



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Komisja Rozstrzygająca

KPK-KPO.443.001.2020

Warszawa, dnia 17 lutego 2020 r.

URZĄD GMINY SZCZECINEK  
WPLYNĘŁO  
21-02-2020  
Nr z rej. 2620 liczba zał.  
Pan Ryszard Jasionas skierowany podpis. KN  
Wójt Gminy Szczecinek  
Urząd Gminy Szczecinek  
ul. Piłska 3  
78-400 Szczecinek

Stosownie do art. 61a ust. 8 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.), przesyłam uchwałę Zespołu Orzekającego Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli z dnia 14 lutego 2020 r. w sprawie zastrzeżeń zgłoszonych przez Pana do wystąpienia pokontrolnego z dnia 2 grudnia 2019 r. (Nr LSZ.410.019.04.2019), skierowanego w związku z przeprowadzoną w Urzędzie Gminy Szczecinek kontrolą: „Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego”.

Uchwała kończy postępowanie odwoławcze w tej sprawie.

Załącznik:  
uchwała z dnia 14 lutego 2020 r.

Z poważaniem

Przewodniczący  
Zespołu Orzekającego  
*Rafał Piekarski*  
Rafał Piekarski  
doradca prawny  
w Departamencie Prawnym  
i Orzecznictwa Kontrolnego



**NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI**  
**Komisja Rozstrzygająca**

KPK-KPO.443.001.2020

Warszawa, dnia 14 lutego 2020 r.

**UCHWAŁA**

**Zespół Orzekający**

**Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli**

w składzie:

<b>Przewodniczący:</b>	<b>Rafał Piekarski</b>	– doradca prawny w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,
<b>Członkowie:</b>	<b>Tomasz Bolek</b>	– doradca prawny w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,
	<b>Sławomir Trzeciński</b>	– doradca prawny w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,

przy udziale protokolanta: Sylwii Dąbrowskiej-Felisiak – specjalisty  
w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,

po rozpatrzeniu na posiedzeniu jawnym w dniu 3 lutego 2020 r., w trybie art. 61a ust. 5 i 6 oraz art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>1</sup>, zastrzeżeń zgłoszonych przez Wójta Gminy Szczecinek do wystąpienia pokontrolnego z dnia 2 grudnia 2019 r. (Nr LSZ.410.019.04.2019), skierowanego w związku z przeprowadzoną w Urzędzie Gminy Szczecinek kontrolą: „Audyty wewnętrzne w jednostkach samorządu terytorialnego”:

**1) uwzględnił w części:**

- a) zastrzeżenie 3. dotyczące ustalenia, że analizy ryzyka, stanowiące podstawę do opracowania planów audytu na 2018 r. i 2019 r. nie wskazywały na konieczność realizacji zadań w zakresie finansowania zadań oświatowych oraz nieprawidłowości polegającej na tym, że plany audytu nie zawierały informacji o uwzględnieniu priorytetów kierownika jednostki, mimo obowiązku wynikającego z § 8 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, i w związku z tym w wystąpieniu pokontrolnym:

– na str. 2, w wierszach 4-5 od góry, skreślił wyrazy: „oraz priorytetów Wójta”,

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

- na str. 9, w wierszach 15-23 od góry, skreślił dotychczasowy opis nieprawidłowości wskazanej w pkt. 4 i zamieścił w tym punkcie następujący fragment: „Przy opracowywaniu planów audytu nie prowadzono dokumentacji roboczej związanej z przygotowaniem tego dokumentu, mimo wymogu określonego w § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu.”,
  - na str. 13, w wierszach 4-5 od góry, skreślił przecinek i wyrazy: „nieuwzględnianie priorytetów kierownika jednostki”;
- b) zastrzeżenie 5. dotyczące nieprawidłowości polegającej na dokonywaniu analizy ryzyka niezgodnie z wymogami § 7 ust. 2 pkt 1 i § 7 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, i w związku z tym w wystąpieniu pokontrolnym:
- na str. 2, w wierszu 4 od góry, skreślił wyrazy: „wszystkich zadań własnych Gminy,”,
  - na str. 8, w wierszach 26-30 od góry, w miejsce zdania rozpoczynającego się wyrazami: „Audytor niezgodnie z wymogami” wpisał zdanie: „Audytor formułował wyniki analizy ryzyka niezgodnie z wymogiem § 7 ust. 3 rozporządzenia w sprawie audytu.”,
  - na str. 17, w wierszach 10-11 od dołu, skreślił wyrazy: „wszystkich zadań Gminy oraz”;
- 2) oddalił zastrzeżenia w pozostałym zakresie.

*Jomon Bolal*  
.....

*Referent*  
.....

*Stanisław Kuciński*  
.....

## UZASADNIENIE

Najwyższa Izba Kontroli – Delegatura w Szczecinie przeprowadziła w Urzędzie Gminy Szczecinek (dalej: Urząd) kontrolę: „Audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego”. Wyniki kontroli przedstawione zostały w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 2 grudnia 2019 r., do którego w piśmie z dnia 24 grudnia 2019 r. Wójt Gminy Szczecinek (dalej: Wójt) zgłosił pięć zastrzeżeń.

**Zastrzeżenie 1.** dotyczyło oceny ogólnej kontrolowanej działalności. NIK negatywnie oceniła sposób zorganizowania i funkcjonowania audytu wewnętrznego w Gminie Szczecinek (dalej: Gmina) w okresie objętym kontrolą, tj. w latach 2016-2019<sup>2</sup> (sekcja „Ocena ogólna”, str. 1 wystąpienia pokontrolnego).

W zastrzeżeniu Wójt, wskazał, że opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe nie uzasadniają

<sup>2</sup> Do dnia 30 września 2019 r.



negatywnej oceny ogólnej kontrolowanej działalności. Zdaniem zgłaszającego zastrzeżenia dokonana ocena jest nieobiektywna i niewspółmierna do dokonanych ustaleń kontroli a waga ustalonych nieprawidłowości nie uwzględnia ich ciężaru gatunkowego i charakteru czysto formalnego. W opinii Wójta ustalenia NIK są w dużej mierze oparte na swobodnej ocenie kontrolera lub na swobodnej interpretacji przepisów prawa. Nadto, dokonana przez NIK ocena w sposób nieuzasadniony uderza negatywnie zarówno w sferę zarządzania procesami audytu w Gminie, jak i w dobre imię i interes przedsiębiorcy prowadzącego usługowo audyt wewnętrzny.

#### **Zespół Orzekający oddalił zastrzeżenie.**

Ocena ogólna kontrolowanej działalności wynika z ocen częściowych poszczególnych obszarów poddanych kontroli. Dwa obszary: „Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego” (pkt III.2. wystąpienia) oraz „Wykorzystanie wyników audytu wewnętrznego w procesie usprawnienia i zapewnienia prawidłowego działania jednostki” (pkt III.3. wystąpienia) zostały ocenione w sposób opisowy. Negatywnie natomiast został oceniony obszar: „Zgodność organizacji audytu wewnętrznego i sposobu jego prowadzenia z przepisami prawa” (pkt III.1. wystąpienia). Poza zakresem zgłoszonych zastrzeżeń są ustalenia, nieprawidłowości i oceny opisowe zamieszczone w pkt III.2. i III.3. wystąpienia. Na negatywną ocenę ogólną wpłynęła przede wszystkim ocena częściowa pierwszego obszaru. To właśnie do nieprawidłowości stwierdzonych w tym obszarze odnoszą się kolejne zastrzeżenia Wójta (nr 2-5). Zatem przedmiotem rozstrzygnięcia będzie zarówno kwestionowana ocena ogólna, jak i ocena częściowa obszaru opisanego w pkt III.1. wystąpienia.

NIK stwierdziła dziesięć nieprawidłowości w obszarze dotyczącym zgodności organizacji audytu wewnętrznego i sposobu jego prowadzenia z przepisami prawa. Skala tych nieprawidłowości i istotność niektórych z nich, w szczególności nieprawidłowości – nieobjętej zastrzeżeniami – dotyczącej nieprowadzenia w Gminie przez ponad 9 miesięcy w 2017 r. audytu wewnętrznego, co stanowiło naruszenie art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>3</sup>, zaważyły na negatywnej ocenie pierwszego badanego obszaru i w konsekwencji przesądziły o dokonaniu negatywnej oceny ogólnej.

Zdaniem Zespołu Orzekającego negatywna ocena obszaru opisanego w pkt III.1. wystąpienia jest uprawniona. Należy zwrócić uwagę, że czas nieprowadzenia audytu wewnętrznego w Gminie stanowił 20% okresu objętego kontrolą (przy tym należy zaznaczyć, że w 2016 r. Gmina nie miała obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego). Waga tej nieprawidłowości wynika również z tego, że naruszenie dyspozycji art. 274 ust. 3 u.f.p. stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych (por. art. 18a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>4</sup>), a więc nieprowadzenie audytu wewnętrznego (pomimo prawnego obowiązku) jest przez ustawodawcę sankcjonowane. Ponadto w toku kontroli stwierdzono inne, również istotne, zdaniem Zespołu Orzekającego, nieprawidłowości, polegające na naruszeniach przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu<sup>5</sup> (dalej: rozporządzenie), w tym w szczególności: niesporządzaniu programów zadań zapewniających (nieprawidłowość opisana w pkt 6 na str. 9-10 wystąpienia),

<sup>3</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm. (dalej: u.f.p.).

<sup>4</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 1440, ze zm.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 506.



nieprzeprowadzaniu pisemnych uzgodnień z audytowanymi w sprawie wstępnych wyników audytu wewnętrznego (pkt 7 na str. 10 wystąpienia), czy niezamieszczaniu w sprawozdaniach z zadań zapewniających ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem (pkt 8 na str. 10-11 wystąpienia). Nie bez znaczenia są również stwierdzone nieprawidłowości w zakresie planowania audytu w Gminie (por. nieprawidłowości opisane w pkt 2, 3 i 4 na str. 8-9 wystąpienia) oraz dokumentowania dokumentacji jego prowadzenia, które to czynności prowadzono w sposób nierzetelny. Zespół Orzekający zauważa, że Wójt nie zgłosił zastrzeżeń do większości (siedmiu) stwierdzonych nieprawidłowości w obszarze pierwszym. Natomiast odnośnie do nieprawidłowości objętych zastrzeżeniami Zespół Orzekający nie podzielił argumentacji Wójta dotyczącej nieprawidłowości opisanej w pkt 2 (zastrzeżenia nr 2 i 4), z kolei zakres uwzględnienia zastrzeżeń 3. i 5. nie jest na tyle istotny, aby mógł przesądzić o zmianie oceny częściowej dotyczącej zgodności organizacji audytu wewnętrznego i sposobu jego prowadzenia z przepisami prawa. Tym samym brak jest uzasadnienia do zmiany oceny częściowej obszaru opisanego w pkt III.1. wystąpienia i w konsekwencji oceny ogólnej.

Należy też zaznaczyć, że ocenę ogólną sformułowano zgodnie z zasadami formułowania tej oceny określonymi w programie kontroli (co wynika z art. 28a ust. 1 ustawy o NIK, stanowiącym, że kontrolę ujętą w rocznym planie pracy Izby prowadzi się według programu kontroli zatwierdzonego przez Prezesa lub wiceprezesa NIK).

Odnosząc się do zarzutu Wójta, że dokonana przez NIK ocena w sposób nieuzasadniony uderza w dobre imię i interes przedsiębiorcy prowadzącego usługowo audyt wewnętrzny, należy podkreślić, że jednostką kontrolowaną był Urząd Gminy a wystąpienie pokontrolne NIK zostało skierowane do Wójta, który jako kierownik jednostki, odpowiada za prawidłowe funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostce również w przypadku prowadzenia audytu przez usługodawcę (por. przepisy u.f.p.<sup>6</sup> oraz standard 2070 *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*<sup>7</sup>).

**Zastrzeżenia 2. i 4.** dotyczyły nieprawidłowości polegającej na sporządzaniu przez audytora rocznych planów audytu wewnętrznego na lata 2017-2019 niezgodnie z wymogami § 9 ust. 1 pkt 2 lit. a oraz lit. c rozporządzenia, tj. bez wskazywania przewidywanego czasu na: przeprowadzenie poszczególnych zadań zapewniających, monitorowanie realizacji zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających (sekcja „Opis stanu faktycznego” na str. 5 oraz sekcja „Stwierdzone nieprawidłowości”, pkt 2 na str. 8 wystąpienia pokontrolnego).

W **zastrzeżeniach** Wójt wskazał, że NIK błędnie oceniła brak w planach audytu na lata 2016-2019 budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku. W Gminie nie utworzono w strukturze organizacyjnej Urzędu komórki audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny prowadzony był przez podmiot zewnętrzny, który prowadził audyt w sposób właściwy dla usługodawcy, zatem bez obowiązku planowania i rozliczania czasu pracy. Obowiązek ewidencji czasu pracy wynika z ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy<sup>8</sup> i dotyczy

<sup>6</sup> W szczególności art. 274 (określający podmioty, w których prowadzi się audyt), a także art. 276, art. 280, art. 282 ust. 1 u.f.p.

<sup>7</sup> Zgodnie z tym standardem, jeśli audyt wewnętrzny jest prowadzony przez zewnętrznego usługodawcę, musi on poinformować organizację o jej odpowiedzialności za posiadanie skutecznego audytu wewnętrznego. *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego* stanowią 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. MRiF z 2016 r. poz. 28 (dalej: standardy audytu wewnętrznego).

<sup>8</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 1040, ze zm.



pracowników zatrudnionych w ramach umowy o pracę. Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia budżetu czasu i osobodnia dla audytora niezatrudnionego w jednostce sektora finansów publicznych. W opinii zgłaszającego zastrzeżenia przyjęta interpretacja prawna NIK jest niewłaściwa, a dokonana na jej podstawie ocena negatywna bezzasadna i nieuprawniona.

Zdaniem Wójta § 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia wskazuje na komórkę organizacyjną audytu wewnętrznego, a więc złożoną z pracowników jednostki. Audytor usługodawcy nie jest pracownikiem i nie dotyczą go obowiązki rozliczania czasu pracy, wynikającego z wymiaru etatu. Nadto, ustawodawca nie zdefiniował pojęcia osobodnia dla audytora usługodawcy, zatem można wywodzić z tego fakt, że nie było zamiarem ustawodawcy ingerowanie w sferę czasu „pracy” usługodawcy.

#### **Zespół Orzekający oddalił zastrzeżenia 2. i 4.**

Zgodnie z § 7 ust. 1 rozporządzenia plan audytu opracowuje kierownik komórki audytu wewnętrznego. Plan audytu zawiera informację na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach, w szczególności czasu planowanego na: realizację poszczególnych zadań zapewniających; realizację czynności doradczych; monitorowanie realizacji zaleceń oraz realizację czynności sprawdzających; kontynuowanie zadań audytowych z roku poprzedniego (§ 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia). Należy podkreślić, że według § 3 ust. 2 rozporządzenia, przepisy tego aktu wykonawczego dotyczące kierownika komórki audytu wewnętrznego stosuje się odpowiednio do usługodawcy<sup>9</sup>. Zatem obowiązek sporządzenia planu audytu, zgodnie z wymogami przewidzianymi w § 9 ust. 1 rozporządzenia, spoczywa również na usługodawcy. Odpowiednie stosowanie przepisów prawa oznacza, że mogą one mieć zastosowanie bez żadnych ograniczeń (wprost), z odpowiednimi modyfikacjami usprawiedliwionymi podobieństwami i odmiennościami zakresów, do których się odnoszą, albo – ze względu na występujące różnice – nie mogą być stosowane w ogóle<sup>10</sup>. Pomimo tego, że § 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia wskazuje na „budżet czasu komórki audytu wewnętrznego” to odpowiednie stosowanie tego przepisu nie oznacza, w ocenie Zespołu Orzekającego, zaniechania przez usługodawcę zamieszczania w planie audytu informacji na temat budżetu czasu na realizację wskazanych w tym przepisie zadań. Należy bowiem zauważyć, że wskazywanie budżetu czasu w planie audytu służy zbadaniu wydajności, efektywności sprawowanego audytu. Okoliczność, czy audyt wykonywany jest przez pracowników, czy usługodawcę nie powinna mieć znaczenia dla możliwości dokonania takiej oceny funkcjonowania audytu w jednostce. Zatem można przyjąć, że motywem (*ratio legis*) omawianego przepisu jest m.in. umożliwienie weryfikacji efektywności realizowanego audytu. Możliwość sprawdzenia tej efektywności jest ważna w przypadku, opłacanego ze środków publicznych, audytu realizowanego przez usługodawcę. Ponadto określenie budżetu czasu przeznaczanego na prowadzenie czynności audytowych stanowi też informację zarządczą dla zlecającego audyt (Wójta) dotyczącą czasu niezbędnego do obsługi przez Urząd Gminy audytu wewnętrznego, prowadzonego przez usługodawcę. Każdy audyt wiąże się bowiem z koniecznością przeznaczenia określonych zasobów jednostki na współpracę z audytorami wewnętrznymi.

<sup>9</sup> O którym mowa w art. 279 ust. 1 pkt 1 i 2 u.f.p. lub osoby zatrudnionej przez usługodawcę, o którym mowa w art. 279 ust. 1 pkt 3 u.f.p. do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.

<sup>10</sup> Zob. m.in. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 23 sierpnia 2006 r., III CZP 56/06, OSNC 2007, nr 3, poz. 43.

Okoliczność, że audytor usługodawca nie jest pracownikiem i nie dotyczą go obowiązki rozliczania czasu pracy, nie jest powodem do niestosowania ww. przepisu przez usługodawcę. Budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego nie należy bowiem utożsamiać z ewidencją czasu pracy pracowników tej komórki, prowadzoną, na podstawie ustawy Kodeks pracy, do celów prawidłowego ustalenia wynagrodzenia i innych świadczeń związanych z pracą<sup>11</sup>.

**Zastrzeżenie 3.** dotyczyło ustalenia, że analizy ryzyka, stanowiące podstawę do opracowania planów audytu na 2018 r. i 2019 r. nie wskazywały na konieczność realizacji zadań dotyczących finansowania zadań oświatowych (sekcja „Opis stanu faktycznego”, str. 5-6 wystąpienia pokontrolnego) oraz nieprawidłowości polegającej na tym, że plany audytu i wyznaczone obszary działalności jednostki, w których miały być przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym, nie zawierały informacji o uwzględnieniu priorytetów kierownika jednostki, mimo obowiązku wynikającego z § 8 pkt 2 rozporządzenia (zdanie pierwsze w pkt 4 sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” na str. 9 wystąpienia pokontrolnego).

W **zastrzeżeniu** Wójt wskazał, że NIK w sposób nieuprawniony kwestionuje konieczność realizacji zadań audytu w obszarze oświaty (analiz finansowania). Plan audytu ustala audytor wewnętrzny w porozumieniu z kierownikiem jednostki, biorąc pod uwagę również priorytety kierownictwa. Zadania audytowe realizowane w obszarze oświaty wynikały z priorytetów kierownictwa z uwagi na wysoką rangę i wagę zagadnień finansowania oświaty przez jednostki samorządu terytorialnego. Zdaniem zgłaszającego zastrzeżenia ocena NIK o braku konieczności prowadzenia audytu w obszarze zadań oświatowych stanowi ingerencję w niezależność audytu wewnętrznego oraz samorządność Gminy.

**Zespół Orzekający uwzględnił zastrzeżenie w części.**

Z bezspornych ustaleń wynika, że w planach audytu Gminy na 2018 r. i 2019 r. wyznaczono trzykrotnie zadania dotyczące finansowania oświaty<sup>12</sup>. Stwierdzenie, że analizy ryzyka, stanowiące podstawę do opracowania planów audytu na 2018 r. i 2019 r. nie wskazywały na konieczność realizacji takich zadań, zamieszczone zostało w opisie stanu faktycznego, a nie w sekcji: „Stwierdzone nieprawidłowości”. Z tego stwierdzenia nie wynika zarzut, że w planach audytu Gminy na 2018 r. i 2019 r. niesłusznie wyznaczono trzykrotnie zadania dotyczące finansowania oświaty. Powyższe ustalenie należy wiązać natomiast z zarzutem Izby odnoszącym się do nieprowadzenia dokumentacji roboczej związanej z przygotowaniem planu audytu, a więc również dla celów analizy ryzyka, czego dotyczy nieprawidłowość wskazana w pkt 4 (zdanie drugie) oraz częściowo z nieprawidłowością opisaną w pkt 3 (str. 8-9 wystąpienia, por. zastrzeżenie 5.). Okoliczność, że ww. analizy ryzyka nie wskazywały na konieczność realizacji zadań dotyczących finansowania oświaty stanowi argument potwierdzający zasadność ww. zarzutu. Ustalenie to nie stanowi natomiast oceny NIK o braku konieczności prowadzenia audytu w obszarze zadań oświatowych, jak niesłusznie uważa zgłaszający zastrzeżenia. W powyższym zakresie zastrzeżenie nie zasługiwało na uwzględnienie.

Odnosząc się do nieprawidłowości dotyczącej braku informacji o uwzględnieniu priorytetów kierownika jednostki

<sup>11</sup> Zob. art. 149 ustawy Kodeks pracy.

<sup>12</sup> Tj. „Analiza finansowania zadań oświatowych w Gminie Szczecinek w latach 2015-2017” (sprawozdanie z dnia 5 kwietnia 2018 r.), „Analiza porównawcza finansowania placówek oświatowych w Gminie Szczecinek” (sprawozdanie z dnia 21 maja 2018 r.) oraz „Realizacja wydatków oświatowych w szkołach Gminy Szczecinek w latach 2017-2018” (sprawozdanie z dnia 26 czerwca 2019 r.).



w planach jednostki należy zauważyć, że zgodnie ze wskazanym jako wyznacznik tej nieprawidłowości § 8 pkt 2 rozporządzenia, kierownik komórki audytu wewnętrznego wyznacza obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym, biorąc pod uwagę priorytety kierownika jednostki i komitetu audytu. Przepis ten, jak i § 9 rozporządzenia (określającego zawartość planu audytu), nie wskazują na obowiązek zamieszczania w planie audytu informacji o priorytetach kierownika jednostki mających wpływ na wyznaczenie obszarów działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające. Takie informacje powinny być natomiast zamieszczone w dokumentacji roboczej związanej z przygotowaniem planu audytu (§ 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia). Jednak z samego faktu nieprzewodzenia takiej dokumentacji roboczej nie można wysnuć wniosku, że doszło do naruszenia § 8 pkt 2 rozporządzenia. Należy podkreślić, że brak jest dowodów podważających wyjaśnienia audytora, że „priorytety Wójta każdorazowo były ustalone z audytorem oraz uwzględnione w Planie w postaci ujęcia tematyki audytu na dany rok”. Kluczowe w tej kwestii są też wyjaśnienia Wójta złożone na posiedzeniu Zespołu Orzekającego, z których wynika, że przy sporządzaniu planu audytu uwzględniano jego priorytety. Co więcej, fakt, że w planach audytu Gminy na 2018 r. i 2019 r. wyznaczono trzykrotnie zadania dotyczące finansowania oświaty pomimo, iż analizy ryzyka, przeprowadzane w trakcie opracowywania tych planów, nie wskazywały na konieczność realizacji takich zadań, może potwierdzać to, że audytor uwzględniał priorytety kierownika jednostki przy sporządzaniu planu audytu. Należy przy tym dodać, że priorytety kierownika jednostki bierze się pod uwagę na etapie wyznaczania obszarów działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające, a nie przy analizie ryzyka, jak wskazano w uzasadnieniu oceny ogólnej (zob. § 7 ust. 2 i § 8 rozporządzenia). W konsekwencji zastrzeżenie w tym zakresie zostało uwzględnione i dokonano odpowiednich zmian w treści wystąpienia.

**Zastrzeżenie 5.** dotyczyło nieprawidłowości polegającej na tym, że audytor niezgodnie z wymogami § 7 ust. 2 pkt 1 i § 7 ust. 3 rozporządzenia dokonywał analizy ryzyka wyznaczając obszary działalności jednostki, w których przeprowadzono w latach 2017-2019 zadania zapewniające, tj. bez uwzględnienia wszystkich obszarów działalności Gminy, określonych jako zadania własne gminy w art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>13</sup> (pkt 3 sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” na str. 8 wystąpienia pokontrolnego).

W zastrzeżeniu Wójt wskazał, że precyzyjna analiza § 7 rozporządzenia wskazuje wyraźnie na wszystkie zidentyfikowane (przez audytora) obszary działalności Gminy. Ustawodawca nie wskazał, że należy je zidentyfikować według art. 7 ustawy o samorządzie gminnym. Zdaniem zgłaszającego zastrzeżenia jest to swobodna interpretacja NIK, nie wynikająca z prawa. Wybór metody analizy ryzyka i sposób identyfikacji obszarów działalności jednostki należy do audytora wewnętrznego i wynika z jego niezależności a ingerencja Wójta w niezależność audytu wewnętrznego jest niedopuszczalna.

**Zespół Orzekający uwzględnił zastrzeżenie w części.**

Stosownie do przepisu § 7 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego bierze pod uwagę w szczególności cele i zadania jednostki. Zgodnie z § 7 ust. 3 rozporządzenia wynik analizy ryzyka stanowi lista wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, uwzględniająca

<sup>13</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 506, ze zm.



ich kolejność, wynikającą z oceny ryzyka. Należy dodać, że zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego plan zadań audytu musi się opierać na udokumentowanej ocenie ryzyka, przeprowadzonej co najmniej raz w roku (standard 2010.A1).

W kontekście powyższych regulacji należy wskazać, że w planach audytu sporządzonych w latach 2017-2019 zamieszczono każdorazowo 10 takich samych, i w tej samej kolejności, zidentyfikowanych obszarów ryzyk. Jednym z tych obszarów (wymienionym w pkt 3) była „Realizacja zadań gminy”. W uwagach dotyczących tego obszaru audytor wskazał, że występuje w nim wiele ryzyk szczegółowych (ale bez określenia jakich), związanych z realizacją różnych ustaw (ale bez wskazania, które zostały wzięte pod uwagę). Wobec nieprzebiegnięcia przez audytora dokumentacji roboczej związanej z przygotowaniem planu audytu, a więc również dla celów analizy ryzyka, plany audytu stanowią w niniejszej sprawie kluczową dokumentację dla dokonania oceny tego czy przeprowadzona (w ramach opracowywania tych planów) analiza ryzyka spełnia wymogi określone w § 7 rozporządzenia. Kwestia sporna dotyczy więc w istocie odpowiedzi na pytanie, czy sposób opisanie w planach audytów obszarów ryzyka wskazuje na naruszenie § 7 ust. 2 pkt 1 i § 7 ust. 3 rozporządzenia.

Odnosząc się do wymogu uwzględnienia w analizie ryzyka celów i zadań jednostki (§ 7 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia) wypada zgodzić się z Wójtem, że z rozporządzenia nie wynika, aby obszary ryzyk należało zidentyfikować według katalogu zadań określonych w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym. Aczkolwiek jest to podstawowy przepis wyznaczający cele i zadania gminy i w analizie ryzyka powinien być kluczowym źródłem określenia celów i zadań jednostki (gminy). Wskazanie w planach audytu obszaru ryzyka jako „Realizacja zadań gminy” (w pkt 3 z 10 wymienionych obszarów) może dowodzić, tego, że audytor przy dokonywaniu analizy ryzyka uwzględnił obszary działalności Gminy, określone jako zadania własne w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym. Tak ogólne zdefiniowanie obszaru ryzyka i wyznaczenie (w tej samej kolejności) identycznych obszarów ryzyk w planach audytu, w opinii Zespołu Orzekającego, wskazują raczej na zbyt dużą schematyczność działania w tym zakresie i na brak rzetelności w dokonywaniu analizy ryzyka (ocena taka słusznie została zamieszczona w ocenie częściowej na str. 13 wystąpienia). Należy bowiem zauważyć, że wskazane w planach obszary działalności jednostki, w których zostały przeprowadzone zadania zapewniające w danym roku – wyznaczone m.in. na podstawie wyników analizy ryzyka – nie były takie same<sup>14</sup>. Trudno jednak, zdaniem Zespołu Orzekającego, przyjąć, że doszło do naruszenia § 7 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia, tj. do nieuwzględniania przy przeprowadzeniu analizy ryzyka przez audytora celów i zadań jednostki. Warto zaznaczyć, że nie przesądza o naruszeniu tego przepisu fakt, że w planach audytu na 2018 r. i 2019 r. wyznaczono trzykrotnie zadania dotyczące finansowania oświaty pomimo, że analizy ryzyka, nie wskazywały na konieczność realizacji takich zadań (zob. zastrzeżenie 3.). Należy zauważyć, że ww. zadania zostały zakwalifikowane do obszaru ryzyka określonego jako: „Realizacja zadań gminy” (w planie na 2018 r.) i „kontrola zarządcza” (w planie na 2019 r.). Abstrahując od kwestii słuszności takiego ujęcia obszarów ryzyka, należy zaznaczyć, że sprawy edukacji publicznej należą do katalogu zadań własnych gminy (art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym), a więc mieszczą się w obszarze: „Realizacja zadań gminy”.

<sup>14</sup> W 2017 r. zaplanowano zadanie zapewniające w obszarze: „Realizacja zadań gminy”, w 2018 r. – w obszarach: „Realizacja zadań gminy” (3 zadania) i „Proces gromadzenia i wydatkowania środków publicznych” (1 zadanie), w 2019 r. – w obszarach: „Realizacja zadań gminy” (1 zadanie i 1 czynność doradcza) i „Kontrola zarządcza” (2 zadania).

Istota nieprawidłowości sprowadza się więc do tego, że lista wszystkich zidentyfikowanych obszarów działalności jednostki, w których zostały przeprowadzone zadania zapewniające nie uwzględniała kolejności wynikającej z oceny ryzyka (co stanowiło naruszenie § 7 ust. 3 rozporządzenia) oraz zbyt ogólnym określeniu obszaru ryzyka w zakresie dotyczącym „realizacji zadań gminy” pomimo występowania w tym obszarze ryzyk szczegółowych, co potwierdza sama treść planów audytu, w tym podany rodzaj zaplanowanych zadań zapewniających. NIK zasadnie w wystąpieniu (zdanie drugi i trzecie w opisie nieprawidłowości wskazanej w pkt 3 na str. 8 wystąpienia) wskazała na te kwestie.

W konsekwencji Zespół Orzekający uwzględnił zastrzeżenie w części dotyczącej zarzutu naruszenia przez jednostkę kontrolowaną § 7 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia, a oddalił zastrzeżenie w zakresie dotyczącym naruszenia § 7 ust. 3 rozporządzenia.

Mając powyższe na uwadze, orzeczono jak w sentencji uchwały.

Od niniejszej uchwały odwołanie nie przysługuje.

*Jacek Bohl*  
.....

*Robert Piłki*  
.....

*Stanisław Turin*  
.....