

# NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

---

DELEGATURA W GDAŃSKU

LGD-41026/09

Nr ewid. 52/2010/P09/132/LGD

## Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli wewnętrznej (zarządczej) oraz audytu wewnętrznego w wybranych gminach województwa pomorskiego

Gdańsk czerwiec 2010 r.

---

**Misja** *Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej*

---

**Wizja** *Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa*

---

**Informacja o wynikach kontroli  
funkcjonowania kontroli wewnętrznej  
(zarządczej) oraz audytu wewnętrznego  
w wybranych gminach województwa  
pomorskiego**

---

Dyrektor Delegatury NIK w Gdańsku

Alicja Szczepaniak

---

Zatwierdzam:

Marek Zająkała

Wiceprezes

Najwyższej Izby Kontroli

Dnia 8.06.2010 r.

---

Najwyższa Izba Kontroli  
ul. Filtrowa 57  
00-950 Warszawa  
tel./fax: (22) 444-50-00  
[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

# Spis treści

<b>1. Wprowadzenie.....</b>	<b>6</b>
<b>2. Podsumowanie wyników kontroli .....</b>	<b>7</b>
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności.....	7
2.2. Synteza wyników kontroli .....	7
2.3. Uwagi końcowe .....	11
<b>3. Ważniejsze wyniki kontroli.....</b>	<b>13</b>
3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych.....	13
3.2. Istotne ustalenia kontroli .....	19
<b>4. Informacje dodatkowe o przeprowadzonej kontroli .....</b>	<b>37</b>
4.1. Przygotowanie kontroli.....	37
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli.....	38
<b>5. Załączniki .....</b>	<b>41</b>

## Słowniczek i wyjaśnienie ważniejszych pojęć

**Audyt wewnętrzny:** ogół działań obejmujących: 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów, 2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.

Źródło: art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.).

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo.

**Ład organizacyjny (governance):** kombinacja procesów oraz struktur wprowadzonych dla informowania, kierowania, zarządzania oraz monitorowania organizacji, kierujących do osiągnięcia jej celów (termin oznacza sformalizowane zarządzanie).

**Kontrola:** każde działanie podejmowane przez kierownictwo, radę i inne osoby w celu zarządzania ryzykiem i zwiększania prawdopodobieństwa osiągnięcia ustalonych celów. Kierownictwo planuje, organizuje i kieruje wykonaniem właściwych działań dając racjonalne zapewnienie, że cele zostaną zrealizowane. Kierownictwo kieruje wykonaniem tych zadań.

Źródło: Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego wydane w listopadzie 2009 r. przez Instytut Auditorów Wewnętrznych Oddział w Polsce.

**Kontrola wewnętrzna (zarządcza):** przyjęty w jednostce system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy) dający racjonalną pewność, że cele jednostki zostaną osiągnięte. Kontrola zarządcza oznacza inną nazwę systemu kontroli wewnętrznej ustanowionego przez kierownictwo<sup>1</sup>.

Źródło: Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu administracji publicznej wydany przez NIK w 2005 r.

Pojęcie kontroli finansowej, o której mowa w art. 47 ustawy o finansach publicznych należy utożsamić z pojęciem kontroli wewnętrznej w obszarze procesów finansowych, tj. pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych.

Źródło: Standardy kontroli.

---

<sup>1</sup> Z dniem 1 stycznia 2010 r. w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.) uregulowany został termin „kontrola zarządcza”, który oznacza ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

**Kontrola inspekcyjna:** wyodrębniona komórka organizacyjna lub wyznaczone stanowisko pracy, które realizuje zadania kontrolne w zakresie powierzonym przez kierownictwo jednostki.

Źródło: NIK na potrzeby niniejszej kontroli.

**Mechanizm kontrolny:** rozwiązanie organizacyjno – funkcjonalne stanowiące odpowiedź na konkretne ryzyko, które jednostka zamierza ograniczać. Występuje w całej organizacji i na wszystkich poziomach. Może obejmować różne działania, przykładowo: dokumentowanie systemu kontroli, dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych, zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych i gospodarczych, podział obowiązków, weryfikacje, nadzór, rejestrowanie odstępstw, ciągłość działalności, ochrona zasobów.

Źródło: NIK na potrzeby niniejszej kontroli.

**Procedura:** sposób postępowania ustalony w ramach wprowadzonego przez kierownika jednostki systemu kontroli wewnętrznej.

Źródło: NIK na potrzeby niniejszej kontroli.

**Ryzyko:** możliwość zaistnienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na realizację założonych celów. Ryzyko jest mierzone wpływem (wielkością skutków) oraz prawdopodobieństwem jego wystąpienia.

Źródło: *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego* wydane w listopadzie 2009 r. przez Instytut Audytorów Wewnętrznych Oddział w Polsce.

**Standardy kontroli:** standardy określone w komunikacie nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 7, poz. 58).

**Standardy audytu wewnętrznego:** standardy określone w komunikacie nr 11 Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 7, poz. 56) - obowiązującym do marca 2009 r. oraz w komunikacie nr 1 Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 12).

**Zarządzanie ryzykiem:** proces identyfikacji, oceny, zarządzania i kontroli potencjalnych zdarzeń lub sytuacji zmierzających do dostarczenia racjonalnego zapewnienia, że cele organizacji zostaną zrealizowane.

Źródło: *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego* wydane w listopadzie 2009 r. przez Instytut Audytorów Wewnętrznych Oddział w Polsce.

## 1. Wprowadzenie

**Numer i temat kontroli** P/09/132 Funkcjonowanie kontroli wewnętrznej (zarządczej) oraz audytu wewnętrznego w wybranych gminach województwa pomorskiego.

**Uzasadnienie podjęcia** Kontrola wewnętrzna (zarządcza) stanowi instrument wspomagający bieżące kierowanie działalnością aparatu administracyjnego oraz zapewnia sprawną realizację zadań publicznych. Pomimo upływu 8 lat od przeprowadzenia reform polskiego systemu finansów publicznych, których przedmiotem było wdrożenie nowoczesnych zasad zarządzania i kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym wdrożenie funkcji audytu wewnętrznego, wyniki zmian nie są uważane za w pełni zadowalające<sup>2</sup>, co prowadziło do kolejnych nowelizacji przepisów prawa w tym zakresie. Kontrola została podjęta z inicjatywy NIK.

**Cel** Celem było dokonanie oceny sposobu organizacji oraz funkcjonowania kontroli wewnętrznej (zarządczej) sprawowanej w urzędach gmin, będących aparatem pomocniczym osób pełniących funkcję organów wykonawczych gminy z uwzględnieniem problematyki audytu wewnętrznego.

**Zakres** Główne zagadnienia objęte tematyką kontroli:

1. Sposób ustanowienia oraz funkcjonowania kontroli wewnętrznej (zarządczej), w szczególności w ramach wybranego do kontroli procesu udzielania zamówień publicznych.
2. Sposób ustanowienia oraz funkcjonowania audytu wewnętrznego.

Kontrolą objęto okres od 1.01.2008 r. do 30.06.2009 r. Czynności kontrolne przeprowadzono od 7.07.2009 r. do 18.01.2010 r. Ogółem kontrolą objęto 6 wybranych urzędów gmin z terenu województwa pomorskiego, tj. w: Czersku, Luzinie, Pelplinie, Rzeczenicy, Słupsku (gmina wiejska) oraz Ustce.

---

<sup>2</sup> Wskazują na to sprawozdania Ministerstwa Finansów za 2007 i 2008 r. „Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa”. Problematyka kontroli zarządczej stanowiła również przedmiot kontroli NIK: P/01/111 „Kontrola wewnętrzna w jednostkach samorządu terytorialnego” z maja 2002 r., P/03/003 „Funkcjonowanie kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej” z maja 2004 r., P/07/007 „Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego ze szczególnym uwzględnieniem problematyki prefinansowania i współfinansowania projektów realizowanych z udziałem środków Unii Europejskiej” z kwietnia 2008 r.

## 2. Podsumowanie wyników kontroli

### 2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, sposób organizacji i funkcjonowania kontroli wewnętrznej (zarządczej) oraz realizacji zadań audytu wewnętrznego w poddanych kontroli gminach województwa pomorskiego.

W zakresie organizacji i funkcjonowania mechanizmów kontroli w procesach udzielania zamówień publicznych stwierdzono nieprawidłowości, które świadczą o niewystarczającej skuteczności ustanowionych systemów, co zwiększa ryzyko występowania nieprawidłowości. Stwierdzone uchybienia i nieprawidłowości dotyczyły między innymi:

- nieuwzględniania przy tworzeniu procedur (dla ustawowo określonych procesów) niektórych kluczowych standardów kontroli,
- braku ciągłości, spójności i skuteczności w działaniu ustanowionych mechanizmów kontrolnych, skutkującym łamaniem przepisów prawa przy udzielaniu zamówień publicznych.

Funkcja audytu wewnętrznego, choć formalnie wprowadzona, nie przyczyniła się jak dotychczas w zasadniczy sposób do usprawniania procesów kontroli, zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego (governance). Stwierdzono m.in., że:

- ograniczona efektywność funkcji audytu dla usprawniania działalności kontrolowanych jednostek związana była ze stosunkowo niskimi nakładami (osobowymi i finansowymi) ponoszonymi przez skontrolowane urzędy,
- przebieg wykonywanych zadań dokumentowano z naruszeniem obowiązujących przepisów prawa.

### 2.2. Synteza wyników kontroli

#### 2.2.1. Ustanowienie i funkcjonowanie kontroli wewnętrznej (zarządczej)

We wszystkich sześciu urzędach w niepełnym zakresie realizowano zadania dotyczące ustanowienia oraz zapewnienia przestrzegania procedur, o których mowa w art. 47 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych<sup>3</sup> (dalej:

<sup>3</sup> Dz. U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104 ze zm.

Kontrola  
wewnętrzna  
(zarządcza)

Audyt  
wewnętrzny

Ustanowienie  
procedur

*ustawa o fp*). W szczególności nie były brane pod uwagę przez kierowników tych jednostek niektóre kluczowe, zdaniem NIK, standardy kontroli.

**Akceptacja standardów**

2.2.1.1. Wszyscy wójtowie (burmistrzowie) potwierdzili istotną rolę i znaczenie standardów kontroli w procesie kierowania podległymi im jednostkami samorządu terytorialnego [str. 19].

**Zakres stosowania standardów**

2.2.1.2. Wynikające z *art. 47 ust. 3 ustawy o fp* zalecenie uwzględniania standardów kontroli przy tworzeniu procedur dla ustawowo określonych procesów realizowane było częściowo nierzetelnie:

a) cele kontroli wewnętrznej (zarządczej) w poszczególnych jednostkach odzwierciedlały w ograniczonym stopniu cele wynikające ze standardów kontroli [str. 21],

b) w czterech przypadkach opracowane mechanizmy kontrolne obejmowały jedynie część procesu zamówień publicznych – etap wyboru najkorzystniejszej oferty. W procedurach nie zostały określone zasady oraz tryb postępowania w fazie przygotowania zamówienia lub po podpisaniu umowy do czasu rozliczenia jej realizacji, w tym w szczególności dotyczące sposobu dokonywania odbioru zamówień, co prowadziło do nieprawidłowości i uchybień po podpisaniu umowy z wykonawcami [str. 22],

c) w pięciu urzędach w niejasny sposób określono zakres zadań i odpowiedzialności pracowników [str. 23],

d) w pięciu urzędach kierownicy jednostek nie uwzględnili wynikającej ze standardów kwestii planowania procesu zamówień publicznych [str. 24],

e) w żadnej ze skontrolowanych jednostek nie stosowano standardów w zakresie zarządzania ryzykiem [str. 24].

**Mechanizmy kontrolne**

2.2.1.3. W żadnym przypadku ustanowione mechanizmy kontrolne nie były adekwatne do możliwych zagrożeń, na które narażone były kontrolowane jednostki – nie działały w sposób spójny (nie wszystkie wykonywane w systemie operacje traktowane były w sposób jednakowy) oraz w pełni skuteczny (w każdym z kontrolowanych urzędów stwierdzono niezgodność stosowania ustanowionych mechanizmów kontrolnych z procedurami – uregulowaniami wewnętrznymi – je ustanawiającymi) [str. 25].

**Udzielanie zamówień**

W trakcie badań szczegółowych stwierdzono występowanie zróżnicowanych nieprawidłowości. W szczególności w czterech urzędach doszło do naruszenia



przepisów *ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych*<sup>4</sup> (dalej: *Pzp*). Nieprawidłowości polegały na naruszeniu trybu udzielania zamówienia publicznego, nieprzestrzeganie przepisów prawa przy określaniu przedmiotu zamówienia, określenie kryteriów oceny ofert niezgodnie z prawem, dokonanie podziału zamówień skutkujące niezastosowaniem przepisów ustawy, zmiana umowy pomimo braku przesłanek ustawowych [str. 26].

### 2.2.2. Działalność audytu wewnętrznego

We wszystkich trzech skontrolowanych urządach, w których istniał taki obowiązek, kierownicy jednostek przystąpili do wykonywania audytu wewnętrznego, o którym mowa w *art. 48 ustawy o fp*, akceptując przy tym w aktach wewnętrznych wymóg jego niezależności i obiektywizmu [str. 28].

Ustanowienie audytu

2.2.2.1. W jednej jednostce audytor wewnętrzny zatrudniony został z kilkunastomiesięcznym opóźnieniem w stosunku do terminu wynikającego z obowiązujących przepisów prawa [str. 28].

Zatrudnianie audytorów

2.2.2.2. Roczne plany audytu przygotowywane były terminowo, na podstawie przeprowadzonych przez audytorów analiz ryzyka oraz w uzgodnieniu z kierownikami skontrolowanych urzędów. Audytorzy wywiązywali się również z obowiązków sporządzania rocznych sprawozdań z wykonania tych planów [str.29].

Planowanie i sprawozdawczość

2.2.2.3. W żadnym z urzędów, pomimo upływu ponad 5 miesięcy od zmiany w marcu 2009 r. obowiązujących standardów audytu wewnętrznego nie zostały, do czasu rozpoczęcia kontroli NIK, zaktualizowane akty wewnętrzne regulujące zasady i tryb wykonywania audytu wewnętrznego, a w szczególności nie opracowano programów zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego, w konsekwencji czego nie prowadzono również działań w tym zakresie. [str. 29].

Aktualizacja procedur audytu

2.2.2.4. We wszystkich jednostkach dokumentacja audytu wewnętrznego prowadzona była częściowo z naruszeniem niektórych wymogów, określonych przepisami *rozporządzenia w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego*<sup>5</sup>. Stwierdzono ponadto, iż część sprawozdań

Przepisy wykonawcze

<sup>4</sup> Dz. U. z 2007 r. Nr 223, poz. 1655 ze zm.

<sup>5</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 112, poz. 765) – obowiązywało do 30 kwietnia 2008 r. oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie

z wykonania zadań audytowych nie zawierała opinii na temat adekwatności, skuteczności i efektywności systemu kontroli wewnętrznej (zarządczej) [str. 30].

**Efekty audytu**

2.2.2.5. Działalność audytu nie była w pełni skuteczna. W żadnym z urzędów nie zrealizowano rocznych planów audytu. Jednocześnie stwierdzono, że mając na względzie potrzeby wynikające ze sporządzanych przez audytorów wewnętrznych analiz ryzyka, liczbę zatrudnionych audytorów (jednoosobowe stanowiska pracy) oraz wydajność ich pracy (liczbę zadań wykonanych w danym roku), objęcie zadaniami audytowymi zidentyfikowanych obszarów ryzyka, może być znacznie wydłużone i zająć, zdaniem NIK, w poszczególnych jednostkach od kilku do nawet kilkunastu lat [str. 30].

**Wykonywanie innych zadań**

2.2.2.6. W dwóch jednostkach audytorzy wewnętrzni, na wniosek kierowników tych jednostek, przeprowadzili zadania nieaudytowe, polegające na wykonaniu kontroli 5% wydatków, o której mowa w *art. 187 ustawy o fp*, przy czym w jednym przypadku działanie takie podjęto wbrew zakazowi, wynikającemu z aktów wewnętrznych urzędu [str. 30].

**Koordinacja**

2.2.2.7. W żadnym przypadku kierownicy urzędów nie skorzystali z określonego *art. 63 ust. 1 ustawy o fp* uprawnienia w zakresie koordynacji systemu kontroli wewnętrznej (zarządczej) oraz audytu wewnętrznego w podległych im jednostkach. Stwierdzono, że kierownicy jednostek nie przeprowadzali formalnej oceny funkcjonowania kontroli wewnętrznej (zarządczej), jak również działalności audytu z punktu widzenia obowiązujących standardów audytu wewnętrznego [str. 19, 33].

### **2.2.3. Działalność kontroli inspekcyjnej**

Obowiązujące przepisy nie wymagały utworzenia w jednostkach samorządu terytorialnego wyodrębnionych organizacyjnie komórek kontrolnych, niemniej jednak w trzech przypadkach kierownicy jednostek utworzyli stanowiska pracy, których zadaniem było m.in. dokonywanie oceny przestrzegania procedur kontrolnych, o których mowa w *art. 47 ust. 3 ustawy o fp* oraz kontroli 5% wydatków, wynikającej z *art. 187 ustawy o fp*. Inspektorzy do spraw kontroli działali na ogół zgodnie z wewnętrznymi uregulowaniami, a założone plany pracy

---

szczególne sposoby i tryby przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 66, poz. 406) – obowiązywało do 7 lutego 2010 r.

realizowali. W jednym przypadku stwierdzono opóźnienia w przygotowaniu rocznych planów kontroli oraz nieprzestrzeganie wymogów dotyczących sporządzania protokołów kontroli i wystąpień pokontrolnych [str. 33].

#### **2.2.4. Działalność kontrolna komisji rewizyjnych**

Komisje Rewizyjne wchodzące w skład rad gmin wykonywały zadania kontrolne na ogół w sposób zgodny z trybem określonym w statutach gmin. Niemniej jednak w pięciu przypadkach stwierdzono nieprawidłowości w ich pracy, które dotyczyły nieprzestrzegania harmonogramów planowanych kontroli oraz sporządzania dokumentacji kontrolnej w sposób niezgodny z ustalonymi wymogami [str. 35].

#### **2.2.5. Efekty finansowe kontroli**

Finansowe rezultaty niniejszej kontroli wyniosły 1 199,9 tys. zł – kwota ta dotyczyła wydatków dokonanych z naruszeniem prawa przy udzielaniu zamówień publicznych, które miało wpływ na wynik postępowania.

### **2.3. Uwagi końcowe**

Zadania w zakresie kontroli wewnętrznej (zarządczej) i audytu wewnętrznego nie stanowią celu samego w sobie, lecz służą wzmocnieniu zdolności instytucji publicznych do sprawnej i efektywnej realizacji zadań. Zwiększenie sprawności instytucjonalnej może następować między innymi poprzez modernizację procesów zarządzania w administracji publicznej, w tym powszechne wdrożenie zarządzania poprzez cele i rezultaty<sup>6</sup>, a kontrola wewnętrzna (zarządcza) oraz wykonywanie funkcji audytu wewnętrznego mogą stanowić instrumenty spełnienia tych oczekiwań.

Wyniki kontroli wskazują, że kwestie kontroli wewnętrznej (zarządczej) oraz audytu wewnętrznego były postrzegane przez kierowników skontrolowanych jednostek bardziej w ujęciu działań inspekcyjnych o charakterze *ex-post*, nakierowanych na wykrywanie i ściganie nieprawidłowości, aniżeli jako narzędzie wspomagające zarządzanie jednostką organizacyjną.

---

<sup>6</sup> Cel horyzontalny nr 1 Narodowej Strategii Spójności na lata 2007-2013 (NSRO Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, maj 2007): „Poprawa jakości funkcjonowania instytucji publicznych oraz rozbudowa mechanizmów partnerstwa”.

Chociaż urzędy posiadały procedury stosowanych mechanizmów kontrolnych, to jednak sposób ich przygotowania nie był właściwy, a przydatność w bieżącej działalności urzędów często ograniczona. Tworzenie mechanizmów kontrolnych następowało bez uwzględnienia wynikających ze standardów kontroli dobrych praktyk, co w konsekwencji utrudniało dokonanie pełnej oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemu. W szczególności tworząc procedury mechanizmów kontrolnych nie brano pod uwagę, wynikających ze standardów kontroli ogólnych założeń, że: 1) system kontroli wewnętrznej powinien być elastyczny i dostosowany do specyficznych potrzeb jednostki, 2) każdy mechanizm kontrolny funkcjonujący w jednostce powinien stanowić odpowiedź na konkretne zidentyfikowane podczas analizy ryzyko, które jednostka zamierza ograniczyć, 3) koszty wdrożenia i stosowania mechanizmów kontroli nie powinny być wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści. Nie miał przy tym istotnego znaczenia oraz wpływu na sposób przygotowywania procedur dla mechanizmów kontrolnych fakt zatrudnienia w danej jednostce audytora wewnętrznego.

### 3. Ważniejsze wyniki kontroli

#### 3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych

Do niniejszej kontroli wybrano sześć urzędów gminy z terenu województwa pomorskiego, w tym trzy, w których prowadzono audyt wewnętrzny.

Tabela nr 1 - dane charakteryzujące kontrolowane jednostki oraz ich otoczenie:

Urzędy	Liczba mieszkańców gminy		Liczba pracowników urzędu i jednostek podległych		Wysokość zrealizowanych wydatków budżetowych (w tys. zł)		Liczba			Data ostatniej kontroli NIK
	2008	I pół. 2009	2008	I pół. 2009	2008	I pół. 2009	Audytorów	Kontrolerów	Członków Komisji Rewizyjnej	
							I pół. 2009	I pół. 2009	I pół. 2009	
<b>Czersk</b>	21.069	21.107	436	449	53.346,0	24.232,0	1	0	5	29-08-2005
<b>Luzino</b>	13.437	13.568	323	328	34.767,2	18.651,0	0	0	4	21-03-2005
<b>Pelplin</b>	16.703	16.702	337	367	33.292,0	18.011,1	0	1	3	08-07-2002
<b>Rzeczenica</b>	3.845	3.861	146	147	10.744,7	6.397,1	0	0	3	-
<b>Gmina Słupsk</b>	14.662	14.765	324	327	65.963,4	32.271,7	1	1	3	18-12-2006
<b>Ustka</b>	16.352	16.289	431	439	40.090,7	20.904,6	1	1	3	15-11-2006

Zgodnie z art. 47 ustawy o fp, kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych, stanowiąca istotną część systemu kontroli wewnętrznej w jednostce<sup>7</sup>, dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem i obejmuje:

- 1) przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków,
- 2) badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków

<sup>7</sup> Zgodnie z Komunikatem Ministra Finansów nr 13 z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych. (Dz. Urz. MF Nr 7, poz. 58), „kontrolę finansową należy określić jako część systemu kontroli wewnętrznej w danej jednostce dotyczącą procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Należy też zaznaczyć, że w praktyce wszystkie obszary funkcjonowania jednostki, są zawsze w pewnym stopniu powiązane co najmniej z jednym z powyższych procesów. Pojęcie kontroli finansowej należy zatem utożsamić z pojęciem kontroli wewnętrznej w ujęciu międzynarodowych standardów.”

publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych,

- 3) prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów, o których mowa w pkt. 2.

Kierownik jednostki ustala w formie pisemnej dla ww. procesów procedury:

- 1) pobierania i gromadzenia środków publicznych,
- 2) zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych,
- 3) udzielania zamówień publicznych, oraz
- 4) zwrotu środków publicznych,

biorąc pod uwagę standardy wydane, zgodnie z powszechnie uznawanymi międzynarodowymi standardami kontroli, przez Ministra Finansów oraz zapewnia ich przestrzeganie.

Należy zwrócić uwagę na rangę standardów kontroli. Nie mają one dla jednostek sektora finansów publicznych charakteru aktu prawa powszechnie obowiązującego, gdyż nie mieszczą się w konstytucyjnie zamkniętym systemie źródeł tego prawa, ani też nie stanowią aktu prawa wewnętrznego (akty te obowiązują zgodnie z *art. 93 ust. 1 Konstytucji RP*<sup>8</sup> tylko jednostki organizacyjnie podległe organowi wydającemu te akty). Procedury ustalone przez kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych uwzględniające rozwiązania zawarte w standardach mają charakter tzw. aktów zarządzania wewnętrznego. Z kolei wytyczne określone w standardach są normami typu tzw. „miękkiego prawa” (ang. *soft law*) nie mają więc charakteru bezwzględnie obowiązującego. Zważywszy formę prawną, naturę oraz funkcje, nie są one aktami normatywnymi. Stanowią akty, których stosowanie jest zalecane, aczkolwiek nie narzucające<sup>9</sup>.

Przedmiot i zakres kontroli wewnętrznej (zarządczej) określają w głównej mierze standardy międzynarodowe. W polskich tłumaczeniach tych standardów, zwrot „*internal control*” występuje jako „kontrola wewnętrzna”, co często jest rozumiane jako kontrola inspekcyjna typu *ex post* przeprowadzana w jednostce przez osoby w niej zatrudnione (inna stosowana nazwa to wewnętrzna kontrola instytucjonalna). Takie bezpośrednie odniesienie nie oddaje istoty sprawy, na co zwraca uwagę *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji*

---

<sup>8</sup> Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>9</sup> Komentarz Ludmiły Lipiec do art. 63 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, LEX/el. 2008.

*publicznej*<sup>10</sup>, w świetle którego polskie słowo „kontrola” (odpowiednik angielskiego słowa „control”), oprócz znaczenia funkcjonalnego ma również znaczenie zarządcze, oznaczające przyjęty w jednostce system wspomagający zarządzanie (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy kontrolne). Terminy kontrola wewnętrzna (system kontroli wewnętrznej) oraz kontrola zarządcza (system kontroli zarządczej) należy uznać za pojęcia tożsame.

Zgodnie z raportem opracowanym przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO) „Kontrola wewnętrzna - zintegrowana koncepcja ramowa”<sup>11</sup>, który stanowi najbardziej rozpowszechnioną na świecie koncepcję, pod pojęciem kontroli (w znaczeniu zarządczym) kryje się każde działanie podejmowane przez kierownictwo, radę lub inne jednostki w celu zarządzania ryzykiem i zwiększenia prawdopodobieństwa zrealizowania ustalonych celów i zadań, w zakresie efektywności i skuteczności podejmowanych działań (operacji), wiarygodności i rzetelności sprawozdań finansowych, zgodności z obowiązującym prawem i wewnętrznymi regulacjami.

Zasady COSO zostały zaakceptowane przez INTOSAI<sup>12</sup>, która w przyjętych wytycznych<sup>13</sup> zajęła stanowisko, że kontrola wewnętrzna (zarządcza) jest integralnym (całościowym) procesem, na który ma wpływ zarząd jednostki oraz jej personel. Jest ona zaprojektowana tak, aby odnosić się do ryzyk i dawać rozsądne zapewnienie, że działania jednostki skierowane na wypełnianie jej misji pomagają również w osiągnięciu celów prowadzenia uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej i wydajnej działalności, wypełniania obowiązków związanych z odpowiedzialnością, zgodności z prawem i przepisami oraz ochrony zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem

---

<sup>10</sup>Wyd. NIK, Warszawa 2005, s. 34.

<sup>11</sup>Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway’a, to prywatna organizacja powołana w Stanach Zjednoczonych w 1985 roku do ustanawiania wytycznych i standardów zarządzania i kierowania w zakresie etyki prowadzenia działalności, kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem, sprawozdawczości finansowej oraz przeciwdziałania oszustwom.

<sup>12</sup>Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI). Międzynarodowa organizacja zrzeszająca najwyższe organy kontroli, założona w 1953 roku. Obecnie jej członkami jest ponad 170 organów kontroli z całego świata.

<sup>13</sup> „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” - przyjęte w 2004 r. przez INTOSAI.

Wytyczne podkreślają ograniczenia ustanowionego systemu kontroli wewnętrznej (zarządczej), który sam z siebie nie może gwarantować osiągnięcia wyznaczonych celów jednostki. Zagrożeniami kontroli wewnętrznej (zarządczej), które zmniejszają jej skuteczność są:

- czynnik ludzki, którego słabość może prowadzić do braku należytej staranności działania, niezrozumienia istoty działania lub błędnych interpretacji ustanawianych wymogów, świadomego obchodzenia ustanawianych procedur, znowy w celu ich uniknięcia itp.,
- ograniczenia zasobów przeznaczonych przez organizację do tworzenia systemu kontroli wewnętrznej,
- zmian w organizacji oraz podejścia kierownictwa do problematyki kontroli wewnętrznej.

System kontroli wewnętrznej (zarządczej), adoptowany w warunkach administracji publicznej w Polsce, tworzą przyjęte standardy kontroli, ujęte w pięciu powiązanych ze sobą obszarach: środowisko kontroli wewnętrznej, zarządzanie ryzykiem, czynności (mechanizmy) kontrolne, informacja i komunikacja, monitorowanie.

Pojęcie kontroli finansowej w znaczeniu *art. 47 ustawy o fp* oraz standardów kontroli, wydanych przez Ministra Finansów dotyczy kontroli zarządczej, rozumianej jako system kontroli wewnętrznej (zarządczej) a nie kontroli funkcjonalnej (instytucjonalnej). Pojęcie to nie oznacza zatem kontroli rachunkowej (kontrolowanie finansów jednostki), lecz jest rozumiane szerzej, jako kontrola zarządcza wykonywana w obszarze procesów dotyczących zdarzeń finansowych (gospodarczych) jednostek sektora finansów publicznych.

Problematyka audytu wewnętrznego została uregulowana w rozdziale V *ustawy o fp* (*art. 48-63*) „Audyt wewnętrzny oraz koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”. W świetle *art. 48 ust. 1* audytem wewnętrznym jest ogół działań obejmujących:

- 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, o których mowa w *art. 47 ust. 3*, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów;
- 2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> W świetle praktyki audytu wewnętrznego istnieje wiele rodzajów usług audytorskich, a w szczególności działalność o charakterze zapewniającym i doradczym nie wykluczają się nawzajem, jak również nie wykluczają innych usług takich jak prowadzenie dochodzeń i



W myśl *art. 49 ust. 2 ustawy o fp* audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach podsektora samorządowego, jeżeli jednostki te gromadzą znaczne środki publiczne lub dokonują znacznych wydatków publicznych<sup>15</sup>. Kierownik jednostki sektora finansów publicznych może utworzyć komórkę audytu wewnętrznego, w której są zatrudnieni audytorzy i inne osoby. Działalność tej komórki koordynuje audytor wewnętrzny wyznaczony przez kierownika jednostki (*art. 52*). W jednostkach podsektora samorządowego zadania związane z kontrolą finansową i audytem wewnętrznym wykonuje, zgodnie z *art. 50 ust. 2 ustawy o fp*, kierownik jednostki. Katalog przesłanek uprawniających do zajmowania stanowiska audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych określa *art. 58 ustawy o fp*. Zgodnie z *art. 62 ust. 1*, organem administracji rządowej właściwym w sprawach koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest Minister Finansów, przy czym w odniesieniu do jednostek podsektora samorządowego kompetencje Ministra Finansów w zakresie audytu wewnętrznego wykonują odpowiednio wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, z wyłączeniem wyrażania zgody na rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym (*ust. 5*).

Przepisy *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego*<sup>16</sup> stanowią, że prowadząc audyt audytor kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach, przy uwzględnieniu specyfiki jednostki, w której jest prowadzony audyt wewnętrzny. Na podstawie delegacji ustawowej Minister Finansów wydał standardy audytu wewnętrznego<sup>17</sup>. Standardy te definiuje się jako jednolite zasady, wytyczne organizacji i działania audytu, umożliwiające dokonanie obiektywnej i niezależnej oceny danej jednostki. Standardy służą utworzeniu struktur organizacyjnych,

---

wykonywanie zadań nie związanych z audytem, np. w zakresie zarządzania ryzykiem, samooceny kontroli zarządczej, wspierania organizacji w wychodzeniu z sytuacji kryzysowej.

<sup>15</sup>Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 112, poz. 763), kwota ta wynosiła 40 mln zł. Jednostki są zobowiązane do rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego przed upływem trzeciego kwartału roku następującego po roku, w którym nastąpiło przekroczenie ww. kwoty (§ 4).

<sup>16</sup>Patrz przypis 5.

<sup>17</sup>Komunikat nr 11 Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 7, poz. 56) obowiązujący do 1 marca 2009 r. Obecnie obowiązuje Komunikat nr 1 z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 12).

przygotowaniu wewnętrznych procedur, metod organizacji i funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz ukształtowaniu systemu wymaganych cech i wartości zawodu audytora w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych, tym samym wspomagają zarządzanie w tych jednostkach<sup>18</sup>.

Przepisy *Pzp*<sup>19</sup> określają zasady i tryby udzielania zamówień publicznych, środki ochrony prawnej, kontrolę udzielania zamówień publicznych oraz organy właściwe w sprawach uregulowanych w ustawie. Zasady udzielania zamówień zawarte zostały w rozdziale 2 ustawy, w tym m.in.: zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców i zamówienia udziela się wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy.

Zgodnie z *art. 29 Pzp*, przedmiot zamówienia opisuje się w sposób jednoznaczny i wyczerpujący, za pomocą dostatecznie dokładnych i zrozumiałych określeń, uwzględniając wszystkie wymagania i okoliczności mogące mieć wpływ na sporządzenie oferty (*ust. 1*). Przedmiotu zamówienia nie można opisywać w sposób, który mógłby utrudniać uczciwą konkurencję a także przez wskazanie znaków towarowych, patentów lub pochodzenia, chyba że jest to uzasadnione specyfiką przedmiotu zamówienia i zamawiający nie może opisać przedmiotu zamówienia za pomocą dostatecznie dokładnych określeń, a wskazaniu takiemu towarzyszą wyrazy "lub równoważny" (*ust. 2 i 3*).

W świetle *art. 91 ust. 1 Pzp*, zamawiający wybiera ofertę najkorzystniejszą na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Kryteriami oceny ofert są cena lub cena i inne kryteria odnoszące się do przedmiotu zamówienia, w szczególności jakość, funkcjonalność, parametry techniczne, zastosowanie najlepszych dostępnych technologii w zakresie oddziaływania na środowisko, koszty eksploatacji, serwis oraz termin wykonania zamówienia (*ust. 2*). Kryteria oceny ofert nie mogą dotyczyć właściwości wykonawcy, a w szczególności jego wiarygodności ekonomicznej, technicznej lub finansowej (*ust. 3*).

---

<sup>18</sup> E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2003, s. 53.

<sup>19</sup> Patrz przypis 4.

Nieprzestrzeganie przez zamawiających przepisów *Pzp* skutkuje w sektorze publicznym odpowiedzialnością z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z *art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*<sup>20</sup>, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest udzielenie zamówienia publicznego:

- a) wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;
- b) z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących:
  - przesłanek stosowania poszczególnych trybów udzielenia zamówienia publicznego,
  - obowiązku przekazania lub zamieszczenia ogłoszenia w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego,
  - obowiązku uzyskania zawiadomienia Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych,
- c) którego przedmiot lub warunki zostały określone w sposób naruszający zasady uczciwej konkurencji;
- d) z innym, niż wymienione w ww. pkt 1-3, naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych, jeżeli naruszenie to miało wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.

## 3.2. Istotne ustalenia kontroli

### 3.2.1. Ustanowienie i funkcjonowanie kontroli wewnętrznej (zarządczej)

3.2.1.1. We wszystkich kontrolowanych urzędach, badanie funkcjonowania kontroli wewnętrznej (zarządczej) i audytu wewnętrznego, poprzedzone zostało sprawdzeniem przez kontrolerów NIK, czy prowadzono udokumentowany proces monitorowania funkcjonowania przyjętych rozwiązań kontrolnych. Pomimo że każdy z wójtów (burmistrzów) potwierdził rolę i znaczenie założeń wynikających ze standardów kontroli przy tworzeniu procedur dla określonych procesów związanych ze środkami publicznymi (*art. 47 ust. 3 ustawy o fp*), to jednak:

w żadnym urzędzie gmin nie przeprowadzano formalnej samooceny<sup>21</sup>, która w świetle standardów kontroli finansowej (standard 29 ocena systemu kontroli – Grupa E Monitorowanie i ocena) stanowi dobrą praktykę oraz jedno z podstawowych narzędzi usprawniania działalności w tym zakresie;

Akceptacja standardów

Samoocena i szkolenia

<sup>20</sup> Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 ze zm.

<sup>21</sup> W praktyce wyróżnia się różne metody dokonywania samooceny kontroli zarządczej (ang. Control Self Assessment – CSA) lub samooceny kontroli i ryzyka (ang. Control and Risk Self Assessment – CRSA) w formie ankiet, analiz kierownictwa lub wspomaganymi warsztatami zespołowymi, opierających się na celach, ryzykach, mechanizmach kontrolnych lub procesach.

w dwóch urzędach (Ustce oraz Pelplinie) nie został zachowany standard 2: kompetencje zawodowe (Grupa A Środowisko wewnętrzne), zgodnie z którym kierownik jednostki zapewnia rozwijanie kompetencji zawodowych przez pracowników jednostki. Pracownicy nie zostali przeszkoleni w zakresie problematyki kontroli wewnętrznej oraz zarządzania ryzykiem;

w Urzędzie Miasta w Czersku, audytor wewnętrzny nie odbył obu zaplanowanych w 2008 r. szkoleń z uwagi na brak środków finansowych na ten cel.

**Spełnienie  
wymogów  
ustawowych**

3.2.1.2. Wszystkie jednostki ustanowiły procedury w zakresie określonym w *art. 47 ust. 2 pkt 2 ustawy o fp*, to znaczy dla procesów: 1) pobierania i gromadzenia środków publicznych, 2) zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, 3) udzielania zamówień publicznych oraz 4) zwrotu środków publicznych, z tym że w Urzędzie Miasta w Ustce nie uregulowano zasad pobierania, gromadzenia oraz zwrotu dochodów Skarbu Państwa, a w urzędach w Rzeczenicy oraz Słupsku procedury zamówień publicznych opracowane zostały z ponad dwuletnim opóźnieniem, w stosunku do terminu wejścia w życie *ustawy o fp*, tj. dnia 1.01.2006 r.:

**Opóźnienia**

w Urzędzie Gminy Rzeczenica do czasu rozpoczęcia kontroli NIK, nie zostały ustanowione procedury w zakresie udzielania zamówień publicznych o wartości powyżej 14.000 euro, pomimo, że już 2008 r. ich wartość wyniosła 2.051,3 tys. zł (co stanowiło ponad 80 % wartości udzielonych zamówień) – procedury opracowano w trakcie kontroli NIK. Natomiast procedury udzielania zamówień publicznych o wartości do 14.000 euro przyjęto dopiero w lutym 2008 r.;

w Urzędzie Gminy Słupsk szczegółowe procedury udzielania zamówień publicznych o wartości do 14 tys. euro ustanowione zostały dopiero w dniu 20.07.2009 r. w wyniku kontroli przeprowadzonej przez Komisję Rewizyjną. Kontrola NIK wykazała natomiast brak aktualizacji podstaw prawnych w wydanych wcześniej aktach wewnętrznych, przykładowo: podstawą prawną *Zarządzenia Wójta z dnia 3.02.2004 r. w sprawie wprowadzenia procedury kontroli wewnętrznej*, była *ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych*, uchylona z dniem 1 stycznia 2006 r., oraz *Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych* ogłoszone w *Komunikacie Ministra Finansów nr 1 z dnia 30.06.2003 r.*, który został uchylony z dniem 30.06.2006 r. Aktualizacja treści *Zarządzenia* nastąpiła w trakcie kontroli NIK.

**Zakres  
stosowania  
standardów**

3.2.1.3. We wszystkich urzędach na ogół przestrzegano dokumentowania systemu kontroli wewnętrznej (zarządczej), wynikającego ze standardu 10: dokumentowanie systemu kontroli (Grupa C Mechanizmy kontroli - Ogólne mechanizmy kontroli), który określały takie dokumenty jak:

- statuty gmin,
- regulaminy organizacyjne,
- pisemne procedury dla procesów wymienionych w ustawie o finansach publicznych,
- zakresy czynności pracowników,

- dla procesu zamówień publicznych – dodatkowo regulaminy udzielania zamówień oraz regulaminy komisji przetargowych.

Opracowane dokumenty spełniały na ogół podstawowe zalecenia standardów kontroli, polegające na przypisaniu zadań poszczególnym pracownikom, rozdziale zadań pomiędzy różne osoby oraz ustanowieniu mechanizmów kontrolnych w postaci weryfikacji wykonywanych działań oraz nadzoru, prowadzonego w ramach hierarchii służbowej.

3.2.1.4. Ustanowione w poszczególnych urzędach cele kontroli wewnętrznej (zarządczej) zasadniczo nie odzwierciedlały koncepcji wynikającej ze standardów kontroli i jedynie częściowo odpowiadały celom, opisanym w tych standardach, do których zalicza się:

- prowadzenie uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej i wydajnej działalności,
- wypełnianie obowiązków związanych z odpowiedzialnością,
- zgodność z prawem i przepisami,
- ochrona zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem.

Zdefiniowane w poszczególnych jednostkach cele kontroli odnosiły się bardziej do pojęcia kontroli jako czynności funkcjonalnej, a nie kontroli rozumianej jako system wspomagający zarządzanie jednostką:

celem kontroli było badanie prawidłowości realizacji zadań oraz ustalenie przyczyn i skutków ewentualnych nieprawidłowości, ustalenie osób odpowiedzialnych za stwierdzone nieprawidłowości i określenie sposobów naprawienia stwierdzonych nieprawidłowości i przeciwdziałanie ich powstawaniu;

Urząd  
Miejski  
w Czersku

celem kontroli było badanie prawidłowości realizacji zadań i efektywności działania. Do zadań kontroli należało: 1) badanie zgodności z obowiązującymi przepisami prawa, 2) badanie efektywności działania i realizacji zadań wynikających z planu rozwoju budżetu Gminy, 3) ustalanie przyczyn i skutków stwierdzonych nieprawidłowości, 4) wskazywanie sposobów i środków umożliwiających likwidację stwierdzonych nieprawidłowości, 5) zapobieganie niekorzystnym zjawiskom w działalności Urzędu, jednostek organizacyjnych, inicjowanie kierunków prawidłowego działania;

Urząd  
Gminy  
w Luzinie

celem kontroli było: 1) dostarczenie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji finansowo-gospodarczych, 2) zapobieganie negatywnym zjawiskom w gospodarce finansowej, 3) inicjowanie rozwiązań normatywnych i organizacyjnych w zakresie gospodarki finansowej, 4) udzielanie instruktaży pracownikom służb finansowo – księgowych;

Urząd  
Miasta  
i Gminy  
w Pelplinie

celem kontroli było badanie prawidłowości realizacji zadań przez komórki organizacyjne i pracowników;

Urząd  
Gminy  
w Słupsku

kontrola obejmowała czynności polegające na: 1) ustaleniu stanu faktycznego, 2) badaniu zgodności podejmowanych rozstrzygnięć z aktami normatywnymi, 3) ustalaniu przyczyn i skutków nieprawidłowości, jak również osób za nie odpowiedzialnych, 4) wskazywaniu sposobu i środków umożliwiających usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w zaleceniach pokontrolnych, 5) wskazywaniu przykładów sumiennej i dobrej pracy;

Urząd  
Gminy  
w  
Rzeczenicy

Urząd Miasta w Ustce	celem kontroli było sprawdzenie i dokonanie oceny badanej działalności według przyjętych kryteriów, a w przypadku ujawnienia nieprawidłowości podjęcie działań zmierzających do ich wyeliminowania.
Opracowanie procedur	<p>3.2.1.5. W czterech urzędach (Pelplin, Czersk, Rzeczenica oraz Gmina Słupsk) przygotowane procedury dla procesów, o których mowa w ustawie o finansach publicznych, były niepełne, gdyż nie obejmowały całego procesu udzielania zamówień publicznych, pomimo że kwestia taka wynika z zasad tworzenia procedur określonych w standardach kontroli finansowej, w tym zwłaszcza ze standardu 10 „dokumentowanie systemu kontroli” (Grupa C Mechanizmy kontroli - Ogólne mechanizmy kontroli). W procedurach nie zostały określone zasady oraz tryb postępowania na etapie przygotowania zamówienia oraz po podpisaniu umowy do czasu rozliczenia jej realizacji, w tym w szczególności sposobu dokonywania odbioru zamówień.</p> <p>Skutkiem powyższego we wszystkich ww. jednostkach stwierdzono w trakcie badania nieprawidłowości na etapie realizacji umowy podpisanej z wykonawcą zamówienia:</p>
Urząd Miejski w Czersku	z miesięcznym opóźnieniem dokonano odbioru zadania: remont mostu granicznego z Mokrego do Zamościa. Zaistniała sytuacja wynikała z niezgłoszenia zakończenia prac przez wykonawcę zamówienia oraz braku reakcji pracowników Urzędu;
Urząd Miasta i Gminy w Pelplinie	bez zawarcia umowy lub podpisania aneksu do umowy z wykonawcami wydatkowano środki w łącznej wysokości 43,5 tys. zł. Rozliczając prace realizowane w ramach remontu drogi dojazdowej do pól w miejscowości Międzyżeń wypłacono wykonawcy 61,6 tys. zł, mimo, że wg umowy kwota wynagrodzenia wynosiła 45,6 tys. zł. Różnica (15 tys. zł) wynikała z faktu ustnego zlecenia wykonania prac. Urzędu. Natomiast w przypadku zamówienia na utwardzenie drogi w Lignowach Szlacheckich roboty o wartości 27,5 tys. zł zlecono pisemnie, nie zawierając jednak umowy z wykonawcą i nie określając szczegółowych warunków i sposobu realizacji robót oraz ich odbioru;
Urząd Gminy w Rzeczenicy	faktura dotycząca zamówienia na wymianę pokrycia dachowego w przedszkolu w Międzyborzu była niższa o kwotę 641 zł od kwoty określonej w umowie z wykonawcą., gdyż zgodnie z umową wykonawca zobowiązał się wykonać zadanie z materiału własnego, który w przypadku niepełnego wykorzystania miał pomniejszyć koszt całkowity zadania. Urząd nie dokonał przy tym weryfikacji, czy ww. kwota została faktycznie prawidłowo wyliczona. Ponadto opisanie oraz sprawdzenie pod względem merytorycznym ww. faktury, a następnie zatwierdzenie jej przez tę samą osobę, wskazuje na brak wystarczającego mechanizmu kontroli oraz świadczy o nadmiernym skupieniu kompetencji w ręku jednej osoby;
Urząd Gminy w Luzinie	procedury obejmowały wprawdzie cały proces zamówień publicznych, lecz przyjęte rozwiązania w sposób zbyt ogólny normowały zasady postępowania pracowników Urzędu, skutkiem czego nie zabezpieczały wszystkich istotnych ryzyk na etapie odbioru realizowanych zamówień. W trzech spośród 6 skontrolowanych umów zawartych w wyniku przeprowadzonych postępowań o udzielenie zamówienia publicznego stwierdzono brak należytej weryfikacji dokumentów, stanowiących podstawę akceptacji wydatków rozliczanych przez wykonawców:

– przy realizacji zamówień, dotyczących wynajmu maszyn i części środków transportu do napraw dróg i ulic na terenie Gminy Luzino w 2008 r. oraz w 2009 r. (łącznie wartość umów 900 tys. zł brutto), wykonywane prace potwierdzane były przez p.o. Kierownika Referatu Gospodarki Komunalnej Urzędu, w zakresie wynajmu sprzętu – kartą czasu pracy pojazdu, a w zakresie dostawy – dokumentem najmu pojazdu. Szczegółowe rozliczenie dostaw wykazało, że składane przez Wykonawcę dokumenty nie były w sposób wiarygodny weryfikowane m.in. z uwagi na brak możliwości ważenia materiałów, dostarczanych środkami transportu Wykonawcy. Przykładowo:

- z dokumentów najmu samochodów wynikało, że faktyczny tonaż samochodów dostawczych Wykonawcy był niezgodny zarówno z wymogami określonymi w zawartych z Wykonawcą umowach, jak i z przedkładanymi fakturami. W 2008 r. i 2009 r. spośród 367 i 321 kursów ogółem wykonanych, odpowiednio miały miejsce 245 i 213 kursy, w których tonaż, określony w dokumentach rozliczeniowych (dokument najmu samochodu), był wyższy niż tonaż, wynikający z załącznika do faktury wystawionej przez Wykonawcę, a w 136 (48 w 2008 r. oraz 88 w 2009 r.) przypadkach tonaż ten był niższy od wymaganego. Ustalono że rzeczywistego sprawdzenie tonażu dokonano tylko dwukrotnie w czasie trwania realizacji badanych zamówień, jednak Urząd nie był w stanie tego potwierdzić w udokumentowany sposób;
- rozliczając fakturę, wystawioną w czerwcu 2008 r. na kwotę 117,9 tys. zł brutto, Wykonawca dostarczył do Urzędu o 9 ton materiałów mniej, niż to wynikało z załączonego do ww. faktury rozliczenia (wg załącznika do faktury dostarczono 1872 tony materiałów, a z kontroli dokumentów najmu samochodów wynikała wartość 1863 ton).

3.2.1.6. W urzędach w Czersku, Pelplinie, Rzeczenicy, Słupsku oraz Ustce zakres zadań i odpowiedzialności pracowników określony został jedynie częściowo w stosunku do faktycznie wykonywanych zadań oraz nie zawsze wystarczająco przejrzysty, podczas gdy standard 3 „struktura organizacyjna” (Grupa A Środowisko wewnętrzne) zakłada, że zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres sprawozdawczości jest określony w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny, a każdemu pracownikowi został przedstawiony na piśmie zakres jego obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności.

w zakresach czynności i odpowiedzialności naczelników wydziałów brak było zapisów odnoszących się do czynności związanych z postępowaniami o zamówienia publiczne do 14 tys. euro i ich realizacją, a członkom stałej komisji przetargowej w zakresach czynności nie przypisano zadań z tego tytułu. Ponadto w aktach wewnętrznych oraz zakresach czynności nie wskazano również osoby odpowiedzialnej za opracowanie i aktualizację procedury dotyczącej zamówień publicznych;

sposób przydziału zadań w zakresie kontroli wewnętrznej na poszczególnych pracownikach był niejasny. Podczas gdy kontrola wewnętrzna Urzędu należała do zakresu obowiązków Sekretarza Gminy, to organizowanie, koordynacja i odpowiedzialność za realizację wewnętrznej kontroli finansowej przypisana została w zakresie czynności Skarbnika Gminy, natomiast zadania w zakresie planowania, przeprowadzania i raportowania o wynikach kontroli zapisano w zakresie czynności inspektora ds. kontroli;

Sposób przydziału zadań

Urząd Miejski w Czersku

Urząd Miasta i Gminy w Pelplinie

Urząd Gminy w Rzeczenicy	zadania z zakresu zamówień publicznych przypisano tylko do jednego stanowiska pracy – inspektora ds. promocji, programów pomocowych i zamówień publicznych, pomimo że postępowania w tym zakresie prowadziło również 5 innych pracowników Urzędu;
Urząd Gminy w Słupsku	zapisy zawarte w zakresie czynności pracownika odpowiedzialnego za udzielanie zamówień publicznych były na tyle ogólne, że nie pozwalały na ich powiązanie z zadaniami szczegółowo opisanymi w ustanowionych procedurach udzielania zamówień publicznych;
Urząd Miasta w Ustce	zadania wynikające z opracowanej w Urzędzie procedury udzielania zamówień publicznych określono w sposób jasny dopiero we wrześniu 2009 r. w trakcie trwania kontroli NIK. Stwierdzono ponadto, że w aktach wewnętrznych oraz w zakresach czynności pracowników nie dokonano przydziału zadań dotyczących opracowania i aktualizacji procedury udzielania zamówień publicznych.

**Kwestie planowania zamówień**

3.2.1.7. W urzędach w: Czersku, Luzinie, Pelplinie, Rzeczenicy oraz Słupsku kierownicy tych jednostek nie uwzględnili przy ustalaniu procedur dla procesu zamówień publicznych kwestii planowania, o którym mówi standard 6 określanie celów i monitorowanie realizacji zadań (Grupa B Zarządzanie ryzykiem). Przy czym w trzech urzędach (Czersk, Rzeczenica oraz Słupsk) planowanie procesu zamówień uzasadniała liczba prowadzonych postępowań, tj. w okresie objętym kontrolą odpowiednio: 123, 62, 110, przy powierzeniu realizacji zadań w tym zakresie jednej osobie.

W Urzędzie Miasta i Gminy Pelplin proces zamówień rozdzielony był pomiędzy różne komórki organizacyjne, a wszczęcie postępowania następowało każdorazowo po podjęciu decyzji kierownictwa urzędu.

W procedurach opracowanych w Urzędzie Gminy Luzino brakowało natomiast zapisów o obowiązku sporządzania planu zamówień, chociaż faktycznie plany takie opracowywano. NIK stwierdziła jednak, że nie były one weryfikowane, jak też nie zawierały potwierdzenia o przyjęciu do realizacji.

**Kwestie zarządzania ryzykiem**

3.2.1.8. W żadnej z kontrolowanych jednostek przy ustanawianiu procedur w ramach systemu kontroli wewnętrznej (zarządczej) nie uwzględniono standardów 6 – 9 Grupy B „Zarządzanie ryzykiem” i nie prowadzono udokumentowanej identyfikacji ryzyk ich analizy oraz nie określono rodzaju reakcji w stosunku do istotnych ryzyk. W świetle standardów kontroli osiągnięcie celów każdej jednostki wiąże się z występowaniem określonych ryzyk rozumianych jako prawdopodobieństwo określonego zdarzenia, które w razie wystąpienia niekorzystnie wpłynie na osiągnięcie danego celu jednostki. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki, a standardy w obszarze zarządzania ryzykiem wskazują na niezbędne elementy tego procesu.



Jednocześnie każdy ustanowiony i funkcjonujący w jednostce mechanizm kontrolny powinien stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko, które jednostka zamierza ograniczyć.

3.2.1.9. Choć we wszystkich przypadkach kierownicy jednostek zarządzania ryzykiem, przyjęte w ramach tych procedur mechanizmy kontroli nie zawsze ustanowili procedury dla określonych procesów to jednak, m.in. wskutek braku były adekwatne i dostosowane do warunków panujących w poszczególnych jednostkach w stopniu ograniczającym na akceptowalnym poziomie istotne ryzyka, związane z przestrzeganiem przepisów regulujących proces zamówień publicznych. Powodowało to występowanie nieprawidłowości w każdej skontrolowanej jednostce, stwierdzonych podczas szczegółowych badań kontrolnych.

**Mechanizmy kontroli**

Tabela nr 2 – Charakter badania procesu udzielania zamówień

urząd	Badanie kontroli wewnętrznej (zarządczej)*			szczegółowe badanie**				
	LICZBA BADANYCH SPRAW	LICZBA SPRAW Z BRAKAMI	% spraw z brakami [5:4]	LICZBA SPRAW	KWOTA [w tys. zł]	LICZBA SPRAW NIEPRAWIDŁ./UCHYBIENIA	KWOTA [w tys. zł]	% [8:6]
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Czersk	10	10	100%	10	1552	1	1120	72%
Luzino	10	8	80%	6	1141	3	1088	95%
Pelplin	10	10	100%	10	713	5	318	45%
Rzeczenica	15	10	66%	5	431	4	262	61%
Gmina Słupsk	10	10	100%	5	2977	1	99	3,3%
Ustka	10	10	100%	5	897	2	340	38%

\* sprawdzenie funkcjonowania mechanizmów kontrolnych w ramach skontrolowanych postępowań o udzielenie zamówienia publicznego

\*\* sprawdzenie z punktu widzenia zgodności z przepisami prawa oraz wewnętrznymi procedurami, jak również sposobu realizacji i wyników zawartych umów

Tabela nr 3 – Najczęściej występujące braki w systemie kontroli wewnętrznej (zarządczej) w poszczególnych jednostkach

RODZAJ	Czersk	Luzino	Pelplin	Gmina Słupsk	Rzeczenica	Ustka
1	2	3	4	5	6	7
Brak weryfikacji wniosku o udzielenie zamówienia	1	0	10	0	0	0
Brak podpisania wszystkich dokumentów postępowania w sposób identyfikujący sporządzającego	3	5	5	10	2	0
Brak ujęcia postępowania w rejestrze zamówień	0	5	5	10	0	0
Brak mechanizmu zapobiegającego występowaniu konfliktu interesów przy udzielaniu zamówienia	5	4	0	5	10	0
Brak zaopiniowania umowy pod	10	0	5	10	5	0

względem formalnym oraz zabezpieczenia interesów zamawiającego						
Brak bieżącej oceny (kontroli) przebiegu postępowania	10	0	0	5	0	0
Brak odrębnej oceny postępowania po jego zakończeniu	10	8	0	0	0	10

Braki w ustanowionych systemach kontroli wewnętrznej (zarządczej) w przypadku pięciu urzędów skutkowały istotnymi nieprawidłowościami przy stosowaniu przepisów *Pzp*, stwierdzonymi w toku szczegółowych analiz poszczególnych spraw:

Urząd  
Miejski  
w Czersku

do umowy z 16 września 2008 r. na wykonanie boisk sportowych został sporządzony aneks z dnia 14 listopada 2008 r. pomimo braku przesłanek, określonych w *art. 144 ust. 1 Pzp*, zgodnie z którym zakazuje się zmian postanowień zawartej umowy w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy, chyba że konieczność wprowadzenia takich zmian wynika z okoliczności, których nie można było przewidzieć w chwili zawarcia umowy, lub zmiany te są korzystne dla zamawiającego. Wg ww. umowy, zadanie miało zostać wykonane w terminie do dnia 15 listopada 2008 r., jednakże w aneksie z 14 listopada 2008r., powołując się na niesprzyjające warunki pogodowe zmieniono termin wykonania do 30 listopada. W ocenie NIK opady deszczu i niskie temperatury w okresie jesiennym stanowiły okoliczności możliwe do przewidzenia, które z uwagi na strefę klimatyczną Polski należy uwzględniać, jako czynniki ryzyka prowadzonych w tym okresie remontów i inwestycji, a zaistniała sytuacja wskazuje na braki w zarządzaniu ryzykiem przy realizacji ww. zadania;

Urząd  
Gminy  
w Luzinie

dwa zamówienia na „Wynajem maszyn i części transportu do napraw dróg i ulic na terenie Gminy Luzino w 2008 r.” (cena zawartej umowy 400 tys. zł) oraz analogicznego zamówienia udzielonego w 2009 r. (cena zawartej umowy 500 tys. zł), z powodu braku odpowiednich mechanizmów kontrolnych, a w szczególności należytej weryfikacji działań, zostały przygotowane nieprawidłowo w zakresie opisu przedmiotu ww. zamówień. Ponadto w przypadku zamówienie z 2008r. stwierdzono nieprawidłowość polegającą na niewłaściwym określeniu kryteriów wyboru ofert oraz zmianie okresu realizowanego zadania:

- w ww. przypadkach przedmiot zamówienia został opisany niezgodnie z *art. 29 ust. 1 Pzp*. Choć faktycznie przedmiot zamówienia, a także realizowanych przez wykonawcę prac stanowiły remonty dróg gruntowych, to jednak Urząd opisał go jako usługi: wynajmu maszyn i części transportu wraz z operatorami oraz dostawę piasku, żwiru, pospółki, kruszywa łamanego do naprawy ulic i dróg gminnych na terenie Gminy Luzino;
- w ww. przypadkach przedmiot zamówienia został określony w sposób naruszający dyspozycję *art. 29 ust. 2 Pzp*, co zdaniem NIK mogło utrudniać uczciwą konkurencję, tj. poprzez określenie skonkretyzowanych tonażowo rodzajów maszyn i urządzeń oraz środków transportu, służących do realizacji celu zamówienia – usług remontowych na drogach gruntowych Gminy Luzino, co w sytuacji niedopracowania przez Urząd technologii wykonywania robót remontowych nie znajdowało podstaw w przygotowanych przez Zamawiającego dokumentach. Zaistniała sytuacja stwarzała natomiast ryzyko ograniczenia dostępu do udziału ww. postępowań podmiotów, które były w stanie wykonać zakres ww. prac, lecz nie dysponowały wszystkimi, wskazanymi przez Urząd rodzajami maszyn i urządzeń oraz środków transportu. W 2008 r. w prowadzonych postępowaniach złożona została tylko 1 oferta, a w 2009 r. – 2 oferty;
- w ww. przypadkach niezgodnie z *art. 29 ust. 3 Pzp*, przedmiot zamówienia został opisany przez wskazanie znaku towarowego. W specyfikacjach istotnych warunków

zamówienia z 15.02.2008 r. oraz z 3.03.2009r., w opisie przedmiotu zamówienia podano m.in. nazwy, które stanowiły zarejestrowany znak towarowy producenta maszyn i urządzeń. Wskazaniu takiemu nie towarzyszyły przy tym wymagane ww. przepisem wyrazy "lub równoważny";

- kryteria oceny oferty dla zamówienia przeprowadzanego w 2008 r. zostały określone z naruszeniem *art. 91 ust. 3 Pzp*, gdyż jedno z przyjętych kryteriów dotyczyło podmiotu, tj. właściwości wykonawcy, a nie przedmiotu zamówienia. Zgodnie z pkt VII specyfikacji istotnych warunków zamówienia z 15.02.2008 r. jako kryteria oceny ofert ustalono bowiem obok ceny (90%) również dyspozycyjność, tj. czas od momentu zgłoszenia do momentu rozpoczęcia wykonywania usługi podanej w godzinach (10%), która odnosiła się do ww. właściwości wykonawcy zamówienia;

nie stosowano, weryfikacji przez Skarbnika Gminy pisemnych wniosków o udzielenie zamówienia, pomimo że wymóg taki wynikał z Zarządzenia nr 6/2005 z dnia 8.01.2005r. w sprawie reguł organizacyjnych udzielania zamówień publicznych. W 5 przypadkach nie stwierdzono wymaganej ww. zarządzeniem weryfikacji projektów zawieranych przez Urząd umów (wartość brutto 372,3 tys. zł) przez radcę prawnego. Obejście ustanowianych mechanizmów kontroli wskazuje na istotną słabość systemu kontroli wewnętrznej (zarządczej). Ponadto w specyfikacjach istotnych warunków zamówienia brak było podpisów osób przygotowujących ww. dokumentację;

choć określono wzór wniosku o zaangażowanie środków budżetowych, z którego wynikał wymóg każdorazowego sprawdzenia zamówienia m.in. w zakresie poprawności zastosowania *Pzp* oraz gospodarności, legalności i celowości dokonywania wydatku, to jednak nie wskazano, jakie konkretnie elementy będą podlegały ocenie, co faktycznie osłabiało sprawowany przez Sekretarza Gminy nadzór, w rezultacie:

- udzielając w okresie od stycznia do marca 2009 r., 2 zamówień na łączną kwotę brutto 70,23 tys. zł, których przedmiot stanowiło sporządzenie operatów szacunkowych, Urząd dokonał podziału zamówienia publicznego w celu obejścia ustawy, co było niezgodne z *art. 32 ust. 2 Pzp*. Wprawdzie z planu finansowego na 2009r. wynikało, że na ww. cel zaplanowano wydatki w wysokości 64 tys. zł, to jednak analiza dokumentacji Urzędu wskazywała, że w całym 2009 r. na sprawy geodezyjne Urząd zamierzał przeznaczyć łącznie 140 tys. zł, w tym regulowanie stanu prawnego gruntu 80 tys. zł a na wycenę nieruchomości - działek do sprzedaży 60 tys. zł, tj. kwotę wyższą aniżeli równowartość 14 tys. euro, zobowiązującą do zastosowania przepisów ww. ustawy.

Stwierdzono również, że udzielając drugiego z ww. zamówień (umowa z dnia 10.03.2009 r. na kwotę brutto do 53,8 tys. zł) Burmistrza przekroczył plan finansowy Urzędu, co było niezgodne z *art. 36 ust. 1 ustawy o fp*, bowiem w dziale 700, rozdziale 700005 § 4300 – zakup usług pozostałych zaplanowano bowiem wydatki na kwotę 64 tys. zł, podczas gdy łączna wartość zobowiązań po zawarciu obu ww. umów wyniosła 70,22 tys. zł.;

- kryteria oceny ofert w 2 postępowaniach (łączna kwota umów 200 tys. zł) na świadczenie usług w zakresie upowszechniania kultury fizycznej i sportu oraz utrzymania obiektów sportowych na terenie Gminy Pelplin określone zostały w sposób niezgodny z *art. 91 ust. 3 Pzp*, ponieważ dotyczyły właściwości wykonawcy. W specyfikacjach istotnych warunków zamówienia z 6.12.2007 r. oraz z 6.06.2008 r. jako kryterium oceny ofert wskazano m.in. doświadczenie w organizowaniu imprez rekreacyjno-sportowych, na potwierdzenie którego należało przedstawić wykaz imprez zorganizowanych w ciągu ostatnich 3 lat;

z powodu braku właściwego rozpoznania przez Urząd faktycznego zakresu robót remontowych (ul. Miedzianej we Włynkówku), jeszcze przed przekazaniem wykonawcy placu budowy została zawarta kolejna umowa na wykonanie robót dodatkowych (za 99,98 tys. zł) w trybie z wolnej ręki, na podstawie *art. 67 ust. 1 pkt 5 Pzp*. Wg wyjaśnień Wójta wykonawca przed przystąpieniem do prac drogowych zlecił firmie geodezyjnej wyznaczenia pasa drogowego i wówczas dopiero okazało się, że wyznaczona geodezyjnie działka drogowa jest przesunięta w stosunku do istniejącej, zwyczajowo wyjeżdżonej drogi, a w prawidłowo wyznaczonym pasie drogowym znajduje się instalacja

Urząd  
Miasta  
i Gminy  
w Pelplinie

Urząd  
Gminy  
w Słupsku

wodno kanalizacyjna (wybudowana w 2008 r.). Uwzględniając fakt realizowania przez Wójta zadań zarządcy dróg gminnych na terenie Gminy Słupsk, o których mowa w *art. 20 ustawy o z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych*<sup>22</sup> (obejmują m.in. opracowywanie projektów planów finansowania remontu dróg oraz przeprowadzanie okresowych kontroli stanu dróg) zdaniem NIK, nie można było powyższej sytuacji uznać za sytuację niemożliwą wcześniej do przewidzenia, uzasadniającą zawarcie z wykonawcą dodatkowej umowy trybie z wolnej ręki. Sytuacja ta wskazuje również na słabość procesu zarządzania ryzykiem w zakresie realizacji ww. zadania;

Urząd  
Miasta  
w Ustce

w sposób niezgodny z wewnętrznymi instrukcjami dokonano rozpoznania cenowego i zakupu samochodu służbowego o wartości 59,8 tys. zł. Spośród zapytań skierowanych do 5 dostawców samochodów, aż w 3 przypadkach ustalone przez Urząd parametry wykluczały ich uczestnictwo, gdyż nie byli oni w stanie sprostać wymogom postawionym przez Urząd. Działaniem takim naruszono zasadę konkurencyjności wymaganą wewnętrzną instrukcją Urzędu. Wprawdzie jak zeznał Komendant Straży Miejskiej, dokonał on rozpoznania zarówno na podstawie informacji zawartych na stronach internetowych dostawców i podczas wizyt w salonach sprzedaży, to jednak w świetle ustaleń kontroli (w szczególności z informacji uzyskanych bezpośrednio u dostawców, do których Zamawiający skierował zaproszenia), dochował on należytej staranności przy ustaleniu parametrów przedmiotu zamówienia. Ww. sytuacja świadczy o braku w ustanowionych procedurach adekwatnego mechanizmu kontrolnego, zabezpieczającego przed ryzykiem naruszenia zasady konkurencyjności przy udzielaniu przez Urząd zamówień publicznych.

### 3.2.2. Działalność audytu wewnętrznego

Niezależność  
i obiektywizm

3.2.2.1. Kierownicy niektórych skontrolowanych urzędów (Czersk, Słupsk oraz Ustka) potwierdzili w kartach audytu wewnętrznego, o których mówi standard 1000 – cel, uprawnienia i odpowiedzialność, poparcie standardów niezależności i obiektywizmu funkcji audytu. Zatrudnieni przez nich audytorzy posiadali certyfikaty Ministra Finansów, uprawniające ich na podstawie *art. 23 ustawy z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o fp oraz o zmianie niektórych ustaw*<sup>23</sup> do wykonywania audytu, a odbyte szkolenia oraz uzyskane doświadczenie zawodowe dawało podstawę do uznania, że audytorzy spełniają standard 1210 biegłości zawodowej.

Zatrudnianie  
audytorów

3.2.2.2. W Urzędzie w Słupsku audytor wewnętrzny zatrudniony został z opóźnieniem w stosunku do wymaganych terminów. Zgodnie z § 4 *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*<sup>24</sup>, wójt był zobowiązany do rozpoczęcia

---

<sup>22</sup> Dz. U. z 2007r. Nr 19, poz. 115 ze zm.

<sup>23</sup> Dz. U. Nr 249, poz. 1832.

<sup>24</sup> Patrz przypis 15.

prowadzenia audytu wewnętrznego przed upływem trzeciego kwartału 2007 r., podczas gdy audytora zatrudniono dopiero z dniem 1.07.2008 r. na ½ etatu;

3.2.2.3. Roczne plany audytu oraz sprawozdania z ich realizacji przygotowywano zgodnie z przepisem *art. 53 ustawy o fp*, w szczególności przy planowaniu kierowano się wynikami przeprowadzonej przez audytorów analizy ryzyka, jak również sugestiami kierownictwa poszczególnych jednostek. W przypadku Urzędu Gminy Słupsk, z uwagi na niezatrudnienie audytora, plan audytu na 2008 r. sporządziła osoba nie posiadająca uprawnień do wykonywania audytu, o których mowa w *art. 58 ww. ustawy*.

**Planowanie  
i sprawozda-  
wczość**

3.2.2.4. Pomimo że od marca 2009 r. obowiązują nowe standardy audytu wewnętrznego, wprowadzone Komunikatem nr 1 Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>25</sup>, to jednak w żadnym z urzędów, do czasu rozpoczęcia kontroli NIK, nie zostały zaktualizowane akty wewnętrzne regulujące w poszczególnych urzędach zasady i tryb wykonywania audytu wewnętrznego, a w szczególności nie opracowano obowiązkowych programów zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego. Główną przyczyną braku aktualizacji stanowiła, zdaniem NIK, niewystarczająca obsada kadrowa jednostek. Przykładowo, w Urzędzie Miasta w Ustce nie dokonano zmiany regulaminu z uwagi na nieobecność audytora. Z kolei w Urzędzie Gminy w Słupsku opóźnienie wynikało to z obciążenia bieżącą pracą audytora, zatrudnionego tylko na ½ etatu (do wprowadzania zmian przystąpiono w toku kontroli NIK).

**Aktualizacja  
procedur  
audytu**

3.2.2.5. We wszystkich urzędach, w których prowadzony był audyt wewnętrzny stwierdzono przypadki nieprzestrzegania przepisów *rozporządzenia Ministra Finansów z 10 kwietnia 2008 r. kwietnia w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego*<sup>26</sup> oraz regulacji wewnętrznych. Nieprawidłowości dotyczyły niewłaściwego prowadzenia dokumentacji audytu wewnętrznego, nieprzestrzegania procedur wewnętrznych audytu oraz braku w sprawozdaniach z wykonania zadań audytowych opinii na temat adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli wewnętrznej (zarządczej):

<sup>25</sup> Patrz przypis 18.

<sup>26</sup> Patrz przypis 5.

Urząd  
Gminy  
w Słupsku

Akta stałe audytu nie zawierały niektórych elementów, określonych w § 14 ust. 1 ww. rozporządzenia, tj. wykazu podstawowych aktów normatywnych oraz innych aktów prawnych związanych z zakresem działania Urzędu oraz wykazu dokumentów zawierających opis systemów zarządzania i kontroli, w tym procedur kontroli finansowej; braki uzupełniono przed podpisaniem protokołu kontroli. O uzupełnieniu akt poinformowano NIK podczas przeprowadzonej narady pokontrolnej;

programy zadań audytowych nie zawierały opisu istotnych ryzyk w obszarze objętym zadaniami, o których mowa w § 17 ust. 1 ww. rozporządzenia;

analiza ryzyka na potrzeby sporządzenia rocznego planu na 2009 r. została przeprowadzona niezgodnie z założeniami określonymi w Zarządzeniu Nr 188/2007 Wójta Gminy Słupsk z dnia 28 września 2007 r. w sprawie Regulaminu audytu wewnętrznego w Urzędzie Gminy Słupsk oraz gminnych jednostkach organizacyjnych. Jak wynika z ww. opisu audytor do dokonanej analizy przyjął inne kryteria oceny ryzyka. W Urzędzie (w aktach stałych audytu) nie było dokumentów wyjaśniających zakres poszczególnych kryteriów oceny ryzyka dokonywanej przez audytora;

sprawozdania z wykonania zadań audytowych nie zawierały opinii audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania i kontroli w obszarze objętym zadaniem, tj. nie spełniały wymogu określonego w § 22 ust. 2 pkt 14;

Urząd  
Miasta  
w Ustce

akta stałe audytu nie zawierały wszystkich elementów, określonych w § 14 ust. 1 ww. rozporządzenia, tj. wykazu aktów prawnych związanych z zakresem działania Urzędu oraz wykazu dokumentów zawierających opis systemów zarządzania i kontroli, tj. procedur kontroli finansowej;

jedno ze sprawozdań z wykonania zadań audytowych nie zawierało opinii audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania i kontroli w obszarze objętym zadaniem, wymaganej § 22 ust. pkt 14 ww. rozporządzenia;

Urząd  
Miejski  
w Czersku

akta stałe audytu prowadzone były w sposób nieuporządkowany i nie były aktualizowane, co było niezgodne z § 14 ust. 2 ww. rozporządzenia;

akta bieżące prowadzono niezgodnie z § 13 ust. 3 ww. rozporządzenia, nie wszystkie dokumenty włączane były w kolejności wynikającej z toku dokonywanych czynności. Akta te prowadzono w sposób odbiegający od wzoru określonego w księdze procedur audytu;

sprawozdania z wykonania zadań audytowych nie zawierały opinii audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania i kontroli w obszarze objętym zadaniem, czego wymóg wynika z § 22 ust.2 pkt 14 ww. rozporządzenia.

**Efektywność  
audytu**

3.2.2.6. W trzech urzędach (Czersk, Gmina Słupsk, Ustka) wystąpiły okoliczności, które zwiększają ryzyko ograniczania funkcji audytu wewnętrznego, o którym mówi standard audytu wewnętrznego 1130. Zgodnie z interpretacją tego standardu, naruszenie niezależności organizacyjnej może wystąpić m.in. w postaci ograniczenia zakresu badania, jak również ograniczenia zasobów funkcji audytu wewnętrznego.

Roczne plany audytu wewnętrznego zostały wykonane w niepełnym zakresie. Stwierdzono również, że realizacja wszystkich potrzeb wynikających ze sporządzanych przez audytorów analiz ryzyka może zająć w skontrolowanych

jednostkach od 3 do 28 lat (iloraz liczby wyodrębnionych obszarów ryzyka /tematów zadań/ do liczby zadań planowanych w danym roku).

Przyczyną niskiej ilościowo efektywności działań audytu wewnętrznego było to, że liczba zatrudnionych audytorów (jeden etat w urzędach w Ustce oraz Czarsku ½ etatu w Słupsku) wpływała na umieszczanie w planach niewielkiej liczby zadań (4-5), przy jednoczesnym powierzaniu audytorom prac nie związanych z audytem – w szczególności wystąpiło to w urzędach w Ustce i Czarsku, gdzie audytorzy wykonywali zadania nieaudytowe, tj. kontrole 5% wydatków, o której mowa w *art. 187 ustawy o fp.*

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do kierowników ww. jednostek, NIK wskazała, że realizacja tzw. kontroli „5%” wchodzi w zakres działalności operacyjnej jednostki, a zaangażowanie w nią audytora, może prowadzić do ograniczenia obiektywizmu w stosunku do tej działalności, podczas gdy zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego, audytorzy wewnętrzeni powinni zachowywać obiektywizm w trakcie wykonywania swej pracy. Jednocześnie zlecenie audytorowi przez kierownika jednostki wykonywania kontroli „5%” skutkuje ograniczeniem zakresu działań zapewniających audytora w kolejnym roku.

Roczny plan audytu na 2008 r. nie został w pełni zrealizowany, a jedno z czterech zadań zaplanowanych na IV kwartał 2008 r. zostało przeprowadzone dopiero w styczniu 2009 r., co wynikało m.in. z wykonania innego zadania, wcześniej nieplanowanego. Stwierdzono, że w 2008 r. planem audytu objęto cztery zadania, podczas gdy w wyniku analizy ryzyka zidentyfikowano 10 obszarów ryzyka, a w 2009 r. planem audytu objęto trzy zadania, a zidentyfikowano dziewięć takich obszarów;

do obowiązków audytora wewnętrznego (wg zakresu czynności) należało jednocześnie przeprowadzanie zleconych przez Burmistrza kontroli wewnętrznych i zewnętrznych w jednostkach organizacyjnych Gminy. W związku z tym wykonywał on czynności nieaudytorskie, których przedmiotem było przeprowadzenie kontroli minimum 5% wydatków w jednostkach organizacyjnych Gminy, o których mowa w *art. 187 ustawy o fp.* W rezultacie przyjętych rozwiązań organizacyjnych, w 2008 r. audytor, wg szacunkowej oceny, aż 50% czasu pracy poświęcał na tzw. kontrolę 5% (w 2008 r. kwota skontrolowanych wydatków wynosiła 2.799,0 tys. zł, a w I połowie 2009 r. 1.929,0 tys. zł). Choć w swoich wyjaśnieniach Burmistrz wskazał na względy oszczędnościowe, jako przyczynę tak przyjętych rozwiązań organizacyjnych, to zdaniem NIK nie miał wystarczającej świadomości, że przeprowadzając kontrolę 5% osoba zatrudniona na stanowisku audytora nie działa jako audytor wewnętrzny, a w konsekwencji nie wyciąga wniosków związanych z audytem;

nie został zrealizowany roczny plan audytu na 2008 r. Spośród 5 zaplanowanych zadań zrealizowane zostały 4 zadania. Przyczyną zaistniałej sytuacji było podjęcie przez audytora nieplanowanych wcześniej czynności doradczych oraz uczestnictwo audytora w kontroli wewnętrznej prowadzonej w jednej z jednostek organizacyjnych. Również w 2009 r. nie wykonano zaplanowanych zadań. Do dnia zakończenia kontroli audytor zrealizował jedno zadanie zapewniające z 4 ujętych w planie na 2009 r. Przyczyną powyższego była

Urząd  
Miejski  
w Czarsku

Urząd  
Miasta  
w Ustce

nieobecność audytora, wynikająca z jego stanu zdrowia. Burmistrz nie planował zatrudnienia audytora na czas zastępstwa, bowiem zatrudnienie pracownika na okres 5 miesięcy i tak nie pozwoliłoby wg niego na właściwą realizację planu;

w listopadzie 2008 r. audytor wewnętrzny przeprowadził na podstawie pisemnego upoważnienia Burmistrza kontrolę w podległej Urzędowi jednostce organizacyjnej. Tymczasem z zarządzenia Burmistrza Miasta z dnia 13.12.2007 r. w sprawie procedur audytu wewnętrznego (pkt 2.1.3) wynikało, że w celu zapewnienia niezależności audytu Burmistrz nie zezwala na uczestnictwo audytu wewnętrznego w bezpośrednich działaniach związanych z zarządzaniem jednostką. Przyczyną zaistniałej sytuacji, według wyjaśnień Burmistrza, były trudności przy przeprowadzaniu czynności kontrolnych w ww. jednostce oraz potrzeba wsparcia przez audytora osoby przeprowadzającej kontrolę;

zatrudnienie 1 audytora, przy wynikającym z analizy ryzyka z 2008 r. wyodrębnieniu 52 obszarów ryzyka i prowadzeniu rocznie średnio po 4-5 zadań odpowiadających ww. zidentyfikowanym obszarom może spowodować, że 1 cykl audytu, czyli objęcie audytem wszystkich obszarów, zajmie ponad 10 lat;

Urząd  
Gminy  
w Słupsku

nie został zrealizowany roczny plan audytu na 2008 r. Spośród dwóch zaplanowanych zadań zrealizowane zostało tylko jedno (przewidziane na IV kwartał), natomiast zadanie planowane na I-III kwartał nie zostało w ogóle podjęte. Przyczyną zaistniałej sytuacji było niezdanie egzaminu na audytora przez osobę pełniącą takie obowiązki w Urzędzie, a po zatrudnieniu nowego audytora jego nieobecność w pracy z powodu choroby. Żadne z 2 zadań przeprowadzonych w latach 2008-2009 nie dotyczyło bezpośredniej działalności Urzędu, gdyż zostały zaplanowane i wykonane w podległych mu jednostkach;

zatrudnienie audytora w wymiarze ½ etatu, przy wynikającym z analizy ryzyka z 2009 r. wyodrębnieniu 57 obszarów ryzyka, oraz założeniu realizacji w jednym roku budżetowym 2 zadań audytowych, może spowodować, że objęcie audytem wszystkich obszarów zajmie ponad 28 lat.

Ustalone w toku badania funkcjonowania kontroli wewnętrznej (zarządczej) nieprawidłowości oraz braki w zakresie stosowania części kluczowych standardów kontroli wskazują na to, że w niepełnym zakresie stosowane były przez audytorów standardy audytu w zakresie dotyczącym charakteru ich pracy. Zgodnie ze standardem 2110, audyt wewnętrzny w swoich działaniach musi oceniać i przyczyniać się do usprawniania procesów ładu organizacyjnego (governance), zarządzania ryzykiem i kontroli. Tymczasem przeprowadzone zadania audytowe obejmowały obszar kontroli, o którym mowa w ww. standardzie, ograniczając badanie kwestii oceny zarządzania ryzykiem i ładu organizacyjnego (governance). Wprawdzie audytorzy dokonywali analizy ryzyka na potrzeby sporządzania rocznych planów audytu wewnętrznego, jednak w związku z realizacją poszczególnych zadań audytowych tylko w Urzędzie w Ustce audytor wewnętrzny w sposób regularny analizował ryzyka dotyczące badanych procesów:

Urząd  
Gminy  
w Słupsku

choć w Urzędzie Gminy w Słupsku w programach obu zrealizowanych zadań audytowych jako cel wskazano dostarczenie opinii o funkcjonujących mechanizmach kontroli, to jednak w żadnym z ww. przypadków nie ustalono celów audytowanej działalności oraz ryzyk



związanych z ich realizacją. Oba zadania przeprowadzono w jednostkach podległych Wójtowi, w konsekwencji czego w okresie objętych kontrolą nie dokonywano oceny działalności samego Urzędu;

ze sprawozdania z realizacji audytu wewnętrznego w 2008 r. wynikało, że w ramach 4 wykonanych zadań (wspomagających) zidentyfikowano jedynie 4 znaczące ryzyka (dotyczące jednej sprawy), w stosunku do których sformułowano rekomendacje. W sprawozdaniu z wykonania zdania z 2009 r. dotyczącego „Planowania przedsięwzięć inwestycyjnych” w ogóle nie odniesiono się do kwestii oceny mechanizmów kontrolnych z punktu widzenia ryzyk związanych z badanymi zagadnieniami.

Urząd  
Gminy  
w Czersku

3.2.2.7. Pomimo uprawnień wójtów (burmistrzów) do koordynacji systemów kontroli wewnętrznej (zarządczej) oraz audytu wewnętrznego, o której mowa w *art. 63 ust. 1 ustawy o fp* w żadnym z badanych przypadków kierownicy kontrolowanych urzędów nie korzystali z przyznanego im uprawnienia. W Urzędzie Gminy w Słupsku ustalono ponadto, że do czasu rozpoczęcia kontroli NIK w regulacjach wewnętrznych Urzędu Wójtowi Gminy w ogóle nie przypisano zadań w zakresie audytu wewnętrznego, o których mowa w *art. 50 ust. 2 ustawy o fp*. Uzupełnienia w tym zakresie dokonano w trakcie kontroli NIK.

Koordynacja

Tabela nr 4 – Koszty oraz efekty działalności audytu wewnętrznego

Urzędy	Koszty utrzymania stanowiska (w zł)		Liczba obszarów ryzyka /tematów		Liczba audytów		Efekty finansowe w zł (rekomendacje)	
	2008	I pół. 2009	2008	I pół. 2009	2008	I pół. 2009	2008	I pół. 2009
Czersk	45.279	25.768	11/24	9/9	4	2	0 (5)	0
Słupsk	15.926	18.650	17	57	1	1	641 (9)	0 (2)
Ustka	87.040	47.470	52	52	4	2	0 (24)	0 (18)*

\*powiadomiono rzecznika dyscypliny finansów publicznych o naruszeniach dyscypliny w zakresie udzielania zamówień publicznych

Nakłady poniesione na działalność audytu wewnętrznego w odniesieniu do łącznych zrealizowanych wydatków budżetowych były stosunkowo niskie i wyniosły odpowiednio w poszczególnych urzędach w 2008 r.: 0,0008% w Czersku, 0,0002% w Słupsku oraz 0,002% w Ustce a w I połowie 2009 r. odpowiednio: 0,001% w Czersku, 0,0005% w Słupsku, w Ustce 0,002%.

### 3.2.3. Działalność kontroli inspekcyjnej

Wyodrębnione komórki kontroli wewnętrznej (stanowiska pracy) powołane zostały w trzech urzędach (Pelplin, Słupsk oraz Ustka), w których zatrudniono po jednym pracowniku (w Urzędzie Gminy w Słupsku w wymiarze ½ etatu).

W każdym z tych urzędów opracowano procedury, określające zasady i tryb przeprowadzania postępowania kontrolnego. Podstawą realizacji zadań były roczne plany kontroli, przygotowywane na podstawie prowadzonych analiz oraz napływających skarg i wniosków, zatwierdzane przez kierownictwo jednostki. Zatrudnieni inspektorzy przeprowadzali kontrole 5% wydatków, określone w *art. 187 ustawy o fp*, których element stanowiło dokonywanie oceny przestrzegania procedur.

Działalność inspektorów do spraw kontroli prowadzona była na ogół zgodnie z wewnętrznymi uregulowaniami, a założone plany pracy realizowane. W Urzędzie Miasta w Ustce stwierdzono nieprawidłowości w funkcjonowaniu kontroli inspekcyjnej polegające na tym, że:

plany kontroli na lata 2008 i 2009 sporządzano z prawie miesięcznym opóźnieniem (17 stycznia 2008 r. i 19 stycznia 2009 r.) w stosunku do terminu określonego *zarządzeniem Burmistrza z dnia 14.04.2003 r.* ( 20.12. danego roku);

z prowadzonych w stowarzyszeniach i klubach sportowych czynności kontrolnych (ogółem 47 zadań) nie sporządzano protokołów kontroli i wystąpień pokontrolnych, co było niezgodne z wewnętrznymi zasadami określonymi w ww. *zarządzeniu Burmistrza*;

pomimo że w efekcie przeprowadzenia kontroli stwierdzano szereg nieprawidłowości, w tym m.in. polegających na wykorzystywaniu dotacji niezgodnie z przeznaczeniem przez 2 kluby sportowe, to jednak w kolejnym roku otrzymały one dofinansowanie z budżetu Miasta w kwocie ogółem 36 tys. zł. Działanie takie było niezgodne z *art. 145* w zw. z *art.190 ustawy o fp*, zgodnie z którym wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem wyklucza prawo jej otrzymania przez kolejne 3 lata.

Tabela nr 5 – Koszty oraz efekty kontroli inspekcyjnej

Urzędy	Koszty utrzymania stanowiska (w zł)		Liczba kontroli		Efekty finansowe w zł (wnioski)	
	2008	I pół. 2009	2008	I pół. 2009	2008	I pół. 2009
Pelplin	39.707	24.548	7	7	0 (54)	0 (43)
Słupsku	22.498	14.095	11	5	6.189 (6)	0 (6)
Ustce	78.145	45.063	35	28	3.116 (6)*	16.416 (1)

\* w 2008 r. skierowano 1 zawiadomienie do organów ścigania

Nakłady poniesione na działalność kontroli inspekcyjnej w odniesieniu do łącznych zrealizowanych wydatków budżetowych były porównywalne do kosztów utrzymania audytu wewnętrznego i wyniosły odpowiednio w 2008 r.: 0,0003% w Słupsku oraz 0,002% w Ustce a w I połowie 2009 r.: 0,0004% w Słupsku oraz 0,002% w Ustce. W Pelplinie udział ten wyniósł 0,001% zarówno w 2008 r. jak i w I połowie 2009 r.

### 3.2.4. Działalność kontrolna komisji rewizyjnych

Komisje rewizyjne wykonywały zadania kontrolne na ogół w trybie określonym w statutach gmin. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły nieprzestrzegania harmonogramów wykonywania zaplanowanych kontroli oraz sporządzania dokumentacji z przeprowadzanych kontroli odmiennie od regulacji wewnętrznych.

Przewodniczący Komisji nie wydawał pisemnych upoważnień do kontroli, o których mowa w § 92 pkt 4 Statutu, zawierających wyszczególnienie kontrolowanego podmiotu, zakresu kontroli oraz osoby wydelegowanej do kontroli. Ponadto Przewodniczący nie wyznaczał na piśmie kierownika zespołu kontrolnego, co stanowiło naruszenie § 92 pkt 2 Statutu;

Komisja  
Rewizyjna  
w Czersku

w 2 przypadkach Przewodniczący Komisji nie powiadomił podmiotu kontrolowanego o terminie i zakresie planowanej kontroli, a w 1 przypadku w zawiadomieniu Przewodniczącego Komisji Rewizyjnej o kontroli nie wyszczególniono pełnego zakresu kontroli, czy naruszono § 92 pkt 5 Statutu;

protokół kontroli przeprowadzonej w Ośrodku Kultury w Łęgu podpisał Burmistrz Czerska, a nie kierownik jednostki kontrolowanej, co było niezgodne z § 96 pkt 8 Statutu;

stwierdzono nieprzestrzeganie przyjętych harmonogramów pracy. Realizując ww. plany w 4 przypadkach (21% ogółu) kontrole prowadzono w innych niż zaplanowano miesiącach, a w jednym przypadku prowadzono kontrolę w temacie, który nie został wprowadzony do planu pracy na 2008r. (kontrola ta planowana była do realizacji w 2007r.). Nie dopełniono przy tym wynikającego z §46 ust. 4 Statutu obowiązku, zgodnie z którym w przypadku prowadzenia kontroli w zakresach i terminach nieprzewidzianych w planie pracy należało otrzymać zgodę Rady Gminy;

Komisja  
Rewizyjna  
w Luzinie

nie w pełni przestrzegano zasad i trybu jej działania Komisji, określonych w Statucie w zakresie sposobu dokumentowania podejmowanych czynności kontrolnych. W 14 przypadkach protokoły kontroli nie zawierały wszystkich elementów wymaganych §55 Statutu. W szczególności w protokołach nie opisywano stanu faktycznego (zapisy w protokołach wskazywały głównie na czynności jakie prowadziła Komisja), nie przytaczano wyjaśnień składanych w trakcie kontroli, czy też wymieniano dokumentację, do której nie odnoszono się w treści protokołu;

niespójny był tryb rozpatrywania skarg. Zgodnie z art. 229 pkt 3 ustawy z dnia 14.06.1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>27</sup>, organem właściwym do rozpatrzenia skargi dotyczącej zadań lub działalności Wójta Gminy jest Rada Gminy. W 2008 r. do Komisji Rewizyjnej wpłynęły m.in. trzy skargi mieszkańców Gminy. W 2 przypadkach stanowisko w sprawie ich rozpatrzenia zajęła Rada Gminy w formie uchwały, natomiast w jednym przypadku skarżąca otrzymała odpowiedź w formie pisma od Przewodniczącego Komisji Rewizyjnej, a nie w formie uchwały Rady Gminy;

wykonywane kontrole nie zapewniały rzetelnego ustalenia stanu faktycznego w zakresie działalności kontrolowanego podmiotu oraz oceny, co wymagane było § 95 Statutu. Pomimo, iż sformułowano wnioski pokontrolne, w żadnym z protokołów z przeprowadzonych kontroli nie wykazano nieprawidłowości uzasadniających wydanie stosownych zaleceń;

Komisja  
Rewizyjna  
w  
Rzeczenicy

Przewodniczący Komisji Rewizyjnej nie wydawał pisemnych upoważnień do kontroli, o których mowa w § 96 Statutu, określających wyszczególnienie kontrolowanego podmiotu, zakresu kontroli oraz osób wydelegowanych do przeprowadzenia kontroli;

<sup>27</sup> Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz.1071 ze zm.

protokoły kontroli nie zawierały wszystkich elementów określonych w § 100 Statutu, tj. nie imion i nazwisk kierowników kontrolowanych podmiotów oraz dat i miejsc podpisania protokołu;

Komisja  
Rewizyjna  
w Pelpinie

stwierdzono niepełną realizację planów kontroli Komisji Rewizyjnej. W latach 2008-2009 (I półrocze) ogółem przeprowadzono trzy (w tym jedna w 2009 r. jeszcze w toku) spośród pięciu zaplanowanych kontroli. Plan pracy na 2008 r. przewidywał wykonanie czterech kontroli z których wykonano tylko dwie. Odstąpienie od przeprowadzenia kontroli wynikało z ograniczonych możliwości czasowych Komisji w stosunku do ilości zaplanowanych zadań; przeprowadzając kontrole Komisja Rewizyjna nie przestrzegała niektórych wymogów określonych w Regulaminie. Wprawdzie z obu zakończonych w 2008 r. kontroli sporządzono protokoły, przyjęte większością głosów przez członków Komisji Rewizyjnej, to jednak nie zawierały one wszystkich elementów określonych w § 7 ust. 2 Regulaminu. Brakowało w nich wykazu załączników, uchwały Komisji o przyjęciu protokołu i potwierdzenia doręczenia jej podmiotowi kontrolowanemu, Przewodniczącemu Rady i Burmistrzowi oraz wystąpień pokontrolnych.

**Efekty  
w zakresie  
procedur**

Pozytywnie oceniono rezultat działań Komisji Rewizyjnej w Gminie Słupsk w 2009 r., w wyniku których doprowadzono do uzupełnienia przez Urząd Gminy procedur zamówień publicznych o wartości do 14 tys. euro.

## **4. Informacje dodatkowe o przeprowadzonej kontroli**

### **4.1. Przygotowanie kontroli**

W 2001 r. Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła kontrolę, która wykazała nieprawidłowości w zakresie funkcjonowania kontroli wewnętrznej<sup>28</sup>. Stwierdzono wówczas liczne przypadki nierzetelnego przeprowadzania kontroli inspekcyjnej, spowodowane m.in. przez pracowników kontroli wewnętrznej funkcjonującej w urzędach jednostek samorządu terytorialnego. Konsekwencją tego było m.in. nieujawnienie przypadków wydatkowania środków publicznych z naruszeniem obowiązujących przepisów dotyczących udzielania zamówień publicznych. W jednostkach samorządu terytorialnego nie było regulacji dotyczących kryteriów, jakimi podmioty wykonujące kontrolę wewnętrzną (inspekcyjną) powinny się kierować przy doborze jednostek do kontroli oraz określających zakres i skalę działalności obejmowanych kontrolą. Powodowało to dowolność przy doborze jednostek do kontroli i obszarów kontrolowanej działalności, co mogło sprzyjać powstawaniu sytuacji korupcyjnych z tym związanych.

Ministerstwo Finansów przeprowadza corocznie w ramach funkcji koordynacji kontroli wewnętrznej (zarządczej) i audytu wewnętrznego badania, których wyniki pozwalają na wyodrębnienie kilku najistotniejszych problemów<sup>29</sup>. W ramach wdrażania standardów z obszaru środowiska kontroli wewnętrznej dochodziło do niewłaściwego kształtowania kompetencji zawodowych pracowników (brak procedur naboru, okresowej oceny pracowników, planów szkoleń), braku identyfikacji zadań wrażliwych oraz nieprawidłowości przy określaniu kompetencji głównego księgowego (brak pisemnego powierzenia uprawnień głównemu księgowemu oraz brak kompletności zakresów obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego). W obszarze mechanizmów kontrolnych problem stanowiło nieuwzględnianie w procedurach procesów ustanawianych, w ramach systemu kontroli wewnętrznej (zarządczej), obowiązującego stanu prawnego oraz

---

<sup>28</sup> Informacja o wynikach kontroli P/01/111 „Kontrola wewnętrzna w jednostkach samorządu terytorialnego”.

<sup>29</sup> Sprawozdania Ministerstwa Finansów za 2007 i 2008 r. „Audyt wewnętrzny i kontrola finansowa”.

obowiązujących standardów. Nie zrealizowano również standardów monitorowania i oceny, w szczególności nie wykonywano samooceny systemu kontroli wewnętrznej na podstawie publikowanych przez Ministerstwo Finansów „Wytycznych do samooceny kontroli finansowej”. Do istotnych zagadnień zaliczyć należy podejście jednostek sektora finansów publicznych do zarządzania ryzykiem, a w szczególności brak udokumentowanych działań w tym zakresie.

#### **4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli**

Wszystkie protokoły z kontroli zostały podpisane bez zastrzeżeń. Wyniki kontroli przeprowadzonych w czterech urzędach (Czersk, Luzino, Słupsk oraz Pelplin) omówiono na naradach pokontrolnych.

Oceny kontrolowanej działalności oraz uwagi i wnioski przedstawione zostały w 11 wystąpieniach pokontrolnych, w tym w 6 skierowanych do wójtów (burmistrzów) oraz 5 skierowanych do przewodniczących komisji rewizyjnych. Do jednego z wystąpień zgłoszono jedno zastrzeżenie w zakresie:

- niewłaściwego określenia przedmiotu zamówienia na remont drogi (ul. Miedzianej we Włynkówku), co było naruszeniem *art. 29 ust. 1 Pzp*. Zdaniem NIK, z powodu braku właściwego rozpoznania przez Urząd faktycznego zakresu robót jeszcze przed przekazaniem wykonawcy placu budowy została zawarta (ze względu na konieczność zwiększenia zakresu robót, wynikających z przesunięcia rzeczywistych granic pasa drogowego) kolejna umowa w trybie z wolnej ręki (na podstawie *art. 67 ust. 1 pkt 5 ww. ustawy*).

Zastrzeżenie uwzględniono w części dotyczącej oceny niewłaściwego określenia przedmiotu zamówienia w zakresie naruszenia *art. 29 ust. 1 Pzp*.

W wystąpieniach pokontrolnych sformułowano ogółem 44 wnioski skierowane do wójtów (burmistrzów) oraz dziewięć wniosków do przewodniczących komisji rewizyjnych.

##### **Wnioski pokontrolne**

Skierowane do wójtów (burmistrzów) wnioski dotyczyły:

- ustanowienia mechanizmów kontrolnych, zapewniających aktualizację aktów wewnętrznych,
- opracowania procedur w zakresie odnoszącym się do całości procesu zamówień publicznych,
- planowania zamówień publicznych,
- identyfikacji zadań wrażliwych w procesie zamówień publicznych oraz prowadzenia udokumentowanego zarządzania ryzykiem,

- przypisywania zadań i odpowiedzialności pracowników w sposób jasny i przejrzysty,
- zwiększenia nadzoru nad udzielanymi zamówieniami publicznymi, w tym w zakresie rozliczania wykonawców z obowiązków, wynikających z zawartych umów,
- wdrożenia mechanizmu kontrolnego zapewniającego zachowanie standardów niezależności i obiektywizmu audytora wewnętrznego w sytuacji zlecenia czynności nieaudytorskich,
- opracowania programu zapewnienia i poprawy jakości audytu,
- wprowadzenia mechanizmu kontrolnego zapewniającego realizację rocznego planu audytu wewnętrznego,
- prowadzenia przez audytora wewnętrznego udokumentowanych działań w zakresie oceny systemów zarządzania ryzykiem.

Wnioski do przewodniczących rad gmin dotyczyły:

- wprowadzenia mechanizmów kontrolnych (rozwiązań organizacyjnych) zapewniających przestrzeganie harmonogramów kontroli Komisji Rewizyjnej,
- stosowania w pełnym zakresie zasad i trybu działania Komisji Rewizyjnej określonych w Statucie Gminy,
- rozważenia przeprowadzania udokumentowanych analiz ryzyka oraz uwzględnianie wyników działalności audytu wewnętrznego przy opracowywaniu planów pracy Komisji Rewizyjnej.
- przyjęcia i stosowania jednolitej formy rozpatrywania skarg składanych przez mieszkańców Gminy.

W odpowiedzi na przekazane wystąpienia pokontrolne do NIK wpłynęły informacje o sposobie realizacji wniosków pokontrolnych, w których poinformowano m.in. o:

- podjęciu prac zmierzających do zmian lub opracowania nowych procedur kontroli zarządczej,
- wprowadzeniu procedur kontrolnych dotyczących aktualizacji aktów wewnętrznych,
- objęciu procedurami kontrolnymi całości procesu zamówień publicznych,
- podjęciu działań zmierzających do identyfikacji zadań wrażliwych oraz udokumentowanego zarządzania ryzykiem,
- uściśleniu zakresu zadań i odpowiedzialności pracowników,
- przeszkoleniu pracowników w zakresie zamówień publicznych,
- wprowadzeniu planowania zamówień publicznych,
- wprowadzeniu wymogu weryfikacji zawieranych umów pod względem formalno – prawnym,
- wzmocnieniu nadzoru nad udzielaniem zamówień publicznych,

**Realizacja  
wniosków  
z kontroli**

- aktualizacji regulacji wewnętrznych w zakresie audytu wewnętrznego,
- ustaleniu planu rozwoju zawodowego audytora wewnętrznego,
- opracowaniu programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego,
- wzmocnieniu bieżącego nadzoru nad wykonywaniem audytu wewnętrznego i dokumentowaniem realizowanych zadań.

**Pozostałe  
efekty  
kontroli**

W wyniku przeprowadzonych kontroli przygotowano pięć zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.



## 5. Załączniki

### 5.1. Wykaz skontrolowanych podmiotów z listą osób zajmujących kierownicze stanowiska, odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność

Kontrole we wszystkich jednostkach przeprowadziła Delegatura NIK w Gdańsku

Lp.	Skontrolowana jednostka	Kierownik jednostki
1.	Urząd Miasta Czerska	Burmistrz Marek Jankowski
2.	Urząd Gminy Luzino	Wójt Jarosław Wejer
3.	Urząd Miasta i Gminy Pelplin	Burmistrz Andrzej Stanuch
4.	Urząd Gminy Rzeczenica	Wójt Lech Zwoliński
5.	Urząd Gminy Słupsk	Wójt Mariusz Chmiel
6.	Urząd Miasta Ustka	Burmistrz Jan Olech

### 5.2. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

- 1) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- 2) Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz.1591 ze zm.).
- 3) Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.) – zostanie uchylona z dniem 31 grudnia 2013 r.
- 4) Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1832 ).
- 5) Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).
- 6) Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.).
- 7) Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2007 r. Nr 223, poz.1655 ze zm.).
- 8) Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 ze zm.).
- 9) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 66, poz. 406) – obowiązywało do 7 lutego 2010 r.
- 10) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 112, poz. 765) – obowiązywało do 30 kwietnia 2008 r.

- 11) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2008 roku w sprawie trybu sporządzania oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu audytu za rok poprzedni (Dz. U. Nr 61, poz. 378) – obowiązywało do 7 lutego 2010 r.
- 12) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 roku w sprawie trybu sporządzania oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 112, poz. 764) – obowiązywało do 30 kwietnia 2008 r.
- 13) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 112, poz. 763).
- 14) Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 7, poz. 58).
- 15) Komunikat nr 11 Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 7, poz. 56) - obowiązujący do 1 marca 2009 r.
- 16) Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 12).

### **5.3. Wykaz literatury**

- 1) J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2006.
- 2) E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2003.
- 3) B. R. Kuc, *Kontrola w systemie zarządzania. Funkcje i dysfunkcje*, Warszawa 2006.
- 4) *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2005.

### **5.4. Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli**

- 1) Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
- 2) Sejmowa Komisja ds. Spraw Kontroli Państwowej
- 3) Sejmowa Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej
- 4) Senacka Komisja Budżetu i Finansów Publicznych
- 5) Senacka Komisja Samorządu Terytorialnego i Administracji Państwowej