



LKI.430.007.2019
Nr ewid. 76/2019/P/19/074/LKI

Informacja o wynikach kontroli

AUDYT WEWNĘTRZNY W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

DELEGATURA W KIELCACH

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

Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego

Dyrektor Delegatury NIK w Kielcach

Grzegorz Walendzik

Akceptuję:

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Tadeusz Dziuba

Zatwierdzam: -

Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Marian Banaś

Warszawa, dnia 02.04.2020

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	5
2. OCENA OGÓLNA	8
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI	9
4. WNIOSKI.....	15
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	16
5.1. Zgodność organizacji audytu wewnętrznego i sposobu jego prowadzenia z przepisami prawa	16
5.2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego	40
5.3. Wykorzystanie wyników audytu wewnętrznego w procesie usprawniania i zapewnienia prawidłowego działania jednostki.....	44
6. ZAŁĄCZNIKI.....	53
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	53
6.2. Analiza stanu prawnego.....	62
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności	67
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	68
6.5. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli	69
6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra	71

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

ustawa o NIK	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹ ;
uofp	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych ² ;
ustawa o samorządzie gminnym	ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym ³ ;
ustawa Pzp	ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych ⁴ ;
rozporządzenie w sprawie audytu	rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu ⁵ ;
czynności doradcze	czynności służące wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, podejmowane na jego wniosek lub z inicjatywy audytora wewnętrznego, w wyniku których audytor może przedstawić propozycje dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki; cel i zakres czynności doradczych audytora wewnętrznego uzgadnia z kierownikiem jednostki, a sposób wykonania i dokumentowania przebiegu oraz wyniku tych czynności powinien być odpowiedni do rodzaju i charakteru działań audytora wewnętrznego (§ 22 i 24 rozporządzenia w sprawie audytu);
jst	jednostki samorządu terytorialnego;
Standardy audytu wewnętrznego	standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych określone komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ⁶ . W okresie wcześniejszym obowiązywał komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ⁷ ;
wniosek systemowy	wniosek, który wpływa na system kontroli zarządczej poprzez budowanie nowych lub zmianę już istniejących mechanizmów minimalizujących ryzyko nieprawidłowości lub nieosiągnięcia zakładanych celów funkcjonowania jednostki;
zadania zapewniające	działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej (§ 2 pkt 4 rozporządzenia w sprawie audytu).

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.

² Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 506, ze zm.

⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 1843.

⁵ Dz. U. z 2018 r. poz. 506.

⁶ Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28.

⁷ Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15.

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy audyt wewnętrzny służy usprawnianiu działalności jednostek samorządu terytorialnego?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy organizacja audytu wewnętrznego oraz sposób jego prowadzenia były zgodne z przepisami prawa?
2. Czy audyt wewnętrzny był prowadzony zgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego?
3. Czy wyniki audytu wewnętrznego zostały wykorzystane w funkcjonowaniu jednostki?

Jednostki kontrolowane

Kontrolą zostało objętych pięć urzędów marszałkowskich, 15 urzędów gmin oraz pięć starostw powiatowych. Ponadto w Informacji wykorzystano wyniki kontroli rozpoznawczej przeprowadzonej w Urzędzie Miejskim w Starachowicach oraz w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie – podmioty te zostały uwzględnione w prezentowanych opisach, zestawieniach i wykazach.

Okres objęty kontrolą
2016–2019
(do 16 grudnia).

Audyt wewnętrzny jest jednym z kluczowych elementów niezbędnych dla właściwego zarządzania organizacją, w tym jednostką sektora finansów publicznych. Jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w działach administracji rządowej lub jednostce.

Według definicji The Institute of Internal Auditors (IIA), audyt wewnętrzny jest niezależną działalnością doradczą i weryfikującą, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej. Audyt wewnętrzny pomaga organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i metodyczne podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i zarządzania organizacją⁸.

Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych normowany jest przez uopf. Szczegółowe regulacje w tym zakresie zawarto w Dziale VI tej ustawy *Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*. W oparciu o przepisy uopf, Minister Finansów określił *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, które stanowią wyznacznik podczas wykonywania zadań audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. W ramach kontroli badaniami objęto działalność audytową jst prowadzoną na podstawie uopf. Z kontroli wyłączone zostały natomiast zadania dotyczące obowiązku zapewnienia okresowego (lecz nie rzadziej niż raz na rok) audytu wewnętrznego w zakresie bezpieczeństwa informacji przetwarzanych w systemie teleinformatycznym, wynikającego z § 20 ust. 2 pkt 14 rozporządzenia Rady Ministrów z 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych⁹.

Zgodnie z przepisami uopf, audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca. Wprowadzenie możliwości wykonywania audytu przez usługodawcę pozwalało niewielkim jednostkom na wywiązanie się z ustawowego obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego bez konieczności zatrudniania audytora na wyodrębnionym stanowisku. Rozwiązanie to wynikało także z potrzeby bardziej efektywnego wykorzystania istniejących zasobów kadrowych audytorów wewnętrznych.

W wielu opracowaniach podkreśla się, że w jst audyt wewnętrzny ukierunkowany jest przede wszystkim na badanie działań jednostki w oparciu o przepisy prawa, tj. spełnianie przez samorząd kryterium legalności. Mniejszą wagę przywiązuje się natomiast do ekonomicznych

⁸ https://mfiles.pl/pl/index.php/Audyt_wewn%C4%99trzny, data dostępu 26 czerwca 2019 r.

⁹ Dz. U. z 2017 r. poz. 2247.

kryteriów oceny samorządowej gospodarki finansowej, tj. efektywności i gospodarności. Bardzo często audyt wewnętrzny w jst koncentruje się na zadaniach, które są przypisane do zadań kontroli wewnętrznej, skupiając się na wykryciu nieprawidłowości a nie na proponowaniu zmian organizacyjnych dotyczących systemu kontroli zarządczej, które służą usprawnianiu działalności jednostki.

Minister Finansów realizując zadania w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych gromadzi dane o prowadzeniu audytu wewnętrznego na podstawie art. 295 ust. 1 uofp. Z obowiązku informacyjnego wynikającego z ww. przepisu wyłączane są jst. Niemniej jednak, zakres zadań koordynacyjnych Ministra Finansów obejmuje wszystkie jednostki sektora finansów publicznych.

W Ministerstwie Finansów w 2019 r. trwały prace związane ze zmianą uofp. W ich wyniku opracowany został projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych z 6 maja 2019 r. (numer projektu UD503)¹⁰. Planowano, że projekt zostanie przyjęty przez Radę Ministrów w III kwartale 2019 r.¹¹ Projekt w obszarze audytu zakładał m.in.:

- zmianę kwoty, po przekroczeniu której powstaje obowiązek prowadzenia audytu – wzrost z 40 do 45 mln zł;
- zmianę kwoty, po przekroczeniu której audyt wewnętrzny nie może być prowadzony przez usługodawcę – ze 100 mln zł do 110 mln zł;
- modyfikację definicji audytu wewnętrznego, która podkreśli związek audytu wewnętrznego prowadzonego w jednostkach, z zasadami gospodarowania środkami publicznymi, określonymi w ustawie o finansach publicznych;
- wprowadzenie państwowego egzaminu na audytora wewnętrznego, będącego dodatkowym sposobem uzyskiwania kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych;
- wprowadzenie obowiązku corocznego informowania Ministra Finansów o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim;
- doprecyzowanie przepisów dotyczących momentu powstania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (z proponowanej zmiany przepisu wynikało jednoznacznie, że obowiązek powyższy powstaje na dzień 1 stycznia danego roku).

Uzasadnieniem do wprowadzenia powyższych zmian była ocena Ministerstwa Finansów, że wzmocnienia wymaga m.in. sposób egzekwowania od jednostek sektora finansów publicznych stosowania się do zasad gospodarowania środkami publicznymi wynikających z uofp, wykorzystywanymi przez poszczególne jednostki na realizację wyznaczonych celów. Ponadto jednym z podstawowych celów zmian w zakresie audytu wewnętrznego było wprowadzenie państwowego egzaminu

¹⁰ <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjny/r1048241927090,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-finansach-publicznych.print>

¹¹ Wg informacji przedstawionych w BIP Rządowego Centrum Legislacji w czerwcu 2019 r. projekt ustawy poddany był uzgodnieniom i konsultacjom publicznym <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12321699> (data dostępu: 2 kwietnia 2020 r.). Projekt został wycofany z prac.

na audytora wewnętrznego. Analiza kwalifikacji posiadanych przez audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym wskazuje bowiem, że największą grupę czynnych zawodowo audytorów stanowią osoby, które posiadają egzamin zdany w latach 2003–2006 przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów. Zdaniem Ministerstwa, wprowadzenie egzaminu państwowego otworzy szerszy dostęp do uzyskiwania kwalifikacji audytora wewnętrznego oraz wypełni powstałą lukę w zdobywaniu uprawnień w języku polskim, zapewniając w efekcie dopływ audytorów wewnętrznych do pracy w sektorze publicznym.

W 2019 r. Ministerstwo Finansów skierowało do wszystkich jst pismo¹² z prośbą o wypełnienie ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego. Wyniki ankiety przedstawione zostały w opracowaniu Wydziału Standardów Zarządzania w Sektorze Publicznym Departamentu Polityki Wydatkowej *Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*¹³. Ankieta została wypełniona przez 1964 z 2807 (70%) jednostek samorządu terytorialnego. Spośród 1964 jst, które wypełniły ankietę, 1241 jednostek (63%) było zobowiązanych do prowadzenia audytu. Wyniki ww. ankiety zostały wykorzystane w niniejszej Informacji.

¹² Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 22 lipca 2019 r. (znak PW1.502.32.2019).

¹³ <https://www.gov.pl/web/finanse/ankieta-jst>

2. OCENA OGÓLNA

Nieprawidłowo
wykonywany i mało
skuteczny audyt w jst

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia funkcjonowanie audytu wewnętrznego w objętych kontrolą jst. Niewłaściwa organizacja audytu oraz nieprawidłowe jego wykonywanie w znacznej części skontrolowanych jednostek powodowały, że nie był on efektywny, ponieważ w niedostatecznym stopniu służył usprawnianiu działalności tych jednostek.

Audyt wewnętrzny prowadzony w objętych kontrolą jst nie był właściwie wykorzystywanym narzędziem, którego celem – zgodnie z uofp – jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena kontroli zarządczej powinna być dokonywana przede wszystkim w aspekcie jej adekwatności, skuteczności i efektywności. Działalność audytowa powinna zatem dostarczać niezbędnych wniosków wynikających z tej oceny, a zwłaszcza wniosków o charakterze systemowym, które wpływają na system kontroli zarządczej poprzez budowanie nowych lub zmianę już istniejących mechanizmów minimalizujących ryzyko wystąpienia nieprawidłowości lub nieosiągnięcia zakładanych celów funkcjonowania jednostki. Kontrola NIK wykazała, że po przeprowadzeniu w latach 2016–2019 (trzy kwartały) przez audytorów wewnętrznych zadań zapewniających, w 10 jednostkach objętych kontrolą (37%), nie sformułowano żadnych wniosków o charakterze systemowym albo wnioski te nie wpłynęły na poprawę funkcjonowania jednostki i nie zostały uwzględnione w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej. Tylko 58% wszystkich sformułowanych po zakończeniu zadań zapewniających wniosków miała charakter systemowy, przy czym jedynie 16% z nich (z poddanych analizie 514 wniosków) wskazywała kierunki usprawnienia działalności jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej w zakresie jej skuteczności i efektywności.

W ocenie NIK, zasadniczymi przyczynami nieefektywnego funkcjonowania audytu wewnętrznego w jst, było niedostrzeganie przez kierowników jednostek roli i znaczenia działalności audytu w funkcjonowaniu jednostki, niezapewnienie ciągłości prowadzenia audytu oraz niewystarczająca liczba audytorów. Znaczenie miała także wadliwa organizacja audytu wewnętrznego, w tym brak wystarczających mechanizmów gwarantujących jego niezależność w tych jednostkach, w których komórka audytu nie została wyodrębniona organizacyjnie. Na niewłaściwe funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jst wpłynęło również planowanie i wykonywanie zadań audytowych z naruszeniem przepisów uofp i rozporządzenia w sprawie audytu oraz Standardów audytu wewnętrznego, a także częsta rotacja audytorów. Uzyskane podczas kontroli informacje dotyczące organizacji oraz prowadzenia audytu wewnętrznego z jst nieobjętych kontrolą, które zobowiązane były do prowadzenia audytu¹⁴, a także informacje zebrane przez Ministerstwo Finansów w 2019 r.¹⁵, wskazują na takie same nieprawidłowości jak stwierdzone w skontrolowanych jednostkach. Z informacji tych wynika między innymi dość powszechne podejmowanie przez jednego audytora działalności audytowej w kilku, a w skrajnych przypadkach – nawet w kilkunastu jednostkach równocześnie, co może mieć wpływ na efektywność wykonywania audytu.

¹⁴ Z terenu województw: łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego oraz zachodniopomorskiego.

¹⁵ Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, <https://www.gov.pl/web/finanse/ankieta-jst>, data dostępu 17 lutego 2020 r.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Organizacja audytu
w kontrolowanych
jednostkach

W okresie objętym kontrolą spośród skontrolowanych 27 jednostek, zadania audytowe w 13 urzędach wykonywali audytorzy wewnętrzni zatrudnieni na podstawie umów o pracę, natomiast w 10 – audytorzy zatrudnieni na podstawie umowy zlecenia (usługodawcy). W czterech jednostkach wykorzystywano obie formy prowadzenia audytu. W trzech jednostkach zlecono prowadzenie audytu wewnętrznego usługodawcy pomimo braku przesłanek określonych w art. 278 ust. 3 uofp, tj. ujęta w uchwale budżetowej jednostki kwota dochodów lub wydatków przekraczała 100 000 tys. zł¹⁶. [str. 16–19]

Spośród 17 jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzony był przez audytorów zatrudnionych w urzędzie, w strukturze organizacyjnej siedmiu urzędów wyodrębniono samodzielną, podlegającą bezpośrednio kierownikowi jednostki, komórkę organizacyjną ds. audytu lub samodzielne stanowisko ds. audytu. Takie rozwiązanie w pełni sprzyjało zapewnieniu niezależności organizacyjnej. W 10 urzędach audyt wewnętrzny funkcjonował wspólnie ze służbami kontrolnymi w ramach jednej komórki organizacyjnej, przy czym w przypadku połowy z nich nie zostały określone mechanizmy zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego, w szczególności bezpośredniej podległości audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki, czego wymaga art. 280 uofp. Jednocześnie w trzech spośród takich jednostek audytorom przypisano zadania wykraczające poza zadania audytu wewnętrznego. Działaniem takim naruszony został art. 272 ust. 1 uofp, według którego audyt wewnętrzny stanowi działalność niezależną i obiektywną służącą wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. [str. 23–25]

W okresie objętym kontrolą kierownicy 30% skontrolowanych jednostek, poprzez niezatrudnienie audytora wewnętrznego albo niezawarcie umowy z usługodawcą, nie zapewnili ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego, wymaganej art. 282 ust. 1 uofp. Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych przewidziane w art. 18a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹⁷. Niezachowanie ciągłości wykonywania zadań audytowych wynikało, według kierowników jednostek kontrolowanych, z niemożności „znalezienia” audytorów na rynku oraz z ich wysokich wymagań finansowych. [str. 19–21]

¹⁶ Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jst, na podstawie art. 274 ust. 3 uofp, dotyczy tych jednostek, w których kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów ujęta w uchwale budżetowej przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. Audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca niezatrudniony w jednostce (art. 275 uofp). W jst audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca, jeżeli kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów ujęta w uchwale budżetowej jest niższa niż 100 000 tys. zł (art. 278 ust. 3).

¹⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 1440, ze zm.

Z informacji uzyskanych z wszystkich urzędów jst zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego z pięciu województw, na terenie których prowadzona była kontrola NIK: łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego oraz zachodniopomorskiego (531 jednostek), wynika, że w 14% z nich nie prowadzono audytu w ogóle, natomiast w 18% pozostałych jednostek, pomimo zatrudnienia audytora lub zlecenia tego typu usługi, nie wykonano żadnego zadania zapewniającego w roku¹⁸. [str. 21]

Audyt w kontrolach RIO

Na podstawie informacji uzyskanych z pięciu regionalnych izb obrachunkowych (w Kielcach, Łodzi, Poznaniu, Rzeszowie i Szczecinie)¹⁹ ustalono, że nie prowadziły one kontroli dotyczących wyłącznie wykonywania audytu wewnętrznego w jst. Natomiast w wyniku realizacji kontroli kompleksowych gospodarki jst, ujawniono nieprowadzenie audytu wewnętrznego w 14 jst. W związku z tymi nieprawidłowościami prezesi RIO skierowali do rzecznika dyscypliny finansów publicznych 11 zawiadomień. Prezes RIO w Szczecinie nie złożył zawiadomienia w trzech przypadkach, uzasadniając to udokumentowaniem przez jednostki problemów z naborem na stanowisko audytora wewnętrznego. W wyniku skierowania 11 zawiadomień, w jednej sprawie rzecznik dyscypliny finansów publicznych odmówił wszczęcia postępowania, uznając, że zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego cechowało się znikomą szkodliwością dla finansów publicznych. W ośmiu sprawach właściwe komisje orzekające uznały kierowników jednostek za winnych naruszenia dyscypliny finansów publicznych i odstąpiły od wymierzenia kary (sześć spraw) lub wymierzyły karę upomnienia. W jednej sprawie kierownik jednostki za kilka naruszeń dyscypliny finansów publicznych, w tym zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego, został ukarany karą pieniężną. W przypadku jednego zawiadomienia postępowanie wyjaśniające było w toku. [str. 22–23]

Audyt „na akord” w części jst

Według informacji uzyskanych z 531 urzędów jst zobowiązanych na podstawie art. 274 ust. 3 uofp do prowadzenia audytu wewnętrznego przynajmniej przez jeden rok w okresie objętym kontrolą (wszystkich z terenu województw: łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego i zachodniopomorskiego), w przypadku 12% audytorów wymiar ich czasu pracy w osobodniach przekraczał liczbę dni roboczych w roku (250 osobodni), a 8% audytorów obsługiwało w ciągu roku cztery lub więcej jednostek. Co trzeci audytor prowadził audyt w więcej niż jednej jst²⁰. Ustalenia kontroli wskazują, że zatrudnianie w urzędach jst audytora wewnętrznego w niskim wymiarze czasu (np. na 1/8 etatu), w sytuacji gdy audyt nie może być wykonywany przez usługodawcę, stanowiło w istocie obejście przepisów uofp dotyczących obowiązku zatrudnienia audytora w jednostce. [str. 30–32]

¹⁸ Z tego 47 jednostek w I półroczu 2019 r.

¹⁹ Na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK.

²⁰ Powyższe informacje dotyczą tylko działalności prowadzonej osobiście.

Pracą komórek organizacyjnych ds. audytu wewnętrznego w siedmiu skontrolowanych urzędach, w których występowały wieloosobowe komórki kierowały osoby posiadające kwalifikacje audytora wewnętrznego. Wymóg ten nie został spełniony tylko w jednym kontrolowanym urzędzie. [str. 25]

Audytorzy mieli
prawidłowe kwalifikacje

We wszystkich skontrolowanych jednostkach, audytorzy wewnętrzni wykonujący zadania audytowe spełniali wymogi określone w art. 286 uofp, w tym dotyczące posiadanych kwalifikacji. W 35% skontrolowanych jednostek, w których audytorzy zostali zatrudnieni w urzędach, wymiar ich zatrudnienia określono na mniej niż jeden etat. Zdaniem NIK, zatrudnienie audytora w niższym wymiarze czasu pracy niż jeden etat, mogło negatywnie wpływać na zakres realizowanych zadań audytowych. [str. 29–31]

We wszystkich 14 urzędach jst, w których w okresie objętym kontrolą korzystano z usług audytora usługodawcy, do jego wyboru, na podstawie art. 4 pkt 8 ustawy Pzp, nie stosowano przepisów tej ustawy²¹. Tym samym usługi audytu wewnętrznego mogły być zlecane w oparciu o wewnętrzne regulacje dotyczące udzielania zamówień publicznych „podprogowych”, przy uwzględnieniu wymogów określonych w art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 uofp, z których wynika, że wydatki z budżetu jednostki samorządu terytorialnego powinny być dokonywane w sposób oszczędny z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, jak również, że zlecenie zadań powinno następować na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty. W dziewięciu jednostkach prawidłowo, zgodnie z powyższymi wymogami, dokonano wyboru usługodawcy. W pozostałych pięciu jednostkach stwierdzono nieprawidłowości dotyczące wyboru podmiotu zewnętrznego do prowadzenia audytu wewnętrznego. [str. 25–27]

Prawidłowość
zlecenia usług audytu
wewnętrznego

W 86% skontrolowanych jednostek, w których audyt prowadzony był przez usługodawcę, umowa zawierała postanowienia wymagane art. 279 ust. 2 uofp, w tym gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami tej ustawy. Pojedyncze nieprawidłowości stwierdzono w dwóch jednostkach. W 43% skontrolowanych urzędów nie przestrzegano natomiast obowiązku, określonego w art. 279 ust. 3 uofp, zawierania umów z usługodawcą na okres co najmniej jednego roku. [str. 27–28]

W okresie objętym kontrolą w związku z prowadzeniem audytu wewnętrznego w 27 skontrolowanych jednostkach poniesiono wydatki w łącznej kwocie 12 381,9 tys. zł. Największe wydatki ponoszono w urzędach marszałkowskich zatrudniających duże zespoły audytorskie, natomiast najmniejsze w urzędach gmin zlecających usługę audytorską usługodawcy. Wydatki na prowadzenie audytu systematycznie zwiększały się w kontrolowanym okresie. Średnioroczne wydatki na audyt w skontrolowanych jednostkach, a także w jednostkach, w których zasięgano

Wzrastające wydatki
na audyt wewnętrzny

²¹ Ustawy nie stosuje się do zamówień i konkursów, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 tys. euro.

informacji w trakcie kontroli były wyższe w przypadku jednostek zatrudniających audytora w jednostce. Poniesione wydatki w zasadzie w całości przeznaczone zostały na wynagrodzenia. [str. 28–29]

Nieprawidłowości dotyczące sporządzania planów audytu wewnętrznego

W 44% skontrolowanych urzędów przygotowywano roczne plany audytu wewnętrznego zgodnie z art. 283 ust. 3 uofp, tj. do końca roku na rok następny, w oparciu o rzetelnie sporządzoną analizę ryzyka. W jednej jednostce nie opracowano planu audytu na 2017 r. w ogóle, w sześciu jednostkach plan został sporządzony po terminie wynikającym z ww. przepisu, natomiast w 12 plan przygotowano na podstawie nieprawidłowo sporządzonej bądź udokumentowanej analizy ryzyka. W dwóch urzędach jst plan audytu nie został podpisany przez kierownika komórki audytu wewnętrznego oraz kierownika jednostki (zgodnie z § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu), w ośmiu – plany audytu nie zawierały informacji na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach (zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia), a w trzech – nie dokonywano pisemnych uzgodnień zmian w planie audytu pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki (zgodnie z § 10 ww. rozporządzenia). [str. 32–34]

Realizacja zadań zapewniających i czynności sprawdzających

W latach 2016–2018 audytorzy w objętych kontrolą urzędach jst zrealizowali 292 zadania zapewniające oraz 160 czynności sprawdzających. Średnia liczba wykonanych w ciągu roku przez jednego audytora zadań zapewniających w skontrolowanych jednostkach wyniosła 2,1. Średnia ta była wyższa w przypadku jednostek, w których audyt realizowany był przez usługodawcę i wyniosła 2,6. Średnia liczba zrealizowanych w ciągu roku zadań zapewniających w urzędach, w których zatrudniano audytora wyniosła 1,8. [str. 35–37]

W okresie objętym kontrolą kierownicy 70% skontrolowanych jednostek zlecali audytorom wewnętrznym przeprowadzanie czynności doradczych. Łącznie przeprowadzono 116 takich czynności. Były one realizowane głównie w jednostkach, w których audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego w jednostce – średnio 6,3 czynności doradczych w kontrolowanym okresie. W jednostkach korzystających z usług audytora usługodawcy, wskaźnik ten był zdecydowanie niższy. Czynności doradcze na ogół przeprowadzano prawidłowo. Pojedyncze nieprawidłowości, dotyczące dokumentowania czynności doradczych, stwierdzono w dwóch jednostkach. [str. 35, 44]

Realizacja zadań zapewniających w oparciu o przepisy prawa i Standardy audytu wewnętrznego

Szczegółowe badanie 100 zadań zapewniających przeprowadzonych w jednostkach objętych kontrolą²² wykazało nieprawidłowości podczas przeprowadzania 23 zadań, które dotyczyły nieprzestrzegania odpowiednich przepisów rozporządzenia w sprawie audytu. Polegały one na realizacji i dokumentowaniu zadań audytowych niezgodnie z przepisami tego rozporządzenia (w 30% jednostek) oraz przeprowadzeniu audytów bez pisemnego upoważnienia kierownika jednostki albo na podstawie upo-

²² Analizą objęto po cztery zadania zapewniające w jednostce za wyjątkiem Starostwa Powiatowego w Krotoszynie – dwa zadania, Urzędu Miejskiego w Starachowicach – trzy zadania, Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie – trzy zadania, Urzędu Miasta i Gminy w Opatowie – trzy zadania, Urzędu Miejskiego w Dębicy – dwa zadania oraz Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego – jedno zadanie.

ważnienia wystawionego przez osobę nieuprawnioną (w 15% jednostek). Ponadto w jednej jednostce, jedno zadanie audytowe zostało przeprowadzone w sposób nierzetelny – wykonujący zadanie audytor wewnętrzny dokonał ustaleń w oparciu o nieaktualne dokumenty.

Zgodnie z art. 273 ust. 2 uofp, audytorzy wewnętrzni podczas prowadzenia audytu powinni kierować się wydanymi przez Ministra Finansów w formie komunikatu standardami audytu wewnętrznego. Naruszenie pojedynczych standardów w trakcie realizacji zadań zapewniających wystąpiło w 11% jednostek podczas realizacji 11 zadań zapewniających ze 100 objętych analizą. [str. 36–38]

W okresie objętym kontrolą we wszystkich jednostkach objętych kontrolą, za wyjątkiem jednej, sporządzono sprawozdanie z realizacji planu audytu za dany rok. W 11% jednostek nie dotrzymano jednak terminu sporządzenia tych sprawozdań określonego w art. 283 ust. 5 uofp, tj. do końca stycznia roku za rok poprzedni. W przypadku 30% skontrolowanych jednostek sprawozdania nie zawierały informacji dotyczących przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego, co było niezgodne z § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu lub zostały sporządzone nierzetelnie. [str. 38–40]

W 85% kontrolowanych urzędów wprowadzono zalecaną Standardem 1000 *Kartę audytu wewnętrznego*, przy czym w 9% jednostek została ona wprowadzona w trakcie kontroli NIK. W jednej jednostce karta nie zawierała wszystkich elementów określonych w standardzie 1010 *Uznawanie obowiązkowych wytycznych w karcie audytu wewnętrznego*.

Ponadto w 30% urzędów objętych kontrolą nie został opracowany przez zarządzającego audytem wewnętrznym, rekomendowany standardem 1300 *Program zapewnienia i poprawy jakości*, którego celem jest umożliwienie dokonania oceny, czy działalność audytu wewnętrznego jest zgodna ze Standardami oraz czy audytorzy wewnętrzni stosują kodeks etyki. Powyższy *Program* w dwóch jednostkach został opracowany dopiero w trakcie kontroli NIK. Kontrola w 26% urzędów ujawniła nieprzestrzeganie standardów dotyczących przeprowadzenia oceny wewnętrznej działalności audytowej (standard 1311) oraz oceny zewnętrznej (standard 1312) w 67% jednostek. Zgodnie ze standardem 1311, oceny wewnętrzne muszą obejmować bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz okresowe samooceny lub oceny przeprowadzane przez inne osoby – w ramach organizacji – posiadające wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego. W standardzie 1312 sformułowano wymagania odnośnie ocen zewnętrznych. Oceny te powinny być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji. [str. 40–43]

Po przeprowadzeniu zadania zapewniającego lub czynności doradczej, w wyniku których stwierdzono niewłaściwe funkcjonowanie jednostki w danym obszarze, audytor wewnętrzny powinien sformułować zalecenia lub wnioski oraz propozycje dotyczące usprawnienia jej funkcjonowania. Istotne jest, aby powyższe zalecenia czy propozycje dotyczyły wdrożenia działań pozwalających na lepsze funkcjonowanie jednostki w przyszłości.

Nierzetelne sporządzanie sprawozdań z realizacji planu audytu

Przestrzeganie Standardów audytu wewnętrznego

Wykorzystanie wniosków audytowych w celu usprawnienia działalności jednostki

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Temu celowi służą wnioski i propozycje o charakterze systemowym, czyli takie, które wpływają na system kontroli zarządczej poprzez budowanie nowych lub zmianę już istniejących mechanizmów minimalizujących ryzyko wystąpienia nieprawidłowości lub nieosiągnięcia zakładanych celów funkcjonowania jednostki. Przeprowadzone w latach 2016–2019 (trzy kwartały) przez audytorów wewnętrznych zadania zapewniające, w 37% objętych kontrolą jednostek nie zakończyły się sformułowaniem żadnych wniosków o charakterze systemowym albo nie przełożyły się na działania służące poprawie funkcjonowania jednostki i nie zostały uwzględnione w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej. Udział wniosków o charakterze systemowym we wszystkich wnioskach po zakończonych zadaniach zapewniających w jednostkach objętych kontrolą wynosił 58%. Formułowane przez audytorów wewnętrznych wnioski systemowe miały na celu przede wszystkim zapewnienie zgodnego z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami funkcjonowania jst (84%). Nie formułowano natomiast wniosków zmierzających do usprawnienia funkcjonowania jednostki pod względem skuteczności i efektywności działań albo czyniono to w bardzo ograniczonym zakresie (16%).

[str. 44–47]

Monitorowanie realizacji zaleceń

W dziewięciu z 27 skontrolowanych jednostek stwierdzono nieprawidłowości dotyczące monitorowania realizacji zaleceń.

[str. 51–52]

4. WNIOSKI

Mając na uwadze wyniki przeprowadzonej kontroli, wskazujące na potrzebę poprawy efektywności funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, Najwyższa Izba Kontroli wnosi o przygotowanie przez Ministra Finansów nowelizacji ustawy o finansach publicznych, polegającej na wprowadzeniu:

Minister Finansów

- 1) wyższego limitu kwoty dochodów i przychodów lub kwoty wydatków i rozchodów ujętych w uchwale budżetowej, po przekroczeniu których powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jst oraz wyższego limitu tych kwot dotyczącego możliwości zlecenia wykonywania audytu usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce²³;
- 2) zasady, aby minimalny stan zatrudnienia w urzędzie na stanowisku audytora (lub stanowiskach audytorów, w przypadku zatrudniania na część etatu) wynosił co najmniej jeden pełny etat;
- 3) rozwiązań uprawnających Ministra Finansów, w ramach koordynacji wykonywania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, do uzyskiwania informacji o organizacji i prowadzeniu audytu w jst oraz do upowszechniania w oparciu o te informacje dobrych praktyk w działalności tych jednostek, a także wskazywania nieefektywnych rozwiązań dotyczących np. wykonywania audytu w wielu jst w ciągu roku przez audytora usługodawcę.

NIK wnosi o zapewnienie przez wójtów, starostów i marszałków województw kierujących urzędami jst właściwego szczebla:

Wójtowie, starostowie
i marszałkowie
województw

- odrębności organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłości prowadzenia audytu,
- przeprowadzania ocen wewnętrznych i zewnętrznych działalności audytu wewnętrznego,
- wykorzystywania w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej zaleceń o charakterze systemowym wydanych przez audytorów w następstwie przeprowadzonych zadań audytowych.

²³ Propozycje podwyższenia kwoty, po przekroczeniu której powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jst oraz kwoty, po przekroczeniu której audyt nie może być prowadzony przez usługodawcę, zawarto w projekcie z dnia 6 maja 2019 r. ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych, przygotowanej w Ministerstwie Finansów (numer projektu: UD503).

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

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

W większości skontrolowanych urzędów (63%), w całym okresie objętym kontrolą lub przez jego część, audyt wewnętrzny wykonywany był przez audytorów zatrudnionych w jednostce, przy czym tylko w 41% urzędów komórce zajmującej się sprawami audytu nie powierzono innych zadań. W połowie urzędów, w których komórka prowadząca audyt nie została wyodrębniona organizacyjnie, nie przewidziano mechanizmów zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego, w szczególności bezpośredniej podległości audytu kierownikowi jednostki, do czego zobowiązuje art. 280 uofp. W 43% jednostek, w których audyt wykonywany był przez usługodawcę, wyboru audytorów dokonano w sposób niepozwalający na ustalenie, czy przy ich zatrudnieniu przestrzegano zasad wydatkowania środków publicznych określonych w uofp. Umowy na wykonywanie zadań audytowych, zawarte w zdecydowanej większości urzędów (86%), gwarantowały prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami uofp, przy czym w 43% jednostek umowy podpisano na okres krótszy niż rok, co było niezgodne z art. 279 ust. 3 uofp. Kierownicy 30% skontrolowanych jednostek, pomimo obowiązku wynikającego z art. 282 ust. 1 uofp, nie zapewnili w okresie objętym kontrolą ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego.

Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w kontrolowanych jst spełniali wymagania, w tym dotyczące kwalifikacji przewidziane w uofp. W 35% urzędów, w których utworzono komórkę ds. audytu wewnętrznego, wymiar zatrudnienia określono poniżej jednego etatu, co mogło negatywnie wpływać na realizację niezbędnych zadań audytowych.

W prawie wszystkich jednostkach (96%) podstawą prowadzenia audytu był roczny plan audytu, przy czym: w blisko jednej czwartej urzędów (22%) plan audytu został sporządzony z naruszeniem określonego prawem terminu, w 41% urzędów niewłaściwie przeprowadzono lub udokumentowano analizę ryzyka wykonaną na potrzeby przygotowania tego planu, a w co trzecim plany nie zawierały informacji na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach.

Nieprawidłowości dotyczące realizacji i dokumentowania zadań audytowych wynikające z naruszenia przepisów rozporządzenia w sprawie audytu, stwierdzono podczas wykonywania 23 zadań, spośród 100 zbadanych (w 26% urzędów). W 15% jednostek stwierdzono prowadzenie audytu bez upoważnienia albo na podstawie upoważnienia wystawionego przez osobę nieuprawnioną.

Roczne sprawozdania z realizacji audytu wewnętrznego audytorzy sporządzali na ogół w terminie określonym w art. 283 ust. 5 uofp, tj. do końca stycznia roku następnego, za wyjątkiem trzech jednostek, w których sprawozdania te sporządzono z opóźnieniem oraz jednej jednostki, w której w ogóle nie sporządzono sprawozdań za 2016 r. i 2017 r. W 37% skontrolowanych urzędów sprawozdania sporządzone zostały niezgodnie z § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu lub nierzetelnie.

Organizacja audytu
wewnętrznego
w skontrolowanych
jednostkach

Z art. 274 ust. 3 uofp wynika obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jst, w których ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

40 000 tys. zł. Dla jednostek, w których ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł ustawodawca w art. 278 ust. 3 uofp przewidział możliwość prowadzenia audytu przez audytora usługodawcę. Jednostki, w których ujęta w uchwale budżetowej ww. kwota jest wyższa niż 100 000 tys. zł zobowiązane są do zatrudnienia audytora wewnętrznego.

Sposób organizacji audytu wewnętrznego w okresie objętym kontrolą w skontrolowanych jednostkach przedstawiono na poniższej infografice:

Infografika nr 1

Organizacja audytu wewnętrznego w objętych kontrolą jednostkach

Jednostka kontrolowana	Tryb prowadzenia audytu  audytorski  usługodawca	Umiejscowienie audytu w strukturze organizacyjnej jednostki	Wymiar etatu i liczba pracowników zajmujących się audytem
Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach		• Biuro Audytu Wewnętrznego (1 I 2016–28 II 2019) • Departament Kontroli i Audytu, w skład którego wchodził Oddział Audytu (od 1 III 2019)	4 etaty (1 I 2016–4 VIII 2019) 5 etatów (od 5 VIII 2019)
Urząd Marszałkowski Województwa Zachodniopomorskiego w Szczecinie		• Biuro Audytu Wewnętrznego	7 etatów
Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego w Łodzi		• Biuro Audytu Wewnętrznego (do 31 X 2019) • Departament Kontroli, Audytu Wewnętrznego i Bezpieczeństwa (od 1 XI 2019)	11 etatów
Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie		• Oddział Audytu Wewnętrznego w Departamencie Audytu i Kontroli (do 1 II 2018) • Biuro Audytu Wewnętrznego (od 2 II 2018)	6 etatów (1 I 2016–31 XII 2018) 7 etatów (od 1 I 2019)
Urząd Marszałkowski Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu		• Biuro Audytu Wewnętrznego	4 etaty
Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli		• Zespół Kontroli i Audytu Wewnętrznego	1 etat (1 I 2016–30 IV 2017) 2 etaty (1 V–16 V 2017) 1 i 1/5 etatu (16 V–31 VIII 2017) 2 etaty (1 IX 2017–31 III 2019) 1 etat (od 1 IV 2019)
Starostwo Powiatowe w Hoszczynie	 1 I 2016–31 III 2017 oraz od 1 V 2019	• Biuro Kontroli i Audytu Wewnętrznego	1/4 etatu
Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim	 15 I 2016–30 VI 2018 na umowę zlecenie	• Zespół ds. Kontroli Wewnętrznej i Audytu (16 XI 2017–29 I 2019) • samodzielne stanowisko ds. audytu (w pozostałym okresie)	1/2 etatu (1 I 2016–31 X 2018) 1 etat (2 XI–14 XII 2018) 1/8 etatu (od 8 V 2019)
Starostwo Powiatowe w Jarosławiu	 31 I–1 VI 2018	• samodzielne stanowisko ds. audytu	1 etat (3 I–1 VI 2018 na umowę zlecenie)
Starostwo Powiatowe w Krotoszynie		• samodzielne stanowisko ds. Audytu (1 I 2016–27 XII 2017) • Biuro Audytu i Kontroli (od 28 XII 2017) • usługodawca (do końca 2017)	usługodawca (od 1 I 2016 do końca 2017) 1 etat (1 I–31 XII 2018) 1 i 1/2 etatu (od 1 I 2019)
Urząd Miejski w Hoszczynie		• samodzielne stanowisko ds. audytu	1/2 etatu
Urząd Miejski w Dębicy		• stanowisko ds. audytu wewnętrznego	1 etat (1 I–31 III 2016) 1/5 etatu (od 1 VII 2017)
Urząd Miejski Gminy Rawicz		• Biuro Kontroli i Audytu, w skład którego wchodziło samodzielne stanowisko ds. audytu wewnętrznego	1 etat (1 I 2016–31 I 2017) 1 i 1/2 etatu (6 VII 2017–31 XII 2018) 1/8 i 1/2 etatu (7 I 2019–30 IX 2019)
Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego		• Biuro Audytu Wewnętrznego i Kontroli	1 etat
Urząd Miejski w Pińczowie		• samodzielne stanowisko ds. audytu	1/2 etatu
Urząd Miejski w Starachowicach		• samodzielne stanowisko ds. audytu	1 etat
Urząd Miasta w Belchatowie		• Zespół ds. Audytu i Kontroli (1 I 2016–31 VIII 2017) • samodzielne stanowisko ds. audytu (od 1 IX 2017)	1 etat
Urząd Miasta i Gminy w Opatowie		Urząd Miasta i Gminy w Staszowie	Urząd Gminy Wągrowiec
Urząd Miejski w Strykowie		Urząd Gminy Szczecinek	Urząd Gminy w Leżajsku
Urząd Gminy Bodzechów		Urząd Miejski w Dukli	Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim
Urząd Miejski w Dziwnowie			

Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W okresie objętym kontrolą w 13 skontrolowanych jednostkach audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego w urzędzie²⁴, a w 10 przez usługodawcę²⁵. W czterech jednostkach w okresie objętym kontrolą wykorzystywano obie formy prowadzenia audytu²⁶.

Przykłady

W Starostwie Powiatowym w Choszczynie w okresie objętym kontrolą audyt wewnętrzny prowadzony był:

- do 31 marca 2017 r. oraz od 1 maja 2019 r. przez usługodawcę zatrudnionego na podstawie umowy zlecenia, zobowiązanego do wykonywania czynności audytowych w siedzibie Starostwa raz w tygodniu;
- od 1 kwietnia 2017 r. do 30 kwietnia 2019 r. przez pracownika Starostwa zatrudnionego na podstawie umowy o pracę w wymiarze 1/4 etatu (10 godzin tygodniowo) w Biurze Kontroli i Audytu Wewnętrznego.

W Starostwie Powiatowym w Krotoszynie w 2016 r. audyt prowadzony był przez dwuosobowy zespół audytorów usługodawców, a w 2017 r. przez jednego audytora usługodawcę. W 2018 r. i 2019 r. audyt był realizowany przez audytora zatrudnionego w wymiarze jednego etatu w Biurze Audytu i Kontroli wprowadzonego do struktury organizacyjnej Starostwa od 28 grudnia 2017 r. Od 2019 r. w Biurze zatrudniono dodatkowo jedną osobę w wymiarze pół etatu.

W Starostwie Powiatowym w Jarosławiu ze względu na rezygnację z pracy dotychczasowego audytora zatrudnionego w jednostce, w dniu 3 stycznia 2018 r., mając na względzie konieczność zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu, zawarto z tym audytorem umowę zlecenia na okres od 3 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r. Od 1 czerwca 2018 r. w Starostwie zatrudniono audytora na podstawie umowy o pracę na pełny etat.

W jednej jednostce objętej kontrolą²⁷ z usług audytora zatrudnionego na podstawie umowy zlecenia korzystano w celu wsparcia w realizacji zadań przez audytora zatrudnionego w jednostce.

Przypadki zlecenia
prowadzenia
audytu usługodawcy
z naruszeniem uofp

W trzech skontrolowanych jednostkach²⁸ zlecono prowadzenie audytu wewnętrznego usługodawcy niezgodnie z art. 278 ust. 3 uofp, tj. w sytuacji gdy ujęta w uchwale budżetowej jednostki kwota dochodów lub wydatków przekroczyła 100 000 tys. zł.

²⁴ Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie, Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Urząd Marszałkowski Województwa Zachodniopomorskiego w Szczecinie, Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego w Łodzi, Urząd Marszałkowski Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Urząd Miejski w Choszczynie, Urząd Miejski w Dębicy, Urząd Miejski Gminy Rawicz, Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, Urząd Miejski w Pińczowie, Urząd Miejski w Starachowicach, Urząd Miasta w Bełchatowie.

²⁵ Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Urząd Gminy Szczecinek, Urząd Miejski w Strykowie, Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Miejski w Dukli, Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim, Urząd Gminy Wągrowiec, Urząd Gminy Leżajsk.

²⁶ Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie, Starostwo Powiatowe w Jarosławiu.

²⁷ Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim.

²⁸ W Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie w 2019 r., Starostwie Powiatowym w Jarosławiu w 2018 r. oraz Urzędzie Gminy Leżajsk w 2018 r.

Przykłady

W Urzędzie Miasta i Gminy Staszów na 2019 r. zawarta została umowa na prowadzenie audytu z usługodawcą, mimo że kwota dochodów i wydatków zapisana w uchwale w sprawie budżetu gminy Staszów na 2019 r. wyniosła odpowiednio 112 452 710,48 zł (dochody) oraz 113 452 710,48 zł (wydatki). Burmistrz wyjaśnił: *mając na względzie art. 278 ust. 3 ustawy o finansach publicznych Urząd Miasta i Gminy w Staszowie ogłosił w dniu 17 stycznia 2019 r. nabór na stanowisko audytora wewnętrznego, jednakże ze względu na brak ofert konkursowych nie dokonano naboru na wolne stanowisko audytora wewnętrznego. Mając w perspektywie brak prowadzenia audytu, a co za tym idzie naruszenie dyscypliny finansów publicznych, podjęto decyzję o zawarciu dalszej umowy cywilnoprawnej z audytorem usługodawcą. Nadmienić przy tym należy, że tut. Urząd mając pełną świadomość obligatoryjności normy prawnej określonej w art. 283 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, ponownie podejmie próbę ogłoszenia konkursu na stanowisko audytora wewnętrznego w Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie.*

W Starostwie Powiatowym w Jarosławiu, pomimo obowiązku zatrudnienia audytora wewnętrznego, ze względu na rezygnację z pracy dotychczasowego audytora, w dniu 3 stycznia 2018 r. wbrew dyspozycji art. 278 ust. 3 uofp, zawarło z byłym audytorem umowę zlecenia na okres od dnia 3 stycznia 2018 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., zobowiązującą go do usługowego prowadzenia audytu wewnętrznego w Starostwie oraz jednostkach organizacyjnych powiatu. Od 1 czerwca 2018 r. w Starostwie zatrudniono audytora na podstawie umowy o pracę na pełny etat.

Odnosnie przyczyn zawarcia z byłym audytorem umowy zlecenia zobowiązującej do usługowego prowadzenia audytu wewnętrznego w Starostwie oraz jednostkach organizacyjnych powiatu w 2018 r., wbrew dyspozycji art. 278 ust. 3 uofp, starosta jarosławski wyjaśnił: *Z uwagi na fakt, iż do tego zdarzenia doszło na przełomie roku, a więc w okresie trudnym, sprawozdawczym, gdzie spiętrza się wiele spraw, nie ogłoszono naboru na stanowisko audytora wewnętrznego. (...) Poza tym, aby zapewnić ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w Urzędzie uznano, że zastępczym a zarazem przejściowym rozwiązaniem będzie zatrudnienie audytora w innej formie, zważywszy na fakt ogromnych trudności na rynku pracy z pozyskaniem pracownika na to stanowisko. Mając jednak na uwadze zachowanie ciągłości prowadzenia audytu w jednostce, dotychczas zatrudniony audytor wewnętrzny zaproponował usługowe prowadzenie audytu do czasu zatrudnienia na umowę o pracę osoby z uprawnieniami. (...) W tym miejscu należy szczególnie zaznaczyć, że istnieją bardzo duże trudności na rynku pracy z pozyskaniem osoby, która spełniałaby wymogi formalne, zgodnie z ustawą o finansach publicznych, aby zająć to stanowisko.*

Niestety fakt, że zlikwidowano egzaminy na audytora wewnętrznego, organizowane w latach 2004–2006 przez Ministerstwo Finansów spowodował, że liczba osób mogąca podjąć zatrudnienie na stanowisku audytora wewnętrznego jest bardzo ograniczona.

Dowodem tego stanu rzeczy są liczne, powtarzające się ogłoszenia o naborach na stanowisko audytora wewnętrznego w naszym regionie, które kończą się bezskutecznie.

W art. 282 ust. 1 uofp kierownik jednostki został zobowiązany do zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. Z obowiązku tego w okresie objętym kontrolą nie wywiązali się kierownicy ośmiu z 27 objętych kontrolą jednostek²⁹.

Niezapewnienie ciągłości prowadzenia audytu

²⁹ Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim,

Przykłady

W okresie od 1 stycznia 2017 r. do 9 października 2017 r. w **Urzędzie Gminy Szczecinek** nie prowadzono audytu wewnętrznego.

Wójt wyjaśnił: *audytor został wyłoniony w jedynym skutecznym postępowaniu przetargowym w dniu 2 października 2017 r. Wcześniejsze podejmowane próby wyłonienia audytora nie przyniosły skutku z uwagi na brak ofert.*

W okresie od 29 marca 2017 r. do 31 lipca 2018 r., pomimo że kwota dochodów i przychodów ujęta w uchwale budżetowej gminy Opatów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł, w Urzędzie Miasta i Gminy Opatów nie był prowadzony audyt wewnętrzny.

Były burmistrz wyjaśnił: *W okresie pełnienia przeze mnie funkcji burmistrza, realizacja zadań inwestycyjnych i zadań bieżących w gminie Opatów przebiegała planowo i efektywnie i nie występowały zagrożenia w procesie organizacyjno-finansowym. Wiem co piszę, bo wyprowadziłem tę jednostkę samorządową z zapaści finansowej i inwestycyjnej, który to stan zastałem w październiku 2010 roku. Celem audytu jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz bezpośrednio czynności doradcze. Mając na względzie, że audyt wewnętrzny jest procesem badawczym mającym ocenić skuteczność systemów i procedur w działalności operacyjno-finansowej gminy, uznałem, że kilkumiesięczny okres realizowania budżetu, którego plan tak po stronie dochodów jaki po stronie wydatków przekraczał 40 mln złotych, będzie rzeczywistym materiałem do badań prowadzonych przez audytora wewnętrznego.*

Od 1 stycznia do 31 lipca 2016 r. (siedem miesięcy) oraz od 1 sierpnia 2017 r. do 31 marca 2018 r. (osiem miesięcy) w Urzędzie Gminy Wągrowiec nie zatrudniono audytora ani nie zlecono audytu usługodawcy.

Wójt podając przyczyny okresowego braku audytora i nieprowadzenia audytu, wskazał przede wszystkim na problemy z obsadzeniem stanowiska sekretarza gminy w latach 2016–2019, do zadań którego, zgodnie z regulaminem organizacyjnym, należała koordynacja działań audytowych.

W **Urzędzie Miejskim w Dębicy** w okresie od 1 grudnia 2005 r. do 31 marca 2016 r. na jednoosobowym stanowisku audytora była zatrudniona osoba w pełnym wymiarze czasu pracy. W związku z wygraniem przez nią konkursu na stanowisko sekretarza Miasta, od 1 kwietnia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r. w Urzędzie nie zatrudniono audytora. Od 1 lipca 2017 r. do czasu zakończenia kontroli, na stanowisku audytora była zatrudniona jedna osoba w niepełnym wymiarze czasu pracy (1/5 etatu).

Burmistrz wyjaśnił: *Poprzedni audytor wewnętrzny naszego Urzędu w wyniku rozstrzygnięcia konkursu, z dniem 1 kwietnia 2016 r. objęła stanowisko Sekretarza Miasta. Powstały wakat na stanowisku audytora planowaliśmy obsadzić poprzez nabór wewnętrzny bądź zatrudnienie audytora w drodze przeniesienia z innej jednostki sektora publicznego. Analiza zasobów własnych wskazywała, że jedna z pracownic wydziału Budżetu i Finansów posiada studia podyplomowe z zakresu audytu wewnętrznego i certyfikat PIKW. Uprawnienia te były jednak niewystarczające do objęcia stanowiska Audytora w jednostce samorządu gminnego. Specjalistyczne szkolenie i przystąpienie do bardzo wymagającego egzaminu byłoby procesem długotrwałym, a jego pozytywny efekt, tj. uzyskanie międzynarodowego certyfikatu – niepewny. Także zatrudnienie audytora już pracującego w innej jednostce administracji publicznej nie znalazło pomyślnego finału, w związku z czym 30 czerwca 2016 r. sekretarz miasta złożyła wniosek do burmistrza miasta o rozpoczęcie naboru na wolne stanowisko. Po zaakceptowaniu wniosku ogłoszenie konkursowe zostało opublikowane 2 sierpnia 2016 r.*

W Starostwie Powiatowym w Ostrowcu Świętokrzyskim w okresie od 15 grudnia 2018 r. do 7 maja 2019 r., w związku z udzieleniem dotychczasowemu audytorowi przez byłego starostę urlopu bezpłatnego, nie był prowadzony audyt wewnętrzny, pomimo że kwota dochodów i przychodów ujęta w uchwale budżetowej powiatu ostrowieckiego przekraczała wysokość 40 000 tys. zł. Starosta wśród przyczyn braku audytora wskazał m.in. na trudności w znalezieniu osoby chętnej, mającej jednocześnie odpowiednie doświadczenie w realizacji audytu wewnętrznego. Ważnym aspektem były także, w związku z czasowym okresem tego zatrudnienia, wysokie oczekiwania płacowe, które w trudnej sytuacji finansowej powiatu spowodowanej złą kondycją finansową ZOZ w Ostrowcu Świętokrzyskim, nie były możliwe do spełnienia.

W jednej jednostce³⁰ w wyniku podjęcia – dopuszczalnej co do zasady – decyzji o przeprowadzaniu audytu bezpieczeństwa informacji w ramach audytu wewnętrznego, doszło do znacznego ograniczenia realizacji podstawowych dla tego audytu innych zadań zapewniających. W okresie od początku 2017 r. do końca III kwartału 2019 r. w urzędzie nie zrealizowano żadnych zadań zapewniających, poza zadaniami w zakresie audytu bezpieczeństwa informacji, o których mowa w § 20 ust. 2 pkt 14 rozporządzenia w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych.

Na potrzeby niniejszej kontroli, na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK zwrócono się do wszystkich urzędów jst zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego z pięciu województw, na terenie których prowadzona była kontrola NIK (łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego oraz zachodniopomorskiego) z prośbą o przekazanie informacji dotyczącej audytu wewnętrznego prowadzonego w latach 2016–2019 (I półrocze). Z uzyskanych danych wynika, że w 72 z 531 jednostek w okresie 2016–2019 (I półrocze) nie zapewniono ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego.

Z powyższych informacji wynika również, że w 81 z 459 jednostek zatrudniających audytora, nie zrealizowano żadnego zadania zapewniającego pomimo obowiązku prowadzenia audytu.

Przypadki niezapewnienia ciągłości prowadzenia audytu w jednostce zidentyfikowane zostały również w badaniu ankietowym w jst przeprowadzonym przez Ministerstwo Finansów w 2019 r., którego wyniki przedstawiono w dokumencie *Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*³¹. Ankieta ta skierowana została do wszystkich jst i udostępniona w formie interaktywnej w okresie od 22 lipca do 22 sierpnia 2019 r. Ankieta została wypełniona przez 1964 z 2807 jst (70%). Spośród 1964

³⁰ W Starostwie Powiatowym w Krotoszynie.

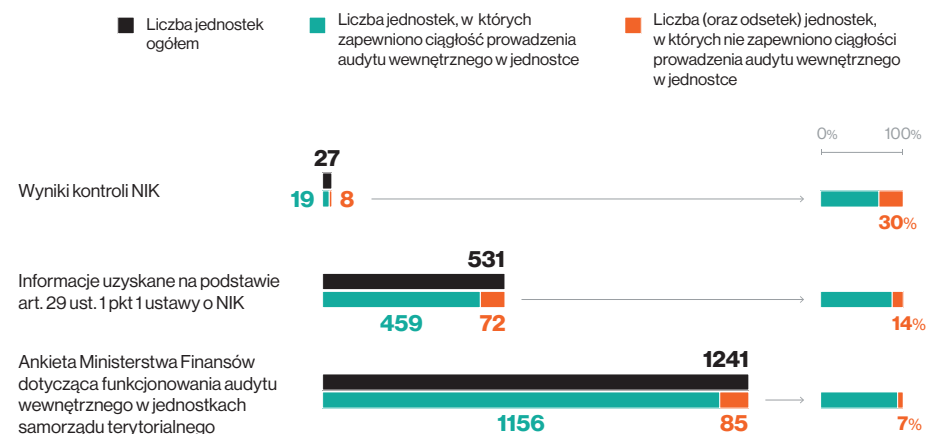
³¹ <https://www.gov.pl/web/finanse/ankieta-jst>, data dostępu 17 lutego 2020 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

jednostek, które wypełniły ankietę, 1241 (63%) było zobowiązanych do prowadzenia audytu. Według stanu na 30 czerwca 2019 r. audyt wewnętrzny prowadzony był w 1156 jednostkach (93%).

Infografika nr 2

Niezapewnienie ciągłości prowadzenia audytu



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli, informacji uzyskanych na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK oraz Podsumowania wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego (opracowanie Departamentu Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów).

Zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych przewidziane w art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Audyt jako element kontroli kompleksowych RIO

Regionalne izby obrachunkowe w Kielcach, Łodzi, Poznaniu, Rzeszowie i Szczecinie nie podejmowały kontroli dotyczących wyłącznie sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego w jst. W okresie objętym kontrolą problematyka audytu wewnętrznego była natomiast uwzględniana przez ww. RIO w kontrolach kompleksowych gospodarki finansowej jst³².

W wyniku kontroli przeprowadzonych w latach 2016–2019 (do 30 września) przez RIO w Szczecinie stwierdzono, że ze 124 skontrolowanych jst, do prowadzenia audytu zobowiązanych było 62 jednostki. Z obowiązku prowadzenia audytu nie wywiązało się sześć jednostek. W trzech przypadkach z powodu udokumentowanych problemów z naborem na audytora wewnętrznego odstąpiono od skierowania zawiadomień do rzecznika dyscypliny finansów publicznych, natomiast w pozostałych skierowano takie zawiadomienie. W dwóch sprawach właściwe komisje orzekające uznały winę kierowników jednostek i odstąpiły od wymierzenia kary, natomiast w jednej sprawie trwa postępowania wyjaśniające.

RIO w Łodzi w ww. okresie skierowała cztery zawiadomienia za popełnienie czynu opisanego w art. 18a ustawy o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W trzech sprawach Komisja Orzekająca w sprawach

³² Ustalenia na podstawie przekazanych przez RIO informacji w trybie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK.

o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi uznała kierownika jednostki za winnego naruszenia dyscypliny finansów publicznych i odstąpiła od wymierzenia kary. W jednej sprawie komisja orzekająca uznała kierownika jednostki winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych, m.in. za czyn z art. 18a ustawy o naruszenie dyscypliny finansów publicznych i wymierzyła karę pieniężną.

W związku z zaniechaniem prowadzenia audytu wewnętrznego przez zobowiązane do tego jst, RIO w Rzeszowie skierowała do rzecznika dyscypliny finansów publicznych dwa zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. Postępowania w tych sprawach zakończyły się uznaniem winy kierownika jednostki i odstąpieniem od wymierzenia kary oraz wymierzeniem kary upomnienia.

RIO w Poznaniu w okresie od 1 stycznia 2016 r. do 30 września 2019 r. przeprowadziła 135 kompleksowych kontroli gospodarki finansowej jst, których zakres obejmował również zagadnienia dotyczące audytu wewnętrznego. W jednej jednostce ujawniono naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Regionalna komisja orzekająca uznała kierownika jednostki winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych i wymierzyła karę upomnienia.

RIO w Kielcach w latach 2016–2019 (do 30 września) przeprowadziła 111 kompleksowych kontroli gospodarki finansowej jst. W wyniku jednej z nich skierowała zawiadomienie do rzecznika dyscypliny finansów publicznych w związku ze stwierdzonym zaniechaniem prowadzenia audytu wewnętrznego. Rzecznik odmówił wszczęcia postępowania wyjaśniającego, oceniając, że zaniechanie prowadzenia audytu było znikomo szkodliwe dla finansów publicznych.

Art. 282 ust. 1 uofp stanowi, że kierownik jednostki zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego. W siedmiu skontrolowanych jednostkach³³, w całym okresie objętym kontrolą, audyt wewnętrzny funkcjonował w strukturze organizacyjnej jednostki jako wyodrębniona samodzielna komórka organizacyjna, podległa bezpośrednio kierownikowi jednostki³⁴. Takie rozwiązanie w pełni sprzyjało zapewnieniu niezależności organizacyjnej audytu oraz zapewnieniu bezpośredniej podległości audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki. W 10 jednostkach stwierdzono, że audyt wewnętrzny funkcjonował wspólnie ze służbami kontrolnymi w ramach jednej komórki organizacyjnej³⁵.

³³ Urząd Marszałkowski Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu, Urząd Marszałkowski Województwa Zachodniopomorskiego w Szczecinie, Starostwo Powiatowe w Jarosławiu, Urząd Miejski w Choszczynie, Urząd Miejski w Dębicy, Urząd Miejski w Pińczowie, Urząd Miejski w Starachowicach.

³⁴ Dotyczy jednostek w których audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego w jednostce.

³⁵ Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego w Łodzi, Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie, Urząd Miejski Gminy Rawicz, Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, Urząd Miasta w Bełchatowie.

Niezapewnienie niezależności organizacyjnej audytu

W pięciu skontrolowanych jednostkach³⁶, w całym okresie objętym kontrolą lub przez jego część, w wewnętrznych dokumentach nie zostały określone mechanizmy zapewnienia niezależności audytu wewnętrznego, w szczególności bezpośredniej podległości audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki.

Przykłady

W **Starostwie Powiatowym w Ostrowcu Świętokrzyskim** w okresie od 16 listopada 2017 r. do 29 stycznia 2019 r. audyt wewnętrzny funkcjonował w ramach Zespołu ds. Kontroli Wewnętrznej i Audytu. Takie rozwiązanie nie zapewniało bezpośredniej podległości audytora staroście i organizacyjnej odrębności stanowiska audytu wewnętrznego, przez co było niezgodne z art. 280 i art. 282 ust. 1 uofp oraz ze standardem 2130 *Kontrola*.

Były starosta ostrowiecki wyjaśnił, że połączenie w Urzędzie komórki audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej było podyktowane tylko i wyłącznie względami organizacyjnymi.

Wprowadzone w **Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach** od 1 marca 2019 r. rozwiązania spowodowały, że komórce audytu wewnętrznego nie zapewniono organizacyjnej odrębności. Zadania dotyczące audytu realizował Oddział Audytu pozostający w strukturze Departamentu Kontroli i Audytu, w którym funkcjonował również Oddział Kontroli. W § 4 ust. 7 załącznika do zarządzenia nr 129/19 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 13 września 2019 r. w sprawie ustalenia szczegółowych zasad funkcjonowania Departamentu Kontroli i Audytu Urzędu Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach wskazano na podległość organizacyjną kierownika Oddziału Audytu dyrektorowi Departamentu. W konsekwencji tych uregulowań kierownik Oddziału, posiadający kwalifikacje audytora, podlegał organizacyjnie osobie niemającej kwalifikacji do przeprowadzania audytu, sprawującej równocześnie nadzór nad oddziałem odpowiedzialnym za zadania m.in. w zakresie kontroli zarządczej.

Zgodnie z poglądem przedstawionym w opracowaniu Ministerstwa Finansów *Współpraca audytu wewnętrznego i kontroli*³⁷: *Ze względu na fakt, że audyt wewnętrzny ocenia wszystkie obszary działalności jednostki, łączenie, w ramach jednej komórki organizacyjnej, audytu wewnętrznego z innymi komórkami odpowiedzialnymi za obszary oceniane przez audyt wymaga wprowadzenia odpowiednich mechanizmów, ograniczających ryzyko powstania konfliktu interesów, oraz zobowiązania kierującego komórką audytu wewnętrznego do zapewnienia niezależnego wykonywania zadań.*

W 14 z 485 (2,9%) jednostek samorządu terytorialnego objętych ankietą MF, w których audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego w jednostce, organ wykonawczy tej jednostki nie zapewnił organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego. Jednocześnie spośród jst, które udzieliły odpowiedzi twierdzącej na pytanie ankiety dotyczące zapewnienia organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego, nazwa

³⁶ Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego w Łodzi, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim.

³⁷ https://www.cirf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d1bf4770-2b97-4bd6-b206-a271db590406&groupId=764034

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

komórki audytu w 123 przypadkach wskazywała na połączenie komórki audytu wewnętrznego z inną komórką organizacyjną.

W Starostwie Powiatowym w Choszczynie kierownikiem Biura Kontroli i Audytu Wewnętrznego była osoba, która nie była audytorem wewnętrznym. Tym samym nie został spełniony wymóg określony w art. 277 ust. 3 uofp, który stanowi, że działalnością wieloosobowej komórki audytu wewnętrznego kieruje audytor wewnętrzny.

W trzech skontrolowanych jednostkach przypisywano audytorom zadania wykraczające poza działalność audytową³⁸. Było to niezgodne z art. 272 ust. 1 uofp, zgodnie z którym audyt wewnętrzny stanowi działalność niezależną i obiektywną służącą wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Oznacza to, że audytorom wewnętrznym nie wolno przyjmować odpowiedzialności za nieaudytowe funkcje i zadania, które podlegają okresowej ocenie audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzni mogą pełnić rolę konsultantów, wyrażoną np. wsparciem przy określaniu procedur zarządzania ryzykiem.

Przydzielenie audytorom zadań wykraczających poza działalność audytową

Przykłady

W obowiązującym w okresie objętym kontrolą w **Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli** regulaminie organizacyjnym oraz zakresie zadań audytora zawarto czynności z obszarów audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej. Połączenie obowiązków audytora wewnętrznego z kontrolą wewnętrzną nie zapewniało obiektywnej i niezależnej oceny systemu kontroli zarządczej i skuteczności mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w starostwie, stanowiącej jeden z podstawowych celów działalności audytu wewnętrznego.

W **Starostwie Powiatowym w Ostrowcu Świętokrzyskim** od 30 stycznia do 24 września 2019 r. wśród podstawowych zadań stanowiska ds. audytu wewnętrznego przewidziano koordynację wdrażania przez powiatowe jednostki organizacyjne oraz komórki organizacyjne starostwa standardów kontroli wewnętrznej.

W obowiązującym w trakcie kontroli NIK w **Urzędzie Miejskim w Choszczynie** regulaminie organizacyjnym audytorowi wewnętrznemu przypisano zadania z zakresu kontroli, tj.: opracowywanie planów kontroli i przedkładanie ich burmistrzowi do akceptacji, przeprowadzanie kontroli zgodnie z przyjętym planem, sporządzanie protokołów z przeprowadzanych kontroli, opracowanie propozycji zaleceń pokontrolnych, dokonywanie kontroli sprawdzającej. Regulamin organizacyjny został zmieniony w trakcie kontroli (10 września 2019 r.). W zmienionym regulaminie zakres zadań audytora został ograniczony tylko do kwestii audytu.

Spośród 14 skontrolowanych jednostek, w których audyt prowadzony był przez usługodawcę (w całym okresie objętym kontrolą lub przez jego część) w ośmiu jednostkach prawidłowo wybrano usługodawcę, tj. zgodnie z zasadami dokonywania wydatków publicznych określonymi m.in. w art. 44 ust. 3 pkt 1 uofp, oraz regulacjami wewnętrznymi.

Wybór usługodawcy z naruszeniem zasad

³⁸ Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Urząd Miejski w Choszczynie.

Nieprawidłowości dotyczące wyboru usługodawcy do prowadzenia audytu wewnętrznego stwierdzono w pięciu jednostkach³⁹.

Przykłady

W Urzędzie Miasta i Gminy Staszów dokumentacja wszystkich czterech przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą postępowań na wybór wykonawcy usługi audytu wewnętrznego prowadzona była nierzetelnie. Dokumentacja ta nie zawierała wymaganej regulaminami zamówień publicznych liczby ofert. W żaden sposób nie udokumentowano sposobu wyboru wykonawcy zamówienia. Tym samym nie było możliwe ustalenie, czy wydatki na audyt zostały poniesione zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 uofp, z których wynika, że wydatki z budżetu jednostki samorządu terytorialnego powinny być dokonywane w sposób oszczędny z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych w efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, jak również, że zlecenie zadań powinno następować na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty.

W Starostwie Powiatowym w Ostrowcu Świętokrzyskim postępowania dotyczące wyboru audytora usługodawcy, w wyniku których zawarto trzy umowy zlecenia na wykonywanie czynności audytowych w jednostkach organizacyjnych podporządkowanych powiatowi ostrowieckiemu, przeprowadzone zostały z naruszeniem obowiązujących wewnętrznych regulaminów udzielania zamówień. Zgodnie z wewnętrznymi regulaminami, udzielenie zamówienia o wartości 12 tys. zł rocznie:

- powinno zostać poprzedzone wnioskiem kierownika komórki merytorycznej merytorycznie odpowiedzialnej za realizację zamówienia oraz rozeznaniem rynku (co najmniej u dwóch oferentów), z którego powinna zostać sporządzona notatka – w okresie do 11 marca 2016 r.;
- powinno zostać poprzedzone wnioskiem do starosty o udzielenie zgody na realizację według wzoru stanowiącego załącznik do zarządzenia oraz rozeznaniem cenowym przeprowadzonym przez komórkę organizacyjną zamówień publicznych, z którego sporządza się notatkę – w okresie po 11 marca 2016 r.

W Urzędzie brak było dokumentacji potwierdzającej dokonanie wyboru wykonawcy usługi przeprowadzania czynności audytowych zgodnie z powyższymi regulacjami.

W Urzędzie Gminy Bodzechów w poszczególnych latach objętych kontrolą nie udokumentowano sposobu wyboru audytora wewnętrznego.

W Urzędzie Miejskim w Dukli nie udokumentowano sposobu wyboru audytora na 2016 r.

W Urzędzie Gminy Wągrowiec w opublikowanych zaproszeniach do złożenia oferty, w procedurze związanej z wyłonieniem wykonawcy zadania polegającego na przeprowadzeniu audytu wewnętrznego w 2016 r. i 2018 r. wskazano kryteria, którymi Urząd miał się kierować przy wyborze najkorzystniejszej oferty, tj. cenę oraz doświadczenie w zakresie prowadzenia audytu w jednostkach sektora finansów publicznych, ocenione na podstawie przedłożonych dokumentów. Nie wskazano jednak ich wagi, tj. nie określono w jakim zakresie i wzajemnym stosunku kryteria te będą brane pod uwagę przy wyborze najkorzystniejszej oferty.

Ponadto w lipcu 2016 r. wybrana została oferta, która nie zawierała wykazu wykonywanych lub wykonanych przez audytora w okresie ostatnich trzech lat usług w zakresie odpowiadającym przedmiotowi zamówienia. Załączony został

³⁹ Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Urząd Gminy Wągrowiec.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

jedynie wykaz jednostek (oraz tematyka), w których przeprowadził on audyt wewnętrzny od stycznia 2003 r., bez wskazania wartości i dat wykonywania, a także dowodów czy zostały one wykonane należycie.

W **Starostwie Powiatowym w Choszczynie** umowy zlecenia z usługodawcą na prowadzenie audytu wewnętrznego w starostwie, zostały zawarte bez zastosowania trybu konkurencyjnego, tj. z pominięciem zasad należytego gospodarowania środkami publicznymi, określonych w art. 44 ust. 3 uofp oraz obowiązujących w starostwie uregulowań dotyczących zamówień publicznych, których wartość nie przekraczała wyrażonej w złotych równowartości 30 000 euro.

W większości skontrolowanych jednostek (w 12 z 14), w których audyt prowadzony był na podstawie umowy zawartej z usługodawcą, umowa spełniała wymogi określone w art. 279 ust. 2 uofp, w tym gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami tej ustawy.

W dwóch jednostkach zawarto umowy niezgodnie z ww. przepisem⁴⁰.

Prawidłowo zawarte umowy z usługodawcą w większości jednostek

Przykłady

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

We wszystkich czterech umowach zlecenia zawartych z usługodawcą w **Starostwie Powiatowym w Choszczynie** nie było uregulowań wymaganych art. 279 ust. 2 uofp, tj. zapisów dotyczących sposobu postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed uszkodzeniem lub zniszczeniem. W umowach wskazano na obowiązki zleceniodawcy w zakresie udostępnienia dokumentów audytorowi, lecz nie odniesiono się do kwestii dotyczących przekazywania zleceniodawcy dokumentów wytworzonych przez audytora.

W ośmiu z 14 jednostek, w których w okresie objętym kontrolą korzystano z usługowej formy prowadzenia audytu, umowa z usługodawcą zawarta została na okres co najmniej jednego roku, zgodnie z art. 279 ust. 3 uofp. Wymogu zawierania umów z usługodawcą na okres co najmniej roku nie przestrzegano w sześciu skontrolowanych jednostkach⁴¹.

Umowy z usługodawcą zawarte na okres krótszy niż rok

⁴⁰ Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Urząd Gminy Bodzechów.

⁴¹ Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Urząd Gminy Wągrowiec, Urząd Gminy w Leżajsku.

Przykłady

W **Starostwie Powiatowym w Choszczynie** dwie z czterech umów zlecenia z usługodawcą zostały zawarte na okres krótszy niż rok, tj. odpowiednio od 1 lutego 2017 r. do 31 grudnia 2017 r. (11 miesięcy) oraz od 1 maja 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. (osiem miesięcy).

Umowa z audytorem usługodawcą w **Opatowie** na prowadzenie audytu wewnętrznego w 2018 r. została zawarta przez Burmistrza Opatowa na okres pięciu miesięcy (od 1 sierpnia do 31 grudnia 2018 r.).

Trzy z czterech umów na wykonywanie zadań w zakresie przeprowadzania audytu wewnętrznego w **Urzędzie Gminy Dziwnów** zostały zawarte z usługodawcą na okres krótszy niż rok, tj. odpowiednio: od 11 października 2017 r. do 7 lutego 2018 r. (trzy miesiące i 27 dni), od 15 czerwca 2018 r. do 31 marca 2019 r. (dziewięć miesięcy i 16 dni) oraz od 29 marca 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. (dziewięć miesięcy i dwa dni).

Rosnące wydatki na audyt w kontrolowanych jednostkach

Wydatki związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w 27 skontrolowanych jednostkach wyniosły 3103,5 tys. zł w 2016 r., 3210,8 tys. zł w 2017 r., 3579,3 tys. zł w 2018 r. oraz 2488,3 tys. zł w 2019 r. (do 30 września)⁴². Zauważalny jest systematyczny wzrost wydatków na audyt. W 2018 r. w skontrolowanych jednostkach na audyt wydatkowano o 475,8 tys. zł więcej niż w 2016 r. (15,3%).

Ponad 98% wydatków na audyt stanowiły wynagrodzenia. Pozostała kwota dotyczyła wydatków na szkolenia pracowników oraz utrzymanie stanowisk pracy komórek audytu.

Średnioroczne wydatki na działalność audytową w skontrolowanych jednostkach w latach 2016–2018 wyniosły 112 tys. zł. Wydatki te w jednostkach, w których audyt prowadzony był przez usługodawcę kształtowały się na poziomie 18,8 tys. zł, natomiast w przypadku jednostek, w których audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego w jednostce – 177,8 tys. zł. Na znaczną dysproporcję powyższych wydatków wpływa to, że w przypadku objętych kontrolą pięciu urzędów marszałkowskich, z uwagi na skalę zadań, audyt prowadzony był przez wieloosobowe komórki audytu wewnętrznego. Średnioroczne koszty audytu w tych urzędach marszałkowskich kształtowały się na poziomie 427,5 tys. zł. Średnioroczne koszty audytu w skontrolowanych urzędach zatrudniających audytora, z wyłączeniem urzędów marszałkowskich, wyniosły 73,7 tys. zł.

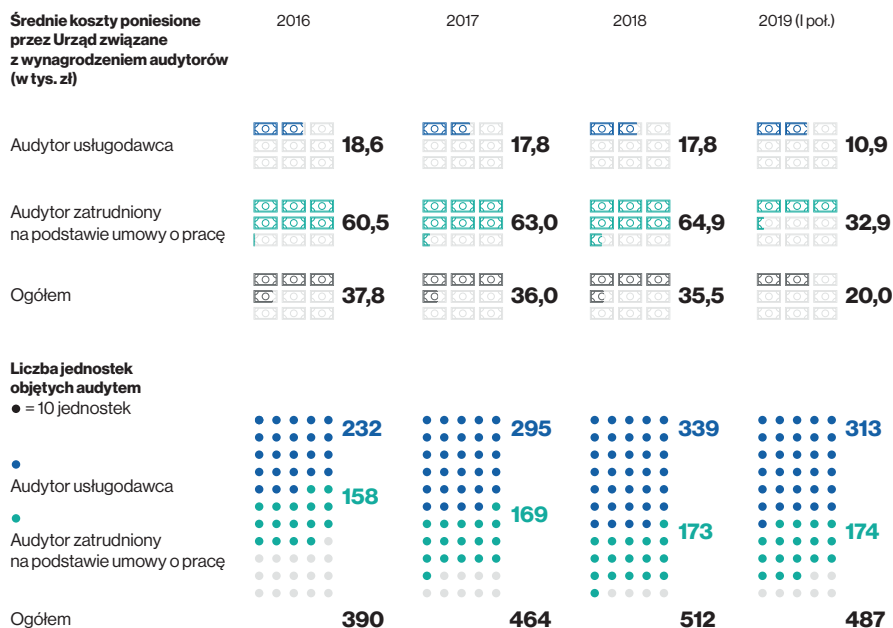
Z informacji uzyskanych w toku kontroli, na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK, z 531 jst także wynika, że niższe koszty audytu wystąpiły w tych jednostkach, w których audyt prowadzony był przez audytora usługodawcę.

⁴² W 2019 r. nie uwzględniono wydatków na audyt poniesionych w Urzędzie Miejskim w Starachowicach oraz Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie. Jednostki te objęte były kontrolą rozpoznawczą na początku 2019 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 3

Średnioroczne koszty poniesione w związku z prowadzeniem audytu



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie informacji uzyskanych w trakcie kontroli na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK.

Wymogi, które musi spełniać audytor wewnętrzny określono w art. 286 uofp. Zgodnie z art. 279 ust. 1 uofp, usługodawcą, prowadzącym audyt wewnętrzny, może być: osoba fizyczna, spełniająca warunki określone w przepisach art. 286 uofp, osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spełniająca warunki określone w art. 286 uofp, a także spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub osoba prawna, która zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce osoby spełniające warunki określone w art. 286 uofp.

We wszystkich skontrolowanych jednostkach zarówno audytorzy zatrudnieni w jednostce jak i usługodawcy spełniali wymogi oraz posiadali kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu określone w art. 286 uofp.

Wyniki kontroli potwierdzają ustalenia z badania ankietowego przeprowadzonego w 2019 r. przez Ministerstwo Finansów. Jedynie w przypadku pięciu z 1156 jst (0,4%) podane przez ankietowanych kwalifikacje nie stanowiły uprawnień do prowadzenia audytu wewnętrznego⁴³.

W trakcie przeprowadzonego przez Ministerstwo badania ankietowego zebrano m.in. informacje na temat rodzaju uprawnień osób prowadzących audyt w jst. Rodzaje kwalifikacji uprawniających do prowadzenia audytu wewnętrznego posiadanych przez audytorów wewnętrznych w jst przedstawia poniższy wykres.

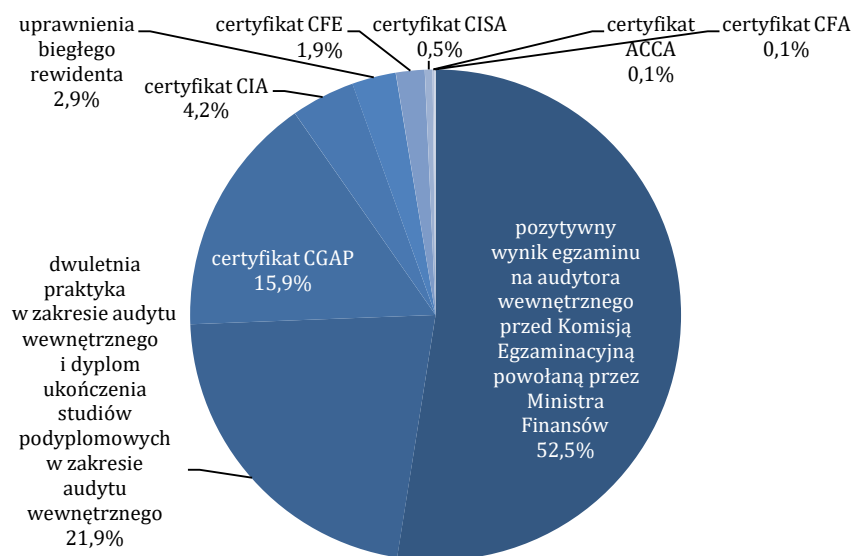
Prawidłowe kwalifikacje audytorów

⁴³ <https://www.gov.pl/web/finanse/ankieta-jst>, data dostępu 17 lutego 2020 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Wykres nr 1

Rodzaje kwalifikacji uprawniających do prowadzenia audytu wewnętrznego posiadanych przez audytorów wewnętrznych w jst



Źródło: opracowanie Departamentu Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, edycja 2019.

Wymiar zatrudnienia audytorów wewnętrznych w komórce audytu wewnętrznego jest jednym z czynników wpływających na właściwą i efektywną realizację zadań audytu wewnętrznego.

Największe pod względem liczby etatów komórki audytu wewnętrznego funkcjonowały w objętych kontrolą urządach marszałkowskich. Liczba etatów w komórkach audytu w tych urządach wynosiła od czterech do 11.

Niewystarczający wymiar zatrudnienia audytorów

W sześciu jednostkach wymiar zatrudnienia audytorów wewnętrznych określony został na poziomie poniżej jednego etatu⁴⁴. W ocenie NIK, tak niski wymiar zatrudnienia w trzech jednostkach⁴⁵ mógł wpływać na realizację niezbędnych zadań audytowych.

Przykłady

Od 8 maja 2019 r. wymiar zatrudnienia audytora wewnętrznego w **Starostwie Powiatowym w Ostrowcu Świętokrzyskim** wynosił 1/8 etatu. W zrealizowanych w 2019 r. zadaniach zapewniających uczestniczyli pracownicy Wydziału Finansowego i Referatu Inwestycji i Zamówień Publicznych Starostwa. Pracownicy zostali wymienieni w upoważnieniu audytora. Jako podstawę ich uczestnictwa w realizacji zadania audytowego wskazano § 6 rozporządzenia w sprawie audytu. Pracownicy starostwa realizowali czynności audytowe w ramach godzin pracy. Odnośnie zatrudnienia od 8 maja 2019 r. audytora w wymiarze 1/8 etatu starosta wyjaśnił, że w związku z tym, iż na stanowisku audytora wewnętrznego zatrudniona jest obecnie osoba, której były starosta udzielił

⁴⁴ Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Urząd Miejski w Choszczynie, Urząd Miejski w Dębicy, Urząd Miejski w Pińczowie, Urząd Miejski Gminy Rawicz.

⁴⁵ Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Urząd Miejski w Dębicy.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

pięcioletniego urlopu bezpłatnego, podjęto działania zmierzające do zatrudnienia pracownika o stosownych kwalifikacjach na umowę zastępstwa celem realizacji przepisów uofp w zakresie audytu wewnętrznego. W związku z problemami z zatrudnieniem audytora na zastępstwo na czas urlopu bezpłatnego audytora wewnętrznego podjęto decyzję o zatrudnieniu audytora na 1/8 etatu. Ponieważ audytor ten jest zatrudniony w innej jednostce samorządowej wyraził zgodę tylko na taki wymiar zatrudnienia. Starosta podał, że w roku 2016 wykonano trzy audyty, w roku 2017 – cztery, w roku 2018 – dwa, zaś w roku 2019 (do 29 sierpnia) – dwa audyty. Dodał ponadto, że pod koniec roku 2019 jednostka podejmie działania zmierzające do zatrudnienia audytora wewnętrznego w większym wymiarze czasu pracy.

W Urzędzie Miejskim w Dębicy w okresie od 1 grudnia 2005 r. do 31 marca 2016 r. na jednoosobowym stanowisku audytora była zatrudniona osoba w pełnym wymiarze czasu pracy. W związku z wygranym przez nią konkursu na stanowisko sekretarza miasta, od 1 kwietnia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r. w Urzędzie nie zatrudniono audytora. W okresie od 1 lipca 2017 r. do czasu zakończenia kontroli w Urzędzie na ww. stanowisku była zatrudniona jedna osoba w niepełnym wymiarze czasu pracy (1/5 etatu).

Burmistrz wyjaśnił: *W trakcie uzgadniania warunków zatrudnienia pomiędzy kandydatem i pracodawcą, przyszły audytor wycofał domniemaną deklarację zatrudnienia w pełnym wymiarze etatowym, argumentując to brakiem możliwości pogodzenia tego z już wykonywaną pracą. Zaproponował możliwość podjęcia pracy w wymiarze 1/5 etatu, która to propozycja z powodu braku jakiegokolwiek alternatywy dla Urzędu, została przyjęta. Audytor Urzędu Miejskiego w Dębicy realizuje niezbędne zadania audytowe w sposób skuteczny i efektywny.*

Z ankiety przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów wynika, że wymiar zatrudnienia audytorów poniżej 1 etatu występował w przypadku 226 z 485 (46,6%) ankietowanych jednostek samorządu terytorialnego zatrudniających audytorów wewnętrznych. Relacje pomiędzy rodzajem jednostki samorządu terytorialnego a wymiarem etatu audytorów wewnętrznych zaprezentowano w tabeli poniżej:

Tabela nr 1

Relacje pomiędzy rodzajem jst a wymiarem etatów audytorów wewnętrznych według danych Ministerstwa Finansów

JST według rodzaju/poziomu	poniżej 1 etatu	1 etat	powyżej 1 etatu
województwa	0%	6,7%	93,3%
miasta na prawach powiatu	8,5%	50,8%	40,7%
powiaty	43,0%	53,3%	3,7%
gminy (razem), w tym:	59,1%	38,8% 2	2,2%
gminy miejskie	45,9%	50,5%	3,6%
gminy miejsko-wiejskie	63,2%	35%	1,7%
gminy wiejskie	79,2%	20,8%	0%

Źródło: opracowanie Departamentu Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, edycja 2019.

Z informacji uzyskanych na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK z wszystkich jst zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego z pięciu województw, na terenie których prowadzona była kontrola NIK

Znaczna liczba jst obsługiwanych przez usługodawców

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

(łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego oraz zachodniopomorskiego) wynika, że w przypadku 31 audytorów (12%) wymiar czasu pracy w osobodniach przekraczał liczbę dni roboczych w roku (250 osobodni). W skrajnych przypadkach liczba przepracowanych przez audytorów osobodni w ciągu roku kalendarzowego wynosiła 944, 869, 862, 765 czy 691. W przypadku 21 audytorów (8%) liczba obsługiwanych w ciągu roku jednostek wynosiła cztery lub więcej. W skrajnym przypadku audytor wykonywał czynności audytowe w 12 jednostkach na terenie czterech województw.

Z uzyskanych informacji wynika, że w przybliżeniu co trzeci audytor prowadził audyt w więcej niż jednej jst: w 2016 r. było to 28% audytorów, w 2017 r. – 34,5%, a w 2018 r. – 34,3%.

Plan audytu podstawą działań audytowych

Zgodnie z art. 283 ust. 1-3 uofp audyt wewnętrzny z wyjątkiem uzasadnionych przypadków, przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego, który powinien zostać przygotowany do końca roku poprzedzającego na podstawie analizy ryzyka.

Spośród objętych badaniem jednostek tylko w Urzędzie Miejskim w Dębicy stwierdzono nieopracowanie planu audytu na 2017 r.

Przykład

W **Urzędzie Miejskim w Dębicy** od 1 kwietnia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r. nie zatrudniano audytora. Plan audytu na 2017 r. nie został sporządzony. Odnośnie przyczyn nieopracowania planu burmistrz wyjaśnił: *W drugiej połowie 2016 r. w Urzędzie Miejskim w Dębicy stanowisko audytora wewnętrznego pozostawało nieobsadzone, w rezultacie do końca 2016 r. nie sporządzono planu audytu na 2017 r. Z końcem czerwca 2017 r. zatrudniony został audytor wewnętrzny w wymiarze 1/5 etatu. W zaistniałej sytuacji, uwzględniając dostępne zasoby czasowe i osobowe, podjęcie decyzji o sporządzeniu planu audytu na 2017 r. doprowadziłoby do sytuacji, w której zadania audytowe objęte planem mogłyby zostać niezrealizowane. W porozumieniu z audytorem wewnętrznym, burmistrz miasta uznał, że zachodzą uzasadnione okoliczności zastosowania zapisów par. 11 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu umożliwiające, w przypadku braku planu audytu na dany rok, przeprowadzenie zadań audytowych uzgodnionych z kierownikiem jednostki.*

Opracowanie planu audytu z naruszeniem terminu

W sześciu jednostkach plan audytu został sporządzony z naruszeniem terminu określonego w art. 283 ust. 3 uofp⁴⁶.

Przykłady

W **Urzędzie Gminy Wągrowiec** plan audytu na 2016 r. został sporządzony dopiero 3 sierpnia 2016 r. a na 2018 r. – 2 maja 2018 r.

Wójt wyjaśnił, że niesporządzenie w ustawowym terminie planów audytu spowodowane było późnym przeprowadzeniem postępowań związanych z wyborem audytora wewnętrznego, co wynikało z kolei z problemów kadrowych na stanowisku sekretarza gminy.

⁴⁶ Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Urząd Miejski w Dębicy, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie, Urząd Gminy Wągrowiec.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W **Urzędzie Miejskim w Dziwnowie** plany audytu na rok 2018 r. i 2019 r. przygotowano odpowiednio 193 i 102 dni po terminie określonym w art. 283 ust. 3 uofp, tj. 12 lipca 2018 r. i 12 kwietnia 2019 r.

Burmistrz wyjaśnił: *Nieterminowe sporządzanie planów audytu wynikało z terminu zawarcia umowy na przeprowadzenie zadań audytowych. Były one niejednokrotnie zawierane w nowym (następnym roku obrotowym) (...).*

Zgodnie z § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu, plan audytu powinien zostać podpisany przez kierownika komórki audytu wewnętrznego oraz kierownika jednostki. W dwóch jednostkach doszło do naruszenia tego wymogu⁴⁷.

Podpisanie planu audytu z naruszeniem przepisów

Przykłady

W **Urzędzie Gminy Wągrowiec** plan audytu na 2017 r. nie został podpisany przez audytora wewnętrznego.

W **Urzędzie Miejskim w Choszczynie** plany audytu wewnętrznego na lata 2016–2019 zostały podpisane przez osobę nieuprawnioną, tj. z upoważnienia burmistrza przez sekretarza miasta.

Szczegółowy sposób sporządzania planu audytu i jego elementy określone zostały w rozporządzeniu w sprawie audytu. Zgodnie z § 7 ust. 1 i 2 rozporządzenia w sprawie audytu kierownik komórki audytu wewnętrznego, opracowując plan audytu, przeprowadza analizę ryzyka uwzględniającą sposób zarządzania ryzykiem w jednostce biorąc pod uwagę w szczególności cele i zadania jednostki, ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki oraz wyniki audytów i kontroli.

W 12 skontrolowanych jednostkach niewłaściwie przeprowadzono lub udokumentowano analizę ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu⁴⁸. Nieprawidłowości polegały m.in. na: nieuwzględnianiu w analizie ryzyka wszystkich obszarów działalności jednostki, nieuwzględnianiu wyników kontroli przeprowadzanych w jednostce oraz priorytetów kierownika jednostki, a także niedokumentowaniu przeprowadzanej analizy ryzyka.

Niewłaściwie przeprowadzona analiza ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu

Przykłady

W **Urzędzie Gminy Szczecinek** audytor niezgodnie z wymogami § 7 ust. 2 pkt 1 i ust. 3 rozporządzenia w sprawie audytu dokonywał analizy ryzyka wyznaczając obszary działalności jednostki, w których przeprowadzono w latach 2017-2019 zadania zapewniające, bez uwzględnienia wszystkich obszarów działalności gminy, określonych jako zadania własne gminy w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym. Wyniki analizy ryzyka (na każdy rok) stanowiła lista dziesięciu zidentyfikowanych przez audytora obszarów działalności gminy, bez uwzględnienia ich kolejności wynikającej z przeprowadzonej oceny ryzyka (lista, taka sama w każdym roku, nie zawierała informacji umożliwiającej ustalenie takiej kolejności). W jednym z obszarów określonych jako „Realizacja zadań gminy” audytor wskazał, że występuje w nim wiele ryzyk

⁴⁷ Urząd Gminy Wągrowiec, Urząd Miejski w Choszczynie.

⁴⁸ Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Urząd Gminy Szczecinek, Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Miejski w Choszczynie, Urząd Miejski w Pińczowie, Urząd Miejski w Starachowicach, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Urząd Gminy Wągrowiec, Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim.

szczegółowych (bez określenia jakich), związanych z realizacją różnych ustaw (bez wskazania, które zostały wzięte pod uwagę). Ponadto wskazał, że zadania w tym obszarze realizowane są w Urzędzie oraz w jednostkach organizacyjnych gminy w zakresie dochodów i wydatków budżetu gminy oraz wykonania zadań.

W **Urzędzie Gminy Wągrowiec** analiza ryzyka do planów audytu na lata 2016–2019 została opracowana w sposób niepozwalający na stwierdzenie wywiązania się z wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 2 i 3 rozporządzenia w sprawie audytu, albowiem nie udokumentowano uwzględnienia wyników przeprowadzonych audytów i kontroli, a także ryzyka wpływającego na realizację celów i zadań jednostki. W myśl tych przepisów, przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego bierze pod uwagę m.in. przywołane przesłanki. Analiza ryzyka do planu audytu na 2016 r., w tym opis przyjętego modelu szacowania ryzyka, znajdującego się w dokumentacji, sporządzona została dla innej jednostki (nie dla Urzędu). Ponadto przygotowując roczny plan audytu na 2017, 2018 i 2019 r. audytor wewnętrzny nie przeprowadził w sposób udokumentowany analizy ryzyka działalności jednostki.

Zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, plan audytu powinien zawierać informację na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach, w szczególności na temat czasu planowanego na:

- a) realizację poszczególnych zadań zapewniających,
- b) realizację czynności doradczych,
- c) monitorowanie realizacji zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających,
- d) kontynuowanie zadań audytowych z roku poprzedniego.

Brak w planach informacji na temat budżetu czasu w osobodniach

Plany audytu sporządzone w ośmiu skontrolowanych jednostkach nie zawierały informacji na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach⁴⁹.

Zmiany planu niezgodnie z rozporządzeniem w sprawie audytu

W trzech jednostkach dokonywano zmian w planie audytu z naruszeniem § 10 rozporządzenia w sprawie audytu, zgodnie z którym zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki⁵⁰.

Przykłady

W **Urzędzie Miejskim w Strykowie** w planie audytu na 2017 r. przewidywano m.in. przeprowadzenie audytu zarządzania drogami. Ze sprawozdania za 2017 r. wynikało, iż zadanie to zostało zastąpione przez czynności doradcze dotyczące weryfikowania prawidłowości sporządzenia Wieloletniej Prognozy Finansowej. Audytor nie posiadał dokumentacji potwierdzającej wprowadzenie ww. zmian. Jak wyjaśnił, zmiana w planie audytu na rok 2017r. została uzgodniona z burmistrzem, co znajduje wyraz w zatwierdzonym sprawozdaniu z realizacji planu na rok 2017. Audytor wraz z burmistrzem uznali, że fakt przyjęcia sprawozdania z realizacji planu jest w zasadzie konwalidacją zmienionego wcześniej planu i nie wymaga dodatkowego formalnego dokumentu w postaci aneksu do planu.

⁴⁹ Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Starostwo Powiatowe w Jarosławiu, Urząd Miejski w Dębicy, Urząd Gminy Szczecinek, Urząd Miejski w Strykowie, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Gminy Leżajsk.

⁵⁰ Urząd Miejski w Strykowie, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Urząd Gminy Szczecinek.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W **Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli** audytor nie dokonywał zmian w rocznym planie audytu wewnętrznego na rok 2016 i 2018 w sposób wskazany § 10 rozporządzenia w sprawie audytu, który nakłada obowiązek dokumentowania takich zmian poprzez pisemne uzgodnienie pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki. Tymczasem, pomimo wprowadzenia dwóch zadań dodatkowych w trakcie 2016 r. oraz rezygnacji z dwóch zadań w 2016 r. i w 2018 r., plany audytów na te lata nie zostały zaktualizowane oraz nie udokumentowano akceptacji starosty na dokonywane modyfikacje. Tłumaczono to brakiem stosownych uregulowań w procedurach Starostwa oraz uzgodnieniami w formie ustnej.

W **Urzędzie Gminy Szczecinek** w 2018 r. nie zrealizowano zaplanowanego na II kwartał 2018 r. zadania doradczego. Nie dokonano w związku z powyższym pisemnych uzgodnień w sprawie zmiany planu audytu pomiędzy audytorem i kierownikiem jednostki.

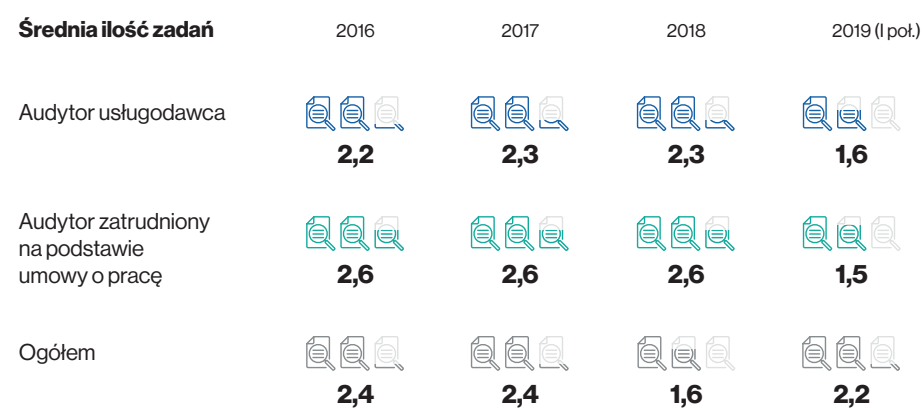
W latach 2016–2018 w 27 skontrolowanych jednostkach zrealizowano łącznie 292 zadania zapewniające, z tego 95 w 2016 r., 97 w 2017 r. oraz 100 w 2018 r. Średnia liczba zrealizowanych w ciągu roku przez jednego audytora zadań zapewniających w skontrolowanych jednostkach wyniosła 2,1. Średnia ta w jednostkach, w których audyt realizowany był przez usługodawcę wyniosła 2,6, natomiast w jednostkach zatrudniających audytora – 1,8.

Realizacja planu audytu

Dane odnośnie średniej liczby wykonanych zadań, uzyskane na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK z 531 jst zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego z pięciu województw, na terenie których prowadzona była kontrola NIK, tj. łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego oraz zachodniopomorskiego przedstawiono na infografice poniżej.

Infografika nr 4

Średnia ilość realizowanych w roku tematów audytowych



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie informacji zebranych w trakcie kontroli w trybie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK.

W okresie objętym kontrolą w skontrolowanych jednostkach przeprowadzono 116 czynności doradczych. Czynności doradcze realizowane były głównie w jednostkach, w których audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego w jednostce. W jednostkach tych zrealizowano w okresie objętym kontrolą średnio 6,3 czynności doradczych. W jednostkach korzystających z usług audytora usługodawcy wskaźnik ten wyniósł zaledwie 0,9.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Zgodnie z § 21 ust. 1 i 2 rozporządzenia w sprawie audytu, audytor wewnętrzny po upływie terminów realizacji zaleceń przeprowadza czynności sprawdzające, których wyniki przedstawia w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu. W latach 2016–2018 audytorzy wewnętrzni w skontrolowanych jednostkach przeprowadzili 160 czynności sprawdzających.

Realizacja zadań audytowych niezgodnie z przepisami

Szczegółową analizą objęto sposób realizacji 100 zadań zapewniających wykonanych w okresie objętym kontrolą w skontrolowanych jednostkach⁵¹. W siedmiu jednostkach stwierdzono przypadki realizacji i dokumentowania zadań audytowych z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie audytu⁵², które dotyczyły 23 zadań zapewniających.

Przykłady

W **Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli** audytor planował i realizował zadania zapewniające w sposób nieodpowiadający wymogom rozporządzenia w sprawie audytu, w szczególności poprzez:

- a) niesporządzenie programów dwóch zadań, wymaganych § 15 rozporządzenia, bądź bez uwzględnienia w programach wszystkich elementów określonych w § 15 i § 16 tego rozporządzenia;
- b) niezgadnianie z audytowanymi jednostkami wstępnych wyników audytu, która to czynność była wymagana § 17 rozporządzenia;
- c) nieujmowanie w sprawozdaniach końcowych z trzech przeprowadzonych audytów celu oraz daty rozpoczęcia zadania, a także w przypadku jednego zadania – nieodniesienie się do oceny ogólnej kontroli zarządczej i formułowanie ustaleń i wniosków w sposób nieprecyzyjny. Ponadto, pomimo wniesienia sprostowań przez jednego audytowanego, w sprawozdaniu końcowym nie odniesiono się do sygnalizowanych przez niego uwag. Z powyższego wynika, że sprawozdania końcowe sporządzane były niezgodnie z wymogami określonymi w § 18 rozporządzenia;
- d) nieprawidłowe prowadzenie czynności dotyczących monitorowania realizacji zaleceń sformułowanych w wyniku dwóch zadań. W przypadku pierwszego zadania zostało ono zamknięte przed wpływem informacji od jednostki o sposobie, terminie oraz osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń, zaś w drugim przypadku – audytor nie monitorował o pisemną informację po upływie terminu jej złożenia, wskazanego w § 19 ust. 2 rozporządzenia;
- e) nieprzeprowadzenie czynności sprawdzających, wbrew wymogom § 21 ust. 1 rozporządzenia we wszystkich analizowanych zadaniach zapewniających, co audytor tłumaczył brakiem czasu i liczbą wykonywanych obowiązków.

Objęte szczegółowym badaniem cztery zadania zapewniające z 22 zrealizowanych w okresie objętym kontrolą w **Urzędzie Gminy Bodzechów**, przeprowadzono z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie audytu:

- a) dla trzech zadań zapewniających, zrealizowanych w latach 2017–2018, nie przeprowadzono przeglądu wstępnego, co było niezgodne z § 14 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu;

⁵¹ Analizą objęto po cztery zadania zapewniające w jednostce za wyjątkiem Starostwa Powiatowego w Krotoszynie – dwa zadania, Urzędu Miejskiego w Starachowicach – trzy zadania, Urzędu Miasta i Gminy w Staszowie – trzy zadania, Urzędu Miasta i Gminy w Opatowie – trzy zadania, Urzędu Miejskiego w Dębicy – dwa zadania oraz Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego – jedno zadanie.

⁵² Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Miejski w Dukli, Urząd Gminy Szczecinek, Urząd Gminy Wągrowiec.

- b) dla trzech zadań zapewniających zrealizowanych w latach 2017–2018 nie przygotowano programu zadania zapewniającego, co było niezgodne z § 15 rozporządzenia.

W **Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach**, pomimo obowiązków wynikających z § 16 ust. 1 pkt 4, 6 i 7 rozporządzenia w sprawie audytu, spośród czterech programów zadań audytowych objętych analizą: w dwóch nie określono istotnych ryzyk w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, w dwóch nie określono daty rozpoczęcia i zakończenia zadania, a w jednym nie określono uzgodnionych z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki. W przypadku trzech pozostałych programów zadań, dla których określono te kryteria, nie zostały one opisane w sposób określony w rozdziale 4.1.3. Podręcznika Procedur Audytu Wewnętrznego z 2014 r. i 2016 r.

W **Urzędzie Gminy Szczecinek** stwierdzono, że audytor nie sporządził programów czterech badanych zadań zapewniających, jak również nie udokumentował m.in. uzgodnień z audytowanymi ani z wójtem kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarach działalności jednostek objętych zadaniami. Obowiązek przygotowania programu zadania zapewniającego oraz dokonania powyższych uzgodnień określony został w § 14 ust. 1 pkt 3 oraz § 15 rozporządzenia w sprawie audytu.

W Urzędzie Miasta i Gminy w Opatowie stwierdzono prowadzenie zadań audytowych w sposób nierzetelny. Analizą w ramach realizacji jednego zadania zapewniającego objęte zostały nieaktualne dokumenty.

W trzech skontrolowanych jednostkach stwierdzono przypadki prowadzenia audytu bez pisemnego upoważnienia⁵³ a w innej jednostce jedno upoważnienie wystawione zostało przez osobę nieupoważnioną⁵⁴. Było to niezgodne z § 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, stanowiącym, że audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie pisemnego upoważnienia kierownika jednostki, po okazaniu legitymacji służbowej lub dowodu tożsamości.

Przykłady

W **Starostwie Powiatowym w Choszczynie** w okresie od 1 lutego 2017 r. do 21 maja 2018 r. audytor przeprowadzał audyt wewnętrzny bez pisemnego upoważnienia starosty.

Audytor wyjaśnił: *zaabsorbowany pracą bieżącą zapomniałem uaktualnić upoważnienie. (...) Starostwo jest jednostką niewielką. Pracuję w nim od 2010 r., wszyscy mnie znają i wiedzą jaką sprawuję funkcję.*

Starosta wyjaśniła: *(...) urzędujący we wskazanym (...) okresie starosta choszczeński zmarł (...) i bardzo trudno (...) określić powód dopuszczenia do przeprowadzania audytu (...) przez osobę nieupoważnioną. Biorąc pod uwagę zaistniałą sytuację zobowiązałam pisemnie Audytora wewnętrznego do zgłaszania każdorazowo do rejestru upoważnień, prowadzonego przez Wydział Organizacyjny i Kadr wszystkich kolejnych upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego w Starostwie (...). Jednocześnie zobowiązałam ustnie Kierownika Wydziału Organizacyjnego i Kadr do sprawowania nadzoru nad terminami ważności upoważnień Audytora Wewnętrznego.*

W **Urzędzie Miejskim w Strykowie** w przypadku trzech zadań zapewniających (z czterech objętych analizą), były burmistrz nie wydał upoważnienia

⁵³ Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Urząd Miejski w Strykowie, Urząd Gminy Szczecinek.

⁵⁴ Urząd Miejski w Choszczynie.

do przeprowadzenia audytu. Z wyjaśnień wynika, iż upoważnienia wystawiano w przypadkach przeprowadzania audytu w podmiotach niebędących jednostkami organizacyjnymi gminy. Natomiast plan audytu na dany rok był znany pracownikom Urzędu oraz kierownikom jednostek organizacyjnych i był swoistego rodzaju upoważnieniem, gdyż powstał w oparciu o obowiązującą umowę na przeprowadzenie audytu.

W Urzędzie Gminy Szczecinek w 2018 r. audytor bez pisemnego upoważnienia wójta realizował w Urzędzie zadanie zapewniające pn. *Analiza finansowania zadań oświatowych w gminie Szczecinek w latach 2015–2017*.

Sprawozdanie z prowadzenia audytu

Zgodnie z art. 283 ust. 5 uofp do końca stycznia każdego roku kierownik komórki audytu wewnętrznego sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni.

W § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu zapisano, że kierownik komórki audytu wewnętrznego do końca stycznia następnego roku składa kierownikowi jednostki sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego, zawierające w szczególności:

- 1) informacje o zadaniach audytowych, w tym zleconych, o których mowa w art. 292 ust. 1 pkt 1 i art. 293 ust. 1 ustawy, monitorowaniu realizacji zaleceń oraz czynnościach sprawdzających, wraz z odniesieniem do planu audytu, o którym mowa w art. 283 ust. 1 ustawy;
- 2) inne istotne informacje związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w jednostce w roku poprzednim, w tym dotyczące przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

Z obowiązku złożenia sprawozdania z wykonania planu audytu nie wywiązano się w Urzędzie Miejskim w Dębicy.

Przykład

W Urzędzie Miejskim w Dębicy audytor nie sporządził sprawozdania z wykonania planu audytu za 2016 r. i 2017 r. Burmistrz wyjaśnił: *Zgodnie z ww. przepisami prawa „Do końca stycznia każdego roku kierownik komórki audytu wewnętrznego sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni”. Do czerwca 2017 r. w Urzędzie Miejskim w Dębicy nie było obsadzone stanowisko audytora wewnętrznego, a ponieważ sprawozdanie z audytu sporządza audytor wewnętrzny, sprawozdania za 2016 r. nie mógł w ustawowym terminie (do końca stycznia 2017 r.) sporządzić inny pracownik Urzędu. W związku z faktem, iż ustawa o finansach publicznych w art. 283 ust. 5 jednoznacznie ustanawia obowiązek sporządzenia sprawozdania z planu audytu za rok poprzedni, a plan audytu wewnętrznego na rok 2017 nie został sporządzony, obowiązek określony w art. 283 ust. 5 nie mógł być zrealizowany z przyczyn obiektywnych, tj. braku planu.*

W trzech jednostkach sprawozdania zostały złożone po terminie wskazanym w art. 283 ust. 5 uofp oraz § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu⁵⁵.

⁵⁵ Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Urząd Miejski w Dziwnowie.

Przykład

W **Urzędzie Miejskim w Dziwnowie** audytor wewnętrzny przedłożył burmistrzowi sprawozdanie z wykonania planu audytu za 2017 r. i 2018 r. odpowiednio 18 kwietnia 2018 r. zamiast do 31 stycznia 2018 r. i 29 marca 2019 r. zamiast do 31 stycznia 2019 r., tj. 77 i 57 dni po terminie określonym w art. 283 ust. 5 uofp.

Burmistrz wyjaśnił: *sprawozdanie z wykonania planu audytu za 2017 r. podpisano 18 kwietnia 2018 r., co wynikało z następujących faktów: czynności audytowe przeprowadzono w okresie od zawarcia umowy do 5 lutego 2018 r. (zgodnie z umową) natomiast sporządzenie dokumentów stałych, w tym sprawozdania, nastąpiło później, a faktyczne podpisanie ich nastąpiło w dacie 18 kwietnia 2018 r. Termin podpisania tych dokumentów uzależniony był od dysponowania czasem zarówno przez burmistrza oraz audytora. Powyższe zapewniało realność i rzetelność przeprowadzonych czynności. Audytor zewnętrzny miał zlecone wykonanie audytów za 2017 r. w terminie 11 października 2017 r. – 7 lutego 2018 r. Wykonanie sprawozdania z wykonania planu audytu za 2017 r. w terminie ustawowym do 31 stycznia 2018 r. byłoby nierzetelne, z przyczyn opisanych powyżej.*

Sprawozdanie z wykonania planu audytu za 2018 r. podpisano 29 marca 2019 r., tj. przed terminem wynikającym z zawartej umowy nr 2/2018 wraz z aneksem, tj. 31 marca 2019 r. Jest to data zbieżna z przekazaniem dokumentacji z przeprowadzonych audytów. Audytor przekazał sprawozdanie po zakończeniu wszystkich czynności audytowych. Przekazanie sprawozdania we wcześniejszym terminie (jeden miesiąc wcześniej niż wymóg ustawowy) miało się z celem, albowiem nie odzwierciedlałoby wszystkich przeprowadzonych czynności audytowych za 2018 r., byłyby po prostu nierzetelne. W mojej ocenie znowu ustawodawca nie uwzględnił specyfiki pracy audytora, przeprowadzającego czynności, jako usługodawca. System pracy audytora „zatrudnionego w jednostce” a audytora, „usługodawcy” jest zupełnie inny i kolejne zapisy ustawy nie są elastyczne z tego tytułu.

W czterech skontrolowanych jednostkach sprawozdania z wykonania planu audytu zostały opracowane z naruszeniem § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu⁵⁶. Ponadto, sprawozdania w sześciu urzędach przygotowano nierzetelnie⁵⁷.

Przykłady

W **Urzędzie Gminy Bodzechów** sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego sporządzone w całym kontrolowanym okresie nie zawierały informacji o zrealizowanych czynnościach doradczych, co było niezgodne z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Zgodnie z tym przepisem, sprawozdanie to powinno zawierać informacje o zadaniach audytowych wraz z odniesieniem do planu audytu.

W sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu wewnętrznego za 2016 r. w **Starostwie Powiatowym w Krotoszynie** nie ujęto informacji dotyczących realizacji żadnej z trzech czynności sprawdzających, wymaganej § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Ponadto, w sprawozdaniu z audytu wewnętrznego za 2018 r. nie zawarto dwóch z 13 zaleceń ujętych w sprawoz-

⁵⁶ Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Urząd Gminy Bodzechów.

⁵⁷ Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie, Urząd Miejski w Strykowie, Urząd Miejski w Dziwnowie.

daniu z czynności doradczych z 14 sierpnia 2018 r. w sprawie „Weryfikacji procedury uchwalania budżetu”, co było działaniem nierzetelnym. Brak kompletności obu sprawozdań starosta i audytor wyjaśnili przeoczeniem. Korektę obu sprawozdań sporządzono w trakcie kontroli NIK (16 i 30 września 2019 r.).

W Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego za lata 2016–2018 sporządzano nierzetelnie, ponieważ za wyjątkiem informacji o liczbie osobodni przeznaczonych na zadania zapewniające, monitorowaniu realizacji zaleceń oraz czynnościach sprawdzających, nie odnoszono się w nich do pozostałych zagadnień – wyszczególnionych w planach audytu wewnętrznego na dany rok – dotyczących m.in. czynności doradczych, urlopów i zwolnień lekarskich, szkoleń i rozwoju zawodowego, czynności organizacyjnych, pomocy technicznej, prac związanych z zarządzaniem Biurem Audytu Wewnętrznego. Ponadto, z naruszeniem § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok 2017 nie zawierało informacji dotyczącej przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

W Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli audytor sporządzał sprawozdania z rocznego wykonania planu audytów za lata 2016–2018 w sposób nierzetelny, bowiem:

- a) w sprawozdaniu za 2017 r. nie wskazywał czasu poświęconego na realizację poszczególnych zadań, natomiast w sprawozdaniu za rok 2018 wskazywał ten czas w sposób nieprecyzyjny lub opisowy, co – jak wyjaśnił starosta – wynikało z braku uszczegółowienia postanowień dotyczących planowania i rozliczania czasu na poszczególne czynności audytowe;
- b) niezgodnie ze stanem faktycznym odnosił się do liczby szkoleń członków Zespołu Kontroli i Audytu Wewnętrznego w danym roku sprawozdawczym (sprawozdania za lata 2016–2018), co tłumaczył pomyłką pisarską;
- c) wykazał w sprawozdaniu za 2017 r. jako w pełni zrealizowane zadanie, którego zakończenie miało miejsce w 2018 r. Audytor wyjaśnił, że czynił starania, aby przeprowadzić czynności jeszcze w 2017 r., jednak termin został przesunięty na wniosek jednostki audytowanej, zaś przez zaniedbanie, nie dokonano korekty sprawozdania rocznego;
- d) każdorazowo w dokumentach zawarł informacje o przeprowadzonej i udokumentowanej samoocenie audytu wewnętrznego w danym roku sprawozdawczym, przy czym ewaluacja za rok 2017 została dokonana 18 października 2018 r., natomiast za rok 2018 – w dniu 13 sierpnia 2019 r., a więc po sporządzeniu sprawozdań, które miały uwzględniać wyniki tych ocen. W wyjaśnieniach starosta zwrócił uwagę na regularność dokonywanej samooceny, jako narzędzia służącego poprawie jakości pracy.

5.2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego

W większości jednostek wystąpiły nieprawidłowości dotyczące organizacji działalności audytu z punktu widzenia wymogów Standardów audytu wewnętrznego. Wymagane Standardami *Karta audytu* i *Program zapewnienia i poprawy jakości* opracowano odpowiednio w 23 jednostkach (85%), w tym w dwóch w trakcie kontroli oraz zaledwie w 10 jednostkach (37%) – w dwóch w trakcie kontroli. Ponadto w 67% jednostek nie prowadzono ocen zewnętrznych działalności audytu, a w 26% – ocen wewnętrznych. Zadania zapewniające realizowane przez audytorów w skontrolowanych urzędach jst zostały przeprowadzone na ogół zgodnie ze Standardami.

Standardy audytu
wewnętrznego

Zgodnie z art. 273 ust. 2 uofp audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w Standardach audy-

tu wewnętrznego. Standardy audytu wewnętrznego zostały określone przez Ministra Finansów w komunikatach w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych z 17 czerwca 2013 r., oraz z 12 grudnia 2016 r.

Zgodnie ze standardem 1000 *Cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu* w *Karcie audytu wewnętrznego* muszą być formalnie określone cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu. *Karta* została opracowana w 23 skontrolowanych jednostkach⁵⁸, przy czym w dwóch jednostkach *Karta* została wprowadzona dopiero w trakcie niniejszej kontroli NIK⁵⁹. W jednej jednostce obowiązująca *Karta* nie była zgodna ze Standardami audytu wewnętrznego.

Nieopracowanie
Karty audytu

Przykład

Obowiązująca w okresie objętym kontrolą w **Urzędzie Miejskim w Grodzisku Wielkopolskim** *Karta audytu wewnętrznego*, wbrew standardowi 1010 *Uznawanie obowiązkowych wytycznych w karcie audytu wewnętrznego*, nie zawierała postanowień dotyczących obowiązku stosowania *Podstawowych zasad praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Kodeksu etyki, Standardów i Definicji audytu wewnętrznego*. *Karta* ponadto nie była w tym okresie poddawana okresowym przeglądom i w razie potrzeby aktualizowana, wbrew wskazaniom standardu 1000 *Cel, uprawnienia i odpowiedzialność*, zgodnie z którym zarządzający audytem wewnętrznym musi okresowo przeglądać i w razie potrzeby aktualizować *Kartę audytu wewnętrznego*.

Zgodnie ze standardem 2040 *Zasady i procedury*, zarządzający audytem wewnętrznym musi ustalić zasady i procedury służące kierowaniu audytem wewnętrznym. Procedury audytu wewnętrznego nie zostały opracowane w trzech skontrolowanych jednostkach, w których audyt prowadzony był przez usługodawcę⁶⁰. W dwóch jednostkach procedury audytu zostały opracowane w trakcie kontroli NIK⁶¹.

Zgodnie ze standardem 1300 *Program zapewnienia i poprawy jakości*, zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego. W ośmiu skontrolowanych jednostkach nie został opracowany program, rekomendowany tym standardem⁶².

Nieopracowanie
Programu zapewnienia
i poprawy jakości

⁵⁸ Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego w Łodzi, Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie, Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Urząd Marszałkowski Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu, Urząd Marszałkowski Województwa Zachodniopomorskiego w Szczecinie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie, Starostwo Powiatowe w Jarosławiu, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Urząd Gminy Szczecinek, Urząd Miejski w Choszczynie, Urząd Miejski w Dębicy, Urząd Miejski Gminy Rawicz, Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, Urząd Miejski w Pińczowie, Urząd Miejski w Starachowicach, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Miasta w Bełchatowie, Urząd Miejski w Dukli, Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim, Urząd Gminy Leżajsk, Urząd Gminy Wągrowiec.

⁵⁹ Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Urząd Miejski w Pińczowie.

⁶⁰ Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Urząd Miejski w Strykowie, Urząd Gminy Bodzechów.

⁶¹ Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Urząd Miejski w Pińczowie.

⁶² Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Urząd Miejski w Strykowie, Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Miejski w Pińczowie, Urząd Gminy Wągrowiec, Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W dwóch jednostkach *Program zapewnienia i poprawy jakości* został opracowany w trakcie kontroli NIK⁶³.

Nieprzewodzenie ocen zewnętrznych

Zgodnie ze standardem 1310 *Wymagania dotyczące programu zapewnienia i poprawy jakości*, *Program zapewnienia i poprawy jakości* musi uwzględniać zarówno oceny wewnętrzne, jak i zewnętrzne. Ze standardu 1311 *Oceny wewnętrzne* wynika, że oceny te muszą obejmować bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz okresowe samooceny lub oceny przeprowadzane przez inne osoby – w ramach organizacji – posiadające wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego. W standardzie 1312 *Oceny zewnętrzne* sformułowano wymagania odnośnie ocen zewnętrznych, które powinny być przeprowadzane przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji.

W siedmiu jednostkach (27%) nie realizowano standardu 1311 dotyczącego ocen wewnętrznych⁶⁴, w 18 (67%) nie przeprowadzono wymaganej standardem 1312 oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego⁶⁵. Ocenę zewnętrzną, zgodnie z wymogami standardu, należy przeprowadzić co najmniej raz na pięć lat. Wyniki kontroli wskazują na dość częste pomijanie tego obowiązku przez zarządzających audytem wewnętrznym w kontrolowanych jednostkach.

Realizacja zadań zgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego

W większości objętych kontrolą jednostek zadania zapewniające zostały zrealizowane zgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego. W trakcie realizacji zadań, zgodnie ze standardem 2300 *Wykonywanie zadania*, zostały zebrane wystarczające, rzetelne, przydatne i dotyczące zadania informacje, które zostały udokumentowane zgodnie ze standardem 2330 *Dokumentowanie informacji*. Naruszenie standardu 2310 *Zbieranie informacji* zidentyfikowano tylko w Urzędzie Gminy w Bodzechowie w trakcie realizacji jednego zadania zapewniającego. Planowanie zadań niezgodnie ze standardem 2200 *Planowanie zadania* stwierdzono w dwóch jednostkach w trakcie realizacji pięciu zadań zapewniających⁶⁶. Realizacja dwóch zadań zapewniających w Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli przeprowadzona została z naruszeniem standardu 2201 *Aspekty planowania*. Sprawozdania ze zrealizowanych zadań zapewniających zostały przekazane kierownikowi jednostki oraz kierownikom jednostek audytowanych zgodnie ze standardem 2400 *Informowanie o wynikach*, za wyjątkiem sprawozdań z trzech zadań zapewniających zrealizowanych w Urzędzie Miasta i Gminy w Opatowie.

⁶³ Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie.

⁶⁴ Urząd Miejski w Strykowie, Urząd Miejski w Dębicy, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Urząd Gminy Szczecinek, Urząd Gminy Wągrowiec, Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim.

⁶⁵ Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Urząd Miejski w Strykowie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim, Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Miejski w Choszczynie, Urząd Miejski w Dębicy, Urząd Miejski Gminy Rawicz, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Miejski w Pińczowie, Urząd Miejski w Starachowicach, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie, Urząd Gminy Szczecinek, Urząd Miasta w Bełchatowie, Urząd Miejski w Dukli, Urząd Gminy Wągrowiec, Urząd Gminy w Leżajsku, Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim.

⁶⁶ Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Urząd Gminy Bodzechów.

Przykłady

W **Urzędzie Gminy Bodzechów** sposób prowadzenia audytu dla czterech objętych badaniem zadań audytowych był niezgodny ze Standardami audytu wewnętrznego w obszarze *Planowanie* (trzy zadania zrealizowane w latach 2017–2018) i częściowo niezgodny w obszarze *Zbieranie informacji i Komunikacja* (zadanie zrealizowane w 2019 r.). Na etapie planowania trzech zadań realizowanych w latach 2017–2018 nie sporządzono żadnych dokumentów, które potwierdzałyby fakt uwzględnienia następujących elementów: cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności, istotne ryzyka dotyczące działalności, jej celów, zasobów i operacji oraz środki, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka jest utrzymywany na akceptowanym poziomie, adekwatność i skuteczność procesów zarządzania ryzykiem i kontroli działalności w porównaniu z odpowiednimi koncepcjami ramowymi i modelami, możliwość wprowadzenia istotnych usprawnień procesów zarządzania ryzykiem i kontroli działalności. W obszarze *Zbieranie informacji*, realizując zadanie w 2019 r., nie zebrano wystarczających i dotyczących zadania informacji, zatem wnioski nie były oparte na odpowiednich analizach. Nie w pełni kontrolowano dostęp do dokumentacji zadania i nie w pełni nadzorowano to zadanie. Wyniki zadania nie zostały przekazane bez zbędnej zwłoki, informacje nie były jasne i zwięzłe, a ostateczne wyniki nie zostały przekazane dyrektorom placówek oświatowych.

W **Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli** audytor prowadził czynności audytowe związane z przygotowaniem zadań zapewniających w sposób nierzetelny, przez co naruszył wymagania określone w *Standardach audytu wewnętrznego*, bowiem:

- a) dla dwóch zadań zapewniających nie sporządzono programów zadania wymaganych standardem 2200 *Planowanie zadania* oraz nie dokonano innych udokumentowanych analiz, określenia celów czy oceny ryzyka wymaganych standardami: 2201 *Aspekty planowania*, 2210 *Cele zadania*, 2220 *Zakres zadania* i 2240 *Program zadania*. W przypadku tych zadań szacowanie poziomu ryzyka odbyło się wyłącznie przy opracowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego;
- b) programy zadania audytowego, opracowane dla dwóch zadań zapewniających, nie zawierały istotnego ryzyka dotyczącego celów, zasobów i operacji badanej działalności oraz odniesienia do środków, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka byłby utrzymywany na akceptowalnym poziomie, wymaganych standardem 2201 *Aspekty planowania*, co spowodowało brak wstępnej oceny ryzyka, odzwierciedlonej w celach zadania, stosownie do wskazówek zawartych w standardzie 2210 *Cele zadania*. Programy obu zadań nie zawierały również elementów wymienionych w standardzie 2240 *Program zadania*: opisu procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania informacji w toku realizacji zadania.

Ustalenia kontroli w obszarze przestrzegania Standardów audytu wewnętrznego potwierdzają wyniki ankiety dotyczącej audytu w jst przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów w 2019 r., której wyniki przedstawiono w dokumencie *Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego*⁶⁷. Wyniki ankiety wskazują że *Karta audytu* została opracowana w 842 z 1156 jednostek (72,8%). W jednostkach, w których audyt prowadził usługodawca, karta została opracowana w 400 z 671 jednostek (59,6%), a w jednostkach, w których audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego w jednostce – w 442 z 485 (91,1%).

⁶⁷ <https://www.gov.pl/web/finanse/ankieta-jst>, data dostępu 17 lutego 2020 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Procedury audytu wewnętrznego opracowane zostały w 785 z 1156 jednostek (67,9%), z tego – w 376 z 671 jednostek (56%), w których audyt prowadził usługodawca oraz 409 z 485 jednostek (84,3%), w których audyt prowadził zatrudniony w nich audytor.

Program zapewnienia i poprawy jakości opracowano w 495 z 1156 jednostek (42,8%). W jednostkach, w których audyt prowadził usługodawca program opracowany został w 189 z 671 jednostek (28,2%), zaś w przypadku jst, w których audyt wewnętrzny prowadził audytor zatrudniony w jednostce – w 306 z 485 jednostek (63,1%).

Wyniki ankiety wskazują również na zaniechanie przeprowadzania ocen wewnętrznych i zewnętrznych. Ocenę wewnętrzną za 2018 r. przeprowadzono w 526 z 1156 jednostek (45,5%), z czego w 202 z 671 jednostek (30,1%), w których audyt prowadził usługodawca oraz w 324 z 485 jednostek (66,8%), w których audyt prowadził zatrudniony w nich audytor.

Ocena zewnętrzna została przeprowadzona zaledwie w 117 z 1156 jednostek (10,1%). Ocena ta przeprowadzona została w 18 z 671 jednostek (2,7%), w których audyt prowadził usługodawca i 99 z 485 jednostek (20,4%), w których audyt prowadził audytor zatrudniony w jednostce.

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

Przeprowadzone w okresie objętym kontrolą przez audytorów wewnętrznych zadania zapewniające w 10 jednostkach (37%) nie zakończyły się sformułowaniem żadnych wniosków o charakterze systemowym albo wnioski te nie przełożyły się na działania służące poprawie funkcjonowania jednostki i nie zostały uwzględnione w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej.

Tylko nieco ponad połowa wszystkich wydanych po zakończeniu zadań zapewniających wniosków miała charakter systemowy, przy czym jedynie 16% sformułowanych przez audytorów wniosków systemowych (z poddanych analizie 514 wniosków) wskazywała kierunki usprawnienia działalności jednostki z punktu widzenia realizacji celów i zadań, pod względem skuteczności i efektywności działań.

W 70% skontrolowanych jednostek audytorzy wspierali kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez czynności doradcze. Stwierdzono pojedyncze nieprawidłowości podczas ich przeprowadzania.

W 33% skontrolowanych jednostek stwierdzono nieprawidłowości dotyczące monitorowania realizacji zaleceń.

Nieprowadzenie
czynności doradczych
w blisko 1/3 jednostek

W większości skontrolowanych jednostek audytorzy wspierali kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez czynności doradcze. Czynności doradcze w okresie objętym kontrolą nie były wykonywane w ośmiu jednostkach⁶⁸. Czynności doradcze przeprowadzone w latach 2016–2018 w Starostwie Powiatowym w Ostrowcu Świętokrzyskim w żaden sposób

⁶⁸ Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Urząd Miejski w Choszczynie, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Miejski w Pińczowie, Urząd Gminy Szczecinek, Urząd Miejski w Dukli, Urząd Gminy Leżajsk, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

nie zostały udokumentowane. Przepis § 24 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu przewiduje znaczną dowolność odnośnie wyboru sposobu dokumentowania czynności doradczych, jednak nie pozwala na odstąpienie od obowiązku dokumentowania tych czynności. Brak dokumentowania tych czynności w jakiejkolwiek formie w latach 2016–2018, uniemożliwiał weryfikację czy, a jeśli tak to jakie czynności doradcze zostały przeprowadzone i jakie były ich efekty.

Przykład

W Urzędzie Miasta Piotrkowa Trybunalskiego we wszystkich objętych badaniem czynnościach doradczych nie sporządzono dokumentu świadczącego o uzgodnieniu – o którym mowa w § 22 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu – z prezydentem miasta celu i zakresu czynności. Uzgodnienia te odbywały się w trybie roboczym, a cel i zakres czynności wynikały również ze zlecenia wykonania tych czynności.

Zgodnie z § 24 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, w wyniku czynności doradczych audytor wewnętrzny może przedstawić propozycje dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki. Propozycje takie zostały sformułowane w wyniku czynności doradczych przeprowadzonych w 18 z 19 jednostek, w których czynności zostały zrealizowane w okresie objętym kontrolą⁶⁹.

We wszystkich objętych kontrolą jednostkach, w których realizowano czynności doradcze audytor wewnętrzny, zgodnie z § 23 rozporządzenia w sprawie audytu, powstrzymał się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.

Przykład

W Urzędzie Marszałkowskim Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu w badanym okresie Biuro Audytu zrealizowało cztery czynności doradcze, po jednej w każdym roku objętym kontrolą. Polegały one na udziale (z głosem doradczym) dyrektora Biura w posiedzeniach Zespołu Sterującego ds. Bezpieczeństwa Informacji.

Marszałek wyjaśnił, że nie wnioskował o przeprowadzenie czynności doradczych w innym zakresie. Zaznaczył przy tym, że w kontekście czynności doradczych, miał przede wszystkim na uwadze uregulowania wynikające z przepisu § 23 rozporządzenia w sprawie audytu, który stanowi, iż audytor wewnętrzny powstrzymuje się od wykonywania czynności doradczych, które prowadziłyby do przyjęcia przez niego obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką, i informuje o tym kierownika jednostki.

W okresie objętym kontrolą w wyniku realizacji zadań zapewniających w skontrolowanych jednostkach sformułowano blisko 2,4 tys. wniosków/rekomendacji. W trakcie niniejszej kontroli szczególną uwagę zwrócono na formułowane w wyniku realizacji zadań audytowych wnioski o charakterze systemowym. Za wniosek systemowy uznawano wniosek, który wpływa na system kontroli zarządczej poprzez budowanie nowych lub

**Wnioski formułowane
przez audytorów**

⁶⁹ Za wyjątkiem Urzędu Marszałkowskiego Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

zmianę już istniejących mechanizmów minimalizujących ryzyko nieprawidłowości. Wniosków o charakterze systemowym wydano blisko 1,4 tys. (58%). Jednak zdecydowana większość (84%) objętych szczegółową analizą 514 wniosków systemowych dotyczyła zgodnego z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami funkcjonowania jst. Poniżej przedstawiono przykładowe wnioski o takim charakterze:

- dokonanie analizy w zakresie prawidłowości i aktualności wydanych upoważnień do przetwarzania danych osobowych;
- dokonanie przeglądu regulaminu zamówień publicznych, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 tys. euro pod kątem aktualności jego unormowań i dokonanie weryfikacji potrzeby ich zmiany;
- zaktualizowanie struktury i zadań osób uczestniczących w systemie zarządzania kryzysowego w sposób zgodny z ustawą o zarządzaniu kryzysowym;
- przestrzeganie obowiązującego w urzędzie obiegu dokumentów w zakresie zawieranych lub aneksowanych umów zleceń;
- przestrzeganie terminów rozliczania kosztów podróży służbowych;
- uzupełnienie i zaktualizowanie zakresów czynności i upoważnień pracowników wydziału architektury i budownictwa;
- dokonanie przeglądu kart stanowiska pracy i dostosowanie ich do obowiązujących zarządzeń.

Wnioski, które wskazywały kierunki usprawnienia działalności jednostki pod względem skuteczności i efektywności działań stanowiły jedynie 16% wszystkich wniosków. Poniżej przykłady sformułowanych wniosków wskazujących kierunki usprawniania działalności jednostki:

- ograniczenie liczby etatów nauczycielskich oraz rozdysonowanie „uwolnionych” godzin w formie godzin ponadwymiarowych pomiędzy nauczycieli ze stopniami awansu, na których występuje problem dodatku uzupełniającego;
- rozważenie celowości funkcjonowania szkoły podstawowej;
- rozważenie wprowadzenia kodeksu etycznego;
- zmiana formy realizacji płatności na bezgotówkową;
- rozważenie przekazania przedszkola lub oddziału przedszkolnego do prowadzenia przez stowarzyszenie.

W 17 skontrolowanych jednostkach zalecenia o charakterze systemowym przełożyły się na działania służące poprawie funkcjonowania jednostki i były uwzględniane w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w kontroli zarządczej. Nieprawidłowości w tym zakresie zidentyfikowane zostały w ośmiu jednostkach⁷⁰.

Zdecydowanie najwięcej wniosków systemowych sformułowanych zostało w wyniku zrealizowanych zadań zapewniających w skontrolowanych urzędach marszałkowskich. Średnia liczba takich wniosków sformułowanych w okresie objętym kontrolą na jednostkę przekraczała 160.

⁷⁰ Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Urząd Miejski w Strykowie, Starostwo Powiatowe w Ostrowcu, Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Miejski w Starachowicach, Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie.

Przykłady

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

W **Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli** audytor zaniechał przeprowadzania czynności sprawdzających, co w konsekwencji doprowadziło do braku rzetelnej wiedzy o stanie wdrożenia zaleceń. W wyjaśnieniach audytor wskazał jako powód takiego postępowania ograniczony czas na prowadzenie ponownej oceny często całego obszaru działalności jednostki oraz założenie, zgodnie z którym sprawdzenie wprowadzenia usprawnień przez jednostkę miało odbywać się przy okazji kolejnych kontroli wewnętrznych bądź audytów. Audytor nie miał pełnej wiedzy o zakresie wykorzystania wyników audytu wewnętrznego, co świadczyło o jakości sprawowanego nadzoru nad kontrolą zarządczą w strukturach powiatu.

W **Urzędzie Miasta i Gminy w Staszowie** nie w pełni wykorzystywano wyniki audytu wewnętrznego w celu usprawnienia funkcjonowania jednostki. Ustalenia z przeprowadzanych zadań zapewniających nie były w pełni uwzględniane w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej, a dwa wnioski o charakterze systemowym, dotyczące wprowadzenia mechanizmów kontroli zapewniających terminowe przekształcanie i przesyłanie wniosków do CEIDG, a także wzmocnienia nadzoru nad pracownikami oraz podjęcia działań w celu wyeliminowania naruszeń przepisów instrukcji kancelaryjnej, nie zostały zrealizowane.

W **Urzędzie Miejskim w Strykowie** nie opracowano procedur monitorowania realizacji zaleceń audytu wewnętrznego i nie monitorowano pięciu (z ośmiu możliwych do zrealizowania do czasu zakończenia kontroli) zaleceń systemowych. W Urzędzie z ośmiu zaleceń wydanych zrealizowano tylko jedno. Dokumentacja z czynności sprawdzających prowadzona była w sposób nierzetelny i nie zawierała ocen wdrożenia zaleceń oraz realizacji zakładanych efektów.

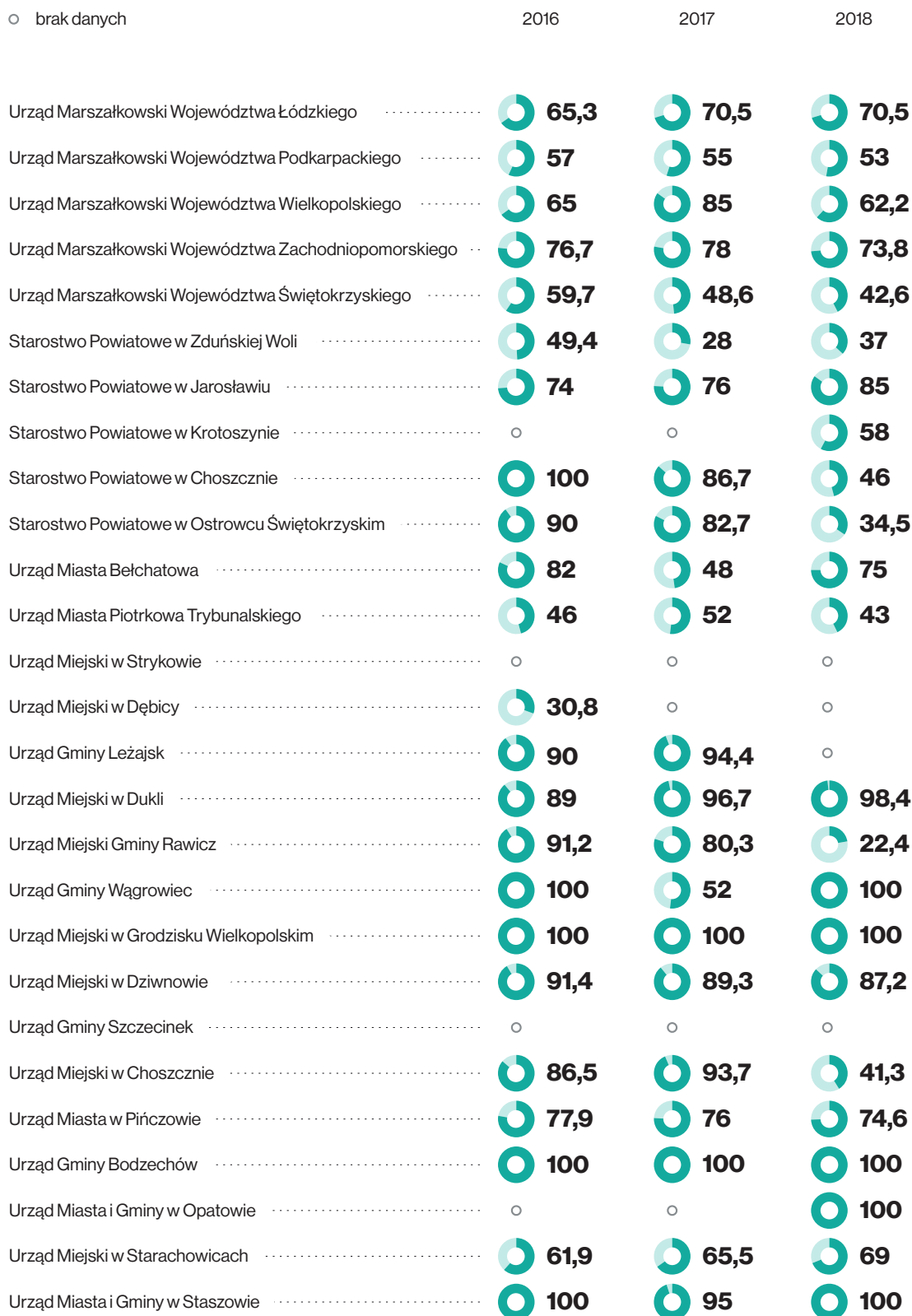
W dokumencie *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017*⁷¹, Minister Finansów sformułował rekomendację, zgodnie z którą czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego nie powinien być niższy niż 70% łącznego budżetu czasu pracy komórki audytu wewnętrznego. Wskaźnik efektywny czas audytu określany jest zarówno na etapie planowania jak i realizacji działań audytowych. Wskaźnik ten obliczany jest jako iloraz sumy czasu przeznaczonego na przeprowadzenie: zadań zapewniających, czynności doradczych, czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń, czynności sprawdzających, rezerwy czasowej na zadania audytowe zlecone oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej w stosunku do łącznego, planowanego budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego.

Wykorzystanie
czasu audytora

⁷¹ Dokument opublikowany na stronie Ministerstwa Finansów https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=16d6f4ea-00d3-4dd7-bd3f-c38123aacdd6&groupId=764034.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 5
Wskaźnik efektywności audytu



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli. W Grodzisku Wielkopolskim przyjęto czas przeznaczony na realizację tylko zadań zapewniających oraz czynności sprawdzających.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 6

Realizacja zadań zapewniających w poszczególnych jednostkach objętych kontrolą (w osobodniach)

AZ ● audytor zatrudniony ● = 10 osobodni U ● usługodawca AZ/U ● audytorzy w różnych formach zatrudnienia				
		2016	2017	2018
Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach	AZ	62,6 ●●●●●●●●	42,3 ●●●●●	41,1 ●●●●●
Urząd Marszałkowski Województwa Zachodniopomorskiego w Szczecinie	AZ	52,3 ●●●●●●	60,7 ●●●●●●●	73,8 ●●●●●●●●
Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego w Łodzi	AZ	126,4 ●●●●●●●●●●	166 ●●●●●●●●●●	155,3 ●●●●●●●●●●
Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie	AZ	33,8 ●●●●	32,0 ●●●●	33,9 ●●●●
Urząd Marszałkowski Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu	AZ	69,6 ●●●●●●●	81,1 ●●●●●●●●	74,3 ●●●●●●●●
Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli	AZ	36,7 ●●●●	6,6 ●	30,7 ●●●●
Starostwo Powiatowe w Choszcznie	AZ	22,0 ●●●	22,5 ●●●	24 ●●●
Starostwo Powiatowe w Ostrowcu	AZ	24,75 ●●●	18,2 ●●	19 ●●
umowa zlecenie od 15 I 2016 r. do 30 VI 2018 r.				
Starostwo w Jarosławiu	AZ	50 ●●●●●	47 ●●●●●	18 ●●
U 3 I–VI 2018 r.				
Starostwo Powiatowe w Krotoszynie	AZ/U	56 ●●●●●●	nie zrealizowano zadań zapewniających innych niż audyt bezpieczeństwa informacji	
Urząd Miasta i Gminy w Opatowie	U	nie prowadzono audytu		37 ●●●●
Urząd Miejski w Strykowie	U	brak danych	brak danych	brak danych
Urząd Gminy Bodzechów	U	6,9 ●	3,3 ●	6,3 ●
Urząd Miejski w Choszcznie	AZ	50,3 ●●●●●●	55,5 ●●●●●●	47 ●●●●●
Urząd Miejski w Dębicy	AZ	brak danych	brak danych	brak danych
Urząd Miejski Gminy Rawicz	AZ	39,3 ●●●●	80,5 ●●●●●●●●	27,5 ●●●
Urząd Miejski w Dziwnowie	U	20,5 ●●●	45,5 ●●●●●	38 ●●●●
Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego	AZ	52 ●●●●●●	nie realizowano zadań zapewniających	
Urząd Miejski w Pińczowie	AZ	71 ●●●●●●●●	33,67 ●●●●	37 ●●●●
Urząd Miejski w Starachowicach	AZ	38,5 ●●●●	53,2 ●●●●●●	45,33 ●●●●●
Urząd Miasta i Gminy w Staszowie	U	17,25 ●●	12,6 ●●	14,2 ●●
Urząd Gminy Szczecinek	U	brak danych	brak danych	brak danych
Urząd Miasta w Bełchatowie	AZ	42,7 ●●●●●	18 ●●	55 ●●●●●●
Urząd Miejski w Dukli	U	23,5 ●●●	19,5 ●●	20 ●●
Urząd Gminy Wągrowiec	U	brak danych	brak danych	brak danych
Urząd Gminy w Leżajsku	U	80 ●●●●●●●●	80 ●●●●●●●●	80 ●●●●●●●●
Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim	U	16 ●●	20 ●●	16 ●●

Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

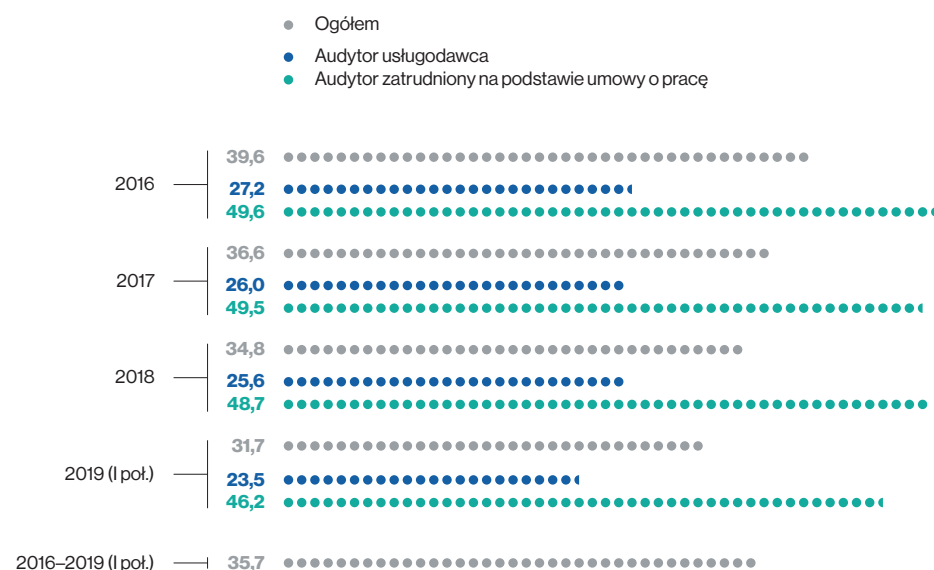
WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Średni czas na realizację jednego zadania zapewniającego wyniósł w latach 2016–2018 w jednostkach objętych kontrolą 31,5 osobodnia w pięciu jednostkach objętych kontrolą, w których audyt realizowany był przez usługodawcę, natomiast w kontrolowanych jednostkach, w których audyt prowadzony był przez audytora zatrudnionego – 50,4 osobodnia.

Z danych uzyskanych z wszystkich 531 jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu z pięciu województw, na terenie których prowadzona była kontrola NIK, także wynika, że w jednostkach zatrudniających audytorów blisko dwukrotnie więcej czasu poświęcano na realizację zadania zapewniającego.

Infografika nr 7

Średni czas poświęcony na realizację jednego tematu audytowego (w osobodniach)



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie informacji zebranych w trakcie kontroli w trybie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK.

Zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, plan audytu zawiera w szczególności informację na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach, w szczególności na temat czasu planowanego na:

- realizację poszczególnych zadań zapewniających,
- realizację czynności doradczych,
- monitorowanie realizacji zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających,
- kontynuowanie zadań audytowych z roku poprzedniego.

W § 12 ust 1 rozporządzenia w sprawie audytu zapisano, że kierownik komórki audytu wewnętrznego do końca stycznia następnego roku składa kierownikowi jednostki sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego, zawierające w szczególności informacje o zadaniach audytowych, monitorowaniu realizacji zaleceń oraz czynnościach sprawdzających, wraz z odniesieniem do planu audytu, o którym mowa w art. 283 ust. 1 ustawy. Dość ogólny zapis w § 12 rozporządzenia w sprawie audytu spowodował, że w części skontrolowanych jednostek wystąpiły problemy z uzyskaniem stosownych danych dotyczących realizacji planu audytu w osobodniach⁷², a w części dane te były szacowane.

⁷² Urząd Miejski w Strykowie, Urząd Gminy Szczecinek, Starostwo Powiatowe w Krotoszynie, Urząd Gminy Wągrowiec, Urząd Miejski w Dębicy.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W trzech skontrolowanych jednostkach wystąpiły znaczące różnice pomiędzy planem a faktyczną realizacją planu audytu⁷³.

Przykłady

W **Urzędzie Gminy Bodzechów** wystąpiły istotne rozbieżności pomiędzy planem a faktyczną realizacją planu audytu w poszczególnych, objętych kontrolą latach. W 2016 r. na realizację planu wykorzystano 37,5 osobodnia w stosunku do 75 dni planowanych (50%). W 2017 r. było to 36 osobodni w stosunku do planowanych 50 (72%). W 2018 r. na realizację planu wykorzystano 40 osobodni w stosunku do 140 dni planowanych (29%). W 2019 r. (do 30 września) było to 38 osobodni w stosunku do planowanych na to zadanie 160 (24%).

W **Urzędzie Miasta w Bełchatowie** w 2017 r. audytor zrealizowała roczny plan zadań zapewniających tylko w 20%, przeznaczając na zadania związane ściśle z audytem (planowanie i sprawozdawczość, zadania zapewniające, czynności doradcze oraz czynności sprawdzające i monitorowania) jedynie 48% czasu, co było działaniem nierzetelnym. W złożonych wyjaśnieniach prezydent miasta stwierdziła m.in., że w pierwszym przypadku realizacja zadań na poziomie 20% wyniknęła z pełnienia przez audytora w 2017 r. przez siedem miesięcy funkcji zastępcy skarbnika miasta. W drugim przypadku zadania związane z prowadzeniem audytu (w 2017 r.) zostały zrealizowane na poziomie 48%, z uwagi na ww. oddelegowanie audytora oraz dokonywanie przez niego zmian w organizacji komórki audytu wewnętrznego (utworzenie samodzielnego stanowiska ds. audytu wewnętrznego), tj. aktualizowanie zakresu czynności, obowiązków, uprawnień oraz odpowiedzialności wraz z tworzeniem opisu stanowiska pracy.

W § 20 rozporządzenia w sprawie audytu zapisano, że audytor wewnętrzny monitoruje realizację zaleceń. Po upływie terminów realizacji zaleceń audytor powinien przeprowadzić czynności sprawdzające, a ich wynik przedstawić w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu (§ 21 rozporządzenia). W dziewięciu z 27 skontrolowanych jednostek stwierdzono nieprawidłowości dotyczące monitorowania realizacji zaleceń audytowych⁷⁴.

Nieprawidłowe
monitorowanie zaleceń
w 1/3 jednostek

Przykłady

W **Urzędzie Gminy Szczecinek** audytor wewnętrzny nie monitorował realizacji zaleceń w przypadku pięciu (spośród sześciu) zadań zapewniających zrealizowanych w okresie objętym kontrolą, tj. nie podjął działań w celu wyegzekwowania od audytowanych informacji o sposobie, terminach i osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń oraz nie przeprowadzał czynności sprawdzających. W badanych przypadkach od dnia zakończenia zadania do dnia zakończenia czynności kontrolnych NIK upłynęło od czterech do 18 miesięcy.

W **Starostwie Powiatowym w Choszczynie** audytor wewnętrzny w czterech z pięciu badanych zadań zapewniających nie podjął działań w celu wyegzekwowania od audytowanych informacji o sposobie, terminach i osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń. W przypadku dwóch zadań nie przeprowadził ponadto czynności sprawdzających wdrożenie rekomendacji,

⁷³ Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Miasta i Gminy w Opatowie, Urząd Miasta w Bełchatowie.

⁷⁴ Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli, Starostwo Powiatowe w Choszczynie, Urząd Miejski w Strykowie, Urząd Gminy Bodzechów, Urząd Miejski w Choszczynie, Urząd Miejski w Dębicy, Urząd Miejski w Dziwnowie, Urząd Gminy Szczecinek.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

mimo że od upływu terminu realizacji zaleceń do dnia zakończenia czynności kontrolnych NIK upłynęło od dwóch lat i czterech miesięcy do trzech lat.

W Urzędzie Gminy Bodzechów audytorzy usługodawcy w całym okresie objętym kontrolą nie monitorowali wydanych zaleceń poaudytowych ani nie przeprowadzali czynności sprawdzających.

W Urzędzie Miejskim w Strykowie nie opracowano procedur monitorowania realizacji zaleceń audytu wewnętrznego i nie monitorowano pięciu (z ośmiu możliwych do zrealizowania do czasu zakończenia kontroli) zaleceń systemowych.

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Celem głównym kontroli było udzielenie odpowiedzi na pytanie: czy audyt wewnętrzny służy usprawnianiu działalności jednostek samorządu terytorialnego?

Pytanie definiujące
cel główny kontroli

Założono, że badania kontrolne umożliwią udzielenie odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

Cele szczegółowe

1. Czy organizacja audytu wewnętrznego oraz sposób jego prowadzenia były zgodne z przepisami prawa?
2. Czy audyt wewnętrzny był prowadzony zgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego?
3. Czy wyniki audytu wewnętrznego zostały wykorzystane w funkcjonowaniu jednostki?

Kontrolą objęto pięć urzędów marszałkowskich, 15 urzędów gmin oraz pięć starostw powiatowych z terenu województw: łódzkiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego oraz zachodniopomorskiego. Urzędy gmin oraz starostwa powiatowe wybrane zostały w sposób celowy, przy uwzględnieniu m.in. następujących kryteriów:

Zakres podmiotowy

- realizowanie audytu przez usługodawcę (przynajmniej jedna jednostka w województwie);
- nieprowadzenie audytu, a dane finansowe zawarte w sprawozdaniach budżetowych wskazywały na taki obowiązek (dane Ministerstwa Finansów);
- w kontrolach realizowanych przez NIK w jednostkach, w których prowadzony był audyt stwierdzono nieprawidłowości.

2016–2019 (do 16 grudnia)

Okres objęty kontrolą

Kontrole zostały przeprowadzone na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy o NIK pod względem legalności, gospodarności i rzetelności (art. 5 ust. 2 ustawy o NIK).

Kryteria kontroli

W trakcie kontroli, w trybie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK, uzyskano informacje z pięciu regionalnych izb obrachunkowych z województw, na terenie których prowadzono kontrolę, na temat realizowanych kontroli w zakresie audytu wewnętrznego w jst oraz informacje od wszystkich jst (531) z tych pięciu województw, zobowiązanych do prowadzenia audytu, dotyczące sposobu organizacji audytu w jednostkach.

Działania na podstawie
art. 29 ustawy o NIK

Wyniki kontroli przedstawiono w 25 wystąpieniach pokontrolnych, w których sformułowano ogółem 79 wniosków pokontrolnych. Z otrzymanych informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że kierownicy jednostek zrealizowali 46 wniosków, 22 były w trakcie realizacji, natomiast 11 nie zostało zrealizowanych.

Stan realizacji wniosków
pokontrolnych

Wnioski pokontrolne dotyczyły przede wszystkim:

- podjęcia działań w celu zapewnienia organizacji i realizacji audytu wewnętrznego zgodnie ze wskazówkami zawartymi w Standardach,
- przeprowadzenia oceny działalności audytu wewnętrznego zgodnie ze standardem nr 1311 *Oceny wewnętrzne* oraz 1312 *Oceny zewnętrzne*,

ZAŁĄCZNIKI

- wykorzystywania w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej zaleceń o charakterze systemowym poczynionych na skutek przeprowadzonych audytów wewnętrznych;
- zapewnienia odrębności organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego;
- zapewnienia przeprowadzania rzetelnej i zgodnej z wymogami rozporządzenia w sprawie audytu analizy ryzyka na potrzeby opracowania planów audytu.

Zastrzeżenia do wystąpień pokontrolnych

Kierownicy czterech skontrolowanych jednostek, tj. prezydent Piotrkowa Trybunalskiego, wójt gminy Szczecinek, starosta krotoszyński oraz marszałek województwa zachodniopomorskiego, zgłosili łącznie 14 zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych. Zastrzeżenia dotyczyły m.in. negatywnych ocen kontrolowanej działalności oraz nieprawidłowości w zakresie organizacji i realizacji audytu wewnętrznego zgodnie uofp i Standardami audytu wewnętrznego. Komisja Rozstrzygająca NIK oddała 11 zastrzeżeń, dwa uwzględniła w części oraz jedno w całości. Ponadto dyrektor Delegatury NIK w Łodzi odmówił przyjęcia zastrzeżeń zgłoszonych przez sekretarza województwa łódzkiego z uwagi na wniesienie ich przez osobę nieuprawnioną. Marszałek województwa łódzkiego złożył zażalenie na postanowienie o odmowie przyjęcia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego. Prezes NIK utrzymał zaskarżone postanowienie w mocy.

W związku z zaniechaniem prowadzenia audytu wewnętrznego w kontrolowanych jst, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą, tj. o czyn z art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Najwyższa Izba Kontroli skierowała jedno zawiadomienie do rzecznika dyscypliny finansów publicznych, a kolejne zawiadomienie jest przygotowywane.

Finansowe rezultaty kontroli

W kontroli ujawniono finansowe rezultaty kontroli w łącznej wysokości 49,8 tys. zł w kategorii *Kwoty wydatkowane z naruszeniem prawa*.

Pozostałe informacje

Kontrolę P/19/074 przeprowadzono od 6 sierpnia do 16 grudnia 2019 r. W informacji o wynikach kontroli wykorzystano wyniki kontroli rozpoznawczej przeprowadzonej od 14 maja 2019 r. do 6 sierpnia 2019 r. w dwóch urzędach gmin z terenu województwa świętokrzyskiego. Po zakończeniu kontroli rozpoznawczej, NIK skierowała do kierowników skontrolowanych jednostek wystąpienia pokontrolne, w których sformułowała dziewięć wniosków pokontrolnych. Z otrzymanych informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że kierownicy jednostek objętych kontrolą zrealizowali jeden wniosek, a osiem pozostaje w trakcie realizacji.

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej
1.	Delegatura NIK w Łodzi	Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego w Łodzi	Grzegorz Schreiber Witold Stępień ⁷⁵
2.		Starostwo Powiatowe w Zdunskiej Woli	Hanna Iwaniuk Wojciech Rychlik ⁷⁶
3.		Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego	Krzysztof Andrzej Chojniak
4.		Urząd Miasta w Bełchatowie	Mariola Małgorzata Czechowska
5.		Urząd Miejski w Strykowie	Witold Kosmowski Andrzej Jankowski ⁷⁷
6.	Delegatura NIK w Kielcach	Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach	Andrzej Bętkowski Adam Jarubas ⁷⁸
7.		Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim	Marzena Dębniak Zbigniew Duda ⁷⁹
8.		Urząd Gminy Bodzechów	Jerzy Murzyn
9.		Urząd Miejski w Pińczowie	Włodzimierz Badurak
10.		Urząd Miasta i Gminy w Opatowie	Grzegorz Gajewski Andrzej Chaniecki ⁸⁰
11.		Urząd Miejski w Starachowicach	Marek Materek
12.		Urząd Miasta i Gminy w Staszowie	Leszek Kopeć
13.	Delegatura NIK w Poznaniu	Urząd Marszałkowski Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu	Marek Woźniak
14.		Starostwo Powiatowe w Krotoszynie	Stanisław Szczotka
15.		Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim	Piotr Hojan Henryk Szymański ⁸¹
16.		Urząd Miejski Gminy Rawicz	Grzegorz Kubik
17.		Urząd Gminy Wągrowiec	Przemysław Majchrzak

⁷⁵ Od 2 grudnia 2014 r. do 22 listopada 2018 r.

⁷⁶ Od 27 listopada 2014 r. do 21 listopada 2018 r.

⁷⁷ Od 1 grudnia 2014 r. do 21 listopada 2018 r.

⁷⁸ Od 1 grudnia 2014 r. do 21 listopada 2018 r.

⁷⁹ Do 21 listopada 2018 r.

⁸⁰ Do 5 listopada 2018 r.

⁸¹ Od 16 listopada 2014 r. do 20 października 2018 r.

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej
18.	Delegatura NIK w Rzeszowie	Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie	Władysław Ortyl
19.		Starostwo Powiatowe w Jarosławiu	Stanisław Kłopot Tadeusz Chrzan ⁸²
20.		Urząd Miejski w Dukli	Andrzej Bytnar
21.		Urząd Miejski w Dębicy	Mariusz Szewczyk
22.		Urząd Gminy w Leżajsku	Krzysztof Sobejko
23.	Delegatura NIK w Szczecinie	Urząd Marszałkowski Województwa Zachodniopomorskiego w Szczecinie	Olgierd Geblewicz
24.		Starostwo Powiatowe w Choszcznie	Wioletta Kaszak ⁸³ Adam Andriaszkiewicz ⁸⁴
25.		Urząd Gminy Szczecinek	Ryszard Jasionas
26.		Urząd Miejski w Choszcznie	Robert Adamczyk
27.		Urząd Miejski w Dziwnowie	Grzegorz Jóźwiak

⁸² Od 28 listopada 2014 r. do 27 października 2019 r.

⁸³ Od 22 maja 2018 r.

⁸⁴ Od 1 grudnia 2014 r. do 29 kwietnia 2018 r.

Wykaz ocen kontrolowanych jednostek

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ²⁾	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
1.	Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego w Łodzi	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Połączenie od 1 listopada 2019 r. audytu z kontrolą wewnętrzną w ramach jednego Departamentu
2.	Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów	Realizacja zadań audytowych niezgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce niezgodnie z uofp oraz Standardami audytu wewnętrznego (połączenie audytu z kontrolą wewnętrzną)
3.	Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce niezgodnie z uofp oraz Standardami audytu wewnętrznego (połączenie audytu z kontrolą wewnętrzną) W okresie objętym kontrolą zrealizowano tylko jedno zadanie zapewniające
4.	Urząd Miasta w Bełchatowie	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów	Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce niezgodnie z uofp oraz Standardami audytu wewnętrznego (połączenie audytu z kontrolą wewnętrzną) Nierealizowanie audytu w okresie od 1 marca do 24 września 2017 r. z uwagi na oddelegowanie audytora do pełnienia funkcji zastępcy skarbnika
5.	Urząd Miejski w Strykowie	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów	Realizacja zadań audytowych niezgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego Nieopracowanie Karty audytu, Programu zapewnienia i poprawy jakości Prowadzenie audytu bez wymaganych upoważnień

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
6.	Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów	Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce niezgodnie z uofp oraz Standardami audytu wewnętrznego (połączenie audytu z kontrolą wewnętrzną) Nierzetelne sporządzanie sprawozdań z audytu oraz monitorowanie zaleceń
7.	Starostwo Powiatowe w Ostrowcu Świętokrzyskim	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Niezapewnienie ciągłości prowadzenia audytu w okresie od 15 grudnia 2018 r. do 7 maja 2019 r.
8.	Urząd Gminy Bodzechów	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów	Realizacja zadań audytowych niezgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego Ustalenia audytu nie były w pełni wykorzystywane w celu usprawnienia działalności jednostki Nie udokumentowano sposobu wyboru audytora usługodawcy
9.	Urząd Miejski w Pińczowie	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce niezgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego Analiza ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu opracowana z naruszeniem rozporządzenia w sprawie audytu
10.	Urząd Miasta i Gminy w Opatowie	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów	Niezapewnienie ciągłości prowadzenia audytu w okresie od 29 marca 2017 r. do 31 lipca 2018 r. Zawarcie umów z usługodawcą z naruszeniem uofp Nieopracowanie w terminie planu audytu na 2018 r. Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce niezgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego Realizacja zadań audytowych z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie audytu

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
11.	Urząd Miejski w Starachowicach	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Analiza ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu opracowana z naruszeniem rozporządzenia w sprawie audytu
12.	Urząd Miasta i Gminy w Staszowie	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów	Nierzetelne prowadzenie dokumentacji dotyczącej wyboru audytora usługodawcy Zlecenie w 2019 r. prowadzenia audytu usługodawcy z naruszeniem uofp Przygotowanie planów audytu na 2016 i 2017 r. z naruszeniem uofp
13.	Urząd Marszałkowski Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu	P	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce zgodnie z uofp oraz Standardami audytu wewnętrznego Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	
14.	Starostwo Powiatowe w Krotoszynie	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Ograniczenie realizacji zadań zapewniających do audytu bezpieczeństwa informacji Opracowanie planów audytu po terminie Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce niezgodnie ze Standardami audytu wewnętrznego
15.	Urząd Miejski w Grodzisku Wielkopolskim	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce z naruszeniem Standardów audytu wewnętrznego
16.	Urząd Miejski Gminy Rawicz	P	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	
17.	Urząd Gminy Wągrowiec	O	Prawidłowa organizacja audytu Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce z naruszeniem Standardów audytu wewnętrznego Nieterminowe sporządzanie planów audytu Niezapewnienie ciągłości prowadzenia audytu

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
18.	Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie	P	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce zgodnie z uofp i Standardami audytu wewnętrznego	
19.	Starostwo Powiatowe w Jarosławiu	P	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce zgodnie z uofp i Standardami audytu wewnętrznego	
20.	Urząd Miejski w Dukli	P	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce zgodnie z uofp i Standardami audytu wewnętrznego	Nieprzeprowadzenie oceny zewnętrznej audytu
21.	Urząd Miejski w Dębicy	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce zgodnie z uofp i Standardami audytu wewnętrznego	Niesporządzenie planu audytu na 2017 r. i sprawozdań za 2016 r. i 2017 r.
22.	Urząd Gminy w Leżajsku	P	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce zgodnie z uofp i Standardami audytu wewnętrznego	Niezapewnienie ciągłości prowadzenia audytu w jednostce Nieprzeprowadzenie oceny zewnętrznej audytu
23.	Urząd Marszałkowski Województwa Zachodniopomorskiego w Szczecinie	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce z naruszeniem Standardów audytu wewnętrznego
24.	Starostwo Powiatowe w Choszcznie	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Nierzetelne sporządzenie analiz ryzyka do rocznych planów Prowadzenie audytu bez stosownego upoważnienia
25.	Urząd Gminy Szczecinek	N	Prawidłowe kwalifikacje audytorów	Niezapewnienie ciągłości prowadzenia audytu w jednostce Realizacja zadań audytowych niezgodnie z rozporządzeniem w sprawie audytu Nieprzestrzeganie wymogów rozporządzenia w sprawie audytu na etapie opracowywania planów audytu jak i monitorowania realizacji wniosków

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
26.	Urząd Miejski w Choszczynie	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Nierzetelne sporządzanie analizy ryzyka na potrzeby planów audytu Podpisywanie upoważnień do prowadzenia audytu przez osobę nieuprawnioną
27.	Urząd Miejski w Dziwnowie	O	Prawidłowe kwalifikacje audytorów Realizacja zadań audytowych zgodnie z przepisami i Standardami audytu wewnętrznego	Umowy z usługodawcą zawarte z naruszeniem uofp Nieterminowe opracowanie planów audytu i sprawozdań Nieprowadzenie ocen wewnętrznych i zewnętrznych działalności audytowej

^{*)} P – pozytywna; N – negatywna, O – w formie opisowej.

6.2. Analiza stanu prawnego

Definicja audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce (art. 272 uofp).

Na podstawie art. 273 ust. 1 uofp Minister Finansów określił w formie komunikatu i ogłosił w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, zgodne z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego. Audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, powinien kierować się wskazówkami zawartymi w tych standardach (art. 273 ust. 2 uofp).

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny prowadzi się w jst, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego (art. 274 ust. 3 i ust. 4 uofp).

Organizacja audytu

Zgodnie z art. 275 uofp, audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca niezatrudniony w jednostce.

W jst zadania przypisane kierownikowi jednostki związane z audytem wewnętrznym wykonują odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego (art. 276 uofp).

Na podstawie art. 277 ust. 1 uofp w urzędzie jst tworzy się wieloosobowe lub jednoosobowe komórki audytu wewnętrznego.

Działalnością wieloosobowej komórki audytu wewnętrznego kieruje audytor wewnętrzny (kierownik komórki audytu wewnętrznego). Do audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednoosobowej komórce audytu wewnętrznego przepisy ustawy dotyczące kierownika komórki audytu wewnętrznego stosuje się odpowiednio (art. 277 ust. 3 i 4).

Zgodnie z art. 278 ust. 3 uofp, w jednostkach samorządu terytorialnego audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł.

Wymogi, które musi spełniać usługodawca

Usługodawcą, o którym mowa w art. 275 pkt 2 uofp, może być:

- 1) osoba fizyczna, spełniająca warunki określone w art. 286 uofp;
- 2) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, spełniająca warunki określone w art. 286 uofp;
- 3) spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna lub osoba prawna, która zatrudnia do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce osoby spełniające warunki określone w art. 286 uofp (art. 279 ust. 1 uofp).

Umowa zawarta przez jednostkę sektora finansów publicznych z usługodawcą powinna zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami uofp. W umowie należy również określić sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem (art. 279 ust. 2).

Umowa z usługodawcą

Umowę z usługodawcą, o której mowa w ust. 2, jednostka sektora finansów publicznych zawiera na okres co najmniej roku (art. 279 ust. 3 uofp).

Kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki (art. 280 uofp).

Audyt w wewnętrzny ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej.

Uprawnienia audytora

Pracownicy jednostki są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia, dokumentów, informacji, danych oraz innych materiałów (art. 282 ust. 2 i 3 uofp).

Zgodnie z art. 283 ust. 1 uofp audyt wewnętrzny, z zastrzeżeniem ust. 2, przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego. W uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny przeprowadza się poza planem audytu. Do końca roku kierownik komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na następny rok. Kierownik komórki audytu wewnętrznego, przeprowadzając analizę ryzyka, bierze pod uwagę w szczególności zadania wynikające z planu działalności, a także wytyczne ministra kierującego działem, komitetu audytu oraz szczegółowe wytyczne Ministra Finansów, o których mowa w art. 69 ust. 4 uofp. Do końca stycznia każdego roku kierownik komórki audytu wewnętrznego sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni (art. 283 ust. 2–5 uofp).

Plan audytu

Na podstawie art. 285 uofp Minister Finansów określił, w drodze rozporządzenia (rozporządzenie w sprawie audytu), szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego, w szczególności:

- 1) sposób sporządzania oraz elementy planu audytu,
- 2) sposób dokumentowania przebiegu oraz wyników audytu wewnętrznego,
- 3) sposób sporządzania oraz elementy wyników audytu wewnętrznego,
- 4) sposób sporządzania oraz elementy sprawozdania z wykonania planu audytu oraz
- 5) tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego zleconego, o którym mowa w art. 292 ust. 1 pkt 1 i art. 293,

- 6) tryb przeprowadzania oceny prowadzenia audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 292 ust. 1 pkt 2 i art. 294
- z uwzględnieniem powszechnie uznawanych standardów audytu wewnętrznego.

Kwalifikacje audytora

Stosownie do art. 286 uofp, audytorem wewnętrznym może być osoba, która:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 4) posiada wyższe wykształcenie;
- 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
 - a) jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub
 - b) złożyła, w latach 2003–2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub
 - c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub
 - d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Za praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, o której mowa w ust. 1 pkt 5 lit. d, uważa się udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż 1/2 etatu, związanych z:

- 1) przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego;
- 2) realizacją czynności w zakresie audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), o którym mowa w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, ze zm.);
- 3) nadzorowaniem lub wykonywaniem czynności kontrolnych, o których mowa w ustawie o NIK.

Do przeprowadzania audytu wewnętrznego w jst, w tym w jej jednostkach organizacyjnych, audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego upoważnia odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku gdy do przeprowadzenia audytu wewnętrznego konieczne jest dokonanie czynności w jednostce podległej lub nadzorowanej, kierownik jednostki nadrzędnej lub nadzorującej może upoważnić audytora wewnętrznego zatrudnionego w tej jednostce do ich dokonania (art. 287 ust. 1 i ust. 3 uofp).

Upoważnienie
do prowadzenia audytu

Zgodnie z art. 292 ust. 1 i ust. 2 uofp, do zadań Ministra Finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych należy w szczególności:

Koordynacja audytu
w jednostkach sektora
finansów publicznych

- 1) zlecanie przeprowadzenia audytu wewnętrznego, z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2, oraz jednostek samorządu terytorialnego;
- 2) ocena audytu wewnętrznego, z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2, oraz jednostek samorządu terytorialnego;
- 3) upowszechnianie standardów, o których mowa w art. 273 ust. 1;
- 4) wydawanie wytycznych;
- 5) współpraca z krajowymi i zagranicznymi organizacjami;
- 6) współpraca z komitetami audytu.

W celu realizacji zadań, o których mowa w pkt 1 i 2:

- 1) Minister Finansów może żądać od kierownika jednostki przedłożenia wszelkich materiałów i dokumentów, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej, a także udzielania informacji i wyjaśnień;
- 2) kierownik jednostki oraz kierownik komórki audytu wewnętrznego są obowiązani do współpracy z Ministrem Finansów w zakresie ustalenia sposobu przeprowadzenia czynności w tej jednostce.

W § 2 rozporządzenia w sprawie audytu wprowadzono definicje pojęć związanych z wykonywaniem audytu wewnętrznego, w tym m.in. zadania audytowego, zadania zapewniającego, zalecenia, monitorowania realizacji zaleceń.

Rozporządzenie
w sprawie audytu

Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie pisemnego upoważnienia kierownika jednostki, po okazaniu legitymacji służbowej lub dowodu tożsamości. Upoważnienie zawiera: imię i nazwisko audytora wewnętrznego, nazwę audytowanego lub nazwę jednostki, termin ważności, podpis kierownika jednostki (§ 4 rozporządzenia w sprawie audytu).

Audyt wewnętrzny dokumentuje czynności i zdarzenia mające znaczenie dla prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. Audyt prowadzi: dokumentację dotyczącą zadania audytowego, pozostałą dokumentację audytu wewnętrznego, w szczególności upoważnienie, dokumentację roboczą związaną z przygotowaniem planu audytu, plan audytu, sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego, wyniki oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

Dokumentacja dotycząca zadania audytowego obejmuje w szczególności: program zadania zapewniającego, sprawozdanie z zadania zapewniającego, wynik czynności doradczych, notatkę informacyjną z czynności sprawdza-

ZAŁĄCZNIKI

jących, dokumenty robocze: związane z przygotowaniem i realizacją zadania zapewniającego; związane z wykonywaniem czynności doradczych; dotyczące monitorowania realizacji zaleceń i przeprowadzania czynności sprawdzających.

Dokumentacja dotycząca zadania audytowego i pozostała dokumentacja audytu wewnętrznego stanowią własność jednostki (§ 5 ww. rozporządzenia).

W uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny, realizując zadanie audytowe, może korzystać z pomocy ekspertów (§ 6 rozporządzenia w sprawie audytu).

Sposób sporządzania i elementy planu audytu oraz sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego, a także zasady planowania i realizacji zadania audytowego oraz informowania o jego wynikach unormowano w rozdziale 2 i 3 rozporządzenia w sprawie audytu.

Standardy audytu wewnętrznego

Standardy przeprowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych zostały ogłoszone przez Ministra Rozwoju i Finansów w załączniku do komunikatu w sprawie standardów audytu. Standardy te mają zastosowanie do zadań audytowych realizowanych od dnia 1 stycznia 2017 r. (§ 1 i § 2 komunikatu w sprawie standardów audytu). Do zadań audytowych realizowanych przed 1 stycznia 2017 r. miały zastosowanie standardy ogłoszone przez Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

Odpowiedzialność za zaniechanie prowadzenia audytu

Zgodnie z art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2019 r. poz. 512, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 511, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 506, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1843).
7. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1440, ze zm.).
8. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. z 2018 r. poz. 506).
9. Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28).
10. Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15).

6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Minister Finansów
6. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
7. Rzecznik Praw Obywatelskich
8. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
9. Sejmowa Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej
10. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
11. Senacka Komisja Samorządu Terytorialnego i Administracji Państwowej
12. Senacka Komisja Budżetu i Finansów Publicznych
13. Marszałkowie województw
14. Starostowie
15. Prezydenci/burmistrzowie/wójtowie

6.5. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 21 kwietnia 2020 r.

PW1.0811.1.2020

Pan
Marian Banaś
Prezes
Najwyższej Izby Kontroli

Szanowny Panie Prezesie,

w związku z otrzymaną w dniu 8 kwietnia 2020 r. informacją o wynikach kontroli P/19/074 *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*¹, na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli², przedkładam Panu Prezesowi poniższe stanowisko.

Ad wniosku dotyczącego wyższego limitu kwoty dochodów i przychodów lub kwoty wydatków i rozchodów ujętych w uchwale budżetowej, po przekroczeniu których powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jst oraz wyższego limitu tych kwot dotyczącego możliwości zlecenia wykonywania audytu usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce.

W Ministerstwie Finansów trwają obecnie prace nad przygotowaniem projektu nowelizacji ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³ (dalej: *uofp*). Jednym z zakładanych kierunków działań legislacyjnych jest urealnienie tzw. kwoty progowej, której przekroczenie skutkuje powstaniem obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego. Ponadto przewidywanym jest także podniesienie limitu kwot, od którego możliwe będzie zlecenie wykonania audytu wewnętrznego usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce.

Ad postulowanej zasady, aby minimalny stan zatrudnienia w urzędzie na stanowisku audytora (lub stanowiskach audytorów, w przypadku zatrudniania na część etatu) wynosił co najmniej jeden pełny etat.

Niezbędny wymiar czasu pracy audytora wewnętrznego, gwarantujący realizację obowiązków, określonych w *uofp* pozostawiony został uznaniu kierownika jednostki finansów publicznych, odpowiedzialnego za zapewnienie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Zarówno sygnały kierowane do Ministerstwa Finansów, jak i wnioski z przeprowadzonej w 2019 r. ankiety, wskazują na pogłębiające się trudności z dostępem do usług świadczonych przez audytorów wewnętrznych. Z tych względów w ocenie Ministerstwa Finansów wprowadzanie sztywnych wymogów w odniesieniu do wymiaru czasu pracy audytorów, na obecnym etapie wydaje się przedwczesne i tylko zwiększy występujące problemy w tym obszarze. W celu ograniczenia negatywnych skutków zjawiska jednym z rozważanych planowanych kierunków działań o charakterze prawotwórczym będzie m.in. zaproponowanie wprowadzenia w drodze egzaminu państwowego dodatkowego sposobu uzyskiwania kwalifikacji do prowadzenia audytu wewnętrznego. Zakładana zmiana przyczynić się może do rozszerzenia dostępu do uzyskiwania kwalifikacji zawodowych, jak również pozytywnie oddziaływać będzie na konkurencyjność i jakość świadczonych usług. Dodatkowo wprowadzenie nowej drogi nabywania kwalifikacji zawodowych przyczynić się może także do zwiększenia dostępności usług świadczonych na rynku, w tym także dla jednostek samorządu terytorialnego, co w konsekwencji może

¹ Nr. ewid. 76/2019/P/19/074/LKI.² Dz. U. z 2019 r. poz. 489 t. j. ze zm.³ Dz. U. z 2019 r. poz. 869 t. j. ze zm.

przełożyć się na zwiększenie wymiaru czasu pracy audytorów zatrudnianych w poszczególnych jednostkach.

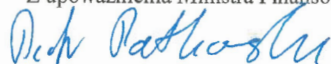
Ad wniosku o wprowadzenie rozwiązań uprawniających Ministra Finansów, w ramach koordynacji wykonywania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, do uzyskiwania informacji o organizacji i prowadzeniu audytu w jednostkach samorządu terytorialnego oraz do upowszechniania w oparciu o te informacje dobrych praktyk w działalności tych jednostek, a także wskazywania nieefektywnych rozwiązań dotyczących np. wykonywania audytu w wielu jst w ciągu roku przez audytora usługodawcę.

Minister Finansów dostrzega potrzebę rozszerzenia możliwości pozyskiwania informacji od jednostek, na temat funkcjonowania audytu wewnętrznego. W toku planowanych prac legislacyjnych rozważone zostanie podjęcie działań zmierzających do doprecyzowania uprawnień Ministra Finansów w ramach koordynacji audytu wewnętrznego, w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego. Na kształt zaproponowanych rozwiązań potencjalnie oddziaływać może jednak proces ich opiniowania w ramach Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, która rozpatruje problemy związane z funkcjonowaniem samorządu terytorialnego i z polityką państwa wobec samorządu terytorialnego.

Ponadto Minister Finansów kontynuować będzie działania ukierunkowane na kształtowanie polityki w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego z uwzględnieniem potrzeb różnych interesariuszy. W 2019 r. przeprowadzone zostało badanie ankietowe, którego wyniki pozostają zbieżne z ustaleniami kontroli prowadzonych przez Izbę. Z inicjatywy organu koordynującego audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych organizowane były także spotkania dedykowane dla osób prowadzących audyt wewnętrzny w jednostkach samorządowych. Udostępnione zostało także narzędzie *Quality@w*, służące samoocenie funkcji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Podejmowane dotychczas inicjatywy w powiązaniu z projektowanymi zmianami legislacyjnymi mogą pozwolić na prowadzenie dalszych analiz funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego, w tym także w zakresie efektywności audytu świadczonego przez usługodawców oraz zjawiska świadczenia usług w wielu jednostkach.

Z poważaniem

Z upoważnienia Ministra Finansów



Piotr Patkowski
Podsekretarz Stanu
Główny Rzecznik
Dyscypliny Finansów Publicznych

6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
MARIAN BANAŚ

LKI.430.007.2019

Warszawa, 5 maja 2020 r.

Opinia
Prezesa Najwyższej Izby Kontroli
do stanowiska Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli *Audyt wewnętrzny*
w jednostkach samorządu terytorialnego

Na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Finansów zawartego w piśmie z dnia 21 kwietnia 2020 r. (nr PW1.0811.1.2020).

Z satysfakcją przyjmuję wynikającą ze stanowiska Ministra deklarację podjęcia w toku planowanych prac legislacyjnych dotyczących nowelizacji ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych² działań, zmierzających do realizacji dwóch wniosków *de lege ferenda* sformułowanych przez NIK w Informacji o wynikach kontroli *Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*. W stanowisku wskazano bowiem na potrzebę uwzględnienia w tych pracach wprowadzenia wyższego limitu kwot, warunkujących powstanie obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego oraz możliwość zlecenia wykonywania audytu usługodawcy niezatrudnionemu w jednostce, a także rozważenia kwestii doprecyzowania uprawnień Ministra Finansów w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego w ramach koordynacji audytu wewnętrznego, co może przyczynić się, wraz podjętymi dotychczas działaniami, do dokonywania dalszych analiz dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego w tych jednostkach, w tym pod kątem jego efektywności.

Odnosnie trzeciego wniosku przedstawionego w informacji NIK, dotyczącego zmiany ustawy o finansach publicznych poprzez wprowadzenie zasady, aby minimalny stan zatrudnienia na stanowisku audytora (lub stanowiskach audytorów, w przypadku zatrudniania na część etatu) wynosił co najmniej jeden pełny etat, Minister Finansów wyraził pogląd, że ze względu na *pogłębiające się trudności z dostępem do usług świadczonych przez audytorów wewnętrznych (...) wprowadzanie sztywnych wymogów w odniesieniu do wymiaru czasu pracy audytorów, na obecnym etapie wydaje się przedwczesne i tylko zwiększy występujące problemy w tym obszarze*. Z powyższym poglądem nie można się zgodzić przede wszystkim z tego względu, że wynika z niego, iż w sytuacji, gdy z powodu ustawowych ograniczeń audyt nie może być wykonywany przez usługodawcę, istotny jest sam fakt zatrudnienia audytora w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego, niezależnie od wymiaru tego zatrudnienia. Przy takim założeniu, na dalszy plan schodzi kwestia skuteczności i efektywności działalności audytowej, co nie jest uzasadnione. W związku z tym, podnoszone problemy z dostępem do usług świadczonych przez audytorów, nie powinny stanowić uzasadnienia dla zatrudniania ich w niskim wymiarze czasu pracy (np. 1/8 etatu, co wynika z ustaleń kontroli), świadczącym o tym, że audyt wewnętrzny nie może być wykonywany prawidłowo z punktu widzenia jego celu, którym jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.

Należy też zauważyć, że istotne znaczenie dla realizacji proponowanego przez Izbę wniosku będzie miało wdrożenie planowanych w Ministerstwie Finansów kierunków działań legislacyjnych, dotyczących rozszerzenia możliwości uzyskania kwalifikacji audytora wewnętrznego oraz zwiększenia limitów kwot, decydujących

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.

² Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.

ZAŁĄCZNIKI

o obowiązku i formie wykonywania audytu, które w konsekwencji powinny wpłynąć na zwiększenie dostępu do świadczonych usług przez audytorów (zbieżną z takim poglądem ocenę skutków rozważanych zmian zaprezentowano również w treści stanowiska).

Dlatego też nie podzielam oceny, że wprowadzenie postulowanego przez NIK uregulowania dotyczącego określenia minimalnego stanu zatrudnienia audytorów, byłoby działaniem przedwczesnym.


PREZES
Najwyższej Izby Kontroli
Marian Banaś