



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

LKI.411.005.02.2019

Leszek Kopeć, Burmistrz Miasta i Gminy Staszów  
Urząd Miasta i Gminy w Staszowie  
ul. Opatowska 31  
28-200 Staszów

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

R/18/001 – Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego

## I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Miasta i Gminy w Staszowie (dalej: Urząd), ul. Opatowska 31, 28-200 Staszów.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Leszek Kopeć, Burmistrz Miasta i Gminy Staszów (dalej: Burmistrz) w całym okresie objętym kontrolą.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Zgodność organizacji i prowadzenia audytu wewnętrznego z przepisami prawa.</li><li>2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego.</li><li>3. Wykorzystanie wyników audytu w działalności jednostki sektora finansów publicznych.</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2016 r. do dnia zakończenia kontroli. Badaniami kontrolnymi objęte zostały również zdarzenia i dokumenty sprzed 1 stycznia 2016 r. w przypadkach, gdy miały one związek z przedmiotem kontroli.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>1</sup> .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontrolerzy	Krzysztof Kopeć, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/56/2019 z 7 czerwca 2019 r. Łukasz Pierńkowski, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/55/2019 z 7 czerwca 2019 r.

(akta kontroli str. 1-6)

<sup>1</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 489; dalej: ustawa o NIK.

## II. Ocena ogólna<sup>2</sup> kontrolowanej działalności

**OCENA OGÓLNA** Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym zakresie.

**Uzasadnienie oceny ogólnej** Podstawę powyższej oceny stanowią negatywne oceny działalności Urzędu w dwóch z trzech badanych obszarów, dotyczących zgodności organizacji i prowadzenia audytu wewnętrznego z przepisami prawa oraz wykorzystania wyników audytu w działalności jednostki.

Sformułowanie negatywnych ocen w tych obszarach uzasadniały stwierdzone nieprawidłowości, polegające na: nierzetelnym prowadzeniu dokumentacji dotyczącej wyboru audytora usługodawcy, co nie pozwalało na ustalenie, czy wybór ten dokonany został z zachowaniem zasad określonych w art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>3</sup> (dalej: uofp) oraz w *Regulaminach Zamówień Publicznych Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie*<sup>4</sup> (dalej: regulaminy zamówień publicznych), zleceniu w 2019 r. prowadzenia audytu wewnętrznego usługodawcy pomimo braku przesłanek określonych w art. 278 ust. 3 uofp, przygotowaniu planów audytu na 2016 i 2017 r. z naruszeniem wymogów art. 283 ust. 3 uofp oraz wynikających z *Karty audytu wewnętrznego*<sup>5</sup>, zawarciu umowy z usługodawcą na 2017 r. na okres niepełnego roku co było niezgodne z art. 279 ust. 3 uofp, nierzetelnym prowadzeniu dokumentacji związanej z działalnością audytu wewnętrznego, nieudokumentowaniu uwzględnienia w trakcie przeprowadzania analizy ryzyka na potrzeby opracowania planów audytu wyników audytów i kontroli, co uniemożliwiało potwierdzenie wywiązania się z wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu<sup>6</sup> (dalej: rozporządzenie w sprawie audytu). Ponadto, ustalenia audytu wewnętrznego nie były w pełni wykorzystywane w celu usprawnienia funkcjonowania działalności Urzędu, w szczególności sformułowane w wyniku realizacji audytu zalecenia nie znalazły odzwierciedlenia w rejestrze ryzyk w ramach kontroli zarządczej, a dwa z 13 zaleceń o charakterze systemowym nie zostały zrealizowane.

Negatywnej oceny ww. obszarów nie mogą zmienić ustalenia, że audytor usługodawca przeprowadzający audyt wewnętrzny w Urzędzie spełniał wymogi określone w art. 286 uofp do prowadzenia audytu, audytor składał Burmistrzowi sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego w terminie do końca stycznia następnego roku, zgodnie z § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, 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.

Ocena trzeciego z kontrolowanych obszarów dotyczącego zgodności prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego, sformułowana została w formie opisowej. Objęte szczegółowym badaniem dwa spośród ośmiu

<sup>2</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 869.

<sup>4</sup> Od 1 września 2016 r. obowiązywał *Regulamin Zamówień Publicznych Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie* stanowiący załącznik nr 1 do zarządzenia Nr 175/2016 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z dnia 31 sierpnia 2016 r. Do 31 sierpnia 2016 r. obowiązywał *Regulamin Zamówień Publicznych Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie* stanowiący załącznik nr 1 do zarządzenia Nr 25/2011 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z dnia 1 marca 2011 r.

<sup>5</sup> Załącznik nr 1 do zarządzenia nr 110/2017 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z 27 czerwca 2017 r. w sprawie prowadzenia audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie.

<sup>6</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 506.

zrealizowanych w okresie objętym kontrolą zadań zapewniających zostały przeprowadzone zgodnie z § 15 rozporządzenia w sprawie audytu, na podstawie programu zadania zapewniającego oraz zgodnie z *Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*<sup>7</sup> (dalej: Standardy). W Urzędzie opracowano *Program zapewnienia poprawy jakości* (dalej: PZPJ)<sup>8</sup>. Opracowanie i realizacja PZPJ w Urzędzie odbywały się jednak z naruszeniem Standardów. Program nie zawierał wszystkich elementów wskazanych w Standardach, gdyż nie wprowadzono w nim zapisów dotyczących sprawozdawczości z wyników funkcjonującego programu, a kierownictwo Urzędu nie otrzymywało wyników realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości, co było niezgodne z wymogami standardu 1320 – *Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości*. W okresie objętym kontrolą i wcześniej w Urzędzie nie przeprowadzono oceny zewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego, co stanowiło naruszenie standardu 1312 – *Oceny zewnętrzne*. Ponadto, nie dokonywano oceny realizacji przeprowadzonych zadań audytowych przez komórkę audytowaną, do czego zobowiązywały zapisy PZPJ. Mogło to powodować, że Burmistrz nie otrzymywał rzetelnej informacji na temat tego, czy audyt usprawnia działalność kontrolowanej jednostki.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>9</sup> kontrolowanej działalności**

OBSZAR

#### **1. Zgodność organizacji i prowadzenia audytu wewnętrznego z przepisami prawa**

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą, zgodnie z art. 274 ust. 3 uofp, audyt wewnętrzny w Urzędzie prowadzony był przez audytora usługodawcę.

Wyboru audytora usługodawcy dokonywano corocznie, a umowy z nim zawierane były na okres minimum jednego roku, stosownie do art. 279 ust. 3 uofp, za wyjątkiem umowy na 2017 r. z 13 lutego 2017 r., która została zawarta na okres od 13 lutego 2017 r. do 31 stycznia 2018 r.

Umowa z usługodawcą zawarta została również na 2019 r., mimo że kwota dochodów i wydatków zapisana w uchwale w sprawie uchwalenia budżetu gminy Staszów na 2019 r. wyniosła odpowiednio 112 452 710,48 zł (dochody) oraz 113 452 710,48 zł (wydatki)<sup>10</sup>.

Zawarte w okresie objętym kontrolą umowy z usługodawcą zawierały elementy wymagane art. 279 ust. 2 uofp, gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami tej ustawy. W umowach określono sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego. Zapisy umów oprócz prowadzenia zadań audytowych przewidywały również realizację innych czynności, tj.:

- przeprowadzenie czynności sprawdzających<sup>11</sup>,
- opracowanie procedur audytu wewnętrznego<sup>12</sup>,
- opracowanie sprawozdania rocznego z wykonania planu audytu<sup>13</sup>,

<sup>7</sup> Załącznik do komunikatu 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).

<sup>8</sup> Program zapewnienia poprawy jakości audytu wewnętrznego stanowił załącznik nr 3 do zarządzenia nr 110/2017 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z dnia 27 czerwca 2017 r.

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> Uchwała nr IV/39/2018 Rady Miejskiej w Staszowie z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie uchwalenia budżetu Miasta i Gminy Staszów na 2019 r.

<sup>11</sup> Umowy zawarte w latach 2017, 2018, 2019.

<sup>12</sup> Umowy zawarte w latach 2017, 2018.

- sporządzenie planu audytu w oparciu o analizę ryzyka<sup>14</sup>,
- opracowanie opinii na temat adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej<sup>15</sup>.

W umowach na 2015 r. oraz 2016 r. nie zawarto zapisów obligujących audytora usługodawcę do sporządzenia planów audytu na kolejny rok. W umowach nie przewidziano postanowień wskazujących na przypisanie audytorowi usługodawcy wykonywania czynności związanych z zarządzaniem ryzykiem.

Audytor usługodawca spełniał wymogi określone w art. 286 uofp oraz posiadał kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu.

(akta kontroli str. 179-182, 221-248, 425, 697-701)

W strukturze organizacyjnej Urzędu wyodrębnione zostało samodzielne stanowisko ds. audytu wewnętrznego<sup>16</sup>, do zadań którego należało w szczególności:

- ocena kontroli zarządczej,
- czynności doradcze,
- sporządzanie i wykonywanie audytu wewnętrznego,

W okresie objętym kontrolą, ww. stanowisko nie zostało obsadzone, a audyt prowadzony był przez audytora usługodawcę. Oznacza to, że regulamin organizacyjny nie był dostosowany do aktualnej struktury organizacyjnej Urzędu. Burmistrz wyjaśnił: *Wprowadzony zarządzeniem nr 32/2016 Burmistrza Miasta i Gminy w Staszowie z dnia 29 lutego 2016 r. Regulamin organizacyjny zawiera samodzielne stanowisko ds. audytu wewnętrznego. Stanowisko to istnieje w strukturze organizacyjnej, gdyż na gminie Staszów ciąży obowiązek prowadzenia audytu określony w art. 274 ust 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Ponadto w sytuacji podjęcia decyzji o zatrudnieniu audytora wewnętrznego na umowę o pracę nie zachodzi konieczność natychmiastowej zmiany regulaminu organizacyjnego. Również z uwagi na trudną sytuację finansową gminy, audyt wewnętrzny był prowadzony przez audytora usługodawcę. Natomiast w br. w wyniku przekroczenia przez gminę kwot określonych w art. 278 ust. 3 cytowanej ustawy, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie ogłosił konkurs na stanowisko audytora wewnętrznego. Jednakże z powodu braku ofert, podjęta została decyzja o zawarciu kolejnej umowy cywilnoprawnej z audytorem usługodawcą, aby zapobiec również naruszeniu przepisów ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.*

Mając na uwadze powyższe, i niezależnie od treści wyjaśnień Burmistrza, NIK wskazuje na potrzebę zapewnienia spójności zapisów regulaminu organizacyjnego, aktualnej struktury organizacyjnej Urzędu oraz przyjętych rozwiązań w zakresie audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 127-178, 772)

Poniesione przez Urząd w okresie objętym kontrolą wydatki na audyt stanowiły w całości wynagrodzenie audytora usługodawcy i wyniosły 10 tys. zł w 2016 r., 20 tys. zł w 2017 r. oraz 20 tys. zł w 2018 r.<sup>17</sup>

(akta kontroli str. 426)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie obowiązywała *Księga procedur komórki audytu wewnętrznego*<sup>18</sup>, *Podręcznik Procedur Audytu Wewnętrznego w Urzędzie*

<sup>13</sup> Umowy zawarte w latach 2018, 2019.

<sup>14</sup> Umowy zawarte w latach 2018, 2019.

<sup>15</sup> Umowy zawarte w latach 2017, 2018, 2019.

<sup>16</sup> Stanowisko wprowadzone zarządzeniem nr 32/2016 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z dnia 29 lutego 2016 r. (§ 17 regulaminu organizacyjnego Urzędu).

<sup>17</sup> W umowie na 2019 r. zapisano, że ogółem łączne wynagrodzenie za realizację czynności stanowiących przedmiot umowy w całym okresie jej obowiązywania nie może przekroczyć kwoty 20 tys. zł.

<sup>18</sup> Księga Procedur komórki audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie z dnia 15 stycznia 2007 r. Obowiązywała do dnia 26 czerwca 2017 r.

*Miasta i Gminy w Staszowie*<sup>19</sup> (dalej: Podręcznik), *Karta audytu wewnętrznego* oraz PZPJ. W Podręczniku zawarto m.in. zapisy dotyczące planowania i sprawozdawczości, realizacji i dokumentowania czynności audytowych, a także realizacji PZPJ. Załączniki do procedur audytu stanowiły m.in. wzory/szablony:

- upoważnienia do przeprowadzenia audytu,
- programu zadania audytowego,
- zakresu i wyników przeglądu wstępnego,
- sprawozdania z przeprowadzonego audytu,
- protokołów z narady otwierającej i zamykającej zadanie audytowe,
- listy kontrolnej dotyczącej kompletności dokumentacji zadania audytowego,
- ankiety poaudytowej,
- matrycy analizy ryzyka,
- wyników czynności sprawdzających,
- zakresu i sprawozdania z zadania doradczego,
- kwestionariusza samooceny działalności audytu wewnętrznego.

Obowiązująca w Urzędzie do 26 czerwca 2017 r. *Księga procedur komórki audytu wewnętrznego* z 15 stycznia 2007 r. nie zawierała aktualnej podstawy prawnej oraz aktualnie obowiązujących wymogów dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego<sup>20</sup>. Przedmiotowa procedura nie podlegała corocznemu przeglądowi w celu jej aktualizacji. Burmistrz wyjaśnił, że zawierane z audytorami od 2012 r. kolejne umowy cywilnoprawne nie zawierały zapisów obligujących ich do oceny i ewentualnej aktualizacji procedur audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 7-126, 772)

Proces szacowania ryzyka w Urzędzie przeprowadzany był zgodnie z zapisami obowiązującego Podręcznika, z zastosowaniem metody matematycznej. Wyniki przeprowadzonej analizy ryzyka zostały zamieszczone w planach audytu na poszczególne lata. W przyjętej metodzie analizy ryzyka uwzględnione zostały kategorie ryzyka, wraz z przypisanymi im przez audytora wagami, wskazano również typy obszarów działalności jednostki w podziale na działalność podstawową i wspomagającą, uwzględniono także priorytet kierownictwa oraz czas jaki upłynął od ostatniego audytu lub kontroli. W przyjętej metodzie analizy ryzyka brak było informacji o uwzględnieniu wyników prowadzonych audytów i kontroli.

(akta kontroli str. 1-126, 249-268, 269-327)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie przeprowadzono 29 kontroli zewnętrznych. W wyniku przeprowadzenia ośmiu kontroli sformułowane zostały wnioski lub zalecenia, które dotyczyły m.in.:

- niezwłocznego zgłoszenia do Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych bazy danych związanej z funkcjonowaniem monitoringu miejskiego,
- osiągnięcia zakładanego poziomu wskaźników rezultatu realizacji projektu,
- dochowania terminowości przy składaniu dokumentów zgodnie z zapisami warunków realizacji projektu,
- dokumentowania sprawowanego nadzoru nad działalnością gminnego żłobka i klubów dziecięcych,
- przestrzegania przepisów ustawy z dnia 28 listopada 2014 r. Prawo o aktach stany cywilnego<sup>21</sup>,
- aktualizacji *Programu usuwania azbestu i wyrobów zawierających azbest*

<sup>19</sup> Załącznik nr 2 do zarządzenia nr 110/2017 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z 27 czerwca 2017 r. w sprawie prowadzenia audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie.

<sup>20</sup> W Księdze procedur w punkcie 6 znajdowały się zapisy, iż audyt wewnętrzny w UMiG w Staszowie działa na podstawie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego.

<sup>21</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 2224, ze zm.

- z terenu miasta i gminy Staszów,
  - wydawania decyzji w terminach określonych w kpa,
  - prowadzenia odrębnego rejestru skarg i wniosków wpływających do Rady Miejskiej,
  - wzmocnienia nadzoru nad starannością redagowania odpowiedzi na skargi.
- (akta kontroli str. 430-447, 983)

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 § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu, zostały podpisane przez audytora usługodawcę i Burmistrza.

Budżet czasu przeznaczony na realizację poszczególnych zadań audytowych nie został wyrażony w osobodniach.

Odnosnie wyrażenia budżetu czasu w osobodniach audytor wyjaśnił: *Informacja o budżecie czasowym w Planach audytu dla UMiG w Staszowie na 2016, 2017, 2018, i 2019 podawana była w godzinach, a nie w osobodniach, z uwagi na zapisy umowy dotyczące rozliczania godzinowego za wykonanie czynności stanowiące przedmiot umowy. Audytor planując budżet czasowy na zrealizowanie przedmiotu umowy dla poszczególnych czynności przyjął budżet czasowy w godzinach a nie w osobodniach.*

(akta kontroli str. 249-268, 809-810)

Audytor usługodawca, zgodnie z § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, do końca stycznia roku następującego po roku wskazanym w planie audytu składał Burmistrzowi sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego. Sprawozdania te zawierały informacje o jednostkach objętych audytem wewnętrznym, o wykonanych zadaniach audytowych, o przeprowadzeniu oceny wewnętrznej i zewnętrznej prowadzonego audytu wewnętrznego, wydanych zaleceniach oraz przeprowadzonych czynnościach sprawdzających oraz o monitorowaniu realizacji zaleceń.

Odnosnie sposobu monitorowania realizacji zaleceń audytor wyjaśnił: *W ramach wykonywanej usługi w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie monitorowanie zaleceń poaudytowych w uzgodnieniu z Kierownictwem było prowadzone w ramach kontroli sprawdzających. Czynności sprawdzające były umieszczane w Planie audytu na dany rok (...). Ponadto audytor dla własnych potrzeb prowadził monitoring realizacji zaleceń w UMiG w Staszowie w formie elektronicznej.*

(akta kontroli str. 328-351, 807)

W 2016 r. w Urzędzie zgodnie z planem audytu zrealizowano dwa zadania zapewniające:

- Ocena prawidłowości wykorzystania i rozliczenia otrzymanej dotacji w 2015 r. przez Staszowski Ośrodek Kultury,
- Ocena realizacji zadań przez Gminę Staszów związanych ze współpracą z organizacjami pozarządowymi oraz pożytku publicznego i wolontariacie.

W 2017 r. zrealizowano zgodnie z planem audytu trzy zadania zapewniające:

- Ocena prawidłowości wydatkowania i rozliczania środków publicznych na finansowanie kosztów funkcjonowania jednostek ochotniczej straży pożarnej na terenie gminy Staszów,
- Ocena realizacji zamówień publicznych wyłączonych spod stosowania ustawy PZP poniżej 30 000 EURO realizowanych przez Wydział IKOŚ
- Ocena prawidłowości realizowanych zadań przez Ośrodek Pomocy Społecznej w zakresie umieszczania osób w Domu Pomocy Społecznej.

W 2017 r. wykonano ponadto trzy czynności sprawdzające ujęte w planie audytu.

W 2018 r. w Urzędzie zgodnie z planem audytu zrealizowano trzy zadania zapewniające:

- Ocena wydawania zezwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej,
- Ocena organizacji dowozów do szkół i przedszkoli na terenie gminy Staszów,
- Ocena prawidłowości prowadzenia postępowań administracyjnych w sprawach świadczeń z funduszu alimentacyjnego z uwzględnieniem windykacji należności.

W planie audytu na 2018 r. wskazano do realizacji trzy czynności sprawdzające, zgodnie z tematyką wykonanych zadań zapewniających z 2017 r. W kontrolowanym okresie nie były przeprowadzane żadne czynności doradcze.

(akta kontroli str. 249-268)

Objęte szczegółowym badaniem trzy z ośmiu zrealizowanych w okresie objętym kontrolą zadań zapewniających zostały przeprowadzone zgodnie z § 15 rozporządzenia w sprawie audytu, na podstawie programu zadania zapewniającego.

(akta kontroli str. 522-691, 984)

Akta stałe audytu nie zawierały dokumentacji dotyczącej analizy wyników audytów i kontroli oraz wskazania priorytetów kierownictwa do prowadzonej analizy ryzyka na potrzeby opracowania rocznego planu audytu na lata 2017-2019.

(akta kontroli str. 763)

Odnosnie uczestnictwa kierownika jednostki w procesie identyfikacji i oceny ryzyka oraz określenia akceptowalnego poziomu ryzyka audytor wewnętrzny wyjaśnił: *Priorytety Kierownictwa Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie w procesie identyfikacji i oceny ryzyka w latach 2017-2019, każdorazowo były określane przez kierownictwo w trakcie spotkań i rozmów w trakcie opracowywania analizy ryzyka i planu audytu. Kierownictwo podtrzymywało priorytety określone do analizy ryzyka na rok 2016 oraz wskazywało obszary o wysokim priorytecie, które winny być ujęte w Planie audytu na dany rok (2017, 2018, 2019), określało tematy zadań audytowych na dany rok. Ze spotkań i rozmów telefonicznych audytor sporządzał notatkę.*

(akta kontroli str. 809)

Wysokość wydatków poniesionych na wykonanie audytu przez wybranego usługodawcę w poszczególnych latach objętych kontrolą nie przekraczała wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro, w związku z czym nie było obowiązku stosowania przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych<sup>22</sup>. W obowiązujących w Urzędzie w kontrolowanym okresie regulaminach zamówień publicznych zawarto m.in. następujące zapisy<sup>23</sup>: *Zgodnie z art. 4 pkt 8 ustawy, dla zamówień i konkursów, których wartość netto nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro - nie stosuje się przepisów ustawy - Pzp. Udzielanie zamówień, o których mowa powinno być dokonywane:*

- *w sposób celowy i oszczędny z zachowaniem zasad: uzyskania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów,*
- *w sposób umożliwiający terminową realizację zadań,*
- *w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań, zgodnie z ustawą o finansach publicznych.*

<sup>22</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1986, ze zm.

<sup>23</sup> Regulaminy wprowadzono zarządzeniem Nr 25/2011 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z dnia 1 marca 2011 r. w sprawie Regulaminu zamówień publicznych Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie oraz zarządzeniem Nr 175/2016 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z dnia 31 sierpnia 2016 r. w sprawie Regulaminu zamówień publicznych Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie.



Ponadto w obowiązujących regulaminach zamówień publicznych, dla zamówień o wartości netto nieprzekraczającej 40 000 zł zapisano między innymi, że<sup>24</sup>:

- wybór wykonawcy powinien być poprzedzony uzyskaniem minimum dwóch ofert złożonych przez wykonawców, w odpowiedzi na zaproszenie do składania ofert,
- zaproszenie do składania ofert odbywa się w drodze zapytania ofertowego skierowanego do co najmniej trzech wykonawców,
- zapytanie ofertowe w formie ustnej powinno być potwierdzone notatką służbową sporządzoną przez pracownika i zweryfikowaną przez kierownika jednostki.

Dokumentacja dotycząca przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą postępowań na wyłonienie wykonawcy usługi audytu wewnętrznego nie zawierała wymaganej regulaminami zamówień publicznych liczby ofert bądź innych dokumentów potwierdzających dokonanie wydatku, w szczególności w sposób oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów oraz zlecenia zadań na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty, tj. zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 uofp.

(akta kontroli str. 183-210, 211-248, 426)

W wyniku zrealizowanych w Urzędzie w okresie objętym kontrolą przez audytora usługodawcę ośmiu zadań zapewniających sformułowane zostały 54 zalecenia: 35 zaleceń w 2016 r., 16 zaleceń w 2018 r. oraz 3 zalecenia w 2018 r. Wydane zalecenia pokontrolne dotyczyły przede wszystkim<sup>25</sup>:

- zwiększenia nadzoru ze strony kierownictwa na podległymi pracownikami;
- przeglądu i aktualizacji przepisów wewnętrznych i dostosowania do obowiązujących przepisów prawa i statutu jednostki;
- prowadzenia postępowań o udzielenie zamówienia zgodnie z obowiązującym regulaminem;
- zapewnienia skutecznej kontroli dokumentów finansowo-księgowych;
- bieżącej kontroli w zakresie operacji finansowych;
- realizacji zleconych zadań i rozliczania przyznanych dotacji w terminach określonych w umowach.

Wydane w toku prowadzonych działań audytowych zalecenia pokontrolne zostały przyjęte przez jednostki kontrolowane. Zostało to potwierdzone w sporządzanych po zakończeniu czynności audytowych notatkach z narad zamykających, w pismach z jednostek audytowanych o zgłoszeniu zastrzeżeń do sprawozdania wstępnego i odpowiedzi audytora oraz w przekazywanych na potrzeby realizacji kontroli sprawdzających informacji o sposobie i terminie wdrożenia zaleceń.

(akta kontroli str. 778-781)

Badanie prawidłowości sporządzania sprawozdań z zadań zapewniających przeprowadzono na próbie trzech sprawozdań, spośród ośmiu opracowanych w okresie objętym kontrolą<sup>26</sup>:

- *Ocena prawidłowości wykorzystania i rozliczenia otrzymanej dotacji w 2015 r. przez Staszowski Ośrodek Kultury.*
- *Ocena realizacji zamówień publicznych wyłączonych spod stosowania ustawy PZP poniżej 30 000 EURO realizowanych przez Wydział IKOŚ.*
- *Ocena wydawania zezwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej.*

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

<sup>24</sup> Do 1 września 2016 r. dla zamówień o wartości brutto nieprzekraczającej 30 tys. zł.

<sup>25</sup> Nie brano pod uwagę zaleceń z audytu w zakresie bezpieczeństwa informacji.

<sup>26</sup> Badaniem objęto po jednym sprawozdaniu zrealizowanym w każdym roku w okresie objętym kontrolą.

- temat i cel zadania,
- zakres przedmiotowy i podmiotowy,
- datę rozpoczęcia zadania<sup>27</sup>,
- ustalenia i ocenę według kryteriów ustalonych w programie,
- datę sporządzenia,
- zalecenia pokontrolne,
- imię i nazwisko audytora oraz jego podpis,
- odniesienie się audytora do zastrzeżeń wniesionych przez jednostkę kontrolowaną.

Ogólna ocena adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej była opracowywana przez audytora usługodawcę corocznie w postaci odrębnego dokumentu. W przedmiotowych dokumentach audytor wydawał opinię na temat funkcjonowania kontroli zarządczej w obszarach działalności Urzędu poddanych czynnościom audytowym. Wskazywał również obszary działalności Urzędu, w których niezbędne jest dalsze prowadzenie działań naprawczych w celu osiągnięcia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej.

(akta kontroli str. 400-424, 522-592, 667-691, 984)

Sposób prezentowania informacji w sprawozdaniach z zadań zapewniających był zwięzły i czytelny<sup>28</sup>. W sprawozdaniach prezentowano m.in.:

- ogólną opinię z przeprowadzonego badania,
- zestawienie zaleceń poaudytowych wraz ze wskazaniem adresata,
- informacje o słabościach kontroli zarządczej,
- informacje o celu i zakresie przedmiotowym prowadzonego audytu oraz o zastosowanej metodyce,
- informacje dotyczące zidentyfikowanych w trakcie audytu ryzyk, w podziale na istotność według przyjętej skali ryzyka wraz z opisem stwierdzonego ryzyka i mechanizmem kontroli ograniczającym wystąpienie zidentyfikowanego ryzyka,
- rezultaty przeprowadzonych prac audytowych, prezentowane według przyjętego zakresu przedmiotowego wskazanego w opracowanym programie zadania audytowego<sup>29</sup>,
- ogólną ocenę badanego obszaru oraz ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.

Sformułowane zalecenia miały swoje bezpośrednie odzwierciedlenie w opisanych ustaleniach. W sprawozdaniach nie klasyfikowano istotności ustaleń – klasyfikacji podlegały jedynie zidentyfikowane w trakcie audytu wewnętrznego ryzyka w podziale na poszczególne obiekty audytu.

(akta kontroli str. 522-592, 667-691)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. Dokumentacja wszystkich czterech przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą postępowań na wybór wykonawcy usługi audytu wewnętrznego prowadzona była nierzetelnie. Dokumentacja ta nie zawierała wymaganej regulaminami zamówień publicznych liczby ofert. W żaden sposób nie

<sup>27</sup> Wyjątek stanowi sprawozdanie z zadania audytowego pn. *Ocena prawidłowości wykorzystania i rozliczenia otrzymanej dotacji w 2015 r. przez Staszowski Ośrodek Kultury, które nie zawierało daty rozpoczęcia realizacji.*

<sup>28</sup> Badaniem objęto sprawozdania oceniane pod kątem zgodności z § 18 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu wewnętrznego.

<sup>29</sup> Ustalenia prezentowane były oddzielnie dla każdego obszaru audytu, według przyjętego schematu:

- kryteria oceny;
- stan faktyczny;
- wskazanie słabości kontroli zarządczej;
- analiza przyczyn i skutków uchybień;
- klasyfikacja wyników badania wg kryteriów oceny;
- zalecenia (wraz ze wskazaniem adresata).

udokumentowano sposobu wyboru wykonawcy zamówienia. Tym samym nie było możliwe ustalenie, czy wydatki na audyt zostały poniesione zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 uofp, z których wynika, że wydatki z budżetu jednostki samorządu terytorialnego powinny być dokonywane w sposób oszczędny z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych w efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, jak również, że zlecenie zadań powinno następować na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty.

W regulaminach zamówień publicznych przewidziano, że dla zamówień o wartości netto mniejszej lub równej 40 tys. zł (do 31 sierpnia 2016 r. – 30 tys. zł) wybór wykonawcy, powinien być poprzedzony uzyskaniem minimum dwóch ofert złożonych przez wykonawców, w odpowiedzi na zaproszenie do składania ofert.

(akta kontroli str. 183 – 210, 211 – 220)

Burmistrz wyjaśnił: *Zawarte w poszczególnych latach umowy z audytorem na realizację w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie audytu wewnętrznego, były każdorazowo poprzedzane analizą rynku, przeprowadzanej w formie rozmowy telefonicznej. Przeprowadzane były bezpośrednie rozmowy telefoniczne z osobami posiadającymi uprawnienia określone w ustawie o finansach publicznych. Z rozmów tych nie były sporządzane notatki służbowe. Nadmieniam się również, że wybór najkorzystniejszej oferty był każdorazowo udokumentowany ofertą na przeprowadzenie audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie.*

(akta kontroli str. 480)

NIK nie kwestionuje przytoczonego w wyjaśnieniach sposobu wyboru wykonawcy (audytora usługodawcy). Jednak przy uwzględnieniu, że w żaden sposób nie udokumentowano sposobu wyboru, nie było możliwe dokonanie oceny, czy analizowane w trakcie kontroli wydatki zostały poniesione w sposób zgodny m.in. z zasadami wynikającymi z art. 44 ust. 3 uofp.

2. W Urzędzie w 2019 r. zlecono prowadzenie audytu wewnętrznego usługodawcy pomimo braku przesłanek określonych w art. 278 ust. 3 uofp, tj. zarówno ujęta w uchwale budżetowej jednostki kwota dochodów jak i wydatków na 2019 r. przekroczyła 100 000 tys. zł.

(akta kontroli str. 179 – 182, 242 – 248)

Burmistrz wyjaśnił: *Mając na względzie art. 278 ust. 3 ustawy o finansach publicznych Urząd Miasta i Gminy w Staszowie ogłosił w dniu 17 stycznia 2019 r. nabór na stanowisko audytora wewnętrznego, jednakże ze względu na brak ofert konkursowych nie dokonano naboru na wolne stanowisko audytora wewnętrznego. Mając w perspektywie brak prowadzenia audytu, a co za tym idzie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, podjęto decyzję o zawarciu dalszej umowy cywilnoprawnej z audytorem usługodawcą. Nadmienić przy tym należy, że tutaj Urząd mając pełną świadomość obligatoryjności normy prawnej określonej w art. 283 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, ponownie podejmie próbę ogłoszenia konkursu na stanowisko audytora wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie.*

(akta kontroli str. 479 – 480)

3. Plany audytu na 2016 i 2017 r. zostały przygotowane z naruszeniem wymogów art. 283 ust. 3 uofp oraz *Karty audytu wewnętrznego*. Plan audytu na 2016 r. został opracowany 11 lutego 2016 r., plan na 2017 r – 24 lutego 2017 r.

(akta kontroli str. 221 – 226, 249-258, 697-701)

Zgodnie z art. 283 ust 3 uofp oraz § 6 ust. 3 *Karty audytu wewnętrznego*, do końca roku kierownik komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na następny rok.

Burmistrz wyjaśnił: *Umowy z audytorem wewnętrznym są zawierane na okres jednego roku. Jak wynika z § 1 umowy z dnia 29.01.2016 r. na prowadzenie audytów wewnętrznych w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie, audytor wewnętrzny przyjął do wykonania czynności polegające na przeprowadzeniu dwóch zadań audytowych zgodnie z planem audytu w okresie objętym umową. Ponadto, w myśl umowy każde zadanie audytowe obejmowało wykonanie audytu wewnętrznego Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie zgodnie z zatwierdzonym planem audytu wewnętrznego na rok 2016. Plan audytu wewnętrznego został zatwierdzony 11.02.2016 r. Nadmieniam się również, że w przedmiotowej umowie nie znalazły się zapisy odnośnie sporządzenia planu audytu na rok kolejny, tj. 2017. W związku z tym Plan audytu nie mógł zostać opracowany w terminach określonych w art. 283 ust. 3 ustawy o finansach publicznych. Plan audytu wewnętrznego na 2017 r. został zatwierdzony 24.02.2017 r., tj. po zawarciu umowy na przeprowadzenie audytu wewnętrznego w dniu 13.02.2017 r.*

(akta kontroli str. 479)

Audytor usługodawca wyjaśnił: *Zgodnie z zapisami § 1 umowy z dnia 29.01.2016 r. na prowadzenie audytów wewnętrznych w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie zakres przedmiotowy określony przez Zamawiającego nie przewidywał opracowania Planu audytu na rok 2017 dla Urzędu Miasta i Gminy Staszów (...). Plan audytu na rok 2017 dla Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie został opracowany w dniu 24.02.2017 r. zgodnie z zakresem określonym w umowie nr 7/Or/2017 z dnia 13.02.2017 r.*

(akta kontroli str. 808)

4. Umowa z audytorem usługodawcą na prowadzenie audytu wewnętrznego w 2017 r. została zawarta na okres niepełnego roku, tj. na okres 11 miesięcy i 12 dni (od 13 lutego 2017 r. do 31 stycznia 2018 r.), co stanowiło naruszenie art. 279 ust. 3 uofp.

Burmistrz wyjaśnił: *Zgodnie z § 20 ust. 1 pkt 2 Zarządzenia Nr 32/2016 Burmistrza Miasta i Gminy w Staszowie z dnia 29 lutego 2016 r. w sprawie Regulaminu organizacyjnego Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie do zadań Zespołu Radców Prawnych należy w szczególności opiniowanie projektów umów i porozumień. Przedłożony radcom prawnym projekt umowy na przeprowadzenie audytu wewnętrznego został pozytywnie zaopiniowany 13 lutego 2017 r. wobec tego z tą właśnie datą została zawarta umowa.*

(akta kontroli str. 227-234, 480)

5. Analizy ryzyka, w okresie objętym kontrolą, zostały opracowane w sposób niepozwalający na stwierdzenie wywiązywania się z wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia w sprawie audytu. W trakcie prowadzenia tych analiz nie udokumentowano uwzględnienia wyników przeprowadzonych audytów i kontroli, w tym kontroli zewnętrznych, w wyniku których stwierdzone zostały nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 249-326)

Audytor wyjaśnił: *W trakcie opracowywania analizy ryzyka do Planu audytu na lata 2016, 2017, 2018 oraz 2019 audytor każdorazowo analizował wyniki audytów i przeprowadzonych kontroli w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie.*

(akta kontroli str. 809)

Powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie. Zdaniem NIK dokumentacja dotycząca przeprowadzonej przez audytora analizy ryzyka na potrzeby opracowania rocznych planów kontroli, a w szczególności dokument pn. *Matematyczna analiza ryzyk w obszarach działalności Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie* nie zawierała odniesienia do wyników przeprowadzonych kontroli i audytów, a uwzględniała jedynie w przyjętych kryteriach termin wykonania poprzedniego audytu/kontroli.

6. Dokumentacja związana z działalnością audytu wewnętrznego prowadzona była nierzetelnie. Akta stałe audytu nie zawierały dokumentacji potwierdzającej wykonanie przez audytora analizy kontroli i audytów oraz wskazania priorytetów kierownictwa jednostki w ramach prowadzonej analizy ryzyka na potrzeby opracowania rocznego planu audytu na lata 2017-2019.

Stosownie do zapisów § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, dokumentowaniu podlegają czynności i zdarzenia mające znaczenie dla prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce, również te związane z opracowaniem rocznego planu audytu.

(akta kontroli str. 61-64, 68-106, 762)

Burmistrz wyjaśnił: (...) *w aktach stałych audytu, przekazanych przez audytora wewnętrznego brak jest w oryginale ww. dokumentów.*

(akta kontroli str. 763)

Audytorski usługodawca wyjaśnił: *Analizy wyników przeprowadzonych audytów i kontroli oraz priorytety Kierownictwa Urzędu są dokumentami roboczymi służącymi do opracowania analizy ryzyka do Planów audytu w latach 2017, 2018 i 2019 r. Wynikiem powyższych analiz jest opracowana przez audytora analiza ryzyka do Planu audytu, która została dołączona do akt stałych audytu. Niedołączenie przedmiotowych analiz do akt stałych audytu było przeoczeniem audytora. W miesiącu lipcu br. brakujące dokumentacja zostanie dostarczona do Urzędu.*

(akta kontroli str. 847)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie działalność kontrolowanej jednostki w zakresie zgodność organizacji i prowadzenia audytu wewnętrznego z przepisami prawa.

Organizacja i prowadzenie audytu wewnętrznego w okresie objętym kontrolą w Urzędzie odbywały się z naruszeniem przepisów prawa. Stwierdzone w ww. obszarze nieprawidłowości, polegały na: nierzetelnym prowadzeniu dokumentacji dotyczącej wyboru audytora usługodawcy, co nie pozwalało na ustalenie, czy wybór ten dokonany został z zachowaniem zasad określonych w art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 uofp oraz w wewnętrznych regulaminach zamówień publicznych, zleceniu w 2019 r. prowadzenia audytu wewnętrznego usługodawcy pomimo braku przesłanek określonych w art. 278 ust. 3 uofp, przygotowaniu planów audytu na 2016 i 2017 r. z naruszeniem art. 283 ust. 3 uofp oraz § 6 ust. 3 *Karty audytu wewnętrznego*, zawarciu umowy z usługodawcą na 2017 r. na okres niepełnego roku, co było niezgodne z art. 279 ust. 3 uofp, nieudokumentowaniu uwzględnienia w trakcie przeprowadzania analizy ryzyka na potrzeby opracowania planów audytu wyników audytów i kontroli, co uniemożliwiało potwierdzenie wywiązywania się z wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia w sprawie audytu.

Negatywnej oceny ww. obszaru nie zmienia to, że audytorski usługodawca spełniał wymogi określone w art. 286 uofp oraz posiadał kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu. Audyt wewnętrzny prowadzony był, stosownie do art. 283 ust. 1 uofp w oparciu o roczne plany audytu wewnętrznego, a podstawą zrealizowanych w okresie objętym kontrolą zadań zapewnających, zgodnie z § 15

rozporządzenia w sprawie audytu, był program zadania audytowego poprzedzony przeprowadzonym przeglądem wstępnym.

OBSZAR

## 2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego

Opis stanu faktycznego

W Urzędzie w okresie objętym kontrolą obowiązywał PZPJ. Program ten obejmował następujące elementy:

- bieżący monitoring funkcjonowania systemu audytu wewnętrznego,
- okresowe przeglądy wewnętrzne,
- kompleksową ocenę zewnętrzną jakości pracy komórki audytu wewnętrznego<sup>30</sup>.

Bieżący monitoring funkcjonowania audytu realizowany był poprzez opracowanie i aktualizację wewnętrznych procedur audytu.

Okresowe przeglądy wewnętrzne działalności audytu przeprowadzane były w Urzędzie w cyklu rocznym, drogą samooceny w oparciu o formularz samooceny, którego wzór stanowił załącznik nr 2 do PZPJ.

W okresie objętym kontrolą nie przeprowadzono oceny realizacji zadania zapewniającego przez komórkę audytowaną po zakończeniu czynności audytowych w formie ankiety poaudytowej, której wzór stanowił załącznik nr 1 do PZPJ.

(akta kontroli str. 66-85, 352- 399, 847)

W sprawozdaniach ze wszystkich ośmiu przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą zadań zapewniających nie zawarto formuły: *Zadanie audytowe zostało przeprowadzone zgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*.

Badaniu w zakresie zgodności ze Standardami poddano dwa zadania: *Ocena prawidłowości wykorzystania i rozliczenia otrzymanej dotacji w 2015 r. przez Staszowski Ośrodek Kultury oraz Ocena realizacji zamówień publicznych wyłączonych spod stosowania ustawy PZP poniżej 30 000 EURO realizowanych przez Wydział IKOŚ*.

Objęte szczegółowym badaniem zadania zostały przeprowadzone zgodnie ze Standardami<sup>31</sup>.

W okresie objętym kontrolą, jak i w okresie wcześniejszym w Urzędzie nie przeprowadzono oceny zewnętrznej obejmującej całokształt działalności audytu wewnętrznego, o której mowa w standardzie 1312 – *Oceny zewnętrzne*.

(akta kontroli str. 141, 251-254, 848-851)

W obowiązujących w Urzędzie regulacjach wewnętrznych dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego nie zawarto regulacji dotyczących obowiązku prowadzenia sprawozdawczości z wyników funkcjonującego PZPJ, o którym mowa w standardzie 1320 – *Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości*. W konsekwencji sprawozdawczość z wyników funkcjonującego PZPJ nie była prowadzona.

(akta kontroli str. 66-85, 847)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość, polegającą na opracowaniu i realizacji PZPJ z naruszeniem Standardów. Obowiązujący PZPJ nie zawierał bowiem zapisów

<sup>30</sup> Zgodnie z zapisami Standardów, w skład Programu zapewnienia i poprawy jakości wchodzi oceny wewnętrzne i zewnętrzne prowadzonej działalności audytu oraz sprawozdawczość z wyników funkcjonującego programu.

<sup>31</sup> Weryfikację zgodności prowadzenia zadań audytowych ze *Standardami audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* przeprowadzono na podstawie *Listy kontrolnej realizacji zadania zgodnie ze Standardami*, stanowiącej załącznik nr 1 do *Wytycznych w sprawie programu zapewnienia i poprawy jakości* (Opracowanie Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów na podstawie materiałów Instytutu Auditorów Wewnętrznych).

dotyczących sprawozdawczości z jego wyników. W konsekwencji kierownictwo Urzędu nie otrzymywało wyników programu zapewnienia i poprawy jakości, co było niezgodne z wymogami standardu 1320 – *Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości*. W okresie objętym kontrolą i okresie wcześniejszym w Urzędzie nie przeprowadzono oceny zewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego, co stanowiło naruszenie standardu 1312 – *Oceny zewnętrzne*. Ponadto komórka audytowana nie dokonywała oceny realizacji przeprowadzonych zadań audytowych, do czego zobowiązywały zapisy PZPJ.

(akta kontroli str. 66-85)

Zgodnie ze standardem 1312 – *Oceny zewnętrzne*, oceny te muszą być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną niezależną osobę lub zespół spoza organizacji. Natomiast zgodnie ze standardem 1320 – *Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości*, zarządzający audytem wewnętrznym musi przekazać kierownictwu wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości. Ujawnieniu powinny podlegać:

- zakres i częstotliwość ocen zewnętrznych i wewnętrznych,
- kwalifikacje i niezależność osoby lub zespołu oceniającego, włączając w to potencjalny konflikt interesów,
- wnioski osób dokonujących oceny,
- plany działań naprawczych.

Według PZPJ jednym z elementów programu jest bieżący monitoring funkcjonowania audytu wewnętrznego. Monitoring powinien być realizowany w oparciu o ocenę realizacji zadania audytowego przez komórkę audytowaną, według wzoru ankiety poaudytowej stanowiącej załącznik nr 1 do PZPJ.

Audytór usługodawca wyjaśnił: *Zakres przedmiotowy zawartych umów na prowadzenie usługowego audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy Staszów w latach 2016-2018 przez audytora wewnętrznego (usługodawcę) nie obejmował przeprowadzania oceny zrealizowanych zadań audytowych. Opracowany Program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy Staszów stanowiący załącznik nr 3 do Zarządzenia nr 110/2017 r. Burmistrza Staszowa z dnia 27.06.2017 r. dotyczy audytora wewnętrznego zatrudnionego w Komórce audytu wewnętrznego w Urzędzie.*

(akta kontroli str. 847)

Odnosnie nieprzeprowadzenia oceny zewnętrznej działalności audytu Burmistrz wyjaśnił: *Zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ogłoszonymi w komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów powinny być przeprowadzane co najmniej na pięć lat przez wykwalifikowaną osobę lub zespół spoza organizacji. Należy przy tym zauważyć, że komunikaty nie są źródłami prawa powszechnie obowiązującego, to znaczy nie wprowadzają wiążących dla jednostek podsektora samorządowego norm prawnych. Niezależnie od powyższego zapisu, nadmienić także należy, iż oceny musi dokonać osoba (zespół) niezależna od organizacji, czyli taka, u której nie występuje ani rzeczywisty, ani domniemany konflikt interesów. Ocenę zewnętrzną mogą przeprowadzać osoby posiadające odpowiednie kwalifikacje, gdyż ocenie podlegają m.in. Czy działalność audytu jest zgodna ze standardami, kodeksem etyki IIA, z kartą audytu, planami, procedurami oraz odpowiednimi wymogami prawnymi i regulacyjnymi. Ocenie podlega również, czy spełnione są oczekiwania kierownictwa oraz czy audyt przysparza wartości i usprawnia działania organizacji. Niezwykle istotne jest również, że przeprowadzenie takiej oceny wiąże się z dość wysokimi kosztami finansowymi, co przy obecnym zadłużeniu gminy wynoszącym 32,66% (stan na dzień 31.05.2019 r.), stanowi poważny wydatek. Biorąc pod uwagę wszystkie*

wymienione okoliczności nie zdecydowano się na przeprowadzenie oceny zewnętrznej.

Odnosnie niezawarcia w PZPJ zapisów dotyczących sprawozdawania wyników programu, Burmistrz wyjaśnił: *Obowiązujące w Urzędzie procedury prowadzenia zadań audytowych w części dotyczącej programu zapewnienia poprawy jakości nie zawierają zapisów dotyczących sprawozdawczości w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości, gdyż w tut. Urzędzie nie wyznaczono zarządzającego audytem wewnętrznym, którym co do zasady jest audytor wewnętrzny zatrudniony na umowę o pracę. Umowa łącząca audytora zleceniodawcę z gminą Staszów ma charakter cywilnoprawny, a zapisy przedmiotowej umowy nie przewidują sprawozdawczości określonej w standardzie 1320 o którym mowa w komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. Wobec tego brak jest również zapisów dot. sprawozdawczości w obowiązującej w Urzędzie procedurze.*

(akta kontroli str. 481, 772)

NIK zauważa, że zgodnie ze Standardem 2070 – *Usługodawca zewnętrzny a odpowiedzialność organizacji za audyt wewnętrzny*, jeśli audyt wewnętrzny jest prowadzony przez zewnętrznego usługodawcę, musi on poinformować organizację o jej odpowiedzialności za posiadanie skutecznego audytu wewnętrznego. Zawarta w Standardach interpretacja ww. standardu nr 2070 brzmi, że organizacja wykazuje tę odpowiedzialność realizując program zapewnienia i poprawy jakości, który ocenia zgodność audytu z *Kodeksem etyki* i Standardami. NIK pozytywnie ocenia opracowanie PZPJ w jednostce, w którym to podkreślono, że celem programu jest zapewnienie, że audyt wewnętrzny działa zgodnie z przepisami prawa, Standardami, a także najlepszymi praktykami zawodowymi oraz że faktycznie dostarcza organizacji wartości dodanej i usprawnia jej działalność. Jednak wskazane w toku opracowania i realizacji PZPJ nieprawidłowości mogły wpływać na jakość audytu wewnętrznego w jednostce, w szczególności na dostarczenie organizacji wartości dodanej i usprawnienie jej działalności. Nie ma znaczenia w tym kontekście, czy audyt prowadzony jest przez audytora zatrudnionego w Urzędzie, czy audytora usługodawcę. W interesie jednostki jest zapewnienie prawidłowej realizacji PZPJ.

Ponadto należy stwierdzić, że co prawda Standardy nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa, to jednak – w ocenie NIK – ich nieprzestrzeganie wskazuje, że działalność jednostki w tym zakresie nie była zgodna z kryterium rzetelności.

#### OCENA CZĄSTKOWA

Objęte szczegółowym badaniem dwa z ośmiu zadań zapewniających zostały zrealizowane zgodnie ze Standardami.

W Urzędzie zgodnie ze standardem 1300 – *Program zapewnienia i programy jakości* opracowano PZPJ. Opracowany program nie zawierał jednak wszystkich elementów wskazanych w Standardach, gdyż nie wprowadzono w nim zapisów dotyczących sprawozdawczości z wyników funkcjonującego programu, co było niezgodne z wymogami standardu 1320 – *Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości*.

W okresie objętym kontrolą i okresie wcześniejszym w Urzędzie nie przeprowadzono oceny zewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego, co stanowiło naruszenie standardu 1312 – *Oceny zewnętrzne*.

Ponadto, w okresie objętym kontrolą nie dokonywano oceny realizacji przeprowadzonych zadań audytowych przez komórkę audytowaną do czego zobowiązywał PZPJ.



### 3. Wykorzystanie wyników audytu w działalności jednostki sektora finansów publicznych

Opis stanu faktycznego

W opracowywanych corocznie w Urzędzie planach audytu oraz wykonywanej na potrzeby opracowania planu audytu, matematycznej analizie ryzyka, zidentyfikowanych zostało 29 obszarów ryzyka. W ich ramach audytor wyróżnił 67 podstawowych funkcji i zadań gminy. W obowiązującej w Urzędzie procedurze kontroli zarządczej<sup>32</sup> określona została misja Urzędu, rozumiana jako:

- zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty określonych w ustawie o samorządzie gminnym,
- wykonywanie obowiązków zleconych z zakresu administracji rządowej,
- zadania określone w uchwale budżetowej na dany rok obrachunkowy.

Cele i zadania poszczególnych komórek merytorycznych określone zostały w przepisach prawa dotyczących gminy jako jednostki samorządu terytorialnego, w budżecie jednostki oraz w zakresie obowiązków danej komórki.

W obowiązującej w Urzędzie procedurze zarządzania ryzykiem<sup>33</sup>, identyfikację i ocenę czynników ryzyka przypisano pracownikom i kierownictwu Urzędu w odniesieniu do obszarów działania. Dla zapewnienia, że ustalone cele i zadania Urzędu zostaną osiągnięte, wprowadzono wykaz zidentyfikowanych ryzyk w podziale na grupy ryzyk, zaznaczając jednocześnie, że nie jest to katalog zamknięty.

Zidentyfikowane przez audytora obszary ryzyka wskazane w planach audytu na lata 2016-2018 odnosiły się do wymienionych celów, zadań i misji Urzędu i były z nimi spójne. Wskazane obszary ryzyka były zbieżne z priorytetami wskazanymi przez kierownika jednostki.

(akta kontroli str. 448-475)

W okresie objętym kontrolą wskaźnik efektywności audytu wewnętrznego<sup>34</sup> w Urzędzie na etapie planowania działań audytu kształtował się w 2016 r. na poziomie 100%, w 2017 r. na poziomie 95,6%, natomiast w 2018 r. – 98,7%. 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 100% w 2016 r., 95% w 2017 r. oraz 100,9% w 2018 r.<sup>35</sup>

(akta kontroli str. 67)

W okresie objętym kontrolą nie wystąpiły znaczące różnice pomiędzy planowanym a wykorzystanym zasobem czasu. Wszystkie zaplanowane zadania audytowe zostały zrealizowane. Różnica pomiędzy planowanym a wykorzystanym zasobem czasu na realizację zadań zapewniających wyniosła 45 roboczogodzin w 2017 r. oraz 9 roboczogodzin w 2018 r. Natomiast różnica pomiędzy planowanym

<sup>32</sup> Zarządzenie nr 239/2011 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z dnia 12 grudnia 2011 r. w sprawie ustalenia procedur kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie.

<sup>33</sup> Zarządzenie nr 238/2011 Burmistrza Miasta i Gminy Staszów z dnia 12 grudnia 2011 r. w sprawie ustalenia procedur zarządzania ryzykiem w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie.

<sup>34</sup> Efektywny czas audytu obliczany jest jako iloraz sumy czasu przeznaczonego na przeprowadzenie zadań zapewniających, czynności doradczych, czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń, czynności sprawdzających, kontynuacji zadań audytowych z roku poprzedniego oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej w stosunku do łącznego, planowanego budżetu czasu komórki audytowej.

<sup>35</sup> Zgodnie z rekomendacją Ministerstwa Finansów wyrażoną w dokumencie *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017* (dokument opublikowany na stronie Ministerstwa Finansów ([https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=16d6f4ea-00d3-4dd7-bd3f-c38123aacdd6&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=16d6f4ea-00d3-4dd7-bd3f-c38123aacdd6&groupId=764034)), czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego nie powinien być niższy niż 70% łącznego budżetu czasu pracy komórki audytu wewnętrznego. Wskaźnik efektywny czas audytu określany jest zarówno na etapie planowania jak i realizacji działań audytowych.

a wykorzystanym zasobem czasu na realizację monitorowania i przeprowadzenia czynności sprawdzających wyniosła 36 roboczogodzin w 2017 r. oraz 27 roboczogodzin w 2018 r.<sup>36</sup>

(akta kontroli str. 67)

W okresie objętym kontrolą średnia liczba zadań audytowych zapewniających przeprowadzonych przez audytora usługodawcę wyniosła 2,66 zadania audytowego rocznie. Średni czas na realizację zakończonego zadania audytowego zapewniającego w latach 2016-2018 wyniósł 306,67 roboczogodzin. W ujęciu rocznym wskaźnik wyniósł odpowiednio: w 2016 r. – 138 roboczogodzin, w 2017 r. – 101 roboczogodzin, natomiast w 2018 r. – 113,67 roboczogodzin.

(akta kontroli str. 134-139)

W Urzędzie opracowano i wdrożono procedury związane z monitorowaniem realizacji zaleceń poaudytowych. Zostały one określone w *Karcie audytu wewnętrznego* w dziale *Sprawozdawczość* oraz ramach *Podręcznika* w rozdziale *Informacja o sposobie realizacji zaleceń*. W *Podręczniku* określono termin na wniesienie zastrzeżeń przez kierownika komórki audytowanej oraz weryfikację zastrzeżeń przez audytora. W przypadku uznania zaleceń przez kierownika komórki audytowanej określono termin na poinformowanie pisemnie audytora oraz kierownika jednostki o sposobie i terminie wdrożenia zaleceń oraz wskazanie osób odpowiedzialnych za realizację zaleceń. W przypadku odmowy realizacji zaleceń, określono termin na poinformowanie o przyczynach odmowy. *Podręcznik* określał również obowiązek prowadzenia przez audytora wewnętrznego elektronicznej karty rejestru *follow-up* dla wydanych zaleceń wraz z terminem wprowadzenia planowanych działań naprawczych. Zapisy procedury wskazywały możliwość realizacji czynności sprawdzających w celu dokonania oceny dostosowania działań jednostki do wskazanych zaleceń w oparciu o prowadzony rejestr *follow-up* i udokumentowania czynności sprawdzających w postaci notatki informacyjnej. Proces monitorowania zaleceń był zgodny z zapisami *Podręcznika*. Notatka przedstawiająca wyniki czynności sprawdzających zawierała ocenę stopnia realizacji zaleceń oraz ocenę kontroli zarządczej po wdrożeniu zaleceń.

(akta kontroli str. 7-15, 482-521)

W wyniku realizacji zadań zapewniających w latach 2016-2018 sformułowane zostały 53 zalecenia, z tego 13 zaleceń o charakterze systemowym oraz 40 zaleceń dotyczących usunięcia stwierdzonych w toku czynności audytowych nieprawidłowości.

W odpowiedzi na wszystkie zalecenia dotyczące stwierdzonych w toku audytu nieprawidłowości oraz 11 zaleceń o charakterze systemowym, w Urzędzie podjęte zostały działania w celu ich realizacji. Wydane w wyniku realizacji zadań zapewniających zalecenia o charakterze systemowym nie wpłynęły na zidentyfikowanie nowych ryzyk w ramach kontroli zarządczej.

(akta kontroli str. 703-761, 769, 777, 790-804)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W kontrolowanym Urzędzie stwierdzono nieprawidłowość, polegającą na niepełnym wykorzystywaniu wyników audytu wewnętrznego w celu usprawnienia funkcjonowania jednostki. Ustalenia z przeprowadzanych zadań zapewniających nie były w pełni uwzględniane w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej, a dwa wnioski o charakterze systemowym, dotyczące wprowadzenia mechanizmów kontroli zapewniających terminowe przekształcanie i przesyłanie wniosków do CEIDG<sup>37</sup>, a także wzmocnienia nadzoru nad

<sup>36</sup> Audytor usługodawca realizujący czynności audytowe w Urzędzie rozliczał zawartą umowę w roboczogodzinach.

<sup>37</sup> Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej.

pracownikami oraz podjęcia działań w celu wyeliminowania naruszeń przepisów instrukcji kancelaryjnej, nie zostały zrealizowane.

(akta kontroli str. 703-761, 790-804)

Burmistrz wyjaśnił: *kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych Urzędu na bieżąco w trakcie wykonywanych czynności identyfikują ryzyko i dokonują jego analizy, jednakże nie wszystkie czynności są dokumentowane m.in. z uwagi na niezbędną i terminową realizację bieżących, priorytetowych spraw, jakie są prowadzone przez poszczególne wydziały.*

Odnosnie niezrealizowania dwóch wniosków Burmistrz wyjaśnił, że zalecenia te zostaną zrealizowane.

(akta kontroli str. 769, 777)

W przedłożonej kontrolującym dokumentacji dotyczącej analizy ryzyka na potrzeby kontroli zarządczej brak było informacji potwierdzających uwzględnianie w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej zaleceń audytowych o charakterze systemowym.

#### OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie działalność kontrolowanej jednostki w zakresie wykorzystania wyników audytu w działalności jednostki.

W ocenie NIK, w Urzędzie nie w pełni wykorzystywano ustalenia audytu w celu usprawnienia działalności jednostki. W szczególności zalecenia z przeprowadzanych audytów nie były w pełni uwzględniane w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej, a dwa wnioski o charakterze systemowym nie zostały zrealizowane.

Negatywnej oceny ww. obszaru nie zmienia to, że plan audytu zakładał odpowiednie wykorzystanie czasu audytora wewnętrznego. Zarówno czas planowany jak i czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego oscylował wokół 100% łącznego budżetu czasu pracy komórki audytu wewnętrznego.

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.

## 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. Podjęcie działań zapewniających organizację i funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Urzędzie zgodnie z przepisami uofp, w szczególności z art. 278 ust. 3, art. 279 ust. 3, art. 283 ust. 3 uofp oraz obowiązującymi regulacjami wewnętrznymi.
2. Uwzględnianie w trakcie analizy ryzyka na potrzeby tworzenia planu audytu wewnętrznego wyników audytów i kontroli.
3. Rzetelne prowadzenie dokumentacji związanej z działalnością audytu wewnętrznego.
4. Opracowanie PZPJ i jego realizowanie zgodnie ze Standardami w pełnym zakresie.
5. Wykonanie dwóch niezrealizowanych dotychczas zaleceń poaudytowych oraz powiązanie w pełni wyników audytów z procesem identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej.

#### 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.

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 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych 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.

Kielce, 6 sierpnia 2019 r.

Kontroler  
Krzysztof Kopeć

Główny specjalista kontroli  
państwowej

  
.....  
podpis

Kontroler

Łukasz Pieńkowski

Inspektor kontroli państwowej

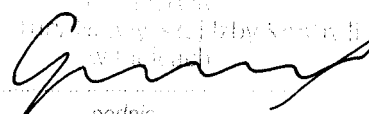
  
.....  
podpis

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Kielcach

Dyrektor

Grzegorz Walendzik

  
.....  
podpis