



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

LKI.410.006.01.2019

Andrzej Bętkowski
Marszałek Województwa Świętokrzyskiego
Urząd Marszałkowski Województwa
Świętokrzyskiego
al. IX Wieków Kielc 3
25-516 Kielce

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego, al. IX Wieków Kielc 3, 25-516 Kielce (dalej: Urząd).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Bętkowski, Marszałek Województwa Świętokrzyskiego (dalej: Marszałek) od 22 listopada 2018 r. W okresie objętym kontrolą Marszałkiem Województwa Świętokrzyskiego, od 1 grudnia 2014 r. do 21 listopada 2018 r., był także Adam Jarubas.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Zgodność organizacji audytu wewnętrznego i sposobu jego prowadzenia z przepisami prawa. 2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego. 3. Wykorzystanie wyników audytu wewnętrznego w procesie usprawniania i zapewnienia prawidłowego działania jednostki.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2016 r. do dnia zakończenia kontroli. Badaniami kontrolnymi objęte zostały również zdarzenia i dokumenty sprzed 1 stycznia 2016 r. w przypadkach, gdy miały one związek z przedmiotem kontroli.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontroler	Marcin Sudół, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/72/2019 z 20 sierpnia 2019 r. (akta kontroli str. 1-5)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

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

Uzasadnienie oceny ogólnej

Sformułowanie tej oceny uzasadniają stwierdzone nieprawidłowości. Od 1 marca 2019 r. w Urzędzie nie zapewniono wymaganej art. 282 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³ (dalej: uofp) organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego. Opracowane na potrzeby przygotowania planów audytu na lata 2016-2019 analizy ryzyka nie pozwalały na stwierdzenie, czy spełnione zostały wymogi określone w § 7 ust. 2 i § 8 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu⁴ (dalej: rozporządzenie w sprawie audytu). Sprawozdania z prowadzenia audytu sporządzano nierzetelnie. Dodatkowo, wbrew § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, w *Sprawozdaniu z wykonania audytu za rok 2017* nie ujęto informacji dotyczącej oceny audytu wewnętrznego. Objęte analizą programy zadań zapewniających i sprawozdania z tych zadań nie zawierały wszystkich elementów wymaganych rozporządzeniem w sprawie audytu. Audytorzy bez upoważnienia kierownika komórki audytu wewnętrznego przekazywali sprawozdania z zadań zapewniających kierownikowi jednostki (komórki) audytowanej i Marszałkowi. Nie udokumentowano również, wbrew § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, uzgodnienia z audytowanym wstępnych wyników audytu wewnętrznego jednego z zadań audytowych. Na ocenę negatywną miało również wpływ nierzetelne wywiązywanie się z obowiązku monitorowania zaleceń. Wynik czynności sprawdzających ponad 80% zadań audytowych, w wyniku których sformułowano zalecenia nie został udokumentowany w sposób przewidziany § 21 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu i przepisami wewnętrznymi. Ponadto, stwierdzono naruszenie *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*⁵ (dalej: Standardy) związanych z opracowaniem i realizacją *Programu zapewnienia i poprawy jakości* (dalej: PZPJ).

Negatywnej oceny kontrolowanej działalności nie mogą zmienić ustalenia, że audytorzy przeprowadzający audyt wewnętrzny spełniali wymogi określone w art. 286 ust. 1 uofp, a wszystkie objęte badaniem zalecenia sformułowane w wyniku realizacji zadań audytowych zostały zrealizowane przez audytowanych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częstkowej⁶ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

Do 28 lutego 2019 r. przeprowadzaniem audytu wewnętrznego zajmowała się wydzielona w strukturze organizacyjnej Urzędu komórka organizacyjna – Biuro Audytu Wewnętrznego (dalej: Biuro). Zgodnie z obowiązującymi do tego dnia

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

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.

⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 506.

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

⁶ Oceny częstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

regulaminami organizacyjnymi⁷, do zadań Biura należało w szczególności: wspieranie Marszałka w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w Urzędzie⁸; przeprowadzanie czynności doradczych oraz przedstawianie wniosków mających na celu usprawnienie funkcjonowania Urzędu⁹; sporządzanie planu audytu na rok następny (do końca każdego roku) i sprawozdania z jego wykonania (do końca stycznia każdego roku); przeprowadzanie w uzasadnionych przypadkach audytu wewnętrznego poza planem audytu. W regulaminie organizacyjnym Urzędu, obowiązującym od 1 marca 2019 r.¹⁰, powyższe zadania przypisano Departamentowi Kontroli i Audytu (dalej: Departament) w ramach którego zadania te realizował Oddział Audytu (dalej: Oddział).

(akta kontroli str. 6-118)

W okresie objętym kontrolą obowiązywały zarządzenia wewnętrzne określające szczegółowe zasady funkcjonowania Biura i Oddziału¹¹. W zarządzeniu z 23 lutego 2016 r. zawarto zapis, zgodnie z którym kierownik Biura może upoważnić audytora wewnętrznego przeprowadzającego zadanie audytowe do przekazania sprawozdania kierownikowi komórki (jednostki) audytowanej. Z kolei, w zarządzeniu z 13 września 2019 r. wskazano podległość organizacyjną kierownika Oddziału względem Dyrektora Departamentu. Marszałek wyjaśnił: *organizacyjna podległość dyrektorowi Departamentu Kontroli i Audytu polega na wspieraniu Oddziału i kierownika w zakresie działalności ściśle organizacyjnej, tj. w zakresie spraw pracowniczych, kancelaryjnych, zapewnieniu obsługi korespondencji w systemie papierowym i elektronicznym, przygotowywaniu upoważnień do przeprowadzenia audytu oraz obsługi administracyjno-biurowej. Czynności te zostały opisane szczegółowo w § 10 przytoczonego wcześniej zarządzenia. Współpraca wynikająca ze schematu organizacyjnego (przerywane kreski w schemacie organizacyjnym) Departamentu Kontroli i Audytu oznacza, że dyrektor departamentu zapewnia kierownikowi Oddziału Audytu realizację zadań w zakresie sprawozdawczości, czynności asystencko-sekretarskich, informacyjnych oraz wsparcie organizacyjne. Podległość organizacyjna jest traktowana jako podległość typowo administracyjna w zakresie wspólnie realizowanych spraw organizacyjno-administracyjnych oraz komunikacji wewnętrznej i przepływu informacji, zaś podległość funkcjonalna i merytoryczna jest zgodna z art. 280 ustawy o finansach publicznych. Zastosowanie tego typu rozwiązania spowoduje moim zdaniem lepszą organizację pracy Oddziału Audytu i odciąży kierownika oraz audytorów od zadań, które nie powinny należeć do ich obowiązków (sprawozdawczość, archiwizacja, sprawy pracownicze, prace kancelaryjne, itp.). Warunki podległości funkcjonalnej zostały spełnione poprzez to, że marszałek województwa: zatwierdza plan audytu wewnętrznego, oparty na analizie; otrzymuje od kierownika audytu wewnętrznego informacje na temat działań audytu wewnętrznego; zatwierdza wynagrodzenie kierownika audytu; zapewnia*

⁷ § 100 załącznika do uchwały nr 841/11 Zarządu Województwa Świętokrzyskiego z dnia 30 grudnia 2011 r. w sprawie ustalenia Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, ze zm.; § 100 załącznika do uchwały nr 3166/17 Zarządu Województwa Świętokrzyskiego z dnia 2 listopada 2017 r. w sprawie wprowadzenia zmian i przyjęcia jednolitego tekstu Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, ze zm.

⁸ Od 2 listopada 2017 r. również w wojewódzkich samorządowych jednostkach organizacyjnych.

⁹ Od 2 listopada 2017 r. również w wojewódzkich samorządowych jednostkach organizacyjnych.

¹⁰ § 78 załącznika do uchwały nr 243/19 Zarządu Województwa Świętokrzyskiego z dnia 20 lutego 2019 r. w sprawie przyjęcia jednolitego tekstu Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach, ze zm.

¹¹ Zarządzenia nr 68/2011 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 14 listopada 2011 r. i nr 18/2016 z dnia 23 lutego 2016 r. (dotyczy Biura) oraz nr 43/19 z dnia 8 kwietnia 2019 r. i 129/19 z dnia 13 września 2019 r. (dotyczy Oddziału).

ochronę audytu przed narażeniem na jakiekolwiek próby narzucenia innym zakresu audytu, wpływania na sposób wykonywania ich pracy; zatwierdza sprawozdanie z wykonania audytu. Wszystkie zasady w odniesieniu do przepisów prawa i standardów audytu wewnętrznego są obowiązujące i przestrzegane w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego i zostały lub zostaną uregulowane szczegółowo w dokumentach i procedurach wewnętrznych oraz zakresach czynności. Nadmieniam także, że wszystkie zagadnienia dotyczące niezależności i odrębności organizacyjnej Oddziału Audytu zostaną opisane szczegółowo w aktualizacji Procedur Audytu Wewnętrznego oraz Karcie Audytu, które w najbliższym czasie zostaną wprowadzone w życie.

(akta kontroli str. 126-133, 498-522, 786, 802, 805-806)

Biurem kierował kierownik bezpośrednio podległy Marszałkowi, co było zgodne z art. 280 uofp. Po reorganizacji Urzędu, tj. od 1 marca 2019 r. nie powołano kierownika Oddziału w Departamencie. Do 7 lipca 2019 r. stanowisko p.o. Dyrektora Departamentu pełniła osoba mająca kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego i nadzorująca bezpośrednio pracę Oddziału. Od 8 lipca 2019 r. Dyrektorem Departamentu została osoba nieposiadająca tych kwalifikacji, której równocześnie podlegał Oddział Kontroli w Departamencie, odpowiedzialny m.in. za zadania z zakresu kontroli zarządczej. Marszałek wyjaśnił: *obecna od 8 lipca 2019 r. Dyrektor Departamentu Kontroli i Audytu posiada wieloletnie doświadczenie i kwalifikacje pozwalające na skuteczne zarządzanie zasobami ludzkimi, w tym także doświadczenie w zakresie funkcjonowania kontroli i audytu w samorządzie. Posiadanie uprawnień audytorskich nie jest na tym stanowisku obowiązkowe, gdyż zadania departamentu dotyczą obok audytu wielu innych zagadnień z zakresu szeroko pojętej kontroli oraz jakości zarządzania. Podkreślam, także że ze względu na rolę, jakie w jednostce sektora finansów publicznych pełnią audyt wewnętrzny i kontrola instytucjonalna, audytorzy wewnętrzni i kontrolerzy powinni ze sobą współpracować w celu zapewnienia efektywnego wykorzystania obu służb oraz uzyskania synergii w ich działaniu. Do tej pory ta współpraca nie miała miejsca i często prowadzone były zarówno kontrole, jak i audyty w tym samym czasie, w tych samych jednostkach. Istotą powołania tego departamentu złożonego z dwóch oddziałów z dyrektorem na czele miała być dobra współpraca służąca zapewnieniu osiągnięcia przez Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego celów, pomimo odmiennego charakteru obu ich funkcji. Dobra i konstruktywna współpraca audytorów z komórkami kontroli jest bowiem kluczowa w kontekście przysporzenia urzędowi wartości dodanej. Organizowanie tej dobrej współpracy jest jednym z kluczowych zadań powierzonych dyrektorowi departamentu. (...) Zamysł funkcjonowania audytu w formie zintegrowanej organizacyjnie komórki z komórką kontroli ma na celu poprawę funkcjonowania kontroli zarządczej, a zwłaszcza zapewnić dobrą współpracę w zakresie wzmocnienia nadzoru nad realizacją zadań oraz ułatwienie procesu zarządzania ryzykiem w jednostkach podległych. Zarówno kontrola jak i audyt musi bowiem dokonywać obiektywnej oceny funkcjonowania danej komórki organizacyjnej lub danej jednostki.*

(akta kontroli str. 6-125, 509-522, 802, 806-807)

Organizację audytu wewnętrznego w Urzędzie w okresie objętym kontrolą określały:

- załącznik do zarządzenia nr 93/2014 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 16 października 2014 r. w sprawie wprowadzenia w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego Podręcznika Procedur Audytu Wewnętrznego (dalej: Podręcznik z 2014 r.);
- załącznik do zarządzenia nr 17/2016 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 23 lutego 2016 r. w sprawie wprowadzenia Podręcznika Procedur Audytu Wewnętrznego w Urzędzie Marszałkowskim

Województwa Świętokrzyskiego i wojewódzkich samorządowych jednostkach organizacyjnych (dalej: Podręcznik z 2016 r.);

- załącznik do zarządzenia nr 68/2011 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 14 listopada 2011 r. w sprawie Regulaminu Biura Audytu Wewnętrznego Urzędu Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego;
- załącznik do zarządzenia nr 18/2016 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 23 lutego 2016 r. w sprawie Regulaminu Biura Audytu Wewnętrznego Urzędu Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego.

W Podręczniku z 2014 r. i 2016 r. zawarto m.in. zapisy dotyczące planowania i sprawozdawczości, procesu audytu, oceny kontroli zarządczej, a także programu zapewnienia i poprawy jakości. W załącznikach do tych procedur określono też wzory: upoważnienia, protokołu z narady otwierającej, programu zadania audytowego, protokołu z narady zamykającej, sprawozdania z zadania audytowego, notatki informacyjnej z czynności sprawdzających, ankiety poaudytowej, kwestionariusza samooceny, kwestionariusza kontroli wewnętrznej, listy kontrolnej, notatki z wywiadu formalnego, arkusza ustaleń audytu. W obu Podręcznikach znalazły się zapisy upoważniające audytora wewnętrznego przeprowadzającego zadanie audytowe do przekazania sprawozdania kierownikowi komórki (jednostki) audytowanej. W ww. regulaminach opisano m.in. cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 126-230, 786)

W okresie objętym kontrolą zadania audytu wewnętrznego wykonywane były przez audytorów zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy na podstawie umowy o pracę. Każdy z nich spełniał, wynikające z art. 286 ust. 1 uofp, wymagania dotyczące: obywatelstwa, zdolności do czynności prawnych oraz korzystania z pełni praw publicznych, niekaralności, wykształcenia oraz kwalifikacji do przeprowadzania audytu wewnętrznego. W latach 2016-2019 (do 4 sierpnia 2019 r.) w komórce audytu wewnętrznego zatrudnionych było troje audytorów wewnętrznych¹² oraz inspektor. W dniu 5 sierpnia 2019 r. na stanowisko audytora w Oddziale przeniesiono pracownika Urzędu.

(akta kontroli str. 119-125)

W latach 2017-2019 (30 września) poniesione przez Urząd wydatki na audyt stanowiły w całości wynagrodzenie audytorów i pracownika komórki audytu (inspektora), wynosząc odpowiednio 312,3 tys. zł, 317,3 tys. zł i 247 tys. zł. Na prowadzenie audytu w 2016 r. wydatkowano 310,2 tys. zł, z czego 307,7 tys. zł na wynagrodzenia audytorów i pracownika komórki audytu, a 2,5 tys. zł na dofinansowanie do studiów podyplomowych audytora.

(akta kontroli str. 723)

W latach 2016-2019 (30 września) przeprowadzono 30 zadań zapewniających (po siedem w 2016 r., 2018 r. i 2019 r. oraz dziewięć w 2017 r.), w wyniku których wydano 57 zaleceń (po 13 w latach 2016-2018 i 18 w 2019 r.). Audytorzy wewnętrzni wykonali osiem czynności sprawdzających (trzy w 2016 r., jedną w 2017 r. i cztery w 2018 r.) oraz dwie czynności doradcze (po jednej w 2016 r. i 2018 r.).

¹² W okresie: od 1 marca do 11 marca 2019 r. jeden z audytorów wewnętrznych przeniesiony został na stanowisko głównego specjalisty w Oddziale; od 1 marca do 7 lipca 2019 r. – jeden z audytorów pełnił funkcję p.o. Dyrektora Departamentu równocześnie nadzorując pracę Oddziału, a od 8 lipca 2019 r. został kierownikiem Oddziału.

(akta kontroli str. 720, 724)

W latach 2016-2019 (30 czerwca) w trzech wojewódzkich samorządowych jednostkach organizacyjnych, tj. w Wojewódzkim Urzędzie Pracy, Świętokrzyskim Zarządzie Dróg Wojewódzkich oraz Świętokrzyskim Biurze Rozwoju Regionalnego w Kielcach zatrudnieni byli audytorzy wewnętrzeni.

(akta kontroli str. 808-820)

Audyt wewnętrzny prowadzony był w kontrolowanym okresie na podstawie rocznych planów audytu. Plany te zawierały elementy wyszczególnione w § 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu i zostały podpisane przez kierownika Biura oraz Marszałka. Na potrzeby przeprowadzenia analizy ryzyka wykorzystywano m.in. corocznie metodę delficką (listy rankingowe wypełniane przez m.in. pracowników Biura i innych komórek organizacyjnych Urzędu), listy zidentyfikowanych przez komórki organizacyjne Urzędu ryzyk zewnętrznych i wewnętrznych oraz propozycje zadań audytowych zgłoszonych przez Sekretarza Województwa Świętokrzyskiego¹³, propozycje tematów zgłoszonych przez komórki organizacyjne Urzędu¹⁴. Wyznaczając obszary działalności Urzędu, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające kierownik Biura uwzględnił wyniki analizy ryzyka oraz dostępne zasoby osobowe. Nie udokumentowano jednak, w jaki sposób uwzględnione zostały priorytety Marszałka. Ponadto, analiza ryzyka nie uwzględniała celów i zadań Urzędu, ryzyk wpływających na ich realizację oraz wyników audytów i kontroli. Dodatkowo, nie została przeprowadzona w sposób wynikający z Podręcznika z 2014 r. (dotyczy *Planu audytu wewnętrznego na rok 2016*) i Podręcznika z 2016 r. (dotyczy pozostałych planów audytu). W podręcznikach tych, poza wykorzystaniem metody delfickiej¹⁵, wskazuje się na m.in. identyfikację czynników ryzyka wewnątrz sześciu obszarów ryzyka dotyczącego danego procesu, szacowanie ryzyka pod kątem znaczenia i prawdopodobieństwa wystąpienia, analizę ryzyka dla określenia kolejności ich realizacji.

(akta kontroli str. 134-471, 821-822)

Dwukrotnie, tj. w 2017 i 2018 r., realizowane w tym okresie plany audytu uległy zmianie. Zgodnie z § 10 rozporządzenia w sprawie audytu ww. zmiany zostały pisemnie uzgodnione pomiędzy kierownikiem Biura i Marszałkiem.

(akta kontroli str. 243-244, 255-260, 379-385)

W okresie objętym kontrolą, stosownie do § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, kierownik Biura składał Marszałkowi sprawozdanie z wykonania planu audytu za dany rok. Sprawozdania zawierały m.in. informacje o zadaniach audytowych, monitorowaniu realizacji zaleceń oraz czynnościach sprawdzających, wraz z odniesieniem do planu audytu, inne istotne informacje związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w Urzędzie w roku poprzednim, w tym dotyczące przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego (za wyjątkiem *Sprawozdania z wykonania planu audytu za rok 2017*). W sprawozdaniach tych nie odniesiono się do wszystkich informacji wyszczególnionych w planach audytu wewnętrznego na dany rok.

(akta kontroli str. 472-497)

Badanie zgodności przeprowadzania zadań audytowych z przepisami rozporządzenia w sprawie audytu dokonano na próbie czterech przeprowadzonych w latach 2016-2018 zadań zapewniających, tj. *Audyt procedur rozpatrywania skarg*

¹³ Dotyczy *Planu audytu wewnętrznego na rok 2017*.

¹⁴ Dotyczy *Planu audytu wewnętrznego na rok 2018 i Planu audytu wewnętrznego na rok 2019*.

¹⁵ Jedna z czterech metod analizy ryzyka.

w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego, Audyt procesu bezpieczeństwa informacji w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Europejskim Centrum Bajki im. Koziółka Matołka w Pacanowie, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Zespole Szkół Specjalnych przy Świętokrzyskim Centrum Rehabilitacji w Czarnieckiej Górze. Analiza ww. zadań audytowych wykazała, że:

- połowa audytowanych została poinformowana o planowanej realizacji zadania pisemnie, a pozostali – zgodnie z oświadczeniem kierownika Oddziału – telefonicznie oraz osobiście;
- przed rozpoczęciem realizacji zadania audytorzy wewnętrzni przeprowadzili przegląd wstępny, który – zgodnie z ich wyjaśnieniami – nie był dokumentowany;
- programy zapewniające zawierały: temat zadania, cel zadania, zakres podmiotowy i przedmiotowy; sposób zrealizowania zadania; istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem (za wyjątkiem dwóch); uzgodnione z audytowanym kryteria oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem (za wyjątkiem jednego), datę rozpoczęcia i zakończenia zadania (za wyjątkiem dwóch). W programach zadań zapewniających, dla których określono kryteria oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki, kryteria te nie zostały opisane w sposób określony¹⁶ w Podręczniku z 2014 r. (dotyczy programu sporządzonego i zatwierdzonego w dniu 8 stycznia 2016 r.) i 2016 r. (dotyczy pozostałych programów). Wszystkie programy zadania audytowego nie zostały udokumentowane z wykorzystaniem wzoru stanowiącego załącznik nr 3 do Podręcznika z 2014 r. (dotyczy programu sporządzonego i zatwierdzonego w dniu 8 stycznia 2016 r.) i 2016 r. (dotyczy pozostałych programów);
- w celu uzgodnienia wstępnych wyników audytu wewnętrznego audytorzy przeprowadzili naradę zamykającą, przy czym jednej z nich nie udokumentowano;
- objęte analizą sprawozdania zawierały m.in. temat i cel zadania, zakres przedmiotowy i podmiotowy, datę rozpoczęcia zadania (za wyjątkiem jednego zadania¹⁷), ustalenia i ocenę według kryteriów ustalonych w programie (za wyjątkiem dwóch zadań), datę sporządzenia, zalecenia pokontrolne, imię i nazwisko audytora oraz jego podpis. Żadne ze sprawozdań nie zawierało ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem. Na wszystkich sprawozdaniach, poza podpisem audytora/audytorów znajdował się również podpis kierownika jednostki (komórki) audytowanej. Kierownik Biura wyjaśnił: w § 19 ust. 1 (...) rozporządzenia ustawodawca zobowiązuje do przekazania sprawozdania audytowanemu i kierownikowi jednostki. Zarazem nie ustala on formy jego przekazania. Podpis kierownika komórki/jednostki audytowanej miał dwa zadania: po pierwsze był on typowym pokwitowaniem dostarczenia sprawozdania, po drugie formuła taka była oznaką szacunku dla kierownika komórki/jednostki. Wyszedłem z założenia, że po uczestniczeniu na naradzie otwierającej, gdzie uczestniczył kierownik komórki/jednostki audytowanej oraz po uczestnictwie na naradzie zamykającej zawieszenie bezpośrednio sprawozdania dla kierownika komórki/jednostki jest formą

¹⁶ M.in. w zakresie sposobu klasyfikowania ustaleń.

¹⁷ Wskazano tylko miesiąc i rok.

podziękowania za współpracę w czasie zadania audytowego i docenieniem jego zaangażowania. Ponadto wszystkie sprawozdania w treści *Informacji dla komórki (jednostki) audytowanej* zawierały pouczenie audytowanego o sposobie i terminie odpowiedzi na sprawozdanie niezgodne z rozporządzeniem w sprawie audytu (pouczenia dotyczyły m.in. możliwości wniesienia dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń do treści sprawozdania, czego nie przewidują przepisy rozporządzenia);

- trzy sprawozdania z badanych zadań zapewniających przekazane zostały kierownikowi jednostki (komórki) audytowanej, a dwa Marszałkowi bezpośrednio przez audytora/ów. Zalecenia dla audytowanych zostały sformułowane w zrozumiały i jednoznaczny sposób.

(akta kontroli str. 541-597, 708-714, 716-718, 736-751, 789, 792)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Wprowadzone w Urzędzie rozwiązania od 1 marca 2019 r., tj. od dnia wejścia w życie uchwały nr 243/19 Zarządu Województwa Świętokrzyskiego z dnia 20 lutego 2019 r. w sprawie przyjęcia jednolitego tekstu Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach spowodowały, że komórce audytu wewnętrznego nie zapewniono organizacyjnej odrębności. Zadania w zakresie audytu realizuje Oddział pozostający w strukturze Departamentu, w której funkcjonuje również Oddział Kontroli. W § 4 ust. 7 załącznika do zarządzenia nr 129/19 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 13 września 2019 r. w sprawie ustalenia szczegółowych zasad funkcjonowania Departamentu Kontroli i Audytu Urzędu Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego w Kielcach wskazano na podległość organizacyjną kierownika Oddziału Dyrektorowi Departamentu. W konsekwencji tych uregulowań kierownik Oddziału podlega organizacyjnie osobie nieposiadającej kwalifikacji do przeprowadzania audytu, sprawującej równocześnie nadzór nad oddziałem odpowiedzialnym za zadania m.in. w zakresie zarządczej¹⁸.

Obowiązek zapewnienia odrębności organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego wynika z art. 282 ust. 1 uofp, który stanowi, że kierownik jednostki zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 6-7, 59-119, 122, 509-522)

Marszałek wyjaśnił: *oddział Audytu jest wyodrębnioną komórką organizacyjną urzędu funkcjonującą od 1 marca 2019 r. w strukturze Departamentu Kontroli i Audytu. Pracą Oddziału Audytu kieruje audytor wewnętrzny, będący jednocześnie kierownikiem, o którym mowa w art. 277 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, który zgodnie z art. 280 ww. ustawy podlega bezpośrednio Marszałkowi Województwa. Natomiast organizacyjnie ww. oddział umiejscowiony jest w strukturze Departamentu Kontroli i Audytu. Podległość ta została opisana w § 79 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Marszałkowskiego w Kielcach, stanowiącego załącznik do uchwały Nr 243/19 Zarządu Województwa Świętokrzyskiego z dnia 20 lutego 2019 r., a szczegółowo określona w wewnętrznym dokumencie*

¹⁸ M.in. koordynowanie działań związanych z właściwym funkcjonowaniem i doskonaleniem systemu kontroli zarządczej w Urzędzie i wojewódzkich jednostkach organizacyjnych, koordynowanie zadań w zakresie analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej oraz określania reakcji na ryzyko, koordynowanie działań związanych z monitorowaniem celów i zadań kontroli zarządczej.

departamentu opisującym szczegółowe zasady jego funkcjonowania (...). Ponadto Marszałek wyjaśnił, że zapewnił niezależność organizacyjną i funkcjonalną audytu wynikającą z ww. ustawy oraz standardów audytu wewnętrznego. Dodał, że niezależność organizacyjna audytu wewnętrznego jako odrębnego oddziału z kierownikiem podległym bezpośrednio Marszałkowi Województwa, umożliwia audytorom prowadzenie prac bez ingerencji innych osób w działalność audytu. Audytorzy Oddziału Audytu mają zagwarantowaną pełną niezależność oraz nie są angażowani w działania operacyjne urzędu. (...). Zapewnienie odrębności organizacyjnej oraz niezależności wykonywania zadań przez audyt wewnętrzny (a także tym samym kontrolę instytucjonalną) służy w tut. Urzędzie: czytelne wyodrębnienie tych komórek w strukturze organizacyjnej jednego departamentu – oddział audytu i oddział kontroli; zapewnienie odrębności zadań w regulaminie organizacyjnym; zapewnienie rozdzielnosci bezpośredniego nadzoru nad komórkami audytu i kontroli; zapewnienie, aby kierownikiem oddziału audytu wewnętrznego był audytor wewnętrzny; zapewnienie, aby audytor wewnętrzny nie był odpowiedzialny lub zaangażowany w działalność operacyjną; określenie w regulacjach wewnętrznych zasad gwarantujących audytorom (i kontrolerom) dostęp do niezbędnych do realizacji zadań audytowych oraz kontroli: informacji, dokumentów, osób i pomieszczeń; określenie zasad i zakresu ewentualnego wspólnego udziału w zadaniach audytowych lub kontrolach w regulacjach wewnętrznych.

(akta kontroli str. 523-527, 802, 805)

Zdaniem NIK, przedstawiona w przytoczonych wyjaśnieniach argumentacja nie pozwala na uznanie, że komórka audytu wewnętrznego w Urzędzie miała zapewnioną odrębność organizacyjną, skoro do właściwości Departamentu należą zadania zarówno z zakresu audytu jak i kontroli. Co prawda w § 79 regulaminu organizacyjnego Urzędu wskazano, że kierownik Oddziału podlega bezpośrednio Marszałkowi, jednakże w przepisach zarządzenia nr 129/19 Marszałka dotyczącego szczegółowych zasad funkcjonowania Departamentu przewidziano, że kierownik tego Oddziału podlega organizacyjnie Dyrektorowi Departamentu, a funkcjonalnie i merytorycznie Marszałkowi. Z przepisów tego zarządzenia wynika również m.in., że Dyrektor Departamentu jest zwierzchnikiem służbowym pracowników Departamentu i nadaje ogólny kierunek jego działalności (§ 4 ust. 2 załącznika do zarządzenia). Przewidziano również, że Dyrektor Departamentu dokonuje podziału zadań między pracowników (§ 5 ust. 1 załącznika). W ocenie NIK, z powyższego wynika, że wprowadzona uregulowaniami wewnętrznymi w Urzędzie organizacja działalności audytu nie gwarantuje warunków niezbędných do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, o czym mowa w art. 282 ust. 1 uofp. Jednocześnie przyjęte rozwiązania nie zapewniają w pełni niezależności i obiektywizmu działalności audytu, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej, zgodnie z art. 272 ust. 1 uofp, w sytuacji gdy w jednej komórce organizacyjnej Urzędu wykonywane są zadania z zakresu audytu i kontroli zarządczej, na realizację których wpływ może mieć osoba kierująca tą komórką.

2. W rozdziale 4.2.4. *Sprawozdanie z przeprowadzonego audytu* Podręcznika z 2016 r. oraz w § 5 ust. 8 Regulaminu Biura Audytu Wewnętrznego Urzędu

Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego¹⁹ wskazano, że kierownik Biura może upoważnić audytora wewnętrznego przeprowadzającego zadanie audytowe do przekazania sprawozdania kierownikowi komórki (jednostki) audytowanej. Z czterech objętych analizą sprawozdań z zadań zapewniających²⁰, trzy²¹ przekazane zostały kierownikowi jednostki (komórki) audytowanej, a dwa²² Marszałkowi bezpośrednio przez audytora/ów, którzy nie posiadali upoważnienia kierownika Biura do dokonania tych czynności. Zgodnie z § 19 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu kierownik komórki audytu wewnętrznego przekazuje sprawozdanie audytowanemu i kierownikowi jednostki.

(akta kontroli str. 130-133, 190-230, 594-597, 787)

Grzegorz Świercz, kierownik Biura wyjaśnił: powyższy zapis (...) jest zapisem przemyślanym i według mnie bardzo potrzebnym do właściwego funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego. Po pierwsze kluczowe jest tu słowo „może”, wskazujące w tym przypadku, że są to sprawy incydentalne i wyjątkowe. Co prawda próba wskazuje na jakąś powszechność, ale były to sytuacje wyjątkowe. Zapis ten miał być swoistym „bezpiecznikiem” pozwalającym bez zakłóceń funkcjonować komórce audytu wewnętrznego. Ustawodawca nie przewidział przecież jak ma być przekazywane sprawozdanie w trakcie np. choroby, długiego urlopu kierownika komórki audytu, czy ważnego audytu, który przeprowadzany jest przez kierownika audytu w terenie. Czy w takiej sytuacji ma być przerwany tok audytu, którego jednym z najważniejszych punktów jest zapoznanie z ostatecznymi ustaleniami zarazem audytowanego jak i kierownika jednostki? Zarazem warto zaznaczyć, że audytor przekazujący sprawozdanie jest odpowiedzialny za jego przebieg od otrzymania upoważnienia aż do ostatniej czynności jaką jest monitorowanie zaleceń. Jest więc według mnie najbardziej osobą kompetentną w tym zakresie. Dodał, że z powodu upływu czasu nie potrafi wskazać powodu ww. przypadków, ale w jego opinii były one uzasadnione koniecznością sprawnego funkcjonowania komórki.

(akta kontroli str. 738, 741, 789, 791)

Powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie. Ustawodawca jednoznacznie, w § 19 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, przypisuje kierownikowi komórki audytu wewnętrznego wyłączność na przekazanie sprawozdania z zadania zapewniającego audytowanemu i kierownikowi jednostki.

3. Analizy ryzyka przeprowadzone w związku z przygotowaniem planów audytu na lata 2016-2019 opracowane zostały w sposób niepozwalający na stwierdzenie przestrzegania wymogów określonych w § 7 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu. W trakcie prowadzenia tych analiz nie udokumentowano uwzględnienia celów i zadań Urzędu, ryzyk wpływających na ich realizację oraz

¹⁹ Stanowiącego załącznik do zarządzenia nr 18/2016 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 23 lutego 2016 r. w sprawie Regulaminu Biura Audytu Wewnętrznego Urzędu Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego.

²⁰ Audyt procedur rozpatrywania skarg w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego, Audyt procesu bezpieczeństwa informacji w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Europejskim Centrum Bajki im. Koziółka Matołka w Pacanowie, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Zespole Szkół Specjalnych przy Świętokrzyskim Centrum Rehabilitacji w Czarnieckiej Górze.

²¹ Za wyjątkiem audytu Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Europejskim Centrum Bajki im. Koziółka Matołka w Pacanowie przeprowadzonego bezpośrednio przez kierownika Biura.

²² Audyt procedur rozpatrywania skarg w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego, Audyt procesu bezpieczeństwa informacji w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego.

wyników audytów i kontroli. Wyznaczając obszary działalności Urzędu, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym, nie udokumentowano wzięcia pod uwagę priorytetów Marszałka, czego wymaga § 8 pkt 2 ww. rozporządzenia. Ponadto, analiza ryzyka nie została przeprowadzona w sposób opisany w rozdziale 3.1.2. *Analiza ryzyka*²³ Podręcznika z 2014 r. (dotyczy *Planu audytu wewnętrznego na rok 2016*) i 2016 r. (dotyczy pozostałych planów). W podręcznikach tych, poza wykorzystaniem metody delfickiej, wskazuje się na m.in. identyfikację czynników ryzyka wewnątrz sześciu obszarów ryzyka dotyczącego danego procesu, szacowanie ryzyka pod kątem znaczenia i prawdopodobieństwa wystąpienia, analizę ryzyka dla określenia kolejności ich realizacji.

Obowiązek dokumentowania czynności i zdarzeń mających znaczenie dla prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce, również tych związanych z opracowaniem rocznego planu audytu wynikał z § 5 ust. 1 i 2 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 134-471)

Odnosząc się do nieuwzględniania w analizie ryzyka:

- celów i zadań Urzędu, kierownik Biura wyjaśnił: *analiza ryzyka w latach 2016-2019 była dokonywana na podstawie badań ankietowych, wykorzystując przewidzianą standardami audytu wewnętrznego metodą delficką. W grupie eksperckiej brali udział audytorzy oraz wybrani pracownicy Urzędu. Doboru osób (oprócz audytorów), którzy wypełniali listy rankingowe dokonywano biorąc pod uwagę ich doświadczenie oraz znajomość celów i zadań Urzędu. Dlatego też były to przeważnie osoby kadry zarządzającej. W 2017 roku poproszono kierownictwo departamentów o sporządzenie ryzyk zewnętrznych i wewnętrznych w ich komórkach. Tworząc powyższe ryzyka dyrektorzy departamentów brali pod uwagę zarówno cele jak i zadania komórek i Urzędu. Reasumując, analiza ryzyka przeprowadzana była z uwzględnieniem zadań i celów Urzędu.*

- ryzyka wpływającego na realizację celów i zadań Urzędu kierownik Biura wyjaśnił: *analiza ryzyka w latach 2016-2019 była dokonywana na podstawie badań ankietowych, wykorzystując przewidzianą standardami audytu wewnętrznego metodą delficką. W grupie eksperckiej brali udział audytorzy oraz wybrani pracownicy Urzędu. Doboru osób (oprócz audytorów) którzy wypełniali listy rankingowe. Przy punktacji każda osoba wypełniając listę rankingową i przyznając punktację poszczególnym bierze pod uwagę ryzyka związane z celami i zadaniami jednostki.*

- wyników kontroli i audytów kierownik Biura wyjaśnił: *podczas tworzenia planu audytu kierownik audytu wewnętrznego dokonywał analizy informacji pokontrolnych znajdujących się w posiadaniu Biura Kontroli. Analiza ta odbywała się na spotkaniach, w którym uczestniczył dyrektor ówczesnego Biura Kontroli oraz kierownik ówczesnego Biura Audytu Wewnętrznego. Omawiano na nim ewentualne propozycje zadań zarówno do planu kontroli jak i planu audytu celem ograniczenia ryzyka nakładania się obszarów oraz terminów przez Biuro Kontroli i Biuro Audytu Wewnętrznego. Omawiano również rodzaj i wyniki kontroli przeprowadzanych przez instytucje zewnętrzne celem wykorzystania ich przy tworzeniu planu audytu. Nie załączono dokumentów potwierdzających uwzględnianie przy dokonywanej analizie ryzyka wyników przeprowadzonych kontroli, ponieważ znajdowały się one do wglądu w ówczesnym Biurze Kontroli.*

²³ Za wyjątkiem wykorzystania metody delfickiej.

(akta kontroli str. 529-536, 539)

W związku z nieudokumentowaniem priorytetów Marszałka przy wyznaczaniu obszarów działalności Urzędu, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w roku następnym kierownik Biura wyjaśnił: *relacje audytu wewnętrzny – kierownictwo jednostki (Urzędu) opierać powinny się na wzajemnym zaufaniu i szacunku. Komórka audytu wewnętrznego jest narzędziem służącym kierownictwu Urzędu do pozyskiwania informacji dotyczącej jego pracy, jak również jednostek podległych. Kierownictwem Urzędu są również członkowie zarządu, sekretarz oraz skarbnik. Większość zadań dotyczących pracy Urzędu wykonywana była w wymienionym okresie przez sekretarza. Natomiast przed przygotowaniem planu audytu wewnętrznego za wymienione lata kierownik audytu wewnętrznego spotykał się z marszałkiem bądź sekretarzem urzędu, prosząc go o swoją analizę działalności komórek organizacyjnych (departamenty) oraz jednostek podległych. Na bazie tych rozmów opartych na znajomości przez kierownictwo jednostki celów departamentów jak i jednostek podległych, audytorzy wewnętrzni będący niezależnymi w swojej ocenie ale zarazem będąc jedną z komórek urzędu dodawali propozycje marszałka do analizy ryzyka metodą delficką. Fakt zaangażowania kierownictwa jednostki w budowę planu audytu wewnętrznego był potwierdzony poprzez wpisanie informacji w planie audytu. Podpis Marszałka zatwierdzający plan audytu stanowi potwierdzenie powyższych czynności. W planie na 2019 rok brak jest stosownej informacji, gdyż był on budowany w okresie zmiany władzy w urzędzie i audytorzy wewnętrzni nie mieli możliwości technicznej do odbycia spotkania.*

(akta kontroli str. 530, 533-534)

W kwestii niestosowania Podręcznika z 2014 r. i 2016 r. przy przeprowadzaniu analizy ryzyka, kierownik Biura wyjaśnił: *opracowując plan audytu wewnętrznego na lata 2016 i lata 2017-2019 przeprowadzono go na podstawie podręcznika procedur audytu wewnętrznego. W podręczniku z 2014 roku (rozdział 3.1.2) określono, iż jedną z metod wykorzystanych przy analizie ryzyka jest metoda delficka (grupa ekspercka). Również metoda ta opisana jest w uaktualnionym podręczniku z 2016 roku. Zgodnie z powyższym metoda ta zastosowana została przy tworzeniu planu audytu. Czynności te traktowane były jako analiza ryzyka.*

(akta kontroli str. 530-531, 534)

Powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie, ponieważ analiza ryzyka z wykorzystaniem metody delfickiej była jednym z jej elementów. Zgodnie z ww. Podręcznikami, kolejnymi jej etapami była m.in. identyfikacja czynników ryzyka oraz szacowanie ryzyka pod kątem znaczenia i prawdopodobieństwa wystąpienia.

4. Sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego za lata 2016-2018 sporządzano nierzetelnie, ponieważ za wyjątkiem liczby osobodni przeznaczonych na zadania zapewniające, monitorowanie realizacji zaleceń oraz czynności sprawdzających, nie odnoszono się w nich do pozostałych informacji – wyszczególnionych w planach audytu wewnętrznego na dany rok – dotyczących m.in. czynności doradczych²⁴, urlopów i zwolnień lekarskich, szkoleń i rozwoju zawodowego, czynności organizacyjnych, pomocy technicznej, prac związanych z zarządzaniem Biurem. Ponadto, z naruszeniem § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, *Sprawozdanie z wykonania*

²⁴ Zrealizowane czynności doradcze wykazano tylko w sprawozdaniu z wykonania planu audytu za rok 2016.

planu audytu za rok 2017 nie zawierało informacji dotyczącej przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 479-486)

Odnosząc się do niezetelności w sporządzaniu sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego za lata 2016-2018, kierownik Biura wyjaśnił: zgodnie z § 12 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, sprawozdanie z prowadzenia audytu zawiera w szczególności inne istotne informacje związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w jednostce w roku poprzednim, w tym dotyczące przeprowadzenia oceny wewnętrznej i zewnętrznej audytu wewnętrznego. Jak więc widać ustawodawca w tym zakresie deleguje uprawnienia do decydowania o innych istotnych informacjach związanych z funkcjonowaniem audytu na komórki audytu wewnętrznego. Według audytorów w sprawozdaniu zawarto rzetelne dane o wysokiej istotności dla Marszałka, natomiast informacje dotyczące czynności doradczych, urlopów, szkoleń, czynności organizacyjnych nie były na tyle istotne dla marszałka, aby umieszczać je w sprawozdaniu.

(akta kontroli str. 537, 540)

Powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie. Zdaniem NIK zrealizowane czynności powinny być wykazywane w sprawozdaniu z wykonania planu audytu, ponieważ daje to możliwość oceny stopnia wykonania planu.

Kierownik Biura wyjaśnił, że w sprawozdaniu z wykonania audytu za rok 2017 nie zawarto powyższej informacji, gdyż w roku 2017 nie przeprowadzono oceny wewnętrznej, natomiast ocena zewnętrzna przeprowadzona była w 2014 roku.

(akta kontroli str. 532, 535)

Powyższe wyjaśnienia nie mogły być uwzględnione, ponieważ z § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu wynika obowiązek uwzględnienia ww. informacji w każdym sprawozdaniu z wykonania planu audytu wewnętrznego.

5. Pomimo obowiązku wynikającego z § 16 ust. 1 pkt 4, 6 i 7 rozporządzenia w sprawie audytu, spośród czterech programów zadań audytowych objętych analizą: w dwóch²⁵ nie określono istotnych ryzyk w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, w dwóch²⁶ nie określono daty rozpoczęcia i zakończenia zadania, a w jednym²⁷ nie określono uzgodnionych z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki. W przypadku trzech pozostałych programów zadań²⁸, dla których określono te kryteria, kryteria te nie zostały opisane w sposób określony w rozdziale 4.1.3. Podręcznika z 2014 r. i 2016 r.

(akta kontroli str. 134-230, 541- 543, 553-554, 568-569, 580-582, 708-710)

Kierownik Biura, który zatwierdził wszystkie programy zadań zapewniających objętych analizą wyjaśnił: *programy zadań objętych analizą pisane były*

²⁵ Audyt procedur rozpatrywania skarg w Urzędzie Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Europejskim Centrum Bajki im. Koziółka Małolka w Pacanowie.

²⁶ Audyt procedur rozpatrywania skarg w Urzędzie Marszałkowskiego Województwa Świętokrzyskiego, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Europejskim Centrum Bajki im. Koziółka Małolka w Pacanowie.

²⁷ Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Europejskim Centrum Bajki im. Koziółka Małolka w Pacanowie.

²⁸ Audyt procedur rozpatrywania skarg w UMWS, Audyt procesu bezpieczeństwa informacji w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Zespole Szkół Specjalnych przy Świętokrzyskim Centrum Rehabilitacji w Czarnieckiej Górze.

w różnym okresie czasu i pisane były przez trzech audytorów, natomiast ja jako kierownik wszystkie akceptowałem. Brak określonych ryzyk w dwóch przypadkach, daty rozpoczęcia i zakończenia zadania oraz kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych jest przeoczeniem, ryzyka te omówione zostały na naradzie otwierającej. Wyjaśnił, że ze względu na upływ czasu nie jest w stanie odpowiedzieć dlaczego w przypadku trzech pozostałych programów zadań, dla których określono kryteria oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki, kryteria te nie zostały opisane w sposób przewidziany w ww. Podręcznikach.

(akta kontroli str. 736-737, 740-741)

6. Analiza czterech sprawozdań z przeprowadzonych audytów wykazała, że: jedno²⁹ nie zawierało daty rozpoczęcia zadania, dwa³⁰ – oceny wg kryteriów przyjętych w programie, wszystkie – ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem. Powyższe było niezgodne z § 18 ust. 1 pkt 3, 4 i 7 rozporządzenia w sprawie audytu. Zgodnie z tymi przepisami audytor wewnętrzny, po uzgodnieniu wstępnych wyników audytu wewnętrznego lub po wniesieniu zastrzeżeń, sporządza sprawozdanie z zadania zapewniającego, zawierające w szczególności datę rozpoczęcia zadania, ustalenia i ocenę według kryteriów przyjętych w programie oraz ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem. Wszystkie sprawozdania w treści *Informacji dla komórki (jednostki) audytowanej* zawierały pouczenie audytowanego o sposobie i terminie odpowiedzi na sprawozdanie niezgodne z rozporządzeniem w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 546- 552, 557-567, 572-579, 586-593, 711-714)

W zakresie braku daty rozpoczęcia zadania Sylwester Kozak, kierownik Oddziału, odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania wyjaśnił: *potwierdzam, że data rozpoczęcia audytu pn. Audyt procedur rozpatrywania skarg, wynika jedynie z upoważnienia do przeprowadzenia audytu (jest to data rozpoczęcia tego zadania), natomiast omyłkowo w sprawozdaniu podano okres (jedynie w miesiącach) w jakim zadanie będzie zrealizowane. (...).*

Brak oceny wg kryteriów przyjętych w programie zadania kierownik Oddział wyjaśnił przeoczeniem.

W kwestii nieprzedstawienia ogólnej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem, audytorzy (kierownik Biura i Oddziału oraz audytor wewnętrzny zatrudniony w komórce audytu wewnętrznego), wyjaśnili, że w ich ocenie sprawozdania zawierały taką ocenę. Ponadto m.in. odwołali się do zapisów komentarza do rozporządzenia w sprawie audytu, w którym wskazano, że sposób prezentowania opinii powinien być dostosowywany do oczekiwań kierownika jednostki.

Zdaniem NIK, objęte badaniem sprawozdania zawierały pewne elementy oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w badanym obszarze. Niemniej jednak nie można uznać, aby w sprawozdaniach tych przedstawiono ogólną ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem.

²⁹ Audyt procedur rozpatrywania skarg w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego.

³⁰ Audyt procedur rozpatrywania skarg w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Zespole Szkół Specjalnych przy Świętokrzyskim Centrum Rehabilitacji w Czarnieckiej Górze.

Odnosnie błędnego pouczenia ww. audytorzy wyjaśnili, że pomyłkowo powoływano się na nieaktualne rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 736-751)

7. Do dokumentacji dotyczącej zadania audytowego pn. *Audyt procedur rozpatrywania skarg w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego* nie załączono protokołu z narady zamykającej, mimo że zgodnie z zapisami zawartymi w rozdziale 4.2.3 Podręcznika z 2016 r. audytor wewnętrzny po przeprowadzeniu czynności audytowych zwołuje naradę zamykającą i uzgadnia pisemnie z audytowanym – w formie protokołu³¹ – wstępne wyniki audytu wewnętrznego, w tym w szczególności ustalenia i propozycje zaleceń.

Kierownik Oddziału, który przeprowadził audyt wyjaśnił: *protokół ten znajduje się w wersji elektronicznej na dysku, co oznacza, że został sporządzony, ale nie jestem w stanie precyzyjnie określić, czemu brak jest dokumentu podpisanego (w wersji papierowej). Być może w związku z kilkukrotnymi przeprowadzkami, ten jeden dokument został zagubiony. Oczywiście w trakcie realizacji zadania jak również po jego zakończeniu uzgadniano wstępne wyniki audytu (był on prowadzony w siedzibie urzędu) natomiast jak opisano powyżej, brak jest dokumentu to potwierdzającego. Pragnę nadmienić, że jak wynika z dostępnej dokumentacji, strona audytowana nie wniosła zastrzeżeń do ostatecznych ustaleń przedmiotowego audytu.*

(akta kontroli str. 743, 746)

OCENA CZĄSTKOWA

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

Stwierdzone w badanym obszarze nieprawidłowości, polegały na: niezapewnieniu organizacyjnej odrębności komórce audytu wewnętrznego, nieokreśleniu w objętych analizą programach zadań zapewniających i w sprawozdaniach z tych zadań wszystkich elementów wymaganych rozporządzeniem w sprawie audytu, opracowaniu analiz ryzyka na potrzeby przygotowania planów audytu na lata 2016-2019 w sposób niepozwalający na stwierdzenie spełnienia wymogów rozporządzenia w sprawie audytu oraz niezgodnie z wymogami Podręczników z 2014 r. i 2016 r., nierzetelnym sporządzaniu sprawozdań z wykonania planu audytu, nieujęciu w sprawozdaniu za rok 2017 informacji dotyczącej oceny audytu wewnętrznego. Audytorzy bez upoważnienia kierownika Biura przekazywali sprawozdania z zadań zapewniających (objętych analizą) kierownikowi jednostki (komórki) audytowanej i Marszałkowi. Ponadto, nie udokumentowano uzgodnienia z audytowanym wstępnych wyników audytu wewnętrznego jednego z zadań audytowych.

Negatywnej oceny obszaru nie zmienia to, że audytorzy spełniali wymogi określone w art. 286 uofp, w tym dotyczące posiadania kwalifikacji zawodowych do przeprowadzania audytu.

³¹ Załącznik nr 4 do ww. Podręcznika.

2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego

Opis stanu faktycznego

W Urzędzie w okresie objętym kontrolą obowiązywał PZPJ³². Na PZPJ składały się następujące elementy:

- bieżące monitorowanie audytu wewnętrznego (kierownik Oddziału oświadczył, że składa się ono w szczególności m.in. z *informacji zwrotnych od klientów i interesariuszy audytu, dostarczanych zarówno w trakcie realizacji zadania, jak również po jego zakończeniu i w takim przypadku przedstawianych w postaci ankiet poaudytowych oraz bieżącej oceny jakości, realizowanej poprzez nadzór kierowniczy sprawowany przez kierującego komórką audytu i w miarę zachodzących potrzeb przez zarządzającego audytem (...)*;
- okresowe wewnętrzne oceny jakości (bieżąca ocena działalności audytu i okresowe przeglądy przeprowadzane drogą samooceny lub przez inną osobę (w ramach organizacji) posiadającą wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego),
- okresowe zewnętrzne oceny jakości dokonywane raz na 5 lat³³.

(akta kontroli str. 134-230, 715)

Analiza czterech zadań zapewniających³⁴ wykazała, że nie pozyskiwano bieżącej informacji (w formie ankiety poaudytowej) o pracy wykonywanej przez audytorów wewnętrznych po zakończonych przez nich ww. zadaniach zapewniających.

W okresie objętym kontrolą okresowe wewnętrzne oceny jakości kierownik Biura przeprowadzał poprzez: sprawozdania z działalności audytu przedkładane kierownikowi jednostki oraz coroczną samoocenę Biura (za wyjątkiem 2017 r.) sporządzaną na wzorze zgodnym z załącznikiem nr 9 do Podręcznika z 2016 r.

W 2018 r. została przeprowadzona ocena zewnętrzna³⁵ w formie tzw. samooceny z niezależnym (zewnętrznym) zatwierdzeniem, wykonanym przez wykwalifikowany i niezależny zespół.

(akta kontroli str. 190-230, 598-607, 623, 625, 787)

W sprawozdaniach z objętych analizą zadań zapewniających użyto formuły: *zgodny z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*.

(akta kontroli str. 546, 552, 557-558, 572-573, 586, 592)

Badaniu w zakresie zgodności ze Standardami poddano cztery zadania. Zostały one przeprowadzone zgodnie z tymi Standardami³⁶.

(akta kontroli str. 546, 552, 557-558, 572-573, 586, 592)

Zgodnie ze standardem 1000, cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego muszą być formalnie określone w karcie audytu wewnętrznego.

³² Rozdział 4.8 Podręcznika z 2014 r. i rozdział 6 Podręcznika z 2016 r.

³³ Zgodnie z zapisami Standardów, w skład Programu zapewnienia i poprawy jakości wchodzi oceny wewnętrzne i zewnętrzne prowadzonej działalności audytu oraz sprawozdawczość z wyników funkcjonującego programu.

³⁴ *Audyt procedur rozpatrywania skarg w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego, Audyt procesu bezpieczeństwa informacji w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Europejskim Centrum Bajki im. Koziołka Matołka w Pacanowie, Ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Zespole Szkół Specjalnych przy Świętokrzyskim Centrum Rehabilitacji w Czarnieckiej Górze.*

³⁵ Poprzednia przeprowadzona była w okresie od 27 grudnia 2013 r. do 13 lutego 2014 r.

³⁶ Weryfikację zgodności prowadzenia zadań audytowych ze Standardami audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych przeprowadzono na podstawie *Listy kontrolnej realizacji zadania zgodnie ze Standardami*, stanowiącej załącznik nr 1 do *Wytycznych w sprawie programu zapewnienia i poprawy jakości* (Opracowanie Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów na podstawie materiałów Instytutu Audytorów Wewnętrznych).

Elementy te zostały określone w Regulaminie Biura Audytu Wewnętrznego³⁷. Ponadto, kierownik Oddziału wyjaśnił, że w związku ze zmianą organizacyjną, tj. utworzeniem Departamentu Kontroli i Audytu w październiku zostaną uaktualnione wewnętrzne regulacje komórki i dotychczasowe zapisy zawarte w regulaminie zostaną przeniesione do tworzonej Karty audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 126-133, 768, 771-772, 787, 794, 796)

W obowiązujących w Urzędzie regulacjach wewnętrznych dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego nie zawarto regulacji dotyczących obowiązku prowadzenia sprawozdawczości z wyników funkcjonującego PZPJ, o którym mowa w standardzie 1320 *Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości*.

(akta kontroli str. 126-230)

Organizacja działalności audytu wewnętrznego w Urzędzie nie była prowadzona zgodnie ze standardami 2010 i 2010.A1, co szerzej opisano w obszarze 1 niniejszego wystąpienia. Wymaganiem standardu 2010 *Planowanie* jest opracowanie przez zarządzającego audytem wewnętrznym planu opartego na analizie ryzyka, określającego priorytety działań audytu wewnętrznego zgodnie z celami organizacji. Zgodnie ze standardem 2010.A1 *Plan zadań audytu wewnętrznego musi opierać się na udokumentowanej ocenie ryzyka, przeprowadzanej co najmniej raz w roku. W procesie planowania musi być uwzględniony wkład wyższego kierownictwa i rady*. Kierownik Oddziału wyjaśnił: *korzystaliśmy z jednej z metod analizy ryzyka, natomiast planujemy przy sporządzaniu kolejnych planów audytu rozszerzyć tę formułę. Nie zmienia to faktu, że dotychczas prowadzone działania konsultowane były z kierownictwem wyższego szczebla każdorazowo i opierały się na zrozumieniu procesów zarządzania ryzykiem i strategii organizacji oraz, że były one udokumentowane*.

(akta kontroli str. 231-471, 772-775)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Obowiązujący w Urzędzie PZPJ (opisany w Podręczniku z 2014 r. i 2016 r.) nie zawierał zapisów dotyczących sprawozdawczości z jego wyników. W konsekwencji kierownictwo Urzędu nie otrzymywało wyników programu zapewnienia i poprawy jakości, co było niezgodne z wymogami standardu 1320 *Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości*.

Kierownik Biura wyjaśnił: *Program zapewniania i poprawy jakości opisany w Podręczniku Procedur Audytu Wewnętrznego nie zawiera zapisów dotyczących sprawozdawczości i jego wyników, ponieważ uważam, że standardy nie są przepisami prawa powszechnie obowiązującego i w konsekwencji nie ma wymogu aby wszystkie te zapisy miały odzwierciedlenie w Podręczniku*.

Kierownik Oddziału wyjaśnił: *w Podręczniku Procedur Audytu Wewnętrznego znalazły się zapisy dotyczące tych standardów, które w opinii audytorów, należało przyjąć jako wytyczne, którymi należy się kierować w realizacji poszczególnych zadań, nie zaś wskazówki, które w przedmiotowych standardach zostały określone. Pragnę przypomnieć, że standardy, o których mowa, nie stanowią przepisów prawa powszechnie obowiązującego, a są jedynie zbiorem wskazówek, którymi warto się kierować. Nie ma więc obowiązku ich bezwzględnego przestrzegania, jak ma to miejsce w przypadku przepisów prawa*.

³⁷ Zarządzenie nr 68/2011 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 14 listopada 2011 r. i zarządzenie nr 18/2016 Marszałka Województwa Świętokrzyskiego z dnia 23 lutego 2016 r.

(akta kontroli str. 624-625, 631-632)

Mimo że 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. Ponadto z art. 273 ust. 2 uofp wynika, że audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego ogłoszonych przez Ministra Rozwoju i Finansów.

2. Wbrew zapisom PZPJ w Urzędzie nie przeprowadzono samooceny wewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego za 2017 r., a po zakończeniu czterech objętych analizą zadań zapewniających kierownikowi komórki (jednostki) audytowanej lub osobie przez niego upoważnionej nie przedłożono do wypełnienia ankiety poaudytowej. Powyższe było niezgodne ze standardem 1311 Oceny wewnętrzne, w myśl którego oceny wewnętrzne muszą obejmować bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz okresowe przeglądy przeprowadzone drogą samooceny.

(akta kontroli str. 134-230, 622, 479-486, 535, 622, 773, 787)

Kierownik Biura wyjaśnił, że z powodu przeoczenia nie przeprowadził samoceny wewnętrznej za 2017 r.

(akta kontroli str. 623, 625)

Odnosnie braku ankiet poaudytowych kierownik Biura wyjaśnił: *w ramach przeprowadzonych zadań audytowych audytorzy pozyskiwali ankiety dotyczące bieżącej informacji o pracy wykonywanej przez audytorów wewnętrznych. Ankiety te nie były jednak wykorzystywane po każdym zadaniu audytowym czego przykładem są zadania wybrane przez Starszego Inspektora NIK. (...) Jak więc wynika z powyższych wyjaśnień ankiety czasem nie były używane przez przeoczenie wynikające z natłoku zadań.*

(akta kontroli str. 623, 625)

OCENA CZĄSTKOWA

W dokumentacji wszystkich czterech zadań zapewniających zrealizowanych w okresie objętym kontrolą użyto formuły: *zgodny z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, mimo że funkcjonujący w Urzędzie PZPJ nie zawierał zapisów dotyczących sprawozdawczości z jego wyników. Powyższe stanowiło naruszenie standardu 1320 *Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości*. Jednocześnie w myśl standardu 1321 stwierdzenie, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego jest uzasadnione tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają ten stan. Ponadto, w 2017 r. w Urzędzie nie przeprowadzono oceny wewnętrznej prowadzonej działalności audytu wewnętrznego, co było niezgodne ze standardem 1311. Dodatkowo, w okresie objętym kontrolą nie dokonywano oceny realizacji przeprowadzonych zadań audytowych przez komórkę audytowaną do czego zobowiązywał PZPJ.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą wykonano czynności doradcze dotyczące analizy obszarów i stanowisk pracowniczych objętych ryzykiem korupcji w Urzędzie (2016 r.) oraz sytuacji finansowej i zdiagnozowanych problemów mających wpływ na

funkcjonowanie Świętokrzyskiego Centrum Rehabilitacyjnego w Czarnieckiej Górze (2019 r.).

(akta kontroli str. 633-663)

Pierwsze z ww. czynności doradczych podjęto na wniosek Marszałka podczas spotkania omawiającego kwestię *Ankiety dotyczącej ryzyk korupcyjnych oraz istniejących struktur antykorupcyjnych w urzędach administracji publicznej*, przesłanej przez Centralne Biuro Antykorupcyjne. Na tym spotkaniu uzgodniono ich cel i zakres, a pisemna prośba Sekretarza Województwa³⁸ o ich przeprowadzenie była efektem zobowiązania go przez Marszałka do koordynacji działań w celu stworzenia polityki antykorupcyjnej w Urzędzie. Kierownik Biura wyjaśnił, że *spotkanie to nie zostało udokumentowane, ponieważ jako takie nie było czynnością doradczą, a Audytorzy po spotkaniach z kierownictwem Urzędu nie sporządzali notatek służbowych, gdyż ich praca opierała się na wzajemnym szacunku i zaufaniu*. Wynikiem tych czynności doradczych była *tabela stanowisk pracowniczych objętych ryzykiem korupcji wraz z analizą*. Zgodnie z wyjaśnieniami kierownika Biura pełniła ona funkcję notatki informacyjnej z czynności doradczych³⁹. Wskazano w niej na potrzebę:

- analizy zakresu zadań realizowanych przez niektóre komórki organizacyjne Urzędu⁴⁰, ze szczególnym uwzględnieniem zakresów czynności na poszczególnych stanowiskach i w odniesieniu do zidentyfikowanych rodzajów ryzyk korupcyjnych;
- uzasadnienia faktu ujęcia pracowników tych komórek organizacyjnych w grupie ryzyk o stopniu niskim; szczegółowej analizy zakresów czynności wykonywanych przez poszczególnych dyrektorów, którzy nie zostali wymienieni w zgromadzonych przez Biuro Audytu Wewnętrznego materiałach na poziomie 3, czyli wysokim;
- uwzględnienia w grupie obciążonej ryzykiem na poziomie wyższym niż 1, poszczególnych członków Zarządu Województwa oraz Skarbnika Województwa lub uzasadnione wykluczenie tych osób, na podstawie posiadanych i poddanych analizie materiałów;
- weryfikacji zebranych przez Biuro informacji w oparciu o dokumenty źródłowe w Biurze Kadr i Rozwoju Zawodowego, a nie jedynie w oparciu o doświadczenie i wynikającą z niego opinię przyjmującego do oceny przedmiotowe materiały Biura Audytu Wewnętrznego.

Kierownik Biura wyjaśnił: *nie posiadam wiedzy, w jaki sposób zostały zrealizowane propozycje Biura Audytu Wewnętrznego wynikające z analizy materiałów przedłożonych przez komórki organizacyjne Urzędu. Wszystkie te działania miały charakter doradczy i jako takie nie wymagały informacji zwrotnych dla Biura. Zarazem czynności te służyły kierownictwu Urzędu i to kierownictwo decyzyjne było odnośnie ich wykorzystania*. Marszałek wyjaśnił, że nie posiada wiedzy na temat tych czynności doradczych, gdyż funkcję Marszałka objął pod koniec 2018 r.

(akta kontroli str. 190, 207, 633-658 691-695, 803-804, 807)

Kolejne czynności doradcze były bezpośrednio związane z realizowanym w Świętokrzyskim Centrum Rehabilitacji w Czarnieckiej Górze zadaniem audytowym. Zadanie to było realizowane na wniosek złożony do Marszałka przez Członka Zarządu Województwa Świętokrzyskiego (nadzorującego ten obszar) oraz

³⁸ Pismo znak: BK.I.173.1.2016 z dnia 6 lipca 2016 r.

³⁹ Zgodnie z rozdziałem 4.5. Czynności doradcze Podręcznika z 2016 r. w wyniku czynności doradczych audytor wewnętrzny sporządza notatkę informacyjną z czynności doradczych.

⁴⁰ Kancelaria Sejmu, Biuro Certyfikacji, Departament Budżetu i Finansów, Biuro Radców Prawnych oraz Biuro Spraw Obronnych, Bezpieczeństwa i Ochrony Informacji.

Dyrektora Departamentu Ochrony Zdrowia Urzędu. Z ww. czynności sporządzona została notatka informacyjna, którą przedłożono Członkowi Zarządu Województwa Świętokrzyskiego. Wynikiem tych czynności doradczych były następujące propozycje dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki:

- celem przygotowania programu naprawczego uwzględniającego aktualną sytuację ekonomiczno-finansową powołać p.o. dyrektora oraz główną księgową⁴¹;
- rozważyć celowość działania krytej pływalni, biorąc pod uwagę wielkość generowanych corocznie kosztów działalności przy przychodach w wysokości ok. 25% kosztów działalności; przeprowadzić analizę wielkości zatrudnienia na krytej pływalni (koszty ogółem w 2018 r. w kwocie 1 212 187,74 zł, w tym wynagrodzenia i pochodne od wynagrodzeń w kwocie 519 846,91 zł, tj. koszty wynagrodzeń i pochodnych stanowią 42,89% kosztów ogółem);
- przeprowadzić analizę zatrudnienia w grupie pracowników gospodarczych związaną ze zmianą regulaminu organizacyjnego, która pozwoli na optymalizację zatrudnienia oraz oszczędności finansowe w tym przedziale.

Adresatem tych ustaleń był Marszałek i członek Zarządu Województwa Świętokrzyskiego nadzorujący ten obszar. Proponowane rozwiązania znalazły odzwierciedlenie w treści rekomendacji wydanych w wyniku przeprowadzonego zadania audytowego. O sposobie ich wykonania poinformował kierujący Świętokrzyskim Centrum Rehabilitacji w Czarnieckiej Górze wskazując, że m.in. zostanie przygotowany plan naprawczy oraz przeprowadzona analiza wielkości zatrudnienia i kosztów krytej pływalni (do 30 września 2019 r.), a do końca grudnia 2019 r. – przeprowadzi analizę schematu organizacyjnego.

(akta kontroli str.659-707, 803-804, 807)

Ww. czynności doradcze nie prowadziły do przyjęcia przez audytorów obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.

(akta kontroli str. 690)

Badanie 30⁴² z 44 zaleceń systemowych wydanych w latach 2016-2019 (do 30 września) wykazało, że wszystkie zalecenia zostały zrealizowane. Wpłynęły one na zmianę regulacji wewnętrznych w audytowanych obszarach i na usprawnienie mechanizmów systemu kontroli zarządczej. Obszary objęte zbadanymi zaleceniami miały wpływ na działania służące poprawie funkcjonowania jednostki.

(akta kontroli str. 798-801)

Średni czas na realizację jednego zadania zapewniającego w całym kontrolowanym okresie⁴³ wyniósł 49,8 osobodni, a w poszczególnych latach: 62,6 osobodnia w 2016 r., 42,3 osobodni w 2017 r., 41,1 osobodnia w 2018 r. i 55,4 osobodni według stanu na 30 września 2019 r. Z kolei średnia liczba zrealizowanych zadań zapewniających (na 31 grudnia 2018 r.) wyniosła 7,7.

(akta kontroli str. 785-786)

W latach 2016-2019 (30 września) wskaźnik efektywny czasu audytu na etapie planowania, tj. czas planowany na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego wyniósł odpowiednio 70,4%, 57%, 56,9% i 62,5%. Z kolei wskaźnik efektywny czasu audytu na etapie realizacji planu, tj. czas

⁴¹ W notatce z czynności doradczej z dnia 29 maja 2019 r. wskazano, że umowa z obecną Główną Księgową rozwiązuje się za porozumieniem stron na dzień 30 czerwca 2019 r.

⁴² W tym: 10 zaleceń wydanych do czterech zadań zapewniających z 2016 r., 12 zaleceń wydanych do czterech zadań zapewniających z 2017 r. i ośmiu zaleceń wydanych do dwóch zadań zapewniających w 2018 r.

⁴³ Według stanu na 30 września 2019 r.

faktycznie przeznaczony na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym w łącznym budżecie czasu, w latach 2016-2018 osiągnął odpowiednio poziom 59,7%, 48,6% i 42,6%⁴⁴.

W latach 2016-2018 wszystkie zaplanowane zadania audytowe zostały zrealizowane. W okresie tym zadania zapewniające⁴⁵ zrealizowano w czasie odpowiednio o 19,6%, 15,3% i 30,1% krótszym niż planowano. W stosunku do planów audytów wewnętrznych sporządzonych na ww. lata, corocznie wzrastała odpowiednio o 57,5%, 38,7% i 49,2% faktyczna liczba osobodni przeznaczana na czynności organizacyjne⁴⁶. Podobna tendencja dotyczyła, w 2016 r. i 2018 r. urlopów i innych nieobecności (wzrost w stosunku do planu odpowiednio o 24,3% w 2016 r. i 17,9% w 2018 r.). Z zaplanowanych 12 osobodni w 2016 r., siedmiu osobodni w 2017 r. i 2018 r. na szkolenia i rozwój przeznaczono dwa osobodni w 2016 r. i sześć osobodni w 2017 r. W 2018 r. ww. celowi nie poświęcono żadnego osobodnia. Na czynności doradcze zaplanowano 45 osobodni w 2016 r. i po 15 osobodni w 2017 r. i 2018 r. W latach 2016-2018 czynności te wykonano tylko w 2016 r. przeznaczając na ten cel zaplanowaną liczbę osobodni. Nie odnotowywano znaczących odchyleń pomiędzy planowanym a wykorzystanym czasem związanym z planowaniem i sprawozdawczością⁴⁷ oraz monitorowaniem i czynnościami sprawdzającymi⁴⁸.

Kierownik Biura wyjaśnił: *Plan z definicji jest porządkiem czynności przewidzianych do wykonania. Słowo „przewidzianych” jest w tym przypadku kluczowe, gdyż w samej formule oznacza sformułowanie życzeniowe, które nie zawsze jest możliwe do wykonania. Budując plan audytu na lata 2016-2018 starano się optymalizować wszystkie czynniki, które możliwe były do przewidzenia w danym okresie. Brano, więc między innymi pod uwagę prawo każdego pracownika do urlopu wypoczynkowego, prawo kierownictwa jednostki do ewentualnego wykorzystania audytu w celach doradczych, czy też czynności sprawdzające. Niestety sytuacje obiektywne niezależne czasem od audytorów miały wpływ na różnice pomiędzy planowanym a wykorzystanym zasobem czasowym. Jedną z takich sytuacji była wiadomość o chorobie onkologicznej jednego z pracowników Biura Audytu Wewnętrznego. Spowodowała ona z powodów oczywistych spadek czasu na zadania zapewniające. Drugą z przyczyn, która miała wpływ w roku 2017 a szczególnie w roku 2018 na zwiększenie liczby osobodni na czynności organizacyjne była ocena zewnętrzna audytu przeprowadzona w naszym urzędzie przez audytorów z Urzędu Marszałkowskiego Województwa Łódzkiego. Co prawda zaplanowano na czynności z tym związane określoną liczbę dni, ale okazało się, że przygotowanie materiałów na tę ocenę zajmowało więcej czasu niż planowano. W 2018 roku komórka audytu miała również zadanie przekazania do archiwum Urzędu dokumentacji audytorskiej. Zarazem Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017 jest*

⁴⁴ 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), 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.

⁴⁵ 2016 r.: plan – 545 osobodni, wykonanie – 438 osobodni; 2017 r.: plan – 450 osobodni, wykonanie – 381 osobodni, 2018 r.: plan – 412 osobodni, wykonanie – 288 osobodni.

⁴⁶ 2016 r.: plan – 146 osobodni, wykonanie – 230 osobodni; 2017 r.: plan – 253 osobodni, wykonanie – 351 osobodni, 2018 r.: plan – 236 osobodni, wykonanie – 352 osobodni.

⁴⁷ Corocznie na ten cel planowano i wykorzystywano 60 osobodni.

⁴⁸ 2016 r.: plan – 60 osobodni, wykonanie – 59 osobodni; 2017 r.: plan – 45 osobodni, wykonanie – 45 osobodni, 2018 r.: plan – 84 osobodni, wykonanie – 80 osobodni.

rekomendacją a nie prawem obowiązującym, natomiast każda jednostka ma swoją specyfikę, która nie jest odzwierciedlona przez powyższą ocenę. W kwestii realizacji wszystkich zadań w czasie krótszym niż zaplanowano mimo wystąpienia ww. czynników, kierownik Biura wyjaśnił: *priorytetem dla mnie (...) było wykonanie planu audytu wewnętrznego w zaplanowanym zakresie. Dlatego też wszystkie audyty zostały wykonane w zakresie ustalonym w planie audytu. Zarazem liczba osobodni została zaplanowana z uwzględnieniem ryzyk, które się pojawiły. Choroba pracownika, ocena zewnętrzna, archiwizacja były to informacje, które były dla mnie już wiadomymi danymi. Natomiast nie byłem w stanie określić dokładanie ile, np. dni na zwolnieniu będzie pracownik, ile sesji nadzwyczajnych będzie w Radzie Miasta (byłem w tym okresie radnym), ile dni zajmie nam ocena zewnętrzna czy też archiwizacja. Natomiast kierując się doświadczeniem próbowałem już na etapie upoważnień „wpisać” te ryzyka do czasu zadań. Zarazem jeżeli ryzyka te obniżały się, np. pracownik twierdził, że będzie na długim zwolnieniu co najmniej trzy miesiące, ale dzięki dobrej terapii wrócił do pracy dużo wcześniej, to wtedy była możliwość wcześniejszego zakończenia zadania niż było to przeznaczone w planie audytu.*

W 2019 r. (do 30 września) wykorzystano na: planowanie i sprawozdawczość – 20 osobodni (z 60), realizację zadań zapewniających – 388 osobodni (z 510), czynności doradcze – 6 osobodni (z 10), czynności organizacyjne – 132 osobodni (z 179), urlopy i inne nieobecności – 132 osobodni (ze 190), monitorowanie i czynności sprawdzające – trzy osobodni (z 48) oraz szkolenia i rozwój – cztery osobodni (z siedmiu).

(akta kontroli str. 537-538, 540, 721, 766, 769, 785, 788)

W 16 z 23 przeprowadzonych w latach 2016-2018 zadań zapewniających, komórka audytu wewnętrznego Urzędu sformułowała zalecenia dla audytowanej jednostki. Do 30 września 2019 r. czynnościami sprawdzającymi w postaci audytu sprawdzającego objęto trzy (18,8%) z 16 zadań. W pozostałych 13 (81,2%) przypadkach nie udokumentowano monitorowania realizacji zaleceń zadań audytowych przeprowadzonych w latach 2016-2018. Przeprowadzono je w formie spotkań, rozmów oraz telefonicznie.

(akta kontroli str. 752-765, 787)

W Urzędzie opracowano i wdrożono procedury związane z monitorowaniem realizacji zaleceń poaudytowych. W rozdziale 4.3.⁴⁹ Podręcznika z 2016 r. wskazano, że audytor wewnętrzny może monitorować etap wdrażania zaleceń przed terminem wyznaczonym na ich realizację w celu sprawdzenia, czy podejmowane są działania zmierzające do ich terminowego wdrożenia. W tym celu mógł on zwrócić się pisemnie (na wzorze określonym w Podręczniku) do kierownika komórki (jednostki) audytowanej objętej zadaniem o informację na temat działań podjętych w celu realizacji zaleceń. W latach 2016-2019 (30 września) audytorzy nie skorzystali z tego uprawnienia. Kierownik Biura wyjaśnił: (...) w cytowanym Podręczniku *Procedur Audytu Wewnętrznego* pisze, iż audytor może (czyli nie musi) monitorować etap ich wdrożenia przed terminem wyznaczonym na ich realizację. Biorąc pod uwagę, że zatrudnieni audytorzy są długoletnimi pracownikami znającymi bezpośrednio w tamtym czasie zarówno dyrektorów departamentów, jak i dyrektorów jednostek podległych przyjmowano formę kontaktu bezpośredniego (rozmowy, telefony) jako sprawdzoną pod kątem efektywności. Zarazem już na etapie narady zamykającej audytorzy dokładanie omawiali zalecenia, które mają zamiar wydać (...). Z kolei kierownik Oddziału wyjaśnił: zapis ten daje możliwość w uzasadnionych przypadkach na prowadzenie takich czynności. Jednak zarówno

⁴⁹ Monitorowanie realizacji zaleceń.

charakter rekomendacji jak również fakt, że audytorzy mają w praktyce codzienny kontakt z audytowanymi spowodował, że monitorowanie na etapie wdrażania rekomendacji odbywało się w formie bezpośrednich spotkań, telefonicznych konsultacji i bieżącej analizy zmian w wewnętrznych regulacjach, które zamieszczane na bieżąco, były dostępne dla audytorów.

(akta kontroli str. 190, 206, 219, 752-765, 767, 770, 793-794, 796)

W latach 2016-2019 (30 września) na 23 sprawozdania z wykonania zadania zapewniającego odpowiedź do komórki audytu przesłało osiem jednostek audytowanych. Odnośnie sposobu egzekwowania uzyskania odpowiedzi (do 28 lutego 2019 r.) od tych jednostek kierownik Biura wyjaśnił: audytorzy po każdym zadaniu monitorowali wdrażanie zaleceń. Będąc pracownikami urzędu i mając dostęp zarówno do przepisów wewnętrznych jak również do kierownictwa poszczególnych departamentów mieli możliwość śledzenia na bieżąco ich wdrażania. I tak, np. jeżeli w zaleceniu było stworzenie wewnętrznej procedury niezbędnej do funkcjonowania komórki, to jeżeli procedura ta powstała, była publikowana na stronach urzędu BIP. W związku z tym, jeżeli uznano, że zostało zrealizowane zalecenie i było to dokumentowane w takiej formie, nie było powodu dalszego toku odpowiedzi. Również kontakt bezpośredni na etapie monitorowania pozwalał audytorowi egzekwować jego wykonanie. Podobnie było z jednostkami posiadającymi swoje strony BIP. Zarazem jak informowałem powyżej większość zaleceń miała charakter doradczy umożliwiający jednostce podjęcie samodzielnej decyzji co do ich realizacji. W kwestii sposobu egzekwowania uzyskania odpowiedzi (po 1 marca 2019 r.) kierownik Oddziału wyjaśnił: w jednym przypadku (audytu zakończonego we wrześniu) wystąpiło opóźnienie w przekazaniu odpowiedzi i zostanie wysłane pismo ponagląjące, natomiast w drugim przypadku jednostka audytowana została zlikwidowana, a rekomendacje były związane z procesem tej likwidacji i skierowane w formule doradczej zwłaszcza dla Zarządu Województwa.

(akta kontroli str. 752-765, 767, 770-771, 793, 796)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość, polegającą na nieprzedstawieniu⁵⁰ w notatce informacyjnej wyniku czynności sprawdzających dotyczących 13 z 16 zadań zapewniających (81,2%) przeprowadzonych w latach 2016-2018, w wyniku których audytorzy wewnętrzni sformułowali zalecenia. Zgodnie z § 21 ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu, wynik czynności sprawdzających audytor wewnętrzny przedstawia w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu.

(akta kontroli str. 752-765)

Kierownik Biura wyjaśnił: czynności sprawdzające w przypadkach jednoznacznych rekomendacji dokumentowane były audytami sprawdzającymi (3 przypadki). W pozostałych przypadkach (...) (13 zadań) zalecenia miały charakter doradczy („przeanalizować”, „rozważyć”) dający możliwość samodzielnej decyzji odnośnie ich wykonania. W takich przypadkach dając dowolność ich realizacji nie korzystano z formy pisemnej. Zarazem z audytowanym już na poziomie narady zamykającej ustalano reakcje na zalecenia, również w ramach monitorowania telefonicznego czy też rozmów bezpośrednich otrzymywano informację o stanie i stopniu ich wykonania. Już na tym etapie audytowany otrzymywał informację audytora o stopniu jego akceptacji na realizację zaleceń. Natomiast Marszałek otrzymywał informacje dotyczące zaleceń w sprawozdaniu z audytu, w sprawozdaniu z wykonania planu audytu. Zarazem Marszałek korzystał zarówno z informacji w formie spotkań

⁵⁰ Do 30 września 2019 r.

bezpośrednio ode mnie, audytorów przeprowadzających zadanie, jak również od dyrektorów jednostek audytowanych.

(akta kontroli str. 766-767, 769-770)

Powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie. Przeprowadzenie czynności sprawdzających jest obligatoryjne w przypadku upływu terminu realizacji zaleceń i jak każde inne działania audytu, zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu, powinny zostać należycie udokumentowane. W § 21 ust. 2 tego rozporządzenia jednoznacznie wskazano, że wynik czynności audytu wewnętrznego przedstawia w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu. Ponadto, obowiązek taki nakłada standard 2330 *Dokumentowanie informacji*. W związku z tym nawet w przypadku czynności sprawdzających dotyczących zaleceń typu „przeanalizować”, „rozważyć” należy sporządzić notatkę dokumentującą ich wyniki.

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie nierzetelnie wywiązywano się z obowiązku monitorowania zaleceń poaudytowych. Wyniki czynności sprawdzających w przypadku ponad 80% zadań audytowych, w wyniku których sformułowano zalecenia nie zostały udokumentowane w sposób przewidziany rozporządzeniem w sprawie audytu i przepisami wewnętrznymi. Wszystkie objęte badaniem zalecenia systemowe zostały zrealizowane.

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. Zapewnienie odrębności organizacyjnej komórki audytu wewnętrznego w Urzędzie.
2. Dokumentowanie uwzględniania przy opracowywaniu analiz ryzyka na potrzeby przygotowania planów audytu celów i zadań Urzędu, ryzyk wpływających na ich realizację, wyników audytów i kontroli oraz priorytetów kierownika jednostki, a także przestrzeganie obowiązujących regulacji wewnętrznych w tym zakresie.
3. Prawidłowe, zgodne z obowiązującymi przepisami, przekazywanie audytowanemu i kierownikowi jednostki sprawozdania z przeprowadzonego audytu.
4. Rzetelne sporządzanie sprawozdań z wykonania planu audytu.
5. Sporządzanie programów zadań zapewniających oraz sprawozdań z ich wykonania, zawierających wszystkie elementy wymagane rozporządzeniem w sprawie audytu.
6. Wprowadzenie zmian w PZPJ w celu uwzględnienia w nim uregulowań dotyczących sprawozdawczości z jego wyników.
7. Dokonywanie bieżących ocen realizacji przeprowadzonych zadań audytowych, w sposób przewidziany PZPJ.
8. Przedstawianie, w każdym przypadku, wyniku czynności sprawdzających w notatce informacyjnej.

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli 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 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, 4 listopada 2019 r.

Kontroler
Marcin Sudół

Starszy inspektor kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach
Dyrektor
Grzegorz Walendzik

.....
podpis

.....
podpis