone w § 18 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu;
- sprawozdania były przekazywane audytowanym i Burmistrzowi;
- w żadnym z czterech badanych przypadków audytowani nie poinformowali pisemnie audytora o sposobie, terminie i osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń; jedno z czterech zadań zostało objęte czynnościami sprawdzającymi,

¹³ Dz. U. z 2019 r. poz. 506, ze zm.; dalej: ustawa o samorządzie gminnym.

¹⁴ Tj. zadania: „Prawidłowość ochrony informacji w Urzędzie Miejskim w Choszczynie” z 2016 r.; „Ocena prawidłowości udzielania zamówień publicznych w Urzędzie Miejskim w Choszczynie” oraz „Ocena gospodarowania nieruchomościami użytkowymi Gminy Choszczyno” z 2017 r.; „Ocena stanu zobowiązań finansowych Gminy Choszczyno” z 2018 r.

a jedno zostało zaplanowane do sprawdzenia w 2019 r.¹⁵. Audytor wewnętrzny nie monitorował realizacji zaleceń¹⁶.

(akta kontroli str. 161-316)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W obowiązującym w Urzędzie regulaminie organizacyjnym audytorowi wewnętrznemu przypisano zadania z zakresu kontroli, tj.: opracowywanie planów kontroli i przedkładanie ich Burmistrzowi do akceptacji, przeprowadzenie kontroli zgodnie z przyjętym planem, sporządzanie protokołów z przeprowadzanych kontroli, opracowanie propozycji zaleceń pokontrolnych, dokonywanie kontroli sprawdzającej. Natomiast według działu VI ufp oraz rozporządzenia w sprawie audytu wewnętrznego, do zadań audytora należą zadania związane z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego.

Zadania związane z kontrolą wykonywał w Urzędzie główny specjalista ds. wewnętrznej kontroli finansowej. Według zakresu czynności audytor był zobowiązany do wykonywania zadań w zakresie audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 37-47, 153-160, 323-324)

Burmistrz wyjaśnił: *przyczyną przypisania audytorowi wewnętrznemu w regulaminie organizacyjnym Urzędu zadań kontroli zamiast zadań audytu był fakt, że zostały wpisane wiele lat temu i powielane przy podejmowaniu kolejnych regulaminów. Dodatkowo uznać należy, że słowa „audyt” i „kontrola” oznaczają te same czynności i w mojej ocenie mogą być uznawane za synonimy. (...) przyznaję, że należało zapisy te zmienić. (...) jesteśmy w trakcie zmiany regulaminu organizacyjnego. W nowym regulaminie umieścimy prawidłowo sformułowane zadania audytora.*

(akta kontroli str.317-319)

W trakcie kontroli NIK, tj. 10.09.2019 r., zarządzeniem nr 372/19 Burmistrz zmienił regulamin organizacyjny Urzędu, przypisując audytorowi wewnętrznemu zadania w zakresie audytu.

(akta kontroli str. 327)

2. Plany audytu wewnętrznego na lata 2016-2019, upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego z 1.01.2019 r. oraz przedłużenie ważności upoważnienia do przeprowadzania audytu z 13.01.2016 r. zostały podpisane przez osobę nieuprawnioną, tj. z upoważnienia Burmistrza przez Sekretarza Miejskiego.

(akta kontroli str. 100-107, 117-120, 128-131, 137-140)

Według § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu, plan audytu podpisuje kierownik jednostki, którym w myśl art. 276 ufp w jednostce samorządu terytorialnego, jaką jest Gmina Choszczno, jest Burmistrz. Według art. 287 ust. 1 ufp, do przeprowadzania audytu wewnętrznego mógł upoważniać i przedłużać ważność upoważnienia jedynie Burmistrz.

Burmistrz wyjaśnił, iż: *w zakresie audytu wewnętrznego wskazać należy na przepis art. 33 ust. 4 i art. 39 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, zgodnie z którym wójt może powierzyć prowadzenie określonych spraw gminy w swoim imieniu (...) sekretarzowi gminy (...). Przedmiotem przekazania (...) sekretarzowi mogą być wszystkie sprawy gminy, o ile mieszczą się w zakresie zadań i kompetencji wójta (burmistrza, prezydenta miasta). Przepis (...) wskazuje jedynie na ograniczenia podmiotowe (...). Sekretarz Miejski dokonując czynności podpisania planów audytu wewnętrznego na lata 2016-2019, przedłużenia ważności upoważnienia (...) oraz*

¹⁵ Czynności tych nie przeprowadzono do dnia zakończenia kontroli NIK.

¹⁶ Szczerzej o monitorowaniu zaleceń w obszarze trzecim niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

podpisania upoważnienia (...) działała w oparciu o ogólne upoważnienia do wykonywania czynności z zakresu zapewnienia właściwej organizacji pracy Urzędu, oraz dotyczące kierowania Urzędem. Jednocześnie informuję, że aby dokumenty doprowadzić do stanu prawidłowego, upoważnienie do przeprowadzenia audytu wewnętrznego podpisze Burmistrz Choszczna.

(akta kontroli str.317, 319-320)

W trakcie kontroli NIK, tj. 9.09.2019 r., Burmistrz upoważnił audytora wewnętrznego do przeprowadzania audytu w Urzędzie.

(akta kontroli str. 328)

3. W okresie objętym kontrolą, priorytety kierownika jednostki w odniesieniu do wyznaczonych przez audytora wewnętrznego obszarów działalności jednostki, w których planowano przeprowadzanie zadań zapewniających były ustalane przez osobę nieuprawnioną, tj. z upoważnienia Burmistrza przez Sekretarza Miejskiego. Według § 8 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, priorytety do wyznaczonych obszarów działalności ustala kierownik jednostki. W myśl art. 276 ufp, zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym w Gminie Choszczno wykonuje Burmistrz.

(akta kontroli str. 108, 121, 132, 141)

Burmistrz wyjaśnił, iż: (...) *Sekretarz Miejski dokonał czynności określenia priorytetów jednostki w odniesieniu do wyznaczonych przez audytora wewnętrznego obszarów działalności w oparciu o ogólne upoważnienie do wykonania czynności z zakresu zapewnienia właściwej organizacji pracy Urzędu, oraz dotyczące kierowania Urzędem. W przypadku uznania tej praktyki za nieprawidłową, dokumenty te określać będzie wyłącznie Burmistrz Choszczna jako osoba uprawniona.*

(akta kontroli str. 321, 322)

4. Przy przeprowadzaniu analiz ryzyka do planów audytu wewnętrznego na lata 2016-2019 audytor nie wziął po uwagę ośmiu z 22 zadań własnych Gminy określonych w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym, czym naruszył dyspozycję przepisu § 7 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia w sprawie audytu. W ww. analizach ryzyka audytor wewnętrzny nie uwzględnił ponadto wyników audytów i kontroli, co było niezgodnie z wymogiem przepisu § 7 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia.

(akta kontroli str. 104-108, 117-121, 128-132, 137-141, 146-160)

Jan Koskowski, audytor wewnętrzny wyjaśnił: (...) *w zakresie obszarów nieobjętych analizą nie były to w mojej ocenie istotne działalności. Zgodnie z uwagami NIK uwzględnię wszystkie obszary działalności Gminy w planie audytu wewnętrznego na rok 2020 i następne. Ponadto wyjaśnił: kontrole wykonywała komórka kontroli wewnętrznej, była ona prowadzona również w jednostkach zewnętrznych (...). Ustalając plany audytu konsultowałem je z kierownikiem jednostki, biorąc pod uwagę istotne obszary pracy Gminy. Będę uwzględniał wyniki kontroli i audytu w planach audytu na kolejne lata.*

(akta kontroli str. 325-326)

OCENA CZĄSTKOWA

Audyty wewnętrzne w Urzędzie były przeprowadzane przez osobę uprawnioną, posiadającą kwalifikacje określone w ufp. Audytor podlegał bezpośrednio Burmistrzowi, jednak nieprawidłowo określono zakres jego zadań, przypisując mu w regulaminie zadania z zakresu kontroli, zamiast audytu wewnętrznego. Wymiar czasu pracy audytora był dostosowany do potrzeb Urzędu, tj. umożliwiał przeprowadzanie badań audytowych w obszarach, w których poziom ryzyka określono jako nieakceptowalny. Analizy ryzyka do planów audytu na lata 2016-2019 były sporządzane nierzetelnie, bowiem przy ich przeprowadzaniu audytor nie

wziął pod uwagę ośmiu z 22 zadań własnych gminy oraz nie uwzględnił wyników dotychczasowych audytów i kontroli.

Plany audytu wewnętrznego oraz sprawozdania z ich przeprowadzenia zawierały elementy określone w rozporządzeniu w sprawie audytu i zostały opracowane w terminach z niego wynikających. Upoważnienie do przeprowadzania audytu oraz plany audytu na lata 2016-2019 podpisywała jednak z upoważnienia Burmistrza osoba nieuprawniona. Określała ona także corocznie priorytety kierownictwa do analiz ryzyka.

Badane zadania zapewniające zostały zrealizowane zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie audytu, a zalecenia audytora były adekwatne do stwierdzonego stanu faktycznego.

OBSZAR

2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego.

Opis stanu faktycznego

2.1. Badanie wyżej wskazanych czterech zadań zapewniających wykazało, że zostały one zrealizowane zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego. Audytor podczas planowania zadań uwzględniał m.in. cele i istotne ryzyka badanej działalności. Przeprowadzając zadania zebrał wystarczające dane oraz prawidłowo je udokumentował. Wnioski i oceny badanych obszarów oparł na odpowiednich analizach. Wyniki audytów przekazał bez zbędnej zwłoki. W sprawozdaniach z ww. zadań audytor zawarł cele, zakres zadań, wnioski oraz zalecenia. W karcie audytu wewnętrznego został ustanowiony system monitorowania wyników audytu, jak i proces monitorowania zaleceń¹⁷.

(akta kontroli str. 331-342)

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

- w karcie audytu został zapisany obowiązek stosowania definicji audytu wewnętrznego, kodeksu etyki i standardów; w karcie określono charakter usług doradczych oraz cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu¹⁸;
- audytor wewnętrzny podlegał bezpośrednio Burmistrzowi; audytor nie był zobowiązany oraz nie wykonywał innych czynności, niż związane z audytem¹⁹; audytor wewnętrzny wyjaśnił, iż nie stwierdził występowania naruszeń jego niezależności lub obiektywizmu, np. ograniczania zakresu badań, dostępu do danych, personelu i majątku oraz zasobów finansowych²⁰;
- badanie czterech zadań zapewniających wykazało, że audytor wykazywał się biegłością²¹; dla każdego zadania przeprowadził analizę ryzyka i opracował program²²; informacje zebrane w toku realizacji analizowanych zadań były przydatne do osiągnięcia celów zadań²³; działalność audytora wewnętrznego przyczyniała się do utrzymania w Urzędzie skutecznych mechanizmów kontroli²⁴; sprawozdania z wykonania ww. zadań zawierały wnioski i opinie na temat badanych zagadnień, znajdowały potwierdzenie w zebranej dokumentacji oraz zostały przekazane audytowanym i Burmistrzowi²⁵;

¹⁷ Szerzej o monitorowaniu zaleceń w obszarze trzecim niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹⁸ Wymogi opisane w standardzie 1000-Cel, uprawnienia i odpowiedzialność.

¹⁹ Wymogi opisane w standardzie 1110-Niezależność organizacyjna.

²⁰ O czym mowa w standardzie 1130-Naruszenie niezależności lub obiektywizmu.

²¹ Wymóg opisany w standardzie 1200-Biegłość i należyta staranność zawodowa.

²² Wymóg opisany w standardzie 2200-Planowanie zadania, 2240-Program zadania oraz 2201-Aspekty planowania.

²³ Wymóg opisany w standardzie 2310-Zbieranie informacji, 2330-Dokumentowanie informacji.

²⁴ Wymóg opisany w standardzie 2130-Kontrola.

²⁵ Wymóg opisany w standardzie 2400-Informowanie o wynikach, 2420-Jakość informacji, 2440-Przekazywanie wyników, 2450-Ogólne opinie.

- audytor wewnętrzny opracował program zapewnienia i poprawy jakości²⁶;
 - audytor wewnętrzny w oparciu o analizę ryzyka²⁷ sporządzał plany audytu na kolejne lata oraz przedkładał Burmistrzowi sprawozdania z ich wykonania²⁸.
- (akta kontroli str. 343-347)

Karta audytu, kodeks etyki audytora wewnętrznego, program zapewniania, poprawy jakości audytu wewnętrznego oraz plany audytu na lata 2016-2019 zostały zatwierdzone z upoważnienia Burmistrza przez Sekretarza Miejskiego.

(akta kontroli str. 48-92)

Audytor wewnętrzny wyjaśnił, iż przeprowadzał okresowe przeglądy wewnętrzne działalności audytu wewnętrznego, ale ich nie dokumentował. Wyjaśnił ponadto: *uznawałem, że sama analiza dokumentów była wystarczająca.*

(akta kontroli str. 329, 344)

Działalność audytu wewnętrznego w Urzędzie od czasu zatrudnienia audytora, tj. od 2005 r., nie była poddana ocenie zewnętrznej. Audytor wewnętrzny wyjaśnił, iż nie wnioskował do Burmistrza o zgodę na wybór podmiotu do przeprowadzenia takiej oceny. Wyjaśnił ponadto: *byłem skupiony na realizacji zadań audytowych i kwestia oceny zewnętrznej umknęła mojej uwadze. Standardy zostały wprowadzone Komunikatem Ministra Finansów i nie stanowiły przepisu prawa powszechnie obowiązującego, były jedynie wskazówkami, zaleceniami dla audytorów.*

(akta kontroli str. 329, 344, 348)

W dokumentacji audytowej nie stosowano formuły „zgodny z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”.

(akta kontroli str. 161-315)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

W okresie objętym kontrolą audytor wewnętrzny nie dokumentował wyników ocen wewnętrznych audytu, czym naruszył dyspozycję § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 344)

Audytor wewnętrzny wyjaśnił: *po zakończeniu każdego zadania zapewniającego przeglądałem wytworzone dokumenty, w celu bardziej efektywnego realizowania kolejnych zadań. Nie dokumentowałem dokonywanych przeglądów wewnętrznych. Uznawałem, że sama analiza dokumentów była wystarczająca.*

(akta kontroli str. 329)

OCENA CZĄSTKOWA

Badanie czterech zadań zapewniających przeprowadzonych w latach 2016-2019 (do 30.09) wykazało, że zostały one zrealizowane zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego. Mimo bezpośredniej podległości Burmistrzowi, niezależność organizacyjna audytu w Urzędzie nie była w pełni zgodna ze standardami z uwagi na zatwierdzanie procedur audytu wewnętrznego oraz planów audytów na lata 2016-2019 przez osobę nieuprawnioną, tj. niegodne z wymogiem standardu 1110-*Niezależność organizacyjna*. Działalność audytu wewnętrznego nie została ponadto poddana ocenie zewnętrznej, mimo wymogu jej przeprowadzenia co najmniej raz na pięć lat, określonego w standardzie 1312-*Oceny zewnętrzne*. Audytor wewnętrzny, wbrew przepisom rozporządzenia w sprawie audytu, nie dokumentował ponadto wyników ocen wewnętrznych audytu.

²⁶ Wymóg opisany w standardzie 1300-*Program zapewnienia i poprawy jakości*.

²⁷ Wymóg opisany w standardzie 2010-*Planowanie*. O analizach ryzyka szerzej mowa w obszarze pierwszym niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

²⁸ Wymóg opisany w standardzie 2060-*Składanie sprawozdań kierownictwu wyższego szczebla i radzie*.

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

3.1. W badanym okresie audytor wewnętrzny nie wykonywał czynności doradczych. Burmistrz wyjaśnił, że nie wnioskował do audytora o ich przeprowadzenie.

(akta kontroli str. 143, 145, 349)

3.2. W wyniku realizacji w latach 2016-2019 (do 30.09) sześciu zadań zapewniających audytor wewnętrzny sformułował łącznie 19 zaleceń, z czego 11 (tj. 58%) miało charakter systemowy. Analiza NIK wykazała, że wszystkie zalecenia systemowe zostały zrealizowane i miały wpływ na funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w Urzędzie. W pięciu przypadkach dokonano zmian regulacji wewnętrznych w Urzędzie (w zakresie polityki bezpieczeństwa informacji i ochrony danych osobowych w Urzędzie – trzy; zamówień publicznych – jeden; struktury organizacyjnej Urzędu – jeden), w sześciu przypadkach wprowadzono mechanizmy zabezpieczające przed ewentualnym ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości (dotyczy umowy realizowanej przez Gminę Choszczno w zakresie gospodarowania odpadami – dwa; zamówień publicznych – dwa; prowadzenia ewidencji sprzętu komputerowego – jeden; zobowiązań finansowych Gminy – jeden).

(akta kontroli str. 350-357)

W okresie 2016-2018 audytor wewnętrzny zrealizował łącznie pięć zadań zapewniających²⁹. W 2019 r. (do 30.09) przeprowadził jedno zadanie. Średni czas na realizację jednego zadania wyniósł: 50,3 osobodni w 2016 r.; 55,5 w 2017 r.; 47 w 2018 r.; 51 w 2019 r.

(akta kontroli str. 110-116, 122-127, 133-136, 350-353)

3.3. W latach 2016-2019 (do 30.09) średni czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego³⁰ wyniósł:

- 86,5% w 2016 r. (z 83,3% planowanych), pozostały czas audytor przeznaczył na czynności organizacyjne - 1,6%, szkolenia i rozwój zawodowy (samokształcenie) - 3,2%, urlopy i inne nieobecności - 10,3%;
- 93,7% w 2017 r. (z 83,3 % planowanych), pozostały czas audytor przeznaczył na urlopy i inne nieobecności - 6,3%;
- 41,3% w 2018 r. (z 81% planowanych), pozostały czas audytor przeznaczył na czynności organizacyjne 1,6%, urlopy i inne nieobecności - 57,1%³¹;
- 93,6% w 2019 r. (z 87,1% planowanych) pozostały czas audytor przeznaczył na szkolenia i rozwój zawodowy (samokształcenie) - 3,2%, urlopy i inne nieobecności - 3,2%.

(akta kontroli str. 104-141, 349)

3.4. W wyniku przeprowadzonych w badanym okresie sześciu zadań zapewniających, audytor wewnętrzny wydał łącznie 19 zaleceń³² (w jednym zadaniu nie wydał rekomendacji). Audytor został poinformowany o sposobie, terminach i osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń w jednym przypadku.

²⁹ Tj. dwa w 2016 r., dwa w 2017 r., jedno w 2018 r.

³⁰ Obliczany jako iloraz sumy czasu przeznaczonego na przeprowadzenie zadań zapewniających, monitorowanie zaleceń i czynności sprawdzające, rezerwę czasową na zadania audytowe, czynności związane z planowaniem i sprawozdawczością, w stosunku do łącznego budżetu czasu audytora wewnętrznego.

³¹ Z uwagi na długotrwałą absencję chorobową audytora.

³² W wyniku realizacji zadania zapewniającego w 2019 r. audytor nie sformułował zaleceń.

W pozostałych czterech przypadkach audytor nie podejmował działań celem wyegzekwowania od audytowanych ww. informacji.

Spośród pięciu zadań zapewniających zakończonych wydaniem zaleceń dla audytowanych, dwa zostały objęte czynnościami sprawdzającymi, które audytor wewnętrzny podjął od sześciu do 11 miesięcy po upływie terminu realizacji zaleceń. Wynik czynności sprawdzających został udokumentowany w formie protokołu, zamiast notatki informacyjnej. Czynności sprawdzające w odniesieniu do jednego zadania zostały zaplanowane do realizacji w 2019 r. (nie zostały przeprowadzone do dnia zakończenia czynności kontrolnych NIK).

(akta kontroli str. 104-141, 143, 349, 358-376)

Audytor wewnętrzny wyjaśnił: *w moim odczuciu audytowani traktują protokół jako dokument wyższej rangi niż notatkę. Tytuł dokumentu nie wpływał na jego treść. Kolejne czynności sprawdzające będę dokumentował w formie notatki informacyjnej.*

(akta kontroli str. 379)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Audytor wewnętrzny w czterech z pięciu badanych zadań zapewniających nie podjął działań celem wyegzekwowania od audytowanych informacji o sposobie, terminach i osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń. W dwóch³³ z ww. czterech przypadków nie przeprowadził ponadto czynności sprawdzających wdrożenie rekomendacji, mimo że od upływu terminu realizacji zaleceń do dnia zakończenia czynności kontrolnych NIK upłynęło od dwóch do trzech lat.

(akta kontroli str. 104-141, 143, 349, 358-376)

Obowiązek monitorowania realizacji zaleceń wynikał z § 20 rozporządzenia w sprawie audytu, a przeprowadzania czynności sprawdzających po upływie terminów realizacji zaleceń - z § 21 ust. 1 tego rozporządzenia.

Audytor wewnętrzny wyjaśnił: *monitoring kojarzy mi się bardziej, ze stałym i codziennym analizowaniem stanu. W takich przypadkach ja przekazuję zalecenia w sprawozdaniu i interpretuję to tak, że zarządzający/kierownik komórki audytowanej powinien sprawdzać realizację zaleceń. Według mnie ciągłe monitorowanie jest czynnością nieprzerwaną, z tego powodu włączam je w proces operacyjny, decyzyjny, w który nie powinienem jako audytor być zaangażowany w celu zachowania bezstronności. W związku z uwagami kontrolerów NIK zobowiązuję się do monitorowania stanu realizacji zaleceń.*

(akta kontroli str. 377-378)

OCENA CZĄSTKOWA

Audytor wewnętrzny w wyniku przeprowadzanych zadań zapewniających formułował wnioski systemowe, które wpłynęły na poprawę funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Urzędzie. W czterech z pięciu badanych zadań zapewniających audytor nie podjął działań celem uzyskania od audytowanych informacji w sprawie wykonania zaleceń. Czynnościami sprawdzającymi objął dwa z czterech zadań, mimo że od terminu realizacji zaleceń w pozostałych dwóch przypadkach upłynęły odpowiednio dwa i trzy lata.

³³ Tj. zadania pn. „Prawidłowość ochrony informacji w Urzędzie Miejskim w Choszczynie” z 2016 r. oraz „Ocena prawidłowości udzielania zamówień publicznych w Urzędzie Miejskim w Choszczynie” z 2017 r.

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. Realizowanie przez Burmistrza Choszczna kompetencji przypisanych kierownikowi jednostki z zakresu audytu wewnętrznego.
2. Monitorowanie zaleceń i prawidłowe dokumentowanie przeprowadzanych czynności audytowych.

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 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 21 dni 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, 14 października 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Szczecinie
Dyrektor

Kontrolerzy
Anna Dejk-Chojnacka
Specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

.....
podpis

Adam Milczarek
Inspektor kontroli państwowej

.....
podpis