



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

LKI.410.006.05.2019

Grzegorz Gajewski, Burmistrz Miasta i Gminy  
Opatów  
Urząd Miasta i Gminy w Opatowie  
plac Obrońców Pokoju 34  
27-500 Opatów

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

## I. Dane identyfikacyjne

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Jednostka kontrolowana              | Urząd Miasta i Gminy w Opatowie (dalej: Urząd), plac Obrońców Pokoju 34, 27-500 Opatów.                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Kierownik jednostki kontrolowanej   | Grzegorz Gajewski, Burmistrz Miasta i Gminy Opatów (dalej: Burmistrz) od 5 listopada 2018 r.<br>W okresie objętym kontrolą Burmistrzem był również Andrzej Chaniecki – do 4 listopada 2018 r.                                                                                                                                                                                                   |
| Zakres przedmiotowy kontroli        | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Zgodność organizacji audytu wewnętrznego i sposobu jego prowadzenia z przepisami prawa.</li><li>2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego.</li><li>3. Wykorzystanie wyników audytu wewnętrznego w procesie usprawniania i zapewnienia prawidłowego działania jednostki.</li></ol>                                 |
| Okres objęty kontrolą               | Od 1 stycznia 2016 r. do dnia zakończenia kontroli.<br>Badaniami kontrolnymi objęte zostały również zdarzenia i dokumenty sprzed 1 stycznia 2016 r. w przypadkach, gdy miały one związek z przedmiotem kontroli.                                                                                                                                                                                |
| Podstawa prawna podjęcia kontroli   | Art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>1</sup> .                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Jednostka przeprowadzająca kontrolę | Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Kontrolerzy                         | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Krzysztof Kopeć, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/68/2019 z 5 sierpnia 2019 r.</li><li>2. Jan Woźniak, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr LKI/85/2019 z 25 września 2019 r.</li><li>3. Krzysztof Wilkosz, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LKI/84/2019 z 25 września 2019 r.</li></ol> |

(akta kontroli str. 1-4)

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

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

### OCENA OGÓLNA

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

### Uzasadnienie oceny ogólnej

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

Sformułowanie negatywnych ocen w tych obszarach uzasadniały stwierdzone nieprawidłowości. W Urzędzie w okresie od 29 marca 2017 r. do 31 lipca 2018 r. nie prowadzono audytu wewnętrznego, pomimo przekroczenia określonych w art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>3</sup> (dalej: uofp) progów dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów powodujących obowiązek prowadzenia audytu. Powyższe skutkowało nieopracowaniem w terminie planu audytu na 2018 r. Dodatkowo w 2018 r., niezgodnie z art. 279 ust. 3 uofp, zawarto umowę na prowadzenie audytu z usługodawcą na okres niepełnego roku. Zatrudniony w Urzędzie audytor wewnętrzny nie udokumentował w trakcie przeprowadzania analizy ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu, uwzględnienia wyników audytów i kontroli, co uniemożliwiało potwierdzenie wywiązania się z wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu<sup>4</sup> (dalej: rozporządzenie w sprawie audytu). W okresie objętym kontrolą wystąpiły ponadto znaczące różnice pomiędzy planowanym a wykorzystanym zasobem czasu na realizację zadań zapewniających. Badanie zrealizowanych w okresie objętym kontrolą trzech zadań zapewniających wykazało, że zostały one przeprowadzone z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie audytu, w szczególności w zakresie informowania o ich wynikach audytowanego. Ponadto dokonano nierzetelnych ustaleń w ramach zadania audytowego przeprowadzonego w Szkole Podstawowej Nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie w obszarze polityki rachunkowości.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie opracowywano planów kontroli zarządczej i w związku z tym informacji o realizacji tych planów. Kierownicy jednostek organizacyjnych gminy nie składali oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Utrudniało to wykorzystywanie ustaleń audytu w celu usprawnienia działalności jednostki, w szczególności uwzględnianie zaleceń z przeprowadzanych audytów w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej.

Negatywnej oceny ww. obszarów nie może zmienić fakt, że audytor usługodawca przeprowadzający audyt wewnętrzny w Urzędzie spełniał wymogi oraz posiadał kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu, określone w art. 286 uofp, złożył Burmistrzowi w obowiązującym terminie sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego za 2018 r., a wydatki związane z audytem były dokonywane zgodnie z zasadami określonymi w uofp.

Audyt wewnętrzny w Urzędzie został zorganizowany z naruszeniem *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*<sup>5</sup> (dalej: Standardy). Nie opracowano i nie wdrożono *Programu zapewnienia i poprawy jakości*, karty audytu wewnętrznego, zasad i procedur działalności audytu wewnętrznego, a także systemu monitorowania wyników audytu, co stanowiło

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

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

<sup>4</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 506.

<sup>5</sup> Załącznik do komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28).

naruszenie odpowiednio standardu 1300 *Program zapewnienia i poprawy jakości*, standardu 1000 *Cel, uprawnienia i odpowiedzialność*, standardu 2040 *Zasady i procedury* i standardu 2500 *Monitorowanie postępów*. Objęte szczegółowym badaniem trzy zadania zapewniające, za wyjątkiem naruszenia Standardu 2440 *Przekazywanie wyników*, zostały przeprowadzone zgodnie ze Standardami.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej<sup>6</sup> kontrolowanej działalności**

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą audyt wewnętrzny w Urzędzie prowadzony był przez audytora usługodawcę od 1 sierpnia 2018 r., na podstawie umowy zawartej 30 lipca 2018 r. Przedmiotem umowy było prowadzenie audytu w Urzędzie i w jednostkach organizacyjnych w okresie od 1 sierpnia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r.

W dniu 2 stycznia 2019 r. zawarta została umowa na prowadzenie audytu wewnętrznego w Urzędzie i jednostkach organizacyjnych Gminy w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r.

Zawarte w okresie objętym kontrolą umowy z usługodawcą zawierały elementy wymagane art. 279 ust. 2 uofp, gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami uofp, a także rozporządzenia w sprawie audytu i Standardów. Zakres zadań audytora usługodawcy zawarty w ww. umowach obejmował w szczególności:

- przeprowadzanie audytów wewnętrznych w Urzędzie i w jednostkach organizacyjnych Gminy na podstawie planów audytu,
- sporządzanie sprawozdań z przeprowadzonych audytów oraz z wykonania planu audytu,
- przygotowanie planu audytu na kolejny rok,
- opracowanie dokumentacji dotyczącej zadania audytowego i pozostałej dokumentacji audytowej,
- prowadzenie audytu w uzasadnionych przypadkach poza planem audytu,
- monitorowanie realizacji zaleceń po przeprowadzonym audycie wewnętrznym,
- prowadzenie czynności doradczych w uzasadnionych przypadkach.

(akta kontroli str. 138-142)

W wyniku podjętych w 2017 r. uchwał dokonujących zmian w budżecie Gminy na 2017 r., suma zaplanowanych w uchwale budżetowej na dzień 29 marca 2017 r. kwot dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów przekroczyła 40 000 tys. zł. Do końca 2017 r. oraz w kolejnych latach plan dochodów i przychodów oraz plan wydatków i rozchodów ujęty w uchwale budżetowej nie został zmniejszony poniżej limitu 40 000 tys. zł, po przekroczeniu którego zachodzi obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce samorządu terytorialnego.

(akta kontroli str. 148-155)

Audytora usługodawcę prowadzący w okresie objętym kontrolą audyt w Urzędzie spełniał wymogi oraz posiadał kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu określone w art. 286 uofp.

(akta kontroli str. 182-183)

<sup>6</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

Obowiązujące w kontrolowanym okresie regulaminy organizacyjne Urzędu nie zawierały zapisów dotyczących audytu wewnętrznego, w tym zadań związanych ze współpracą z audytorem.

Burmistrz wyjaśnił: (...) *Audyt wewnętrzny musi dysponować pełną swobodą w zakresie identyfikacji obszarów ryzyka, a zakres audytu nie może być ograniczany. Z tego powodu w przypadku audytu wewnętrznego prowadzonego przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce audytora podlega służbowo bezpośrednio Burmistrzowi, który zapewnia organizacyjną odrębność wykonywania zadań przez audytora. Wydaje się oczywiste, że w przypadku usługodawcy, któremu zlecono prowadzenie czynności audytu wewnętrznego powinno się stosować analogiczne rozwiązanie organizacyjne.*

*W Regulaminie Organizacyjnym Urzędu Miasta i Gminy Opatów ogólnie określone są zadania związane z nadzorem i współpracą w zakresie kontroli.*

*Do zadań Sekretarza Gminy należy prowadzenie kontroli administracyjnej i współdziałanie w kontrolach organizowanych przez organy kontroli zewnętrznej.*

*Do zadań Skarbnika Gminy należy nadzór nad sprawozdaniami finansowymi gminnych jednostek organizacyjnych oraz nadzór finansowy nad jednostkami oświatowymi podlegającymi Gminie.*

W Urzędzie nie opracowano wewnętrznych procedur dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 236-274)

Poniesione przez Urząd w okresie objętym kontrolą wydatki na audyt stanowiły w całości wynagrodzenie audytora usługodawcy.

(akta kontroli str. 170)

Wysokość wydatków poniesionych na prowadzenie audytu w poszczególnych latach objętych kontrolą nie przekraczała wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro, w związku z czym przy wyborze podmiotu do prowadzenia audytu nie było obowiązku stosowania przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych<sup>7</sup>. Audytorem usługodawcą wyłoniony został zgodnie z zarządzeniem Nr 614/2014 Burmistrza Miasta i Gminy w Opatowie z dnia 18 sierpnia 2014 r. w sprawie zatwierdzenia regulaminu postępowania określającego zasady wydatkowania środków finansowych – o wartości nieprzekraczającej kwoty stanowiącej równowartość 30 000 euro, do których nie stosuje się przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych oraz art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 ustawy o finansach publicznych.

Czynności związane z wyborem audytora usługodawcy realizowała Skarbnik Gminy.

(akta kontroli str. 178-197)

Audytorem usługodawcą w okresie objętym kontrolą przygotował:

- plan audytu na 2018 r., który został podpisany 22 sierpnia 2018 r.,
- plan audytu na 2019 r., który został podpisany 28 grudnia 2019 r.

Opracowane w okresie objętym kontrolą w Urzędzie plany audytu na 2018 r. i 2019 r., zawierały m.in. informacje dotyczące:

- jednostek sektora finansów publicznych objętych audytem wewnętrznym (Ośrodek Pomocy Społecznej w Opatowie, Publiczne Przedszkole w Opatowie, Szkoła Podstawowa nr 1 w Opatowie, Szkoła Podstawowa nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie, Szkoła Podstawowa im. Jana Pawła II w Kobylanach, Opatowski Ośrodek Kultury, Miejsko-Gminna Biblioteka Publiczna im. Stanisława Czernika w Opatowie, Przedsiębiorstwo Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej Spółka z o.o. w Opatowie),
- charakterystyki obszarów objętych audytem wewnętrznym,

<sup>7</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1986, ze zm.

- opisu metody analizy ryzyka,
- obszarów działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające (*Ocena organizacyjno-finansowa placówek oświatowych funkcjonujących na terenie Gminy Opatów, Działalność placówek oświatowych – Szkoła Podstawowa nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie*<sup>8</sup> w 2018 r. oraz *Działalność organizacyjno-finansowa placówek oświatowych*<sup>9</sup>, *Księgowość i sprawozdawczość placówek oświatowych*<sup>10</sup> w 2019 r.),
- planowanych czynności doradczych (prowadzonych systematycznie w miarę zachodzących potrzeb),
- budżetu czasu przewidzianego na realizację zadań zapewniających wyrażonego w dniach,
- monitorowania realizacji zaleceń oraz planowanych czynności sprawdzających (na monitorowanie realizacji zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających w 2018 r. zaplanowano 10 dni, w planie audytu na 2019 r. nie przewidziano prowadzenia czynności sprawdzających w związku z faktem, że w 2018 r. został przeprowadzony audyt w zakresie *Oceny organizacyjno-finansowej Szkoły Podstawowej nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie* mający na celu dostarczenie Burmistrzowi informacji dotyczących kosztów funkcjonowania objętej audytem placówki).

Do opracowania planów audytu na 2018 r. i 2019 r., według informacji zawartej w tych dokumentach, posłużono się mieszaną analizą ryzyka. Dokonano oceny obszarów ryzyka za pomocą matematycznej metody analizy ryzyka, zastosowano metodę top-down (wyniki rozmów przeprowadzone z kadrą kierowniczą Urzędu, zewnętrzne źródła informacji), a także metodę analityczną polegającą na analizie: aktów wewnętrznych jednostek organizacyjnych (regulaminy, zarządzenia), wyników kontroli przeprowadzonych przez organy zewnętrzne, wielkości dokonanych operacji finansowych.

Wśród jednostek sektora finansów publicznych objętych audytem wewnętrznym nie wymieniono Urzędu.

Audytor usługodawca wyjaśnił: *W planach audytu na rok 2018 i 2019 nie ujmowano Urzędu Miasta i Gminy w Opatowie, ponieważ priorytetem kierownika jednostki było przeprowadzenie zadań zapewniających w jednostkach organizacyjnych gminy, w tym w szczególności w jednostkach oświatowych, które zostały wyodrębnione jako obszary ryzyka na rok 2018 i 2019 (...).*

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

(akta kontroli str. 5-25, 166)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie przeprowadzono 32 kontrole zewnętrzne. W wyniku przeprowadzenia dziewięciu kontroli sformułowane zostały wnioski lub zalecenia, które dotyczyły m.in.:

- opracowania planów rozwoju i funkcjonowania form opieki nad dziećmi,
- zapewnienia nadzoru nad procesem rekrutacji do przedszkoli,
- zatwierdzenia arkuszy organizacyjnych placówek oświatowych spełniających wymogi dotyczące maksymalnej dopuszczalnej liczebności oddziałów przedszkolnych,
- prowadzenia weryfikacji danych zawartych w sprawozdaniach podmiotów odbierających odpady komunalne od właścicieli nieruchomości,
- realizowania wszystkich obowiązków w przypadku wniosków o wydanie dowodu osobistego z powodu uszkodzenia dotychczasowego dowodu,

<sup>8</sup> Planowany czas przeprowadzenia zadania w dniach – 90.

<sup>9</sup> Planowany czas przeprowadzenia zadania w dniach – 140.

<sup>10</sup> Planowany czas przeprowadzenia zadania w dniach – 60.

- stosowania przepisów art. 36 i 38 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>11</sup> w zakresie ewidencji ludności,
- wydawania licencji na wykonywanie transportu drogowego taksówką i zezwoleń w krajowym transporcie drogowym zgodnie ze wzorem,
- prowadzenia działalności nadzorczej nad zezwoleniami,
- terminowego przekazywania Ministrowi Infrastruktury informacji o licencjach i zezwoleniach,
- założenia oddzielnego rejestru dla skarg i wniosków wpływających do Burmistrza.

W dokumentacji audytu nie udokumentowano uwzględnienia wyników tych kontroli w trakcie prowadzenia analizy ryzyka na potrzeby opracowania planów audytu.

(akta kontroli str. 5-25, 143-147)

Audytór usługodawca, zgodnie z § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, do końca stycznia 2019 r. złożył Burmistrzowi sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego za 2018 r. Sprawozdanie zawierało informacje o jednostkach objętych audytem wewnętrznym, o wykonanych zadaniach audytowych, wydanych zaleceniach. W sprawozdaniu zawarto informację, że z uwagi na fakt, że działalność audytu wewnętrznego w gminie Opatów rozpoczęto od sierpnia 2018 r. nie planowano czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 26-29)

W 2018 r. w Urzędzie zgodnie z planem audytu zrealizowano jedno zadanie zapewniające:

- *Audyt organizacyjno-finansowy Szkoły Podstawowej nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie.*

W 2019 r. (do 31 sierpnia 2019 r.) zrealizowano zgodnie z planem audytu dwa zadania zapewniające:

- *Audyt organizacyjno-finansowy Szkoły Podstawowej nr 1 im. gen. Bryg. Stanisława Gano w Opatowie;*
- *Audyt organizacyjno-finansowy Szkoły Podstawowej im. Jana Pawła II w Kobylanach.*

W 2019 r. zrealizowane zostały dwie czynności doradcze dotyczące analizy sytuacji oświatowej gminy Opatów oraz porównania wydatków na obsługę księgowo-finansową prowadzoną w poszczególnych placówkach oświatowych gminy Opatów w stosunku do wydatków związanych z utworzeniem jednostki organizacyjnej Gminy, obsługującej jednostki oświatowe.

W kontrolowanym okresie nie były przeprowadzane czynności sprawdzające.

(akta kontroli str. 5-29, 130-137, 171, 318-320)

Badanie sposobu wykonania zrealizowanych w okresie objętym kontrolą zadań zapewniających wykazało, że zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu w sprawie audytu m.in.:

- przygotowano program zadania zawierający w szczególności: temat, cel, zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania, istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, sposób zrealizowania zadania, w szczególności opis doboru próby do badania oraz technik badania, datę rozpoczęcia i zakończenia zadania;
- sporządzono sprawozdanie z zadania zapewniającego zawierające m.in.: temat, cel, zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania, datę rozpoczęcia zadania, ustalenia i ocenę według kryteriów przyjętych w programie, zalecenia, ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, datę sporządzenia

<sup>11</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 2096, ze zm.

sprawozdania, imię i nazwisko audytora wewnętrznego realizującego zadanie oraz jego podpis;

- przekazano sprawozdanie Burmistrzowi.

W dokumentacji zadań zapewniających brak było dokumentów potwierdzających:

- poinformowanie audytowanego o planowanej realizacji zadania,
- uzgodnienie z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem np. w formie narady otwierającej,
- uzgodnienie pisemne po przeprowadzeniu czynności audytowych z audytowanym wstępnych wyników audytu wewnętrznego, w tym w szczególności ustaleń i propozycji zaleceń,
- ustalenie przez audytowanego, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, sposobu i terminu realizacji zaleceń.

Sposób prezentowania informacji w sprawozdaniach z zadań zapewniających był zwięzły i czytelny.

Z zapisów zamieszczonych w sprawozdaniach z poszczególnych zadań zapewniających wynika, że zostały one sporządzone w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach. Jeden egzemplarz przekazany został Burmistrzowi, drugi włączono do akt bieżących audytu. Brak jest dokumentów potwierdzających przekazanie sprawozdań jednostkom audytowanym bezpośrednio po ich opracowaniu oraz przyjęcia zaleceń przez jednostki kontrolowane, takich jak np. notatki z narad zamykających, pisma z jednostek audytowanych o zgłoszeniu zastrzeżeń do sprawozdania wstępnego oraz informacji o sposobie i terminie wdrożenia zaleceń.

W trakcie niniejszej kontroli przedłożono kontrolerowi pisma potwierdzające przekazanie sprawozdań kierownikom audytowanych jednostek organizacyjnych z dnia 9 sierpnia 2019 r. Pisma te wpłynęły do audytowanych jednostek 9 i 13 sierpnia 2019 r.

W każdym sprawozdaniu zawarto formułę: *Bieżące zadanie audytowe stanowi element zapewnienia kierownictwa jednostki o adekwatności, efektywności i skuteczności funkcjonowania kontroli zarządczej całego analizowanego obszaru. Na podstawie opisanych w niniejszym sprawozdaniu ustaleń oraz analizy przyczyn i skutków audytor wydał rekomendacje, które przyczynią się do ograniczenia potencjalnego ryzyka w objętym badaniem audytowym obszarze.*

(akta kontroli str. 30-130)

W sprawozdaniu z audytu wewnętrznego przeprowadzonego w Szkole Podstawowej nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie, przeprowadzonego w okresie od 2 października do 30 listopada 2018 r., w sekcji ustalenia szczegółowe zapisano, że analizą objęto zarządzenie dyrektora szkoły z 5 stycznia 2012 r. w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości, obowiązujące od 1 stycznia 2012 r. W sprawozdaniu sformułowano rekomendację nr 1 dotyczącą dostosowania funkcjonujących w audytowanej jednostce zasad (polityki) rachunkowości do aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o rachunkowości.

W trakcie kontroli NIK przedłożono zarządzenie dyrektora Szkoły Podstawowej Nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie z dnia 31 sierpnia 2018 roku w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości w tej szkole, które uchyliło zarządzenie z 4 września 2017 r.

(akta kontroli str. 30-68, 275-312)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. 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 nie był prowadzony audyt



wewnętrzny. Rozpoczęcie prowadzenia audytu w Urzędzie od 1 sierpnia 2018 r. skutkowało opracowaniem planu audytu na 2018 r. w dniu 22 sierpnia 2018 r.

Zgodnie z art. 274 ust. 3 uofp, audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł.

(akta kontroli str. 148-155)

Andrzej Chaniecki, 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 jak i po stronie wydatków przekraczał 40 mln złotych, będzie rzeczywistym materiałem do badań prowadzonych przez audytora wewnętrznego.*

(akta kontroli str. 176)

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 publicznych<sup>12</sup>.

2. Umowa z audytorem usługodawcą na prowadzenie audytu wewnętrznego w 2018 r. została zawarta na okres pięciu miesięcy (od 1 sierpnia do 31 grudnia 2018 r.). Stanowiło to naruszenie art. 279 ust. 3 uofp, zgodnie z którym umowę z usługodawcą, jednostka sektora finansów publicznych zawiera na okres co najmniej roku.

(akta kontroli str. 138-140)

Andrzej Chaniecki, były Burmistrz wyjaśnił: *Z ostrożności i dbałości o interesy gminy, z nowym podmiotem świadczącym pracę na rzecz gminy zawsze zawierałem umowy na czas określony nie dłuższy niż sześć miesięcy. Ten przypadek podyktowany był także tym, że już wtedy rozważałem wariant niekandydowania na trzecią kadencję.*

(akta kontroli str. 176)

3. Wszystkie zadania zapewniające wykonane w okresie objętym kontrolą zrealizowane zostały z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie audytu:
  - nie uzgodniono z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem np. w formie narady otwierającej, do czego zobowiązuje § 14 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia w sprawie audytu,

---

<sup>12</sup> Dz. U z 2019 r. poz. 1440.

- nie uzgodniono z audytowanym po przeprowadzeniu czynności audytowych wstępnych wyników audytu wewnętrznego, w tym w szczególności ustaleń i propozycji zaleceń, do czego zobowiązuje § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu,
- nie przekazano, do czasu rozpoczęcia niniejszej kontroli NIK, sprawozdania audytowanym, co było niezgodne z § 19 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu.

Ponadto ustaleń w ramach realizacji audytu wewnętrznego przeprowadzonego w Szkole Podstawowej Nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie w obszarze polityki rachunkowości dokonano w sposób nierzetelny. Analizą objęto zarządzenie dyrektora szkoły z 5 stycznia 2012 r. w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości, obowiązujące od 1 stycznia 2012 r. Na tej podstawie sformułowano rekomendację nr 1 dotyczącą dostosowania funkcjonujących w audytowanej jednostce zasad (polityki) rachunkowości do aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o rachunkowości, mimo że w trakcie prowadzenia czynności audytowych obowiązywało zarządzenie dyrektora ww. szkoły z dnia 31 sierpnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości w Szkole Podstawowej Nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie, uchylające zarządzenie z 4 września 2017 r.

(akta kontroli str. 30-130, 310-312, 318-320)

Audytór usługodawca wyjaśnił, że w dniu 29 kwietnia 2019 r. uzgodnił z Zastępcą Burmistrza wstępne wyniki przeprowadzonych zadań zapewniających dotyczące oceny sytuacji finansowej placówek oświatowych. Zadania zapewniające, które zostały przeprowadzone w roku 2018 i 2019 dotyczyły oceny sytuacji finansowej placówek oświatowych, dla których gmina jest organem prowadzącym (SP nr 1 w Opatowie, SP nr 2 w Opatowie, SP w Kobylanach). Adresatem tych sprawozdań był Burmistrz, do którego zostały skierowane rekomendacje mające na celu podjęcie działań celem ograniczenia wydatków oświatowych. Audytór dodał, że w przedmiotowym przypadku to Burmistrz jest w świetle przepisów art. 19 rozporządzenia w sprawie audytu kierownikiem jednostki i audytowanym.

Odnośnie polityki rachunkowości audytór wyjaśniła: *Okresem objętym audytem w badanej jednostce był rok 2016, 2017 i I półrocze 2018 r., zatem do badania audytowego przyjęto obowiązujące w tym okresie w Samorządowym Zespole Szkół Nr 2 w Opatowie (od 2017 r. w Szkole Podstawowej Nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie) uregulowania wewnętrzne dotyczące zasad rachunkowości określone zarządzeniem Dyrektora z dnia 5 stycznia 2012 r. w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości, obowiązujące w audytowanej jednostce od dnia 01.01.2012 r. Ponieważ w toku audytu ustalono, że od 2012 r. nie dokonywano zmian ani aktualizacji opracowanych zasad (polityki) rachunkowości celem dostosowania ich do aktualnie obowiązujących przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. oraz rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów została wydana rekomendacja nr 1. Audytórowi nie przedstawiono do badania żadnego zarządzenia dotyczącego aktualizacji zarządzenia z 2012 r., tj. ani zarządzenia z dnia 4 września 2017 r. ani obowiązującego od 31 sierpnia 2018 r. zarządzenia Dyrektora Szkoły Podstawowej Nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie w sprawie wprowadzenia zasad (polityki)*

*rachunkowości w Szkole Podstawowej Nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie.*

(akta kontroli str. 165-166, 314)

Powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie. Sprawozdania z przeprowadzonych zadań zapewniających jasno wskazują, że zostały one przeprowadzone w placówkach oświatowych, a nie w Urzędzie. W upoważnieniach do przeprowadzenia audytu wewnętrznego w rubryce nazwa komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny wskazane zostały poszczególne szkoły. Urząd nie został również wymieniony jako jednostka objęta audytem w planach audytu na 2018 i 2019 r. Ponadto w notatce z czynności doradczych *Analiza sytuacji oświatowej Gminy Opatów* zapisano m.in.: *W przedmiotowych szkołach zostały przeprowadzone audyty organizacyjno-finansowe, których szczegółowe wyniki zostały przedstawione w sporządzonych odrębnie dla każdej szkoły objętej badaniem audytowym sprawozdaniach.*

Zdaniem NIK, badanie audytowe w Szkole Podstawowej Nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie powinno objąć całość dokumentacji dotyczącej zasad (polityki) rachunkowości obowiązującej do czasu zakończenia audytu (audyt zakończono 30 listopada 2018 r.). Ponadto, można było uniknąć formułowania nieuzasadnionej rekomendacji dotyczącej dostosowania funkcjonujących w audytowanej jednostce zasad (polityki) rachunkowości do aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o rachunkowości gdyby audytor przestrzegał przepisów rozporządzenia w sprawie audytu i uzgodnił pisemnie z audytowanym wstępne wyniki audytu wewnętrznego, w tym w szczególności ustalenia i propozycje zaleceń oraz przekazał jednostce audytowanej sprawozdanie z zadania zapewniającego bezpośrednio po zakończeniu audytu, zgodnie z § 17 ust. 1 i § 19 ust. 1 ww. rozporządzenia. Nieprzekazanie sprawozdania po zakończonym audycie spowodowało, że audytowani zostali pozbawieni możliwości podjęcia działań wynikających z § 19 ust. 2 i 3 rozporządzenia, tj. ustalenia sposobu i terminu realizacji zaleceń oraz wyznaczenia osób odpowiedzialnych za realizację zaleceń w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, a także przedstawienia w terminie 7 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, pisemnego stanowiska kierownikowi jednostki i audytorowi wewnętrznemu w przypadku odmowy realizacji zaleceń.

4. Sporządzone w okresie objętym kontrolą analizy ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu, zostały opracowane w sposób niepozwalający na stwierdzenie, czy przestrzegano wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia w sprawie audytu. W trakcie prowadzenia tych analiz nie udokumentowano bowiem uwzględnienia wyników przeprowadzonych audytów i kontroli, w tym kontroli zewnętrznych, w wyniku których stwierdzone zostały nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 5-25)

Były Burmistrz wyjaśnił, że domyśla się, iż przyczyną było przeoczenie.

(akta kontroli str. 177)

Audytor wyjaśnił: *Audytor wewnętrzny przeprowadzając analizę ryzyka do planu audytu uwzględnił wyniki przeprowadzonych w jednostce audytów i kontroli o czym świadczą zapisy w planie audytu na rok 2018 w punkcie 2.2. Opis metody analizy ryzyka. Audytor odnosi się jedynie do wyników przeprowadzonych kontroli, ponieważ do sierpnia 2018 roku nie były przeprowadzane audyty. W planie audytu na rok 2019 odniesienie, że audytor*

*brał pod uwagę przeprowadzając analizę ryzyka wyniki kontroli i audytów znajduje się w punkcie 2.2 Opis metody analizy ryzyka.*

(akta kontroli str. 167)

Powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie. Dokumentacja dotycząca przeprowadzonej przez audytora analizy ryzyka na potrzeby opracowania rocznych planów kontroli, nie zawierała odniesienia do wyników przeprowadzonych kontroli i audytów, a uwzględniała jedynie w przyjętych kryteriach termin wykonania poprzedniego audytu/kontroli.

**OCENA CZĄSTKOWA**

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

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

- nieprzeprowadzeniu audytu wewnętrznego w jednostce w okresie od 29 marca 2017 r. do 31 lipca 2018 r., pomimo przekroczenia progów powodujących obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, co skutkowało nieopracowaniem w terminie planu audytu na 2018 r.,
- zawarciu umowy z audytorem usługodawcą w 2018 r. na okres niepełnego roku, co było niezgodne z art. 279 ust. 3 uofp,
- nieudokumentowaniu uwzględnienia w trakcie przeprowadzania analizy ryzyka na potrzeby opracowania planów audytu wyników innych audytów i kontroli, co uniemożliwiało potwierdzenie spełnienia wymogu określonego w § 7 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia w sprawie audytu,
- realizacji zadań zapewniających z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie audytu, w szczególności w zakresie informowania o ich wynikach audytowanego,
- dokonaniu nierzetelnych ustaleń w ramach realizacji audytu wewnętrznego przeprowadzonego w Szkole Podstawowej Nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie w obszarze polityki rachunkowości.

Negatywnej oceny ww. obszaru nie zmienia to, że: audytor usługodawca spełniał wymogi oraz posiadał kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu, określone w art. 286 uofp; audyt wewnętrzny prowadzony był, stosownie do art. 283 ust. 1 uofp, w oparciu o roczne plany audytu wewnętrznego; podstawą zrealizowanych w okresie objętym kontrolą zadań zapewniających, zgodnie z § 15 rozporządzenia w sprawie audytu, był program zadania audytowego; wydatki związane z audytem były dokonywane zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 1 i art. 254 pkt 3 i 4 uofp, tj. w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem m.in. zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty.

**OBSZAR**

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

Opis stanu faktycznego

W Urzędzie w okresie objętym kontrolą nie opracowano procedur dotyczących audytu wewnętrznego, w szczególności karty audytu wewnętrznego, programu zapewnienia i poprawy jakości, zasad i procedur działalności audytu.

(akta kontroli str. 156, 160, 173-174, 176-177, 327-330)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie przeprowadzono oceny wewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego.

Audytor usługodawca wyjaśnił: (...) *Zgodnie z wytycznymi w zakresie Programu zapewnienia i poprawy jakości opracowanymi przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa finansów na podstawie materiałów Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA) w przypadku jednoosobowych stanowisk pracy ds.*

*audytu wewnętrznego taką ocenę przeprowadza się raz na rok. Domniemywać zatem należy, że można ją przeprowadzić dopiero po roku funkcjonowania audytu wewnętrznego, natomiast w kontrolowanej jednostce audyt zaczął funkcjonować od 1 sierpnia 2018 roku. W związku z powyższym taka informacja może zostać ujęta dopiero w sprawozdaniu z wykonania planu audytu za rok 2019.*

*(akta kontroli str. 165)*

Podczas planowania zrealizowanych w okresie objętym kontrolą trzech zadań zapewniających, zgodnie ze standardem 2200 *Planowanie zadania*, opracowano dla każdego zadania program, obejmujący m.in. cele i zakres zadania, czas potrzebny do jego realizacji oraz niezbędne zasoby.

W aktach stałych audytu dostępnych w Urzędzie, oprócz programu zadania i sprawozdania, nie były dostępne inne dokumenty pozwalające na zbadanie, czy 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*.

W sprawozdaniach ze wszystkich trzech przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą zadań zapewniających zawarto formułę: *Zadanie zostało przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*.

Audytór usługodawca wyjaśnił, że sformułowanie to zostało użyte w sporządzonych sprawozdaniach, ponieważ audytór przeprowadzał je zgodnie z wytycznymi określonymi w Standardach. Dodał, że *pomimo braku w jednostce sformalizowanego Programu zapewnienia i poprawy jakości jego elementy będą realizowane jak coroczna samoocena w ramach oceny wewnętrznej (sprawozdanie z planu za 2019 r.), ocena zewnętrzna po 5 latach funkcjonowania audytu wewnętrznego) lub są realizowane jak: przegląd akt bieżących prowadzony we własnym zakresie, bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego. Należy pamiętać, że Program zapewnienia i poprawy jakości odnosi się głównie do wieloosobowych komórek audytu wewnętrznego, natomiast w przypadku jednoosobowych stanowisk pracy większość elementów programu nie będzie miała zastosowania. Zgodnie z wytycznymi w zakresie programu zapewnienia i poprawy jakości opracowanymi przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów na podstawie materiałów Instytutu Auditorów Wewnętrznych (IIA) w przypadku jednoosobowych stanowisk pracy ds. audytu wewnętrznego audytorzy powinni wdrożyć jedynie w/w elementy programu zapewnienia i poprawy jakości. Międzynarodowe Standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego wprowadzone Komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 roku nie są prawem powszechnie obowiązującym a jedynie wytycznymi, wskazówkami dla audytorów prowadzących audyt wewnętrzny w zróżnicowanych organizacyjnie jednostkach i to audytorzy decydują o sposobie i zakresie ich stosowania.*

*(akta kontroli str. 166-167, 321-326)*

Sprawozdania ze zrealizowanych zadań zapewniających zostały przekazane Burmistrzowi. Przekazanie sprawozdań kierownikom jednostek audytowanych nastąpiło w trakcie niniejszej kontroli NIK (9 i 13 sierpnia 2019 r.).

*(akta kontroli str. 315-317)*

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość dotyczącą organizacji i realizacji audytu wewnętrznego w Urzędzie w okresie objętym kontrolą z naruszeniem wymogów Standardów. W Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono m.in. następujących elementów przewidzianych w Standardach:

- karty audytu wewnętrznego (standard 1000 *Cel, uprawnienia i odpowiedzialność*),
- programu zapewnienia i poprawy jakości (standard 1300 *Program zapewnienia i poprawy jakości*),
- zasad i procedur działalności audytu wewnętrznego (standard 2040 *Zasady i procedury*),
- systemu monitorowania wyników audytu (standard 2500 *Monitorowanie postępów*).

Realizacja zadań zapewniających odbywała się z naruszeniem Standardu 2440 *Przekazywanie wyników*, zgodnie z którym audytor musi przekazać wyniki właściwym osobom. Sprawozdania z realizacji zadań zapewniających zostały przekazane kierownikom audytowanych jednostek dopiero w następstwie niniejszej kontroli NIK – 9 i 13 sierpnia 2019 r., co zostało opisane w nieprawidłowości sformułowanej w obszarze 1.

(akta kontroli str. 156, 160, 173-174, 176-177, 321-330)

Burmistrz wyjaśnił: *Międzynarodowe Standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego wprowadzone Komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 roku nie są prawem powszechnie obowiązującym a jedynie wytycznymi, wskazówkami dla audytorów prowadzących audyt wewnętrzny w zróżnicowanych organizacyjnie jednostkach i to audytorzy decydują o sposobie i zakresie ich stosowania. Wzór Karty Audytu Wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych został opracowany przez Ministerstwo Finansów i ogłoszony komunikatem nr 6/KF/004 Ministra Finansów (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 5, poz. 28 z dnia 28 kwietnia 2007 r.). Karta niniejsza stanowi wytyczne do funkcjonowania audytu wewnętrznego, zostanie ona opracowana w najbliższym czasie.*

(akta kontroli str. 160)

Były Burmistrz wyjaśnił, że określone przez praktykę standardy winny być przestrzegane. Dodał, że z uwagi na koncentrowanie się na celach strategicznych takich jak prowadzenie inwestycji polepszających standardy życia mieszkańców gminy, racjonalne i efektywne gospodarowanie środkami budżetowymi nie miał czasu na specjalistyczną wiedzę odnośnie Standardów.

(akta kontroli str. 177)

Audytor usługodawca wyjaśnił, że podpisując umowę ze zleceniodawcą poinformował Burmistrza o odpowiedzialności za posiadanie skutecznego audytu wewnętrznego. Audytor dodał: *Priorytetem Zleceniodawcy (Burmistrza Opatowa) było przeprowadzenie zadań zapewniających w obszarze działalności placówek oświatowych celem ograniczenia wydatków oświatowych i wprowadzenia zmian w Arkuszach organizacyjnych szkół. Regulacje dotyczące funkcjonowania audytu, a wynikające ze Standardów takie jak Karta audytu czy Program zapewnienia i poprawy jakości mogą zostać wprowadzone w najbliższym czasie, ponieważ obowiązek ich wprowadzenia nie wynika z powszechnie obowiązujących przepisów prawa (brak podstawy prawnej do ich wprowadzenia, w/w Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów nie stanowi podstawy prawnej wprowadzenia takich regulacji wewnętrznych).*

(akta kontroli str. 167)

NIK zauważa, że z art. 273 ust. 2 uofp wynika, że audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego oraz, zgodnie ze Standardem 2070 *Usługodawca zewnętrzny a odpowiedzialność organizacji za audyt wewnętrzny*, jeśli audyt wewnętrzny jest prowadzony przez zewnętrznego usługodawcę, musi on poinformować organizację o jej odpowiedzialności za posiadanie skutecznego audytu wewnętrznego. Zawarta

w Standardach interpretacja standardu nr 2070 brzmi, że organizacja wykazuje tę odpowiedzialność realizując program zapewnienia i poprawy jakości, który ocenia zgodność audytu z *Kodeksem etyki* i Standardami.

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

#### OCENA CZĄSTKOWA

Organizacja i realizacja audytu wewnętrznego w Urzędzie w okresie objętym kontrolą odbywała się z naruszeniem wymogów określonych w Standardach. W Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono następujących elementów przewidzianych w Standardach: karty audytu wewnętrznego, programu zapewnienia i poprawy jakości, zasad i procedur działalności audytu wewnętrznego oraz systemu monitorowania wyników audytu.

Objęte szczegółowym badaniem trzy zadania zapewniające, za wyjątkiem naruszenia Standardu 2440 *Przekazywanie wyników*, zostały przeprowadzone zgodnie ze Standardami.

#### OBSZAR

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

#### Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą zrealizowane zostały dwie czynności doradcze:

- *Analiza sytuacji oświatowej gminy Opatów;*
- *Porównanie wydatków na obsługę księgowo-finansową prowadzoną w poszczególnych placówkach oświatowych gminy Opatów w stosunku do wydatków związanych z utworzeniem jednostki organizacyjnej Gminy obsługującej jednostki oświatowe.*

W wyniku realizacji czynności doradczych *Analiza sytuacji oświatowej gminy Opatów* audytor usługodawca przedstawił cztery rekomendacje pokrywające się z rekomendacjami sformułowanymi w wyniku realizacji zadania zapewniającego – *Audyt organizacyjno-finansowy Szkoły Podstawowej im. Jana Pawła II w Kobylanach*, które zostały przedstawione w dalszej części wystąpienia.

W notatce z czynności doradczych w zakresie porównania wydatków na obsługę księgowo-finansową prowadzoną w poszczególnych placówkach oświatowych gminy Opatów w stosunku do wydatków związanych z utworzeniem jednostki organizacyjnej Gminy obsługującej jednostki oświatowe zawarta została opinia audytora, że powołanie jednostki organizacyjnej obsługującej wszystkie placówki oświatowe, dla których Gmina jest organem prowadzącym i skupienie realizacji zadań w jednym miejscu zapewni prawidłowe funkcjonowanie tych jednostek oraz zapewni i ułatwi sprawowanie nadzoru przez Burmistrza i skarbnika Gminy nad placówkami oświatowymi.

W wyniku zrealizowanych zadań zapewniających sformułowano ogółem 12 rekomendacji – 10 o charakterze systemowym oraz dwie rekomendacje dotyczące usunięcia stwierdzonych w toku czynności audytowych nieprawidłowości. W ramach realizacji w 2018 r. zadania *Audyt organizacyjno-finansowy Szkoły Podstawowej nr 2 im. Partyzantów Ziemi Opatowskiej w Opatowie* sformułowano pięć rekomendacji dotyczących:

1. Dostosowania obowiązującej w kontrolowanej jednostce zasad (polityki) rachunkowości do aktualnie obowiązujących przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>13</sup> oraz rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego,

<sup>13</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 351.

- jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej<sup>14</sup>;
2. Prawidłowego i zgodnego z będącymi w dyspozycji jednostki dokumentami źródłowymi wprowadzania danych do Systemu Informacji Oświatowej;
  3. Zmniejszenia liczby funkcjonujących w klasach IV czterech oddziałów do trzech w celu ograniczenia wydatków (w rekomendacji tej zapisano również: *Celem prowadzenia skuteczniejszej kontroli zarządczej, organ prowadzący szkołę, może wydać wytyczne dla dyrektorów szkół odnośnie liczby uczniów w oddziałach, a następnie przestrzegać wytycznych przy tworzeniu klas pierwszych. Tak ukształtowane oddziały w klasach pozwolą na generowanie oszczędności w całym cyklu nauczania przez wszystkie klasy szkoły podstawowej*);
  4. Ograniczenia liczby etatów nauczycielskich, w celu uniknięcia wypłat jednorazowego dodatku uzupełniającego dla nauczycieli w związku z nieosiąganiem średnich wynagrodzeń nauczycieli w poszczególnych stopniach awansu zawodowego oraz rozdysponowania uwolnionych w ten sposób godzin w formie godzin ponadwymiarowych pomiędzy nauczycieli ze stopniami awansu, na których występuje problem dodatku uzupełniającego (w rekomendacji dodano: *Ponadto, można wprowadzić dodatkowe zajęcia dla młodzieży w postaci kółek zainteresowań czy zajęć wyrównawczych i przydzielić prowadzenie tych zajęć nauczycielom ze stopniami awansu, na których nie są osiągane średnie wynagrodzenia. Dodatkowo na koniec roku wybranym nauczycielom – osiągniętym dobre wyniki w nauczaniu lub wykazującym wyjątkową aktywność edukacyjną – ze stopniem awansu, na którym wystąpił problem jednorazowego dodatku uzupełniającego przyznać nagrody lub w roku następnym przyznać dodatki motywacyjne*);
  5. Rozważenia zmiany obowiązującej uchwały Rady Miejskiej w Opatowie Nr L/415/2010 z dnia 31 marca 2010 r. w sprawie regulaminu wynagradzania nauczycieli szkół prowadzonych przez gminę Opatów, poprzez dostosowanie jej zapisów do obecnie obowiązujących przepisów prawa oraz sytuacji finansowej Gminy.

Realizacja w 2019 r. dwóch zadań zapewniających: *Audyt organizacyjno-finansowy Szkoły Podstawowej nr 1 im. gen. Bryg. Stanisława Gano w Opatowie oraz Audyt organizacyjno-finansowy Szkoły Podstawowej im. Jana Pawła II w Kobylanach* skutkowałą sformułowaniem siedmiu rekomendacji. W przypadku obu zadań zapewniających powtórzono ww. rekomendacje nr 4 i 5 oraz dodano rekomendację, dotyczącą rozważenia możliwości weryfikacji arkusza organizacyjnego szkoły ze zwróceniem szczególnej uwagi na: dążenie do zatrudnienia na pełnych etatach, zatrudnienia w godzinach ponadwymiarowych, optymalizację liczby etatów administracyjnych i obsługi (coroczna rewizja), dążenie do utrzymania pełnych oddziałów, tworzenie grup tylko tam gdzie zachodzi konieczność, łączenie w grupy międzyklasowe. W przypadku zadania *Audyt organizacyjno-finansowy Szkoły Podstawowej im. Jana Pawła II w Kobylanach* sformułowano także rekomendację dotyczącą rozważenia celowości funkcjonowania tej szkoły. W sprawozdaniu z realizacji tego zadania nie odniesiono się do efektów edukacyjnych ww. szkoły.

Audytorski usługodawca wyjaśnił: *Audyt Szkoły Podstawowej w Kobylanach był realizowany w zakresie organizacyjno-finansowym. Zakres przedmiotowy audytu został uzgodniony z Burmistrzem Opatowa. Przedmiot zadania obejmował aspekt finansowy funkcjonowania szkoły i nie obejmował analizy efektów edukacyjnych ww. szkoły. Proszę o podanie podstawy prawnej konieczności przeprowadzenia przez*

---

<sup>14</sup> Dz. U. poz. 1911, ze zm.



*audytora analizy efektów edukacyjnych w/w szkoły przed wydaniem rekomendacji dotyczącej sytuacji ekonomicznej SP w Kobylanach.*

(akta kontroli str. 220- 230, 234-235, 333)

Ze sformułowanych 12 rekomendacji, 10 zostało zrealizowanych, jedna rekomendacja dotycząca rozważenia celowości funkcjonowania Szkoły Podstawowej im. Jana Pawła II w Kobylanach znajdowała się w trakcie realizacji, w przypadku jednej rekomendacji dotyczącej zmniejszenia liczby funkcjonujących w klasach czterech oddziałów, stwierdzony został brak możliwości jej realizacji.

Burmistrz wyjaśnił, że w Urzędzie na bieżąco dokonuje się analizy wszystkich czynników i okoliczności w celu wypracowania jak najlepszego stanowiska w kwestii rekomendacji dotyczącej rozważenia celowości funkcjonowania szkoły w Kobylanach. Dodał, że na likwidację szkoły zgodę musi wyrazić kurator oświaty, który zgadza się na likwidację szkoły tylko w przypadku, gdy do szkoły od kilku lat nie jest prowadzony nabór z powodu braku uczniów. Pracownicy Urzędu i radni czekają na ilościowy nabór uczniów do oddziału I klasy i oddziału przedszkolnego w przyszłym roku szkolnym 2020/2021 i po tym naborze zajmą odpowiednie stanowisko.

Odnosnie opinii audytora wynikającej z przeprowadzenia czynności doradczej i dotyczącej powołania jednostki organizacyjnej obsługującej wszystkie placówki oświatowe, Burmistrz wyjaśnił, że rozpoczęto przygotowania do utworzenia Centrum Usług Wspólnych mającego świadczyć skonsolidowane usługi na rzecz jednostek oświatowych gminy Opatów, którego uruchomienie planowane jest na dzień 1 stycznia 2020 r.

(akta kontroli str. 220- 230, 234-235, 335)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie obowiązywało zarządzenie nr 149/2011 Burmistrza Miasta i Gminy Opatów z dnia 30 grudnia 2011 r. w sprawie określenia sposobu prowadzenia kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta i Gminy w Opatowie, w jednostkach organizacyjnych Gminy Opatów oraz zasad jej koordynacji (dalej: zarządzenie w sprawie kontroli zarządczej). Zgodnie z tym zarządzeniem, kontrole wewnętrzne w Urzędzie i innych jednostkach organizacyjnych prowadzi się na podstawie rocznego planu kontroli. Przy opracowaniu planu, zgodnie z wymogami § 15 zarządzenia w sprawie kontroli zarządczej, uwzględnia się w szczególności:

- 1) wyniki wcześniejszych kontroli,
- 2) informacje pochodzące od organów kontroli zewnętrznej, a także pochodzące ze środków komunikacji społecznej i innych.

Z § 16 ust. 1 ww. zarządzenia wynikał obowiązek sporządzenia, w terminie do 20 marca następnego roku, informacji o realizacji planu kontroli, która podlegać powinna zatwierdzeniu przez Burmistrza i zamieszczeniu w Biuletynie Informacji Publicznej Urzędu.

W § 13 ust. 1 zarządzenia w sprawie kontroli zarządczej zobowiązano kierowników jednostek organizacyjnych Gminy do składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w terminie do 31 marca każdego roku.

Za koordynację kontroli zarządczej odpowiedzialny był sekretarz Gminy, pełniący funkcję koordynatora. Zadaniem koordynatora było m.in. analizowanie pochodzących z różnych źródeł informacji zarządczych o występujących zagrożeniach w osiągnięciu celów lub zadań i inicjowanie działań: korekcyjnych, korygujących, naprawczych bądź wspomagających.

W okresie objętym kontrolą nie opracowywano rocznych planów kontroli. Kierownicy jednostek nie składali oświadczeń o stanie kontroli zarządczej.

(akta kontroli str. 206-219)

Wskaźnik efektywności audytu wewnętrznego<sup>15</sup> w Urzędzie na etapie planowania działań audytu kształtował się na poziomie 100%. Poziom wskaźnika efektywności audytu wewnętrznego na etapie realizacji planu, tj. czas faktycznie przeznaczony na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym w łącznym budżecie czasu również wyniósł 100%<sup>16</sup>.

W planie audytu na 2018 r. na realizację zadań zapewniających zaplanowano 90 osobodni, natomiast na realizację czynności sprawdzających 10 osobodni. W 2018 r. nie realizowano czynności sprawdzających. Na realizację zadań zapewniających wykorzystano 37 osobodni. W planie audytu na 2019 r. na realizację zadań zapewniających przewidziano 200 osobodni. W planie na 2019 r. nie zakładano realizacji czynności sprawdzających i doradczych. Na realizację zadań zapewniających w 2019 r. przeznaczono 35 osobodni. W 2019 r. 12 osobodni przeznaczonych zostało na wykonywanie czynności doradczych (stan na dzień 31 lipca).

Wszystkie zaplanowane zadania audytowe zostały zrealizowane.

W okresie objętym kontrolą średni czas na realizację zakończonego zadania audytowego zapewniającego wyniósł 24 osobodni. W ujęciu rocznym wskaźnik wyniósł: w 2018 r. – 37 osobodni, w 2019 r. – 17,5 osobodnia<sup>17</sup>.

(akta kontroli str. 171-172)

W Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono procedur dotyczących monitorowania realizacji zaleceń poaudytowych.

W okresie objętym kontrolą audytor wewnętrzny nie wykonywał czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 327-330)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. W Urzędzie nie opracowywano planów kontroli zarządczej i w związku z tym informacji o realizacji tych planów. Kierownicy jednostek organizacyjnych gminy nie składali oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Powyższe utrudniało wykorzystywanie ustaleń audytu w celu usprawnienia działalności jednostki, w szczególności uwzględnianie zaleceń z przeprowadzanych audytów w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej.

Zgodnie z § 14 ust. 1 zarządzenia w sprawie kontroli zarządczej, kontrole wewnętrzne w Urzędzie i w jednostkach organizacyjnych prowadzi się na podstawie rocznego planu kontroli. Z § 16 ust. 1 zarządzenia wynika, że po zakończeniu roku kalendarzowego w terminie do 20 marca następnego roku sporządza się informację o realizacji planu kontroli, która podlega zatwierdzeniu przez Burmistrza i zamieszczeniu w Biuletynie Informacji Publicznej Urzędu.

<sup>15</sup> Efektywny czas audytu obliczany jest jako iloraz sumy czasu przeznaczonego na przeprowadzenie zadań zapewniających, czynności doradczych, czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń, czynności sprawdzających, kontynuacji zadań audytowych z roku poprzedniego oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej w stosunku do łącznego, planowanego budżetu czasu komórki audytowej.

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

<sup>17</sup> Dla 2019 r., stan na 31 lipca.

W § 13 ust. 1 ww. zarządzenia zobowiązano kierowników jednostek organizacyjnych Gminy do składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok, w terminie do 31 marca każdego roku.

(akta kontroli str. 206)

Burmistrz wyjaśnił, że uchybienia związane z brakiem wykonywania przez sekretarza Gminy formalnych obowiązków wynikających z zarządzenia w sprawie kontroli zarządczej były jedną z przyczyn decyzji o dokonaniu 1 lutego 2019 r. zmiany na stanowisku sekretarza, którą Burmistrz podjął w ramach sprawowania kontroli zarządczej. Nowy sekretarz został zobowiązany do usunięcia uchybień oraz realizowania w bieżącej pracy obowiązków wynikających z ww. zarządzenia. Burmistrz dodał, że w Urzędzie działa kontrola funkcjonalna, którą sprawują kierownicy w formie nadzoru oraz samokontrola pracowników w ramach powierzonych im obowiązków.

(akta kontroli str. 234-235)

Sekretarz Gminy Hubert Dziadczykowski wyjaśnił: *Na stanowisku Sekretarza Gminy zostałem zatrudniony z dniem 01.02.2019 r. (...). W związku z brakiem planu kontroli na 2018 r., a co za tym idzie – jego realizacji – nie sporządzono informacji o realizacji planu kontroli w 2018 r. Plan kontroli zarządczej na rok 2019 nie został sporządzony do dnia 31.01.2019 r., zaś w okresie późniejszym w związku z dużym zakresem realizowanych zadań bieżących konieczność sporządzenia brakującego planu została przeoczona. Uchybienie zostanie niezwłocznie usunięte i plan kontroli zostanie przedłożony do akceptacji Burmistrzowi.*

Sekretarz dodał, że uchybienie w zakresie nieskładania przez kierowników jednostek organizacyjnych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej zostanie naprawione i kierownicy jednostek organizacyjnych niezwłocznie zostaną wezwani do wypełnienia zobowiązania.

(akta kontroli str. 204-205)

2. W okresie objętym kontrolą wystąpiły znaczące różnice pomiędzy planowanym a wykorzystanym zasobem czasu na realizację zadań zapewniających. Różnice te wyniosły 53 osobodni w 2018 r. oraz 165 w 2019 r. (na dzień 31 lipca). Przy czym przewidziane do realizacji na 2019 r. zadania zapewniające zostały na dzień 31 lipca zrealizowane. Powyższe świadczy o nierzetelnym planowaniu zasobu czasu pracy audytora.

(akta kontroli str. 171-172)

Audytór usługodawca wyjaśnił: *Zarówno do planu audytu na rok 2018 jak i na rok 2019 planowany czas na przeprowadzenie zadań zapewniających został podany w dniach kalendarzowych, a nie osobodniach. Natomiast w przypadku audytora usługodawcy ilość osobodni podanych do planu audytu powinna być obliczona w sposób następujący: przeciętna liczba godzin w danym miesiącu, jaką usługodawca może przeznaczyć na pracę w jednostce obliczona na podstawie roboczogodzin rozliczanych comiesięcznie pod rachunkiem pomnożona przez liczbę miesięcy, a następnie podzielona na 8 godzin, tj. osobodni (w moim przypadku ze względu na orzeczenie o niepełnosprawności będzie to 7 godzin) i na podstawie takiego obliczenia zostanie prawidłowo określona liczba osobodni dla audytora usługodawcy. Powyższe obliczenie zostanie zastosowane do sporządzenia planu audytu na 2020 rok.*

(akta kontroli str. 333)

#### OCENA CZĄSTKOWA

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

W Urzędzie nie opracowywano planów kontroli zarządczej i w związku z tym informacji o realizacji tych planów. Kierownicy jednostek organizacyjnych gminy nie składali oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, co utrudniało wykorzystywanie ustaleń audytu w celu usprawnienia działalności jednostki, w szczególności uwzględnianie zaleceń z przeprowadzanych audytów w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej.

W okresie objętym kontrolą wystąpiły znaczące różnice pomiędzy planowanym a wykorzystanym zasobem czasu na realizację zadań zapewniających.

#### **IV. Uwagi i wnioski**

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące wnioski:

Wnioski

1. Podjęcie działań zapewniających rzetelne dokonywanie ustaleń w ramach realizacji zadań audytowych oraz przekazywanie sprawozdań z tych zadań audytowanym, po uprzednim uzgodnieniu z nimi wstępnych wyników audytu wewnętrznego.
2. Podjęcie działań w celu zapewnienia organizacji i realizacji audytu wewnętrznego zgodnie ze wskazówkami zawartymi w Standardach, dotyczącymi opracowania karty audytu wewnętrznego, programu zapewnienia i poprawy jakości, zasad i procedur działalności audytu i systemu monitorowania wyników audytu oraz przekazywania tych wyników.
3. Dokumentowanie uwzględniania wyników audytów i kontroli w trakcie przeprowadzania analizy ryzyka na potrzeby tworzenia planu audytu wewnętrznego.
4. Opracowywanie rocznych planów kontroli zarządczej, informacji o realizacji tych planów oraz egzekwowanie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, zgodnie z przepisami zarządzenia w sprawie kontroli zarządczej.
5. Spowodowanie rzetelnego planowania zasobu czasu w osobodniach na realizację zadań zapewniających.

Uwagi

NIK nie formułuje uwag.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Kielcach. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Kielce, 29 października 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Kielcach  
Dyrektor  
Grzegorz Walendzik

Kontroler  
Krzysztof Kopeć  
Główny specjalista kontroli  
państwowej

.....  
*podpis*

Kontroler  
Jan Woźniak  
Doradca prawny

.....  
*podpis*

Kontroler  
Krzysztof Wilkosz  
Doradca ekonomiczny

.....  
*podpis*