



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Kielcach

LKI.410.006.04.2019

RFin, 1

URZĄD GMINY BODZECHÓW	
WPŁYNĘŁO	
Dnia	04. 11. 2019
Nr	5211
Podpis	Gokush

Jerzy Murzyn, Wójt Gminy Bodzechów
Urząd Gminy Bodzechów z siedzibą w Ostrowcu
Świętokrzyskim
ul. M. Reja 10
27-400 Ostrowiec Świętokrzyski

z

VI

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Gminy Bodzechów z siedzibą w Ostrowcu Świętokrzyskim (dalej: Urząd), ul. M. Reja 10, 27-400 Ostrowiec Świętokrzyski.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jerzy Murzyn, Wójt Gminy Bodzechów (dalej: Wójt) w całym okresie objętym kontrolą.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Zgodność organizacji i prowadzenia audytu wewnętrznego z przepisami prawa. 2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego. 3. Wykorzystanie wyników audytu w działalności jednostki sektora finansów publicznych.
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 ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontroler	Marzena Baradziej, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/80/2019 z 9 września 2019 r.

(akta kontroli str. 1-2)

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.; dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² 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 uzasadniają stwierdzone nieprawidłowości. W Urzędzie nie udokumentowano sposobu wyboru audytora usługodawcy. Nie pozwalało to na ustalenie, czy wydatki na wynagrodzenie audytora poniesione zostały z zachowaniem zasad dokonywania wydatków publicznych określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³ (dalej: uofp). Postanowienia umów zawartych z audytorem w latach 2016-2018, wbrew wymogom art. 279 ust. 2 uofp, nie określały sposobu postępowania z dokumentami, w tym w formie elektronicznej, a w umowie nr 12/2018 z 2018 r. przewidziano sporządzenie planu audytu do końca stycznia 2019 r., co było niezgodne z art. 283 ust. 3 ww. ustawy. W rocznych sprawozdaniach z audytu nie ujmowano danych dotyczących zrealizowanych czynności doradczych. Ponadto, analizy ryzyka sporządzone w latach 2016-2019 nie uwzględniały sposobu zarządzania ryzykiem w jednostce i nie uwzględniały wyników dotychczasowych audytów i kontroli. Objęte badaniem szczegółowym zadania audytowe w latach 2017-2018 zrealizowano z naruszeniem przepisów § 14 i 15 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu⁴ (dalej: rozporządzenie w sprawie audytu), bowiem przed ich rozpoczęciem nie przeprowadzono przeglądu wstępnego i nie opracowano programu zadania zapewniającego. Trzy sprawozdania z objętych badaniem zadań nie zawierały ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze audytowanym, a w sprawozdaniach z zadania zrealizowanego w 2019 r. nie wskazano daty jego rozpoczęcia, co było niezgodne z § 18 ust. 1 ww. rozporządzenia. Dla wszystkich tych zadań, mimo wydania założeń nie ustalono terminu ani sposobu ich realizacji. Ponadto, zadanie zapewniające w 2019 r. zrealizowano nierzetelnie, bowiem czynności audytowe prowadzono wyłącznie w Gminnym Centrum Oświaty (dalej: GCO), tj. jednostce obsługującej placówki oświatowe, a na żadnym etapie realizacji audytu nie uzyskano stanowiska ani wyjaśnień dyrektorów audytowanych placówek oświatowych. W sprawozdaniu z realizacji tego zadania, jako jednostkę audytowaną wskazano GCO. Dokumentacja audytu wewnętrznego znajdująca się w jednostce była niekompletna. Ponadto Skarbnik Gminy zaakceptowała nierzetelnie sporządzone przez audytora rozliczenie przepracowanych godzin do rachunku do umowy zlecenia w miesiącu lipcu 2019 r.

Ustalenia audytu wewnętrznego nie były w pełni wykorzystywane w celu usprawnienia działalności Urzędu. W szczególności zalecenia z przeprowadzanych audytów nie były uwzględniane w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej, a sześć wniosków o charakterze systemowym nie zostało zrealizowanych. Wystąpiły także istotne rozbieżności pomiędzy planem a faktyczną realizacją planu audytu z powodu odmiennego sposobu planowania i rozliczania

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

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.

⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 506.

zadań (planowanie w dniach kalendarzowych, rozliczanie w godzinach). W Urzędzie w całym kontrolowanym okresie realizacja zaleceń nie była monitorowana.

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, terminowo składał sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego, a audyt prowadzony był w oparciu o roczne plany audytu wewnętrznego.

Ocena obszaru dotyczącego zgodności prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego, sformułowana została w formie opisowej. Żadne z czterech objętych szczegółowym badaniem zadań zapewniających nie zostało w pełni zrealizowane zgodnie z *Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*⁵ (dalej: Standardy). W Urzędzie nie obowiązywały także zasady i procedury w zakresie audytu wewnętrznego, a analiza ryzyka prowadzona była wyłącznie przez audytorów, w oderwaniu od sformalizowanego zarządzeniem Wójta systemu zarządzania ryzykiem. Nie monitorowano realizacji zaleceń ani nie prowadzono czynności sprawdzających. W okresie objętym kontrolą i okresie wcześniejszym w Urzędzie nie przeprowadzono także oceny zewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego.

OBSZAR

1. Zgodność organizacji i prowadzenia audytu wewnętrznego z przepisami prawa

Opis stanu faktycznego

W kontrolowanym okresie, zgodnie z art. 274 ust. 3 oraz art. 278 ust. 3 uofp, audyt wewnętrzny w Urzędzie prowadzony był przez audytora usługodawcę. W związku z tym, w strukturze organizacyjnej Urzędu nie zostało wyodrębnione stanowisko ds. audytu wewnętrznego.

Audytorzy usługodawcy zatrudnieni w kontrolowanym okresie spełniali wymogi określone w art. 286 uofp, w tym dotyczące kwalifikacji zawodowych do przeprowadzania audytu.

Badaniem audytowym corocznie obejmowano te obszary, dla których w przeprowadzonej przez audytora analizie oszacowano najwyższy poziom ryzyka. Nie wystąpiły przypadki rezygnacji z wcześniej zaplanowanych zadań audytowych.

(akta kontroli str. 3-10, 25-73)

Wyboru audytora usługodawcy dokonywano corocznie, a umowy z nim zawierane były na okres roku, stosownie do art. 279 ust. 3 uofp.

(akta kontroli str. 14-22)

Wójt oświadczył, że wyboru dokonano w trybie art. 4 ust. 8 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych⁶, tj. korzystając ze zwolnienia z obowiązku stosowania tej ustawy dla zamówień, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro.

(akta kontroli str. 11)

W Urzędzie obowiązywał *Regulamin udzielania zamówień, których wartość jest wyższa niż wyrażona w złotych równowartości kwoty 15 000 euro i nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro stosowany w Urzędzie Gminy*

⁵ 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).

⁶ Dz. U. z 2019 r. poz. 1843.

Bodzechów⁷. Wysokość wydatków poniesionych na wykonanie audytu przez wybranego usługodawcę w poszczególnych latach objętych kontrolą nie przekraczała także progu 15 000 euro, w związku z czym nie było obowiązku stosowania zapisów ww. regulaminu.

(akta kontroli str. 11-13)

Z oświadczenia Wójta wynika, że przy wyborze kierowano się posiadaną wiedzą o podmiotach świadczących usługi audytu i ich kompetencjach. W żaden sposób nie udokumentowano sposobu wyboru wykonawcy, zatem nie było możliwe ustalenie, czy wydatki związane z zatrudnieniem audytora zostały poniesione zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 uofp.

(akta kontroli str. 11)

Umowy z usługodawcą zawierały zapisy gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami uofp. W umowie z 2019 r. określono także sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, spełniając tym samym wszystkie wymogi art. 279 ust. 2 uofp. Pozostałe umowy (zawarte w latach 2016-2018) nie przewidywały rozwiązań dotyczących ochrony dokumentacji, o czym szerzej w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*.

Postanowienia umów, oprócz prowadzenia zadań audytowych przewidywały również opracowanie sprawozdania rocznego z wykonania planu audytu⁸, sporządzenie planu audytu na rok następny⁹, wykonywanie na rzecz jednostki czynności doradczych w celu usprawnienia jej funkcjonowania¹⁰, prowadzenie audytu w uzasadnionych przypadkach także poza planem audytu i monitorowanie realizacji zaleceń po przeprowadzonym audycie¹¹.

W umowie nr 12/2018 z 2 stycznia 2018 r. zawarto zapis obligujący audytora do sporządzenia planu audytu na kolejny rok, w terminie do 31 stycznia roku kolejnego, wskazując, że podstawą do jego sporządzenia będzie odrębna umowa. Powyższe było niezgodne z art. 283 ust. 3 uofp, który stanowi, że plan audytu na rok kolejny powinien zostać opracowany do końca roku bieżącego. Szerzej na ten temat w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*.

W umowach nie przewidziano postanowień wskazujących na przypisanie audytorowi usługodawcy wykonywania czynności związanych z zarządzaniem ryzykiem.

(akta kontroli str. 14-22, 70)

Poniesione przez Urząd w okresie objętym kontrolą wydatki na audyt dotyczyły wynagrodzenia audytora.

(akta kontroli str. 13)

W kontrolowanym okresie realizowano zadania audytowe zapewniające wyłącznie na podstawie planu audytu. W 2016 r. zrealizowano pięć zadań zapewniających, w tym cztery w Urzędzie i jedno w GCO. W 2017 r. spośród 10 zrealizowanych zadań zapewniających, osiem wykonano w Urzędzie, dwa w GCO. Z sześciu zadań w 2018 r., pięć zrealizowano w kontrolowanym Urzędzie, jedno w GCO. W 2019 r. (do 30 września) zrealizowano jedno zadanie audytowe w czterech placówkach oświatowych, na podstawie dokumentów znajdujących się w GCO.

⁷ Stanowiący załącznik do zarządzenia nr IV/18/2016 Wójta Gminy Bodzechów z dnia 5 lutego 2016 r.

⁸ W całym kontrolowanym okresie.

⁹ Umowy zawarte w 2016 i 2017 r.

¹⁰ Umowy zawarte w latach 2016-2018.

¹¹ Umowa zawarta w 2019 r.

W latach 2016-2018, pomimo ujęcia w planie audytu informacji o zamiarze wykonywania czynności doradczych według potrzeb Gminy, w sprawozdaniu nie zawarto żadnej informacji na temat liczby zrealizowanych w tej formie zadań audytowych. W 2019 r. zrealizowano i udokumentowano jedną czynność doradczą.
(akta kontroli str. 23-24, 224-229)

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 planowanego czasu przeprowadzenia zadania w danym roku w osobodniach. Plany audytu, stosownie do § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu, zostały podpisane przez audytora usługodawcę i Wójta. Budżet czasu na realizację zadań audytowych na lata 2016-2019 oszacowano na odpowiednio: 75, 50, 140 i 200 dni.

(akta kontroli str. 25-57)

Z wyjaśnień audytorów usługodawców wynika, że planowanie odbywało się w dniach kalendarzowych, potrzebnych orientacyjnie na realizację zadań.

(akta kontroli str. 284-285, 304)

Dokumentacja audytu wewnętrznego znajdująca się w jednostce nie zawierała materiałów roboczych służących opracowaniu planu audytu, tj. dokumentów z przeprowadzonej analizy ryzyka, analizy wyników audytów i kontroli oraz wskazania priorytetów kierownictwa, mimo że zgodnie z § 5 ust. 4 rozporządzenia w sprawie audytu stanowi ona własność Urzędu, a jeden z audytor zakończył świadczenie usług w ubiegłym roku.

(akta kontroli str. 58, 307)

W przekazanych w trakcie kontroli załącznikach do planów audytu na lata 2016-2018, audytor wskazał metodę analizy ryzyka i zastosowane parametry określające poziom ryzyka w obszarze (materialność, jako wartość i udział wydatków w łącznej kwocie wydatków planowanych, oszacowaną przez audytora siłę kontroli i wpływ na wizerunek Gminy oraz preferencje kierownictwa). Obszary odpowiadały grupom zadań realizowanych przez Gminę (uszeregowano je w kolejności zbliżonej do klasyfikacji budżetowej wydatków). Wyniki przeprowadzonej analizy obszarów ryzyka, stanowiących jednocześnie obszary działalności jednostki zostały zamieszczone w macierzy ryzyka i w planach audytu na ww. lata. Dla zidentyfikowanych obszarów wskazano oszacowany poziom ryzyka (wysoki, średni lub niski). Przeprowadzona analiza ryzyka nie uwzględniała sposobu zarządzania ryzykiem w jednostce ani wyników przeprowadzonych audytów i kontroli zewnętrznych, o czym szerzej w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 29-35, 40-46, 51-59)

W planie audytu na 2019 r. udokumentowano przyjętą metodę analizy ryzyka¹², kryteria ryzyka wraz z przypisanymi im przez audytora wagami, uwzględniono także priorytet kierownictwa oraz czas, jaki upłynął od ostatniego audytu. Czas ten nie odnosił się jednak do zadań zapewniających zrealizowanych przez poprzedniego audytora, zatem wszystkie obszary, jako niepodlegające dotąd audytowi (przez nowego audytora), otrzymały maksymalną liczbę punktów. Zawarto też informację, że przeprowadzona analiza uwzględniała m.in. cele i zadania jednostki, wewnętrzne i zewnętrzne czynniki ryzyka wpływające na ich realizację, wyniki wcześniej dokonanej oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, w tym kontroli zarządczej. Także ta analiza nie uwzględniała jednak sposobu

¹² Zastosowano metodę mieszaną: oceny obszarów dokonano metodą matematyczną, zastosowano też metodę top-down i analityczną, co pozwoliło na wskazanie priorytetów dla audytu wewnętrznego.

zarządzania ryzykiem w jednostce ani wyników audytów. Szerzej na ten temat w sekcji *Ustalono nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 60-69, 72-73)

Analiza ryzyka obejmowała także obszary ryzyka zdefiniowane w tych jednostkach organizacyjnych Gminy, które stanowiły priorytety kierownictwa w oparciu o wysokość wydatków na realizację tych zadań.

W latach 2016-2018 kierownictwo Urzędu uczestniczyło w procesie identyfikacji i oceny ryzyka, wyrażając opinie i wskazując priorytety w skonstruowanej w tym celu tabeli. Podczas spotkania w styczniu 2019 r., Wójt wskazał obszary dla niego priorytetowe, co znalazło odzwierciedlenie w notatce i obszarach przyjętych później do analizy.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie obowiązywały wewnętrzne procedury audytowe.

(akta kontroli str. 35, 46, 57, 60-69, 72-73)

Audytór usługodawca, zgodnie z § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, do końca stycznia roku następującego po roku wskazanym w planie audytu składał Wójtowi sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego. Sprawozdania te zawierały informacje o wykonanych zadaniach audytowych zapewniających i stopniu realizacji planu audytu oraz o stwierdzonych przypadkach naruszenia przepisów i wydanych zaleceniach. W sprawozdaniach nie zawarto informacji o wykonanych czynnościach doradczych.

(akta kontroli str. 74-76)

Świadczący w tym okresie usługi audytór oświadczył, że *czynności doradcze wykonywane były w formie ustnej, zarówno w postaci spotkań z przedstawicielami Gminy, jak i telefonicznie. Czynności doradcze wykonywane były sukcesywnie, w miarę potrzeb Gminy. Nieujęcie tych danych w sprawozdaniu z prowadzenia audytu wewnętrznego naruszało § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie audytu, o czym szerzej w sekcji Ustalono nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 24)

Sprawozdania z czterech zadań zapewniających objętych badaniem NIK¹³, spośród 22 zrealizowanych w kontrolowanym okresie, nie zawierały niektórych wymaganych elementów, określonych w § 18 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Sprawozdania zawierały temat i cel zadania, zakres przedmiotowy i podmiotowy, datę sporządzenia, zalecenia, imię i nazwisko audytora oraz jego podpis. Ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w audytowanym obszarze dokonano jedynie w sprawozdaniu z zadania zrealizowanego w 2019 r. W tym jednym sprawozdaniu dokonano także oceny według kryteriów ustalonych w programie zadania zapewniającego. Datę rozpoczęcia audytu wskazywano natomiast w sprawozdaniach z zadań zrealizowanych w latach 2016-2018. O planowanym rozpoczęciu audytu audytorzy informowali drogą telefoniczną.

(akta kontroli str. 77-222)

Zadanie zrealizowane w 2019 r. poprzedzono przeprowadzeniem przeglądu wstępnego i opracowaniem programu zadania zapewniającego. Pozostałe trzy

¹³ Kontrola zwrotu podatku akcyzowego zwrótego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej w Gminie Bodzechów (2017), Kontrola ewidencji zużycia paliwa przez Ochotnicze Straże Pożarne w Gminie Bodzechów (2017), Analiza gospodarki wodno-kanalizacyjnej w Gminie Bodzechów (2018), Ocena organizacyjno-finansowa placówek oświatowych funkcjonujących na terenie Gminy Bodzechów (2019).

zadania zrealizowano z naruszeniem § 14 i 15 rozporządzenia, o czym szerzej w sekcji *Ustalono nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 100-222)

Wydane w toku działań audytowych zalecenia pokontrolne zostały przyjęte przez jednostki kontrolowane. Zarówno Wójt, jak i kierownik audytowanej jednostki nie składali zastrzeżeń. W trzech z czterech badanych zadań, zgodnie z § 19 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, kierownik jednostki otrzymał sprawozdanie z audytu. W żadnym nie ustalono sposobu i terminu realizacji zaleceń, o czym szerzej w sekcji *Ustalono nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 77-222, 224-229)

Sposób prezentowania informacji w sprawozdaniach z zadań zapewniających był zwięzły i czytelny, choć w sprawozdaniach z lat 2016-2018 nie wyodrębniono wyraźnie sekcji *Zalecenia*¹⁴. Sformułowane zalecenia miały bezpośrednie odzwierciedlenie w opisanych ustaleniach. Audytorzy nie monitorowali realizacji zaleceń.

(akta kontroli str. 77-222, 283)

Rozliczenie przepracowanych godzin do rachunku z tytułu wykonania umowy zlecenia w lipcu 2019 r. przez audytora E.S. sporządzone zostało nierzetelnie i zaakceptowane przez Skarbnika Gminy, o czym szerzej w sekcji *Ustalono nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 223-229, 310)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W Urzędzie w poszczególnych latach objętych kontrolą nie udokumentowano sposobu wyboru audytora wewnętrznego. Tym samym nie było możliwe ustalenie, czy wydatki związane z audytem zostały poniesione zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 uofp, tj. w sposób oszczędny z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, jak również, że zlecenie zadań nastąpiło na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty.

(akta kontroli str. 11)

Wójt wyjaśnił, że wybór został dokonany w trybie art. 4 ust. 8 Pzp, z zachowaniem uregulowań wynikających z regulaminu udzielania zamówień poniżej kwoty 30 000 euro. Jak dodał, wybór audytora uwzględniał kompetencje i praktykę osoby zatrudnionej. (...) Z przeoczenia nie sporządzono na tą okoliczność pisemnego dokumentu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 324, 346)

2. Zawarte w latach 2016-2018 umowy zlecenia z audytorem wewnętrznym nie określały sposobu postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem, do czego zobowiązuje art. 279 ust. 2 uofp. Ponadto umowa nr 12/2018 zawierała zapis sprzeczny z dyspozycją z art. 283 ust. 3 uofp, który stanowi, że plan audytu powinien zostać opracowany do końca roku. Zapis tej umowy zobowiązywał zleciennodawcę do sporządzenia planu audytu do dnia 31 stycznia 2019 r.

(akta kontroli str. 14-20)

¹⁴ Z wyjątkiem sprawozdania z zadania audytowego z 2019 r., w którym do jednego zadania w jednej jednostce sporządzono cztery odrębne sprawozdania, co utrudniło analizę porównawczą.

Audytora jako przyczynę braku zapisów w umowach dotyczących sposobu postępowania z dokumentami wskazał przeoczenie. Odnosząc się do umowy nr 12/2018 wyjaśnił, że wraz z Wójtem Gminy nie chciał narzucać nowemu audytorowi konkretnych zadań do realizacji.

(akta kontroli str. 300)

Wójt potwierdził, że przyczyną powyższego braku w umowach było przeoczenie strony zlecającej i zleceńobiorcy. Z jego wyjaśnień dotyczących umowy zlecenia nr 12/2018 wynika, że w 2018 r., pojawiły się przesłanki i przypuszczenia, że będzie to ostatni rok współpracy. Dlatego pozostawiono możliwość sporządzenia planu audytu na rok 2019 kolejnemu audytorowi, który miał być jego realizatorem.

(akta kontroli str. 324-325)

NIK wskazuje, że w konsekwencji zawarcia umowy nr 12/2018, plan audytu na 2019 r. został przygotowany w dniu 28 stycznia 2019 r., tj. z naruszeniem wskazanego wyżej art. 283 ust. 3 uofp.

Umowa zawarta w 2019 r. zawiera zapisy zgodne z ww. wymogami, w związku z tym NIK odstępuje od formułowania wniosku w tym zakresie.

(akta kontroli str. 60-69)

3. Roczne sprawozdania z realizacji audytu wewnętrznego sporządzone w całym kontrolowanym okresie nie zawierały informacji o zrealizowanych czynnościach doradczych, co było niezgodne z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Zgodnie z tym przepisem, sprawozdanie to powinno zawierać informacje o zadaniach audytowych wraz z odniesieniem do planu audytu. W § 2 pkt 3 rozporządzenia wskazano, że zadanie audytowe to zadanie zapewniające lub czynności doradcze.

(akta kontroli str. 74-76)

Z wyjaśnień audytora wynika, że przyczyną powyższego stanu było przeoczenie.

(akta kontroli str. 301)

4. Analizy ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu na lata 2016-2019 sporządzone zostały niezgodnie z wymogami określonymi w § 7 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 rozporządzenia w sprawie audytu, bowiem nie uwzględniały sposobu zarządzania ryzykiem w jednostce oraz wyników dotychczasowych audytów i kontroli. W planie audytu na 2019 r. audytor wskazała ponadto, że analiza została przeprowadzona z uwzględnieniem wyników wcześniej dokonanej oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, w tym kontroli zarządczej, co nie było zgodne ze stanem faktycznym.

Analizy ryzyka dokonane przez audytorów zatrudnionych w kontrolowanym okresie nie uwzględniały rozwiązań przyjętych zarządzeniem Wójta Gminy Bodzechów Nr III/146/2013 z dnia 31 grudnia 2013 r. w sprawie procedury zarządzania ryzykiem w Urzędzie Gminy Bodzechów dotyczących kategoryzacji ryzyka, przyjętej skali istotności ryzyka, poziomu ryzyka wskazanego jako akceptowalny, czy ryzyk ujętych w prowadzonym *Arkuszu ryzyk*. W trakcie analiz nie uwzględniano również wyników przeprowadzonych audytów i kontroli, w których stwierdzone zostały nieprawidłowości i uchybienia. W planach audytu na lata 2016-2018 odnoszono się jedynie do terminu ostatniego audytu. W planie audytu na 2019 r. audytor każdej jednostce wyszczególnionej w arkuszu kalkulacyjnym przypisała wagę 30%, wskazując, że w danej jednostce *nigdy nie przeprowadzono audytu/kontroli*, co nie było zgodne ze stanem faktycznym.

(akta kontroli str. 29-35, 40-46, 51-57, 61-68, 71-73, 261-278, 286-288)

Audytora S.K. wyjaśnił, że w analizie ryzyka bazował na swoim doświadczeniu i swoich kryteriach. Nie odnosił się do funkcjonującego systemu kontroli zarządczej,

skupiał się na konkretnych tematach zadań, bez odniesienia do tego systemu. Wyjaśnił również: *uznałem, że kierownictwo w swoich preferencjach uwzględniało wyniki dotychczasowych audytów i kontroli.*

(akta kontroli str. 302)

Audytorka E.S. wyjaśniła, że w 2019 r. nie uwzględniła sposobu zarządzania ryzykiem, ponieważ uznała je za nieadekwatne dla Urzędu. Jak dodała, *dotychczas nie sygnalizowałam tego problemu kierownictwu, jednak zostanie to zaplanowane na rok 2020 jako zadanie zapewniające.* Ponadto wskazała: *zapis w planie audytu jest nieprecyzyjny, (...) wyniki wcześniej dokonanej oceny adekwatności, efektywności i skuteczności (...) kontroli zarządczej nie zostały przez audytorkę uwzględnione, ponieważ nie były zgodne ze stanem faktycznym.* Audytorka przyznała również, że nie uwzględniała wyników dotychczasowych audytów, ponieważ odniosła się wyłącznie do audytów prowadzonych we własnym zakresie.

(akta kontroli str. 308)

5. Objęte szczegółowym badaniem cztery zadania zapewniające z 22 zrealizowanych w okresie objętym kontrolą, przeprowadzono z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie audytu:

- a) dla trzech zadań zapewniających¹⁵, zrealizowanych w latach 2017-2018 nie przeprowadzono przeglądu wstępnego, co było niezgodne z § 14 rozporządzenia w sprawie audytu,
- b) dla trzech zadań zapewniających¹⁶, zrealizowanych w latach 2017-2018 nie przygotowano programu zadania zapewniającego, co było niezgodne z § 15 rozporządzenia.

(akta kontroli str. 230-241)

Audytorka S.K. odnosząc się do ww. nieprawidłowości wyjaśniła: *pierwsze dwa audyty dotyczyły sprawdzenia poprawności operacji, były dość krótkie i wąskie tematycznie, dlatego uznałem że nie będę dokumentował przeglądu wstępnego i nie będę tworzył programu zadania. W przypadku gospodarki ściekowej temat był rozwojowy, pojawiały się kolejne wątki, audyt nie został merytorycznie zakończony, temat wymaga dalszej analizy. To było przyczyną nietworzenia programu i przeglądu wstępnego.*

(akta kontroli str. 301)

Zadanie realizowane w 2019 r. przez nowego audytora poprzedzono przeprowadzeniem przeglądu wstępnego i opracowaniem programu zadania zapewniającego. W związku z tym NIK odstępuje od formułowania wniosku w tym zakresie.

- c) dla jednego zadania zapewniającego¹⁷, dla którego sporządzono cztery odrębne sprawozdania, nie wskazano daty rozpoczęcia zadania, a w sprawozdaniach z trzech pozostałych zadań¹⁸ nie zawarto ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze objętym zadaniem. Było to niezgodne z § 18 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, który stanowi, że sprawozdanie

¹⁵ Kontrola zwrotu podatku akcyzowego zwartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej w Gminie Bodzechów, Kontrola ewidencji zużycia paliwa przez Ochotnicze Straże Pożarne w Gminie Bodzechów, Analiza gospodarki wodno-kanalizacyjnej w Gminie Bodzechów.

¹⁶ Dla tych samych zadań, dla których nie przeprowadzono przeglądu wstępnego.

¹⁷ Ocena organizacyjno-finansowa placówek oświatowych funkcjonujących na terenie Gminy Bodzechów.

¹⁸ Dla tych samych zadań, dla których nie przeprowadzono przeglądu wstępnego i nie opracowano programu zadania zapewniającego.

z zadania zapewniającego zawiera w szczególności datę rozpoczęcia zadania oraz ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem.

(akta kontroli str. 77-99, 105, 137, 167, 196, 239-241, 239-243)

Audytor E.S. wyjaśniła, że nie wpisała daty rozpoczęcia zadania przez przeoczenie.

(akta kontroli str. 306)

Audytor S.K, odnosząc się do oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej wyjaśnił: *W przypadku gospodarki ściekowej, na tym etapie, na którym zakończyłem analizę, dokonanie takiej oceny nie było możliwe. W pozostałych przypadkach zabrakło tego odniesienia z powodu przeoczenia.*

(akta kontroli str. 302)

Sprawozdania z realizacji zadania realizowanego przez nowego audytora w 2019 r. zawierały ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej. W związku z tym NIK odstępuje od formułowania wniosku w tym zakresie.

6. Dla trzech objętych badaniem NIK zadań zapewniających realizowanych w Urzędzie, mimo wydania zaleceń, Wójt nie ustalił terminu ani sposobu ich realizacji. Stanowiło to naruszenie § 19 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu, zgodnie z którym audytowany, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, ustala sposób i termin realizacji zaleceń oraz wyznacza osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń, powiadamiając o tym na piśmie kierownika komórki audytu wewnętrznego i kierownika jednostki.

(akta kontroli str. 239-243)

Wójt wyjaśnił, że wymogi informowania o terminie i sposobie realizacji zaleceń realizował bez zachowania formy pisemnej z powodu przeoczenia.

(akta kontroli str. 350)

7. W 2019 r. zadanie zapewniające zrealizowano nierzetelnie i z naruszeniem § 18 ust. 3 i § 19 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Zgodnie § 18 ust. 3 rozporządzenia, sprawozdanie z zadania zapewniającego powinno być jasne, zwięzłe, przejrzyste. Z kolei § 19 ust. 1 rozporządzenia zobowiązuje kierownika komórki audytu wewnętrznego do przekazania sprawozdania audytowanemu i kierownikowi jednostki.

(akta kontroli str. 242-249)

Zadanie audytowe w 2019 r., pomimo wydania przez Wójta upoważnienia do przeprowadzenia audytu w czterech odrębnych jednostkach oświatowych¹⁹, zrealizowane zostało w GCO, tj. w jednostce obsługującej ww. placówki oświatowe.

(akta kontroli str. 244-249)

Z realizacji zadania audytor sporządził cztery odrębne dla każdej placówki oświatowej sprawozdania, wskazując w nich jednak, jako jednostkę audytowaną GCO. W sprawozdaniach tych powielaly się te same, obligatoryjne jego elementy, a dokonanie analizy porównawczej sytuacji organizacyjno-finansowej poszczególnych placówek było utrudnione.

(akta kontroli str. 105, 137, 167, 196)

Dyrektorzy wskazanych w upoważnieniach jednostek oświatowych nie mieli możliwości złożenia wyjaśnień, nie uczestniczyli w naradzie zamykającej, a audytor nie przekazał im sprawozdań z realizacji audytów.

(akta kontroli str. 132, 162, 193, 220, 223)

¹⁹ Publicznej Szkole Podstawowej w Bodzechowie, Publicznej Szkole Podstawowej w Chmielowie, Zespole Szkół Publicznych w Szewnie i Zespole Szkół Publicznych w Samówku.

Audytor E.S. wyjaśniła, że audyt obejmował dokumenty dotyczące poszczególnych szkół objętych zadaniami zapewniającymi, które w związku z wyznaczoną do prowadzenia obsługi jednostką znajdują się w GCO. Dodatkowo wyjaśniła: *nie audytowałam samego GCO*. Przyczyną sporządzenia odrębnych sprawozdań były względy praktyczne, co wynikało z ustaleń z Wójtem Gminy.

(akta kontroli str. 282, 305)

Wójt wyjaśnił: *kierując się faktem, że dokumenty, które miały być objęte audytem dotyczą poszczególnych jednostek oświatowych, a jedynie miejscem ich przechowywania jest siedziba GCO, wydano cztery upoważnienia do poszczególnych szkół*.

Ponadto wyjaśnił, że sporządzenie odrębnych sprawozdań ułatwiło dyrektorom szkół zapoznanie się z poszczególnymi dokumentami dotyczącymi jego jednostki.

(akta kontroli str. 322-325)

NIK, w kontekście powyższych wyjaśnień zwraca uwagę, że audyt może zostać przeprowadzony wyłącznie we wskazanej w upoważnieniu jednostce, a audytowany musi mieć możliwość składania wyjaśnień i uczestniczenia w audycie na każdym jego etapie.

Odnosząc się do nieprzekazania sprawozdań dyrektorom szkół wskazanych w upoważnieniu o wynikach audytu, audytor E.S. wyjaśniła: *w naradzie w dniu 10 lipca 2019 r. uczestniczyło dwóch dyrektorów szkół, jeden ze szkoły w Bodzechowie, drugi, prawdopodobnie ze szkoły w Samówku*. Zgodnie z ustaleniami z Panią Skarbnik Gminy, miała ona sporządzić pismo do Dyrektora GCO, przekazujące sprawozdania w celu zapoznania z ich treścią poszczególnych dyrektorów. Audytor wyjaśniła także: *fakt uczestnictwa ww. dyrektorów nie został udokumentowany, ponieważ nie miałam wiedzy, że będą oni uczestniczyć w tym spotkaniu*.

(akta kontroli str. 306)

Skarbnik Gminy, odpowiedzialna za współpracę z audytorem i obecna w dniu narady zamykającej doprecyzowała, że w naradzie uczestniczył jedynie dyrektor PSP w Bodzechowie. Dodała, że Kierownik GCO zobligowany został do zapoznania dyrektorów z treścią sprawozdań pisemnie, w dniu 15 lipca 2019 r.

(akta kontroli str. 279-280, 312-314)

Wójt wyjaśnił, że dyrektor szkoły dołączył do uczestników narady w jej trakcie oraz że pierwotnie planował spotkanie z wszystkimi dyrektorami szkół w późniejszym okresie.

(akta kontroli str. 350)

Z wyjaśnień i przedłożonych przez kierownika GCO dokumentów wynika, że dyrektorzy szkół zostali zapoznani ze sprawozdaniami z zadania audytowego w dniach 16 lipca (trzech) i 25 sierpnia 2019 r. (jeden z dyrektorów).

(akta kontroli str. 315-320)

8. Dokumentacja audytu wewnętrznego znajdująca się w jednostce nie zawierała materiałów roboczych służących opracowaniu w okresie objętym kontrolą planu audytu, tj. dokumentów z przeprowadzonej analizy ryzyka, analizy wyników audytów i kontroli oraz wskazania priorytetów kierownictwa. Było to niezgodne z § 5 pkt 4 rozporządzenia w sprawie audytu, zgodnie z którym dokumentacja zadania audytowego i pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego stanowią własność jednostki. Należy też zauważyć, że jeden z audytorów zakończył świadczenie usług w ubiegłym roku.

(akta kontroli str. 58-59)

Audytor S.K. wyjaśnił: *uznałem że są to dokumenty robocze, dlatego dokumenty te zostały u mnie.*

(akta kontroli str. 302)

Audytor E.S. wyjaśniła że jedyne takie dokumenty stanowią dwie notatki, które zostaną doręczone.

(akta kontroli str. 307)

Ww. dokumenty przedłożono w trakcie kontroli NIK.

(akta kontroli str. 281)

9. Skarbnik Gminy Beata Gardynik zaakceptowała nierzetelnie sporządzone przez audytora E.S. rozliczenie przepracowanych godzin do rachunku z tytułu wykonania umowy zlecenia w lipcu 2019 r.

Z rozliczenia liczby godzin w lipcu 2019 r. wynika, że audytor E.S. wykonywała pracę od 1 do 9 lipca 2019 r. oraz od 22 do 28 lipca. Z przedłożonej dokumentacji wynika natomiast, że w dniu 10 lipca odbyła się narada zamykająca z Kierownictwem Urzędu, a w dniu 15 lipca audytor wykonywała na rzecz Urzędu czynności doradcze.

(akta kontroli str. 223-229, 310)

Audytor wyjaśniła, że spotkania te odbyły się w tych dniach, a do rozliczenia omyłkowo wpisała urlop wypoczynkowy, który nie dotyczy pracy wykonywanej przez usługodawcę.

(akta kontroli str. 308)

Skarbnik wyjaśniła, że przedstawione przez audytora godziny pracy traktuje jako jego oświadczenie i potwierdza jego otrzymanie, a w tym przypadku, sprawdzenie i weryfikacja przepracowanych godzin jest niemożliwa.

(akta kontroli str. 312-314)

OCENA CZĄSTKOWA

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

Podstawę powyższej oceny stanowią stwierdzone w tym obszarze nieprawidłowości, polegające na:

- nieudokumentowaniu wyboru audytora usługodawcy, co nie pozwalało na ustalenie, czy wydatki na jego zatrudnienie poniesione zostały z zachowaniem zasad dokonywania wydatków publicznych określonych w uoip;
- braku w umowach z audytorem zawartych w latach 2016-2018 postanowień określających sposób postępowania z dokumentami, w tym w formie elektronicznej;
- nieprawidłowym zawarciu z audytorem umowy nr 12/2018, co spowodowało, że plan audytu na 2019 r. został przygotowany z naruszeniem wymogu jego opracowania do końca poprzedniego roku;
- nieujmowaniu w rocznych sprawozdaniach z audytu danych dotyczących zrealizowanych czynności doradczych;
- nieuwzględnianiu w analizach ryzyka na potrzeby sporządzenia planów audytu na lata 2016-2019 sposobu zarządzania ryzykiem w jednostce i wyników dotychczasowych audytów i kontroli;
- zrealizowaniu w latach 2017-2018 zadań audytowych bez poprzedzenia ich przeprowadzeniem przeglądu wstępnego i opracowaniem programu zadania zapewniającego;
- sporządzeniu trzech sprawozdań z realizacji zadań zapewniających niezawierających ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności

- kontroli zarządczej w obszarze audytowanym oraz braku daty rozpoczęcia zadania w sprawozdaniach z zadania zrealizowanego w 2019 r.;
- nierzetelnym zrealizowaniu zadania zapewniającego w 2019 r., poprzez wykonanie czynności audytowych w jednostce, dla której Wójt nie wydał upoważnienia, bez umożliwienia dyrektorom audytowanych placówek oświatowych złożenia wyjaśnień i odniesienia się do wyników przeprowadzonego audytu;
 - posiadaniu niekompletnej dokumentacji audytu wewnętrznego;
 - zaakceptowaniu przez Skarbnika Gminy nierzetelnie sporządzonego rozliczenia przepracowanych przez audytora godzin do rachunku do umowy zlecenia w lipcu 2019 r.

Negatywnej oceny ww. obszaru nie zmienia to, że audytor usługodawca spełniał obowiązujące wymogi, w tym dotyczące kwalifikacji zawodowych do przeprowadzania audytu. Audyt wewnętrzny prowadzony był w oparciu o roczne plany audytu wewnętrznego, a podstawą zrealizowanych od 2019 r. zadań zapewniających był program zadania audytowego poprzedzony przeprowadzonym przeglądem wstępnym.

OBSZAR

2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego

Opis stanu faktycznego

Badaniu w zakresie zgodności ze Standardami poddano cztery zadania zapewniające: *Kontrola zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej w Gminie Bodzechów (2017 r.), Kontrola ewidencji zużycia paliwa przez Ochotnicze Straże Pożarne w Gminie Bodzechów (2017 r.), Analiza gospodarki wodno-kanalizacyjnej w Gminie Bodzechów (2018 r.) oraz Ocena organizacyjno-finansowa placówek oświatowych funkcjonujących na terenie Gminy Bodzechów (2019 r.).*

Trzy zadania zrealizowane w latach 2017-2018 przeprowadzono zgodnie ze Standardami²⁰ w obszarach *Zbieranie informacji* i *Komunikacja*. Zadanie zrealizowane w 2019 r. było zgodne ze Standardami w obszarze *Planowanie*, podczas gdy pozostałe trzy zadania nie spełniały wszystkich wymogów w tym obszarze.

(akta kontroli str. 230-238)

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. 250-254)

Audytorzy zgodnie ze Standardem 1200 *Biegłość i należyta staranność zawodowa* wykazywali należyta staranność zawodową, a audyt był niezależny i obiektywny, stosownie do zapisów Standardu 1100 *Niezależność i obiektywizm*. Roczny plan audytu, zgodnie ze Standardem 2000 *Zarządzanie audytem wewnętrznym* opierał się na corocznej analizie ryzyka i uwzględniał priorytety kierownictwa. Informowano też kierownictwo o pojawiających się ograniczeniach i posiadanych zasobach w działalności audytu wewnętrznego. Działalność audytu, stosownie do Standardu

²⁰ 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).

2100 *Charakter pracy* przyczyniała się do promowania odpowiednich zasad etyki i wartości w organizacji, przekazywania informacji o ryzykach i kontroli, zapewnienia skutecznego zarządzania efektywnością działań, zarządzania ryzykiem i usprawnienia obiegu informacji, ale wyłącznie w audytowanych obszarach. Audyt wspierał też organizację w utrzymywaniu skutecznych mechanizmów kontroli w zakresie wiarygodności i rzetelności informacji finansowych i operacyjnych, skuteczności działalności, ochrony aktywów i zgodności z prawem. Zadania audytowe zrealizowane w latach 2017-2018 przeprowadzono zgodnie ze Standardem 2300 *Wykonanie zadania*. Audytorzy wewnętrzni informowali Wójta o wynikach zrealizowanych zadań.

(akta kontroli str. 250-254)

W Urzędzie w kontrolowanym okresie nie obowiązywały procedury dotyczące organizacji audytu wewnętrznego oraz monitoringu jego funkcjonowania. Dokumentacja audytowa stanowiąca własność UG nie zawierała formuły: *zgodny z Międzynarodowymi standardami audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*.

Audytor S.K. nie informował o odpowiedzialności Wójta za posiadanie skutecznego audytu wewnętrznego. Audytor E.S., jak wyjaśniła, poinformowała o obowiązku posiadania stosownych procedur ustnie, po podpisaniu umowy.

(akta kontroli str. 250-254, 302, 307)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Organizacja audytu w Urzędzie była niezgodna ze Standardami.

(akta kontroli str. 250-254)

Zgodnie z art. 273 ust. 2 ustawy o finansach publicznych audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, jest zobowiązany do kierowania się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

Zgodnie ze standardem 1000 *Cel, uprawnienia i odpowiedzialność*, muszą one być formalnie określone w karcie audytu wewnętrznego. Zgodnie ze standardem 1300 *Program zapewnienia i poprawy jakości (PZPJ)*, zarządzający audytem wewnętrznym (dalej: ZAW) musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego. Standard 2500 *Monitorowanie postępów* stanowi, że ZAW musi stworzyć i zapewnić działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazywanych kierownictwu.

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.

Zgodnie ze standardem 2000 *Zarządzanie audytem wewnętrznym*, powinny zostać ustanowione zasady i procedury działalności audytu wewnętrznego i powinna być prowadzona całościowa roczna analiza ryzyka.

W Urzędzie nie obowiązywały ww. zasady i procedury w zakresie audytu wewnętrznego. Nie stworzono systemu monitorowania realizacji zaleceń ani

ponownego badania wyników zadań audytowych. W okresie objętym kontrolą i wcześniejszym w Urzędzie nie przeprowadzono także oceny zewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 250-254)

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.

Audyt S.K. wyjaśnił, że nie informował Wójta o obowiązku posiadania skutecznego audytu z powodu przeoczenia.

(akta kontroli str. 302)

Audyt E.S. wyjaśniła, że o obowiązku posiadania stosownych procedur poinformowała ustnie, po podpisaniu umowy, podczas omawiania zakresu swoich zadań. Jak dodała, zobowiązała się do przygotowania tych regulacji wewnętrznych po zakończeniu audytu placówek oświatowych. Przygotowałam wstępny projekt karty audytu, kodeksu etyki audytora i programu zapewnienia i poprawy jakości.

(akta kontroli str. 307)

Odnosnie przyczyn nieprzeprowadzenia oceny zewnętrznej działalności audytu Wójt wyjaśnił, że nie znał standardu 1312 *Oceny zewnętrzne*.

(akta kontroli str. 352)

2. Sposób prowadzenia audytu dla czterech objętych badaniem zadań audytowych był niezgodny ze Standardami w obszarze *Planowanie* (trzy zadania zrealizowane w latach 2017-2018) i częściowo niezgodny w obszarze *Zbieranie informacji i Komunikacja* (zadanie zrealizowane w 2019 r.).

(akta kontroli str. 230-238)

Zgodnie z art. 273 ust. 2 uofp, audyt wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego.

Na etapie planowania trzech zadań realizowanych w latach 2017-2018 nie sporządzono żadnych dokumentów, które potwierdzałyby fakt uwzględnienia następujących elementów: cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności, istotne ryzyka dotyczące działalności, jej celów, zasobów i operacji oraz środki, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka jest utrzymywany na akceptowanym poziomie, adekwatność i skuteczność procesów zarządzania ryzykiem i kontroli działalności w porównaniu z odpowiednimi koncepcjami ramowymi i modelami, możliwość wprowadzenia istotnych usprawnień procesów zarządzania ryzykiem i kontroli działalności.

Audyt S.K. wyjaśnił: *Pierwsze dwa audyty dotyczyły sprawdzenia poprawności operacji, były dość krótkie i wąskie tematycznie, dlatego uznałem że nie będę dokumentował przeglądu wstępnego i nie będę tworzył programu zadania. W przypadku gospodarki ściekowej temat był rozwojowy, pojawiały się kolejne wątki, audyt nie został merytorycznie zakończony, temat wymaga dalszej analizy. To było przyczyną nietworzenia programu i przeglądu wstępnego.*

(akta kontroli str. 301)

Zadania realizowane przez nowego audytora w 2019 r. w obszarze *Planowanie* spełniały wymogi Standardów. W związku z tym NIK odstępuje od formułowania wniosku w tym zakresie.

W obszarze *Zbieranie informacji*, realizując zadanie w 2019 r., nie zebrano wystarczających i dotyczących zadania informacji, zatem wnioski nie były oparte na odpowiednich analizach. Nie w pełni kontrolowano dostęp do dokumentacji zadania i nie w pełni nadzorowano to zadanie. Wyniki zadania nie zostały przekazane bez zbędnej zwłoki, informacje nie były jasne i zwięzłe, a ostateczne wyniki nie zostały przekazane dyrektorom placówek oświatowych.

Audytorka E.S. wyjaśniła: Zgodnie z wykładnią językową kierować się znaczy „iść w określonym kierunku, działać pod wpływem czegoś”, co wskazuje, że standardy są wytycznymi, wskazówkami dla audytorów prowadzących audyt wewnętrzny w zróżnicowanych organizacyjnie jednostkach i to audytorzy decydują o sposobie i zakresie ich stosowania. W przedmiotowym przepisie brak jest normy prawnej nakazującej bezwzględny nakaz stosowania standardów audytu wewnętrznego a ich niestosowanie nie zostało przez ustawodawcę zagrożone sankcją prawną.

(akta kontroli str. 355)

Zdaniem NIK, co prawda standardy nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa, jednak ich nieprzestrzeganie wskazuje, że działalność jednostki w tym zakresie nie była zgodna z kryterium rzetelności.

OCENA CZĄSTKOWA

Żadne z czterech objętych szczegółowym badaniem zadań zapewniających nie zostało zrealizowane w pełni zgodnie ze Standardami. W Urzędzie nie obowiązywały także zasady i procedury w zakresie audytu wewnętrznego. Nie stworzono systemu monitorowania realizacji zaleceń ani ponownego badania wyników zadań audytowych. W okresie objętym kontrolą i wcześniejszym w Urzędzie nie przeprowadzono także oceny zewnętrznej działalności audytu wewnętrznego.

OBSZAR

3. Wykorzystanie wyników audytu w działalności jednostki sektora finansów publicznych

Opis stanu faktycznego

W kontrolowanym okresie, w 2019 r., przeprowadzono jedną czynność doradczą, której realizacja została udokumentowana. Zakres i cel czynności został uzgodniony na etapie planowania zadania audytowego - była to analiza porównawcza sytuacji finansowej placówek oświatowych Gminy Bodzechów.

Czynności doradcze nie prowadziły do przyjęcia przez audytora obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką. Audytor przedstawił następujące rekomendacje dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki w obszarze zarządzania oświatą:

- rozważenie przekazania przedszkola lub oddziału przedszkolnego do prowadzenia przez stowarzyszenie,
- weryfikację (optymalizację) zaplanowanych wydatków bieżących ze szczególnym uwzględnieniem wydatków na wynagrodzenia,
- analizę stanu zatrudnienia pracowników obsługi w PSP w Bodzechowie i jego optymalizację poprzez dostosowanie do rzeczywistych potrzeb i możliwości finansowych jednostki,
- rozważenie ograniczenia liczby zatrudnionych nauczycieli w PSP w Bodzechowie o osoby, które osiągnęły wiek emerytalny lub mogą skorzystać ze świadczenia kompensacyjnego,
- rozważenie możliwości weryfikacji arkusza organizacyjnego ze zwróceniem uwagi na dążenie do zatrudnienia na pełnych etatach, zatrudnienie w godzinach ponadwymiarowych, optymalizację liczby etatów administracyjnych i obsługi, dążenie do utrzymania pełnych oddziałów, tworzenie grup tam, gdzie zachodzi konieczność, łączenie w grupy międzyklasowe,

- działania pozwalające uniknąć wypłaty jednorazowego dodatku uzupełniającego w związku z nieosiągnięciem średnich wynagrodzeń nauczycieli w poszczególnych stopniach awansu zawodowego²¹.

(akta kontroli str. 224-229)

Wójt wyjaśnił, że rozważył możliwość przekazania przedszkoli i oddziałów przedszkolnych do prowadzenia przez stowarzyszenia. W efekcie przeprowadzonych analiz uwzględniających koszty utrzymania, lokalizację, zasoby kadrowe, odstąpiono od realizacji tej rekomendacji. Pozostałe są w trakcie realizacji. Audyt zakończył się w okresie urlopowym. Arkusz organizacyjny został zatwierdzony w maju, zatem zmiany pod kątem zatrudnienia możliwe będą na kolejny rok szkolny. Działania pozwalające na uniknięcie wypłaty jednorazowego dodatku uzupełniającego podejmowane są rokrocznie przez dyrektorów szkół.

(akta kontroli str. 330-335)

W wyniku realizacji zadań zapewniających w latach 2016-2019 (do 30 września) audytorzy sformułowali 27 zaleceń, w tym 25 zaleceń o charakterze systemowym. W odpowiedzi na 18 zaleceń o charakterze systemowym, w Urzędzie podjęte zostały działania w celu ich realizacji. Sześciu zaleceń poaudytowych nie zrealizowano a jedno zrealizowano częściowo. Wydane w wyniku realizacji zadań zapewniających zalecenia o charakterze systemowym nie wpłynęły na zidentyfikowanie nowych ryzyk w ramach kontroli zarządczej.

(akta kontroli str. 255-260, 328-341)

W Urzędzie obowiązywała procedura dotycząca systemu kontroli zarządczej, przyjęta zarządzeniem nr III/157/2011 Wójta Gminy Bodzechów z dnia 29 grudnia 2011 r. w sprawie ustanowienia Systemu Kontroli Zarządczej. Nakładała ona na kierowników poszczególnych referatów i dyrektorów jednostek organizacyjnych Gminy obowiązek identyfikowania i oceny ryzyka w ramach obszaru swojego działania, opracowanie systemów działania niwelujących występujące ryzyko, przeprowadzanie działań nadzoru i kontroli (...), zapewnienie skuteczności wykonywanej kontroli zarządczej na terenie własnego obszaru działalności. W procedurze zarządzania ryzykiem²² wskazano, że objęte są nią wszystkie dziedziny działania Urzędu i wszyscy zatrudnieni pracownicy, w celu realizacji wyznaczonych im zadań, a proces zarządzania ryzykiem obejmuje jego identyfikację, monitorowanie realizacji zadań, analizę ryzyka i podejmowanie działań zaradczych. W celu identyfikacji i oceny ryzyka, wprowadzono *Arkusz identyfikacji, oceny oraz określenia metody przeciwdziałania ryzyku*. Odnotowaniu w nim podlegały wszystkie zidentyfikowane ryzyka. Ryzyka, które przekraczały poziom akceptowany ewidencjonowane miały być w odrębnym *Rejestrze ryzyk*. W praktyce, *Arkusz identyfikacji, oceny oraz określenia metody przeciwdziałania ryzyku* miał formę szczątkową - zaewidencjonowano w nim pięć ryzyk ze wskazaniem umiarkowanego poziomu istotności i nie został on opatrzony żadną datą ani podpisem. W Urzędzie nie prowadzono *Rejestru ryzyk*. Nierzetelnie prowadzono rejestr zarządzeń i nie publikowano ich w Biuletynie Informacji Publicznej, co w praktyce uniemożliwiało zapoznanie się z wewnętrznymi uregulowaniami dotyczącymi dowolnej kwestii podlegającej badaniu audytowemu.

²¹ Ograniczenie etatów nauczycielskich i rozdysponowanie uwolnionych godzin w formie ponadwymiarowych pomiędzy nauczycieli ze stopniami awansu, u których występuje problem wypłaty dodatku, wprowadzenie dodatkowych zajęć i przydzielenie ich prowadzenia tym nauczycielom, przyznawanie nagród lub dodatków motywacyjnych dla tych nauczycieli, u których wypłacane są dodatki uzupełniające, a którzy osiągają dobre wyniki w nauczaniu lub wykazują wyjątkową aktywność edukacyjną.

²² Zarządzenie nr III/146/2013 Wójta Gminy Opatów z dnia 31 grudnia 2013 r. w sprawie procedury zarządzania ryzykiem w Urzędzie Gminy Bodzechów.

(akta kontroli str. 261-278)

Sekretarz Gminy wyjaśniła, że niedociągnięcia i uchybienia związane z realizacją ww. zarządzeń spowodowane były trudną sytuacją kadrową i natłokiem realizowanych zadań.

(akta kontroli str. 344-345)

Zidentyfikowane przez audytorów obszary ryzyka wskazane w planach audytu odnosiły się do wymienionych celów i zadań Urzędu i były z nimi spójne, ale nie odnosiły się do obszarów wskazanych w prowadzonym *Arkuszu identyfikacji, oceny oraz określenia metody przeciwdziałania ryzyku*. Analizy ryzyka przeprowadzane na potrzeby planowania zadań audytowych odbywały się w oderwaniu od istniejących procedur wewnętrznych w zakresie kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem. Wskazane obszary ryzyka były zbieżne z priorytetami wskazanymi przez kierownika jednostki.

(akta kontroli str. 25-73, 261-278)

Sześć niezrealizowanych zaleceń poaudytowych dotyczyło podjęcia działań, które skutkować będą wzmocnieniem nadzoru i umożliwieniem kontroli w obszarze rozliczania delegacji służbowych, w tym zasadności uczestnictwa w szkoleniach, rozliczenia dotacji dla OSP i zużycia paliwa przez OSP, a także w obszarze prawidłowości wydawanych postanowień o przerachowaniu wpłat z tytułu podatków lokalnych i możliwości kontroli i rozliczenia z realizacji umów zleceń na wykonywanie zadań związanych ze zwrotem podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego. Ponadto jedno z zaleceń²³ związane było ze wzmocnieniem nadzoru nad gospodarką wodno-ściekową poprzez analizę danych dotyczących indywidualnej sytuacji poszczególnych kontrahentów²⁴.

(akta kontroli str. 286-299)

W latach 2016-2018 średnia roczna liczba zadań audytowych zapewniających przeprowadzonych przez audytora usługodawcę wyniosła siedem. Średni czas na realizację zakończonego zadania audytowego zapewniającego wyniósł 6,9 osobodni w 2016 r.; 3,3 osobodni w 2017 r.; 6,3 osobodnia w 2018 r. Średnia liczba osobodni na realizację zakończonych czynności doradczych w jednostce w ww. okresie, według oświadczenia audytora²⁵ wyniosła jeden osobodzień.

(akta kontroli str. 23, 284-285)

W okresie objętym kontrolą wskaźnik efektywności audytu wewnętrznego²⁶ w Urzędzie na etapie planowania audytu kształtował się w poszczególnych objętych kontrolą latach na poziomie 100%. Poziom tego wskaźnika na etapie realizacji planu, tj. czas faktycznie przeznaczony na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym w łącznym budżecie czasu każdym z ww. lat również wynosił 100%²⁷.

²³ Częściowo niezrealizowane.

²⁴ Umowy na dostarczanie wody i odbiór ścieków pogrupowano na takie, w których nie ma zużycia, jest zużycie a nie ma zadeklarowanych osób, zużycie jest bardzo niskie, a zadeklarowane są osoby, są osoby a nie ma zużycia oraz gdzie średnie zużycie odbiega lub nie odbiega od średniej, a także gdzie zdaniem audytora jest ono uzasadnione.

²⁵ Czynności nieudokumentowane i niewykazane w sprawozdaniu, ale zaplanowane w planie audytu.

²⁶ 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.

²⁷ Zgodnie z rekomendacją Ministerstwa Finansów wyrażoną w dokumencie *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017* (dokument

(akta kontroli str. 67, 284-285)

W okresie objętym kontrolą wystąpiły istotne różnice pomiędzy planowanym a wykorzystanym zasobem czasu. W 2016 r. na realizację planu wykorzystano 37,5 osobodni w stosunku do 75 dni planowanych (50%). W 2017 r. było to 36 osobodni w stosunku do planowanych 50 (72%). W 2018 r. na realizację planu wykorzystano 40 osobodni w stosunku do 140 dni planowanych (29%). W 2019 r. (do 30 września) było to 38 osobodni w stosunku do planowanych na to zadanie 160 (24%). Wszystkie zaplanowane zadania audytowe zostały zrealizowane.

(akta kontroli str. 284-285)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W Urzędzie nie w pełni wykorzystywano wyniki audytu wewnętrznego w celu usprawnienia funkcjonowania jednostki.

Ustalenia z przeprowadzanych zadań zapewniających nie były uwzględniane w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej, a sześć wniosków o charakterze systemowym nie zostało zrealizowanych. Dotyczyły one wzmocnienia nadzoru lub umożliwienia kontroli w obszarze rozliczania delegacji służbowych, zasadności uczestnictwa w szkoleniach, rozliczenia dotacji i zużycia paliwa przez OSP, prawidłowości wydawanych postanowień o przerachowaniu wpłat z tytułu podatków lokalnych, rozliczenia z realizacji umów zleceń na wykonywanie zadań związanych ze zwrotem podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego. W części nie zrealizowano także zalecenia po audycie w zakresie gospodarki wodno-ściekowej dotyczącego analizy danych indywidualnej sytuacji poszczególnych kontrahentów.

(akta kontroli str. 261-278, 286-299)

Audyt S.K. wyjaśnił: *Nie odnosiłem się do funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce, nie miałem wiedzy, że taki system został sformalizowany. W przyjętej analizie ryzyka skupiłem się na aspektach finansowych.*

(akta kontroli str. 303)

Skarbnik Gminy wyjaśniła, że nie poinformowała audytora o sformalizowaniu systemu kontroli zarządczej, ponieważ zarządzenie było dostępne w BIP.

(akta kontroli str. 327)

Zastępca Wójta, którego Wójt ustanowił koordynatorem procesu zarządzania ryzykiem w Urzędzie wyjaśnił, że zadania z zakresu audytu i kontroli zarządczej zostały powierzone jednej osobie, co pozwoli na spójne i dokładne ich wykonywanie. Jako przyczynę nienależytego wykonywania zadań z tego zakresu wskazał problemy kadrowe i rotację wśród zatrudnianych pracowników. Na powyższą przyczynę, w swych wyjaśnieniach wskazał także Wójt.

(akta kontroli str. 342-343, 357-358)

Wójt wyjaśnił: *W toku wykorzystywania wyników audytu wewnętrznego starałem się robić to kompleksowo. Swoje decyzje przekazywałem ustnie moim pracownikom. Niektóre zalecenia audytorów uznaliśmy za nieistotne i postanowiliśmy stosować dotychczasowe uregulowania. Z udzielonych wyjaśnień wynika ponadto, że*

opublikowany na stronie Ministerstwa Finansów (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.

w stosunku do pięciu zaleceń zostaną podjęte dalsze działania, w stosunku do dwóch, odstąpiono od ich realizacji.

(akta kontroli str. 349-350, 357-358)

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

2. Wystąpiły istotne rozbieżności pomiędzy planem a faktyczną realizacją planu audytu w poszczególnych, objętych kontrolą latach. W 2016 r. na realizację planu wykorzystano 37,5 osobodnia w stosunku do 75 dni planowanych (50%). W 2017 r. było to 36 osobodni w stosunku do planowanych 50 (72%). W 2018 r. na realizację planu wykorzystano 40 osobodni w stosunku do 140 dni planowanych (29%). W 2019 r. (do 30 września) było to 38 osobodni w stosunku do planowanych na to zadanie 160 (24%). Powyższe świadczy o nierzetelnym planowaniu zasobu czasu pracy audytora.

(akta kontroli str. 284-285)

Z wyjaśnień audytorów zatrudnionych w kontrolowanym okresie wynika, że przyczyną był odmienny sposób planowania i rozliczania zadań. Planowanie odbywało się w dniach kalendarzowych, potrzebnych orientacyjnie do przeprowadzenia zadania. Rozliczenie czasu realizacji odbywało się w godzinach. Dla audytora zatrudnionego na umowę zlecenie i jednocześnie zatrudnionego w innej jednostce, osobodzień nie jest tożsamy z ośmiogodzinnym dniem pracy.

(akta kontroli str. 285, 304, 355-356)

3. Audytorzy usługodawcy nie monitorowali wydanych zaleceń poaudytowych ani nie przeprowadzali czynności sprawdzających, co było niezgodne z § 20 i § 21 rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 58, 64)

Zgodnie z § 20 rozporządzenia w sprawie audytu, audytor wewnętrzny monitoruje realizację zaleceń. Stosownie do § 21 ww. rozporządzenia, audytor wewnętrzny po upływie terminów realizacji zaleceń przeprowadza czynności sprawdzające. Wynik czynności sprawdzających audytor wewnętrzny przedstawia w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu.

Audytor świadczący usługi w latach 2016-2018 wyjaśnił: *Nie robiłem monitoringu zaleceń uznając, że zostaną one wykorzystane przez jednostkę. Gdy zadanie było kontynuowane, sprawdzałem realizację poprzednio wydanych zaleceń. Nie mam wiedzy, czy aktualizowano lub zmieniano zarządzenia. Nie sprawdzałem, czy wprowadzono mechanizmy skutkujące wzmocnieniem nadzoru lub zabezpieczeniem przed ewentualnym wystąpieniem nieprawidłowości o podobnym charakterze w przyszłości. Uznałem, że nie były one na tyle istotne, miały charakter bardziej organizacyjny.*

(akta kontroli str. 303)

Audytor E.S. wyjaśniła: *ze względu na ilość zadań i planowane wprowadzenie procedur audytowych nie planowałam czynności monitorujących i sprawdzających. Czynności te zostaną zaplanowane w planie audytu na rok 2020.*

(akta kontroli str. 306-307)

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 uwzględniane w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej, a sześć wniosków o charakterze systemowym nie zostało zrealizowanych. Wystąpiły także istotne rozbieżności pomiędzy planem a faktyczną realizacją planu audytu z powodu odmiennego sposobu planowania i rozliczania zadań (planowanie w dniach kalendarzowych, rozliczanie w godzinach). Audytorzy nie monitorowali realizacji zaleceń i nie przeprowadzali czynności sprawdzających.

Negatywnej oceny ww. obszaru nie zmienia to, że plan audytu na etapie planowania zakładał odpowiednie wykorzystanie czasu audytora wewnętrznego i stanowił 100% łącznego budżetu czasu pracy komórki audytu wewnętrznego.

III. 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. Dokumentowanie sposobu wyboru audytora wewnętrznego.
2. Podjęcie działań zapewniających funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Urzędzie zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie audytu, w szczególności poprzez prawidłowe wskazywanie jednostki audytowanej w sprawozdaniach z realizacji zadania i ujmowanie w nich daty jego rozpoczęcia, umożliwienie kierownikom audytowanych jednostek uczestniczenia w czynnościach audytowych i przekazywanie im sprawozdań z realizacji zadań zapewniających oraz sporządzanie rzetelnych rocznych sprawozdań z realizacji audytu.
3. Zapewnienie przeprowadzania rzetelnej analizy ryzyka na potrzeby opracowania planów audytu, z uwzględnieniem faktycznie funkcjonujących w jednostce mechanizmów kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem i wyników dotychczasowych audytów i kontroli
4. Przechowywanie w Urzędzie dokumentacji związanej z działalnością audytu wewnętrznego prowadzoną przez audytora usługodawcę.
5. Określanie terminu i sposobu realizacji wydanych przez audytora zaleceń oraz wskazywanie osób odpowiedzialnych za ich realizację, co ułatwi audytorowi monitorowanie zaleceń i przeprowadzanie czynności sprawdzających.
6. Rzetelne rozliczanie rachunków przedstawianych przez audytora za wykonanie usługi audytu.
7. Rzetelne szacowanie czasu realizacji zadań audytowych w planie audytu.
8. Wykonanie pięciu niezrealizowanych dotychczas zaleceń pouaudytowych i powiązanie wyników audytów z procesem identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej.
9. Podjęcie działań w celu zapewnienia organizacji i realizacji audytu wewnętrznego zgodnie ze wskazówkami zawartymi w Standardach, w szczególności w obszarach *Zbieranie informacji* i *Monitorowanie* oraz przyjęcie procedur regulujących organizację audytu wewnętrznego

Uwagi

NIK nie formułuje uwag.

IV. 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, 30 października 2019 r.

Kontroler
Marzena Baradziej
Specjalista kontroli państwowej

Marzena Baradziej
.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach
Dyrektor
Grzegorz Walendzik

DYREKTOR
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Kielcach
Grzegorz Walendzik
.....
podpis
Grzegorz Walendzik