

Audyt systemu zakupów

Wszystkie organizacje, niezależnie od sektora, dla swojego sprawnego funkcjonowania muszą nabywać towary i usługi. Podstawowym celem systemu zakupów jest nabywanie towarów/usług o jakości i ilości odpowiedniej do potrzeb, w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, we właściwym czasie, od dostawców wybranych zgodnie z polityką organizacji/regulacjami zewnętrznymi.

W przypadku sektora prywatnego celem nadrzędnym stosowania zamówień promujących konkurencyjność ofert jest otrzymanie oferty najlepszej pod względem jakościowym, ilościowym i cenowym. Przy zamówieniach publicznych cel ten ulega znacznej zmianie — staje się nim zapewnienie przejrzystości wydawania środków publicznych oraz zapobieganie nieuczciwym praktykom. Z punktu widzenia audytora niezwykle istotne jest pytanie, czy przy tak skonstruowanym celu możliwe jest osiągnięcie efektywności kosztowej. Aby na nie odpowiedzieć, konieczne staje się traktowanie procesu zamówień jako pewnego cyklu aktywności, a efektywności kosztowej nie jako prostej oszczędności, ale jako kombinacji całości kosztów i jakości całego cyklu.

Cykl taki przedstawia rysunek 8.1.

Rozumiana w ten sposób efektywność kosztowa może w praktyce oznaczać:
polepszenie jakości zamawianych usług przy utrzymaniu tego samego poziomu cen,
unikanie zamawiania niepotrzebnych towarów/usług,
zapewnianie, aby potrzeby użytkowników były wypełniane, ale nieprzekraczane,
określanie przedmiotu zamówienia przez odwołanie się do końcowego rezultatu, tak aby oferenci wskazywali najbardziej efektywne kosztowo oraz innowacyjne sposoby osiągnięcia tych rezultatów,
polepszanie zdolności negocjacyjnych osób zaangażowanych w realizację zamówień,
objęcie całości kosztów związanych z usługą/towarem (np. wliczając w to koszty eksploatacji), a nie ograniczanie się do „czystej” ceny,
łączenie zamówień w celu osiągnięcia lepszej oferty (wykorzystywanie efektu skali),
obniżenie poziomu magazynowanych zapasów.

Audyt wewnętrzny może być angażowany do oceny zamówień w rozmaity sposób, np. przez:

przeprowadzanie całościowego badania systemu zamówień raz na kilka lat,
przeprowadzanie na podstawie planu rocznego badania części systemu zamówień,
przeprowadzanie doraźnych audytów konkretnych zamówień poza planem rocznym,
uwzględnianie ryzyk związanych z zamówieniami na etapie planowania strategicznego,
doradztwo na etapie opracowywania polityk i procedur zamówień.

Planowanie

Ze względu na to, że w przypadku zamówień cele audytu powinny w sposób rozsądny równoważyć ocenę zarówno realizacji celów operacyjnych (czyli m.in. skuteczności i jakości), jak i zgodności z przepisami i procedurami, konieczna staje się ocena tego, czy istnieją odpowiednie mechanizmy kontroli wewnętrznej. Celem tych mechanizmów musi być zapewnienie, że otrzymywane towary i usługi są: rzeczywiście potrzebne, faktycznie dostarczone, o odpowiedniej jakości i cenie, zamówione zgodnie z procedurami.

Na etapie planowania audytor powinien uzyskać następujące informacje:
 kto jest uprawniony do podejmowania dokonywania zakupów na rzecz organizacji,
 czy została opracowana polityka/strategia dokonywania zakupów,
 czy cele polityki dokonywania zakupów są spójne z ogólnymi celami organizacji,
 czy wyżej wymieniona polityka obejmuje całość wydatków organizacji,
 czy obowiązujący kodeks etyki obejmuje również zachowania związane z prowadzeniem zamówień,
 czy zarząd prowadzi systematyczną ocenę realizacji zamówień,
 czy system zakupów jest scentralizowany (istnieje jedna komórka organizacyjna uprawniona do dokonywania zakupów), czy też zdecentralizowany (każdy dział stosownie do swojego zakresu zadań dokonuje zakupów),
 czy została opracowana procedura dokonywania zakupów,
 czy stosuje się postępowanie zapewniające konkurencyjność ofert,
 czy proces zakupów umożliwia wybór najkorzystniejszej oferty,
 jak wygląda proces inicjowania dokonywania zakupów,
 w jaki sposób ustala się jakość oraz ilość zamawianych towarów.

Na tym etapie audytor powinien również zidentyfikować ryzyka typowe dla procesu zamówień. Poniżej została przedstawiona lista takich ryzyk wraz z odpowiadającymi im mechanizmami kontroli.

Ryzyka i mechanizmy kontroli

Ryzyko	Mechanizm kontroli (pożądany)
Zakup niepotrzebnych usług/towarów	Obowiązek opracowywania uzasadnienia dla dokonania zakupu. W przypadku zamówień o wysokich wartościach, uzasadnienia powinny być poddawane ocenie przez niezależną osobę.
Cena niezgodna z zasadą efektywności kosztowej	Rozszerzenie kręgu potencjalnych oferentów. Zasada łączenia zamówień w celu uzyskania efektu skali.
Zakup towarów/usług w niewłaściwej ilości	Obowiązek dokonywania oszacowania optymalnej liczby zamówień, przy jednoczesnym uwzględnianiu relacji ceny do ilości.
Zawyżony poziom zapasów	Okresowe oceny optymalnej ilości zapasów. Negocjowanie kontraktów umożliwiających szybkie dostawy po uprzednim zawiadomieniu.

Nieterminowe dostawy przez dostawców	Okresowe oceny wiarygodności dostawców oraz realizacji przez nich dostaw w terminie. Opracowanie planów awaryjnych na wypadek zaniebdania dostawców.
Słaba jakość zamówionych towarów/usług	Dokładne określanie wymagań dotyczących jakości na etapie składania zamówienia. Przeprowadzanie dokładnych inspekcji zamówionych towarów. Odmowa płatności za naruszenie warunków umów.
Oszustwa	Odpowiedni rozdział funkcji. Rotacja personelu. Polityka promowania zachowań etycznych. Dokonywanie audytów systemów kontroli nakierowanych na zapobieganie oszustwom.

Czynności audytorskie

Na proces dokonywania zakupów zwykle składają się następujące etapy: identyfikacja zapotrzebowania, złożenie zamówienia, odbiór towaru/usługi oraz rozliczenie, czyli dokonanie zapłaty. Poniżej przedstawiono zestaw pytań, na które audytor powinien znaleźć odpowiedź w odniesieniu do tych podstawowych etapów.

Ogólne

- Czy obowiązki związane ze składaniem zapotrzebowania, dokonywaniem zamówienia oraz odbioru są rozdzielone od zatwierdzania faktur i księgowania?
- Czy obowiązki związane z dokonywaniem zamówienia są rozdzielone od składania zapotrzebowania i dokonywania odbioru?
- Czy obowiązki związane z przygotowywaniem płatności są rozdzielone od zatwierdzania płatności?

Zapotrzebowanie

- Czy proces zamówień/zakupów rozpoczyna właściwie zatwierdzone zapotrzebowanie?
- Czy na formularzu zapotrzebowania wskazane jest źródło finansowania zamówienia?
- Czy przed złożeniem zapotrzebowania przeprowadzono analizę celowości zamówienia?
- Czy przed podjęciem zobowiązania odpowiedni pracownicy (finanse i księgowość) sprawdzili dostępność środków?
- Czy w przypadku bardziej skomplikowanych zamówień do zapotrzebowania dołączona jest specyfikacja wymagań?

Zamówienie

- Czy przy autoryzacjach zamówień bierze się pod uwagę rodzaj oraz wartość zamówienia?
- Czy przy zlecaniu zamówienia oraz podpisywaniu umów wymagane są zatwierdzenia odpowiednich osób?
- Czy warunki zamówień (w tym ceny) są poddawane okresowym przeglądom przez osoby spoza działu zamówień?
- Czy istnieją mechanizmy zapewniające konkurencyjność ofert?

- Czy stosuje się praktykę rotacji osób na stanowiskach związanych z zakupami określonych kategorii towarów i usług?
- Czy stosuje się odpowiednie procedury oraz polityki dotyczące zapobiegania konfliktom interesów?
- Czy stosuje się praktykę numerowania umów oraz zleceń?
- Czy zakazane są podziały zamówień?
- Czy dział zakupów posiada listę nieuczciwych kontrahentów?
- Czy do zmian w umowie lub zleceniu stosuje się te same mechanizmy kontroli co do pierwotnych umów lub zleceń?

Odbiór

- Czy stosuje się poświadczenia odbioru¹ dla wszystkich kategorii zakupionych towarów lub usług?
- Czy istnieją procedury dokonywania reklamacji z tytułu niewłaściwej jakości i ilości towarów i usług?
- Czy istnieją procedury zapewniające, że zamawiane towary są właściwie liczone, a ich jakość sprawdzana?
- Czy istnieją mechanizmy zapewniające, że informacje dotyczące wszystkich odebranych towarów trafiają do księgowości (np. numerowanie protokołów odbioru — PZ)?
- Czy kopie protokołów odbioru (PZ) trafiają do księgowości i działu zakupów?
- Czy, w przypadku braku działu dokonującego przyjęcia towarów, istnieją właściwe procedury zapewniające weryfikację przez inną osobę niż ta odpowiedzialna za zatwierdzanie płatności?

Zapłata

- Czy ostateczna cena nie przewyższa w sposób istotny wartości wskazanej na formularzu zapotrzebowania?
- Czy procedury rozliczeń uwzględniają:
 - dostarczanie do działu rozliczeń kopii zlecenia/zamówienia/umowy oraz poświadczenia odbioru,
 - porównanie danych na fakturze (ilość i cena) z warunkami określonymi w zleceniu/zamówieniu/umowie oraz poświadczeniu odbioru,
 - weryfikację rachunkową faktury,
 - zatwierdzenia faktury?
- Czy wszystkie faktury trafiają ostatecznie do księgowości?
- Czy istnieje procedura postępowania wyjaśniającego z fakturami oraz poświadczeniami odbioru, dla których nie można zidentyfikować zlecenia/zamówienia/umowy?
- Czy procedury obejmują postępowanie ze wszystkimi fakturami, włączając w to czynsze, opłaty oraz rachunki za media?
- Czy dział księgowości posiada aktualną listę osób uprawnionych do zaciągania zobowiązań oraz autoryzacji płatności?
- Czy istnieją procedury dotyczące zwrotu kosztów delegacji dla pracowników?
- Czy w przypadku dokonywania płatności na rzecz nowego kontrahenta istnieją wzmoczone mechanizmy kontroli?

¹ Najbardziej typowe poświadczenia odbioru to dokumenty PZ, OT oraz protokoły odbioru.

Czy księgowość oraz dział zakupów jest bezzwłocznie informowany o dokonywanych zwrotach towarów?

Przykład audytu zamówień publicznych

Poniższy przykład przedstawia podejście do audytu części procesu zakupów, a mianowicie etapu składania zapotrzebowania i dokonywania wyboru wykonawcy/dostawcy w instytucji publicznej. Przedstawiono typowe narzędzia do przeprowadzenia audytu, tj. analizę ryzyka, program audytu oraz listę sprawdzającą, poprzedzone opisem systemu.

Opis systemu

Dział merytoryczny występuje z zapotrzebowaniem na towar/usługę do działu zakupów. Dział zakupów sprawdza, czy są dostępne środki na zabezpieczenie zobowiązania, dokonuje ich zarezerwowania oraz wprowadza do ewidencji zaciągniętych zobowiązań.

Jeśli kwota nie przekracza 6 tys. euro, do zaciągnięcia zobowiązania uprawniony jest dyrektor działu merytorycznego, a zapotrzebowanie nie podlega kontroli finansowej działu księgowości ani kontroli działu zakupów.

Jeśli kwota przekracza 6 tys. euro, do zapotrzebowania powinny być dołączone: uzasadnienie zakupu, dokładny opis przedmiotu zamówienia oraz termin realizacji. Dział zakupów po dokonaniu wstępnej kontroli kompletności dokumentów oraz racjonalności zapotrzebowania kieruje zapotrzebowanie do akceptacji dyrektora generalnego. Po akceptacji dział zakupów w porozumieniu z działem składającym zapotrzebowanie opracowuje dokumentację przetargową, która trafia do stałej komisji przetargowej pod przewodnictwem dyrektora działu zakupów. Po przeprowadzeniu postępowania w zaakceptowanym trybie komisja ta sporządza protokół zawierający rekomendację zawarcia umowy z wybranym wykonawcą. Dyrektor generalny zatwierdza protokół.

Na podstawie zaakceptowanego protokołu z prac komisji przetargowej zespół zakupów przesyła dokumentację do działu księgowości, który dokonuje kontroli finansowej, a jeśli umowy są zawierane bez zastosowania wzoru umowy lub mają wartość powyżej 10 tys. euro, także do działu prawnego, który dokonuje kontroli formalnoprawnej. Następnie do dyrektora generalnego trafia wnioski o zawarcie umowy z wyłonionym wykonawcą.

Oryginał umowy trafia do działu księgowości, dokumentacja przetargowa i oryginał zapotrzebowania pozostaje w dziale zakupów.

Analiza ryzyka

Etap procesu	Opis ryzyka	Sto- pień ryzy- ka	Możliwy mechanizm kontroli	Sposób weryfikacji
Planowanie zamówień	Niewywiązywanie się z obowiązku wstępnego ogłoszenia informacji o planowanych w ciągu następnych 12 miesięcy zamówieniach	Średni	Procedura planowania dla całej instytucji	Wywiad

Etap procesu	Opis ryzyka	Sto- pień ryzy- ka	Możliwy mechanizm kontroli	Sposób weryfikacji
Postępowanie wstępne (przygotowanie dokumentacji przetargowej)	Zastosowanie kryteriów ocen niezgodnych z ustawą, np.: — określanie przedmiotu zamówienia za pomocą nazwy lub marki (np. zamówienie na samochód marki XXX), — określanie przedmiotu zamówienia przez wskazanie na określoną markę (nie wprost) w opisie przedmiotu zamówienia	Średni	Specyfikacje opracowują osoby biegłe znające problematykę zamówień publicznych	Sprawdzenie wybranych SIWZ
	Nieokreślanie w SIWZ istotnych z punktu widzenia zamawiającego spraw, np. warunków gwarancji lub obsługi (dzięki temu może wygrać oferta globalnie droższa)	Wysoki	Specyfikacje opracowują osoby biegłe znające problematykę zamówień publicznych	Sprawdzenie wybranych SIWZ
	Nadmierne formalizowanie postępowania (wprowadzenie wymogu oznakowania kopert, parafki na kopertach itp.) ponad to, co jest wymagane w przepisach	Niski	Odpowiednie procedury nakazujące brak formalizmu	Sprawdzenie wybranych SIWZ
	Realizacja zamówień z pominięciem komisji przetargowej lub angażowanie komisji <i>post factum</i>	Wysoki		Prześledzenie wybranych kart realizacji zadania lub wybranych płatności do dokumentów
	Podział zamówień	Wysoki	Scentralizowanie zamówień	Zsumowanie zamówień na konkretne kategorie usług (np. tłumaczenia) lub towarów i sprawdzenie, czy nie przekraczają progów
	Niedoszacowanie wartości (cena wszystkich ofert wyższa niż oszacowana wartość zamówienia)	Średni	Obowiązek dokumentowania szacowania	Sprawdzenie kart realizacji działania z umowami/zamówieniami
Wybór oferty	Występowanie tego samego podmiotu jako samodzielnego oferenta oraz członka konsorcjum w tym samym	Niski		Prześledzenie dokumentacji

Etap procesu	Opis ryzyka	Sto- pień ryzy- ka	Możliwy mechanizm kontroli	Sposób weryfikacji
	przetargu			
	Brak postępowania na piśmie (np. tylko faksem)	Niski		Prześledzenie dokumentacji
	Konflikt interesów w komisji i u oferentów	Niski	Pismenne oświadczenia członków komisji	Prześledzenie dokumentacji oraz wywiad
	Nieuzasadnione unieważnienie postępowania (np. podmiot faworyzowany przez zamawiającego nie osiągnął przewagi)	Średni	Zatwierdzanie unieważnienia postępowań	Prześledzenie dokumentacji
	Zmiana warunków podmiotowych oraz kryteriów oceny ofert w toku postępowania	Niski		Prześledzenie dokumentacji
	Ta sama osoba odpowiada za wybór ofert oraz za odbiór zamówienia	Średni		Przeгляд procedur i wywiad
Podpisanie umowy i realizacja/odbiór zamówienia	Umowa nie zabezpiecza w sposób należyty interesów instytucji	Średni	Akceptacja przez dział prawny	Sprawdzenie, czy są prowadzone postępowania sądowe

Program zadania audytowego

Cele audytu	<p>Cel A: Sprawdzenie, czy proces został zaprojektowany w taki sposób, aby wypełnić cele stawiane przez kierownictwo.</p> <p>Cel B: Sprawdzenie, czy istniejące mechanizmy kontroli zapewniają, że proces będzie działał tak, jak zamierzono.</p> <p>Cel C: Sprawdzenie, czy istniejące mechanizmy kontroli są przestrzegane.</p> <p>Cel D: Sprawdzenie, czy proces rzeczywiście osiąga cele stawiane przez kierownictwo?</p>
Metodyka audytu	<p>Uzyskaj podstawowe dokumenty, takie jak regulamin przeprowadzania zamówień, zestawienie zamówień wszczętych w 2011 r. Przeanalizuj te dokumenty. Wypełnij kwestionariusz oceny ryzyka i przygotuj program audytu.</p> <p>Przeprowadź wywiady z pracownikami działu zakupów.</p> <p>Cel A: Sprawdzenie, czy proces został zaprojektowany w taki sposób, aby wypełnić cele stawiane przez kierownictwo.</p> <p>Ustal, czy proces zawiera wszystkie elementy/czynności zawarte w aktach prawnych i wewnętrznych. W przypadku braku jakiegoś elementu ustal, czy ma to istotny wpływ na cały proces zamówień publicznych.</p> <p>Ustal, czy wszystkie elementy/czynności stanowią wartość dodaną dla procesu. Jeśli nie, uzyskaj</p>

dodatkowe informacje na temat ich przydatności w procesie.

Dokonaj przeglądu kolejności poszczególnych czynności w celu stwierdzenia wydajności procesu.

Cel B: Sprawdzenie, czy istniejące mechanizmy kontroli zapewniają, że proces będzie działał tak, jak zamierzono.

Opracuj opis systemu dotyczący procesu, zawartych w nim mechanizmów kontroli oraz ich celów.

Oceń, czy cele mechanizmów kontroli są właściwe. Wskaż punkty krytyczne dla procesu (wysoki poziom ryzyka) oraz związane z nimi mechanizmy kontroli. Oceń, czy są one umieszczone we właściwym miejscu i właściwym czasie.

Oceń, czy istnieją odpowiednie mechanizmy kontroli monitorujące i oceniające skuteczność procesu zamówień. Ustal, czy funkcje zamówień i odbioru towarów/usług są rozdzielone.

Cel C: Sprawdzenie, czy istniejące mechanizmy kontroli są przestrzegane.

Ustal, czy istnieją jakiegokolwiek ślady wskazujące na zawarcie umowy z innym wykonawcą, niż wynika to z dokumentacji przetargowej.

Dokonaj testu przeglądowego, tj. sprawdź, jak w rzeczywistości wygląda proces i porównaj go z procesem wzorcowym, wynikającym z procedur.

Wybierz próbę przetargów w każdym z typów postępowań i oceń, czy dokonano wyboru zgodnego z przepisami (patrz: lista sprawdzająca).

Cel D: Sprawdzenie, czy proces rzeczywiście osiąga cele stawiane przez kierownictwo.

Porównaj liczbę wniosków o wszczęcie postępowania w roku 2011 z liczbą rozstrzygniętych postępowań.

Ustal przyczyny ewentualnych rozbieżności i zaproponuj środki zaradcze.

Uporządkuj akta bieżące, nadaj dokumentom roboczym indeksy, usuń niepotrzebne dokumenty.