



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Łodzi

LLO.410.017.02.2019

Pani Hanna Iwaniuk
Starosta Zduńskowolski
Starostwo Powiatowe w Zduńskiej Woli
ul. Stefana Żółtackiego 25
98-220 Zduńska Wola

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Starostwo Powiatowe ¹ w Zduńskiej Woli, ul. Stefana Żółtackiego 25, 98-220 Zduńska Wola.
Kierownik jednostki kontrolowanej ²	Hanna Iwaniuk, Starosta Zduńskowski, od 22 listopada 2018 r. Poprzednio, w okresie od 27 listopada 2014 r. do 21 listopada 2018 r, funkcję kierownika jednostki pełnił: Wojciech Rychlik ³ .
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	2016-2019 (do dnia zakończenia kontroli), z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem dotyczących przedmiotu kontroli.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁴ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi
Kontroler	Ewa Tworkowska, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLO/169/2019 z 13 sierpnia 2019 r. (akta kontroli str.1-5)

¹ Zwane dalej: Starostwo.

² Dalej: Starosta.

³ Wicestarosta Powiatu Zduńskowskiego.

⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 489 ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia sposób zorganizowania i funkcjonowania audytu wewnętrznego prowadzonego w Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli, w latach 2016-2019⁶.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Organizacja działalności komórki odpowiedzialnej za audyt wewnętrzny odbiegała od wymogów art. 272 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁷, ze względu na powierzony audytorowi wewnętrznemu zakres obowiązków, łączący czynności z obszaru kontroli wewnętrznej oraz audytu wewnętrznego, wpływający na stopień obiektywizmu dokonywanej oceny kontroli zarządczej. Ograniczenia czasowe, wynikające z takiego przydziału, negatywnie oddziaływały na jakość przeprowadzanych czynności. Pomimo, iż audytor wewnętrzny posiadał stosowne kwalifikacje, nie zapewnił zgodności wykonywanych zadań z wymogami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu⁸, zwłaszcza w zakresie prawidłowego, rzetelnego i kompletnego opracowania dokumentacji audytu wewnętrznego. Brak konsekwentnego przestrzegania Międzynarodowych standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych⁹, zarówno na etapie przygotowania i przeprowadzania zadań, jak i monitorowania ich wyników, wpłynął na staranność podejmowanych czynności. W konsekwencji żadne spośród zadań poddanych badaniu nie posiadało pełnej i rzetelnie opracowanej dokumentacji, a sposób ustalania i komunikowania wyników odbiegał od wskazanego przywołanymi wytycznymi. Ponadto, nie wszystkie ustanowione standardy znalazły dokładne odzwierciedlenie w przyjętej w Starostwie organizacji, m.in. nie został opracowany system monitorowania wyników audytu ani metodyka poprawy jakości podejmowanych działań. Zaniechano także przeprowadzania niezależnej, zewnętrznej ewaluacji funkcjonowania audytu. Pomimo przytoczonych braków formalnych audytor wewnętrzny oceniał funkcjonowanie kontroli zarządczej oraz procesów kształtujących ład organizacyjny Starostwa i podległych mu jednostek, wskazując podmiotom obszary wymagające poprawy i adekwatnie formułując stosowne zalecenia. Niemniej jednak, nie podejmował czynności sprawdzających, zaś monitorowanie sposobu i terminów wprowadzania zmian, służących poprawie funkcjonowania jednostek, wykonywał bez należytej staranności, co nie pozostawało bez wpływu na stan jego wiedzy o realnie dokonywanych działaniach, a tym samym - jakości zapewnianego przez kierownika kontrolowanej jednostki nadzoru nad kontrolą zarządczą. Czynności doradcze, o ile były podejmowane, nie znalazły odzwierciedlenia w prowadzonej rzetelnie dokumentacji, jednak audytor wewnętrzny wspierał Starostę wprowadzając, w razie potrzeby, zadania zapewniające, poprzez które dokonywał oceny obszarów działalności struktur Powiatu, choć wdrożenie sugerowanych w wyniku dwóch zadań zmian, głównie ze względów ekonomicznych, zostało przez Starostwo odroczone w czasie.

⁵ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁶ Do dnia 30 września 2019 r.

⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 869 ze zm. (dalej: ufp).

⁸ Dz. U. z 2018 r. poz. 506, dalej: rozporządzenie w sprawie audytu.

⁹ opracowane przez The Institute of Internal Auditors *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

W latach 2016-2019 Starostwo zapewniło wynikający z art. 274 ust. 3 ufp obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego. Stosownie do § 18 ust. 10 Regulaminu Organizacyjnego¹¹, do zadań Zespołu Kontroli i Audytu Wewnętrznego (dalej: Zespół) należało w szczególności: prowadzenie działań służących wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej w zakresie adekwatności, skuteczności i efektywności, wykonywanie czynności doradczych według potrzeb wskazywanych przez Starostę, przeprowadzanie kontroli zarządczych poziom II¹².

(akta kontroli str. 6-64)

Określona w art. 280 ufp, bezpośrednia podległość audytora wewnętrznego (Audytora) kierownikowi jednostki, nie znalazła jednoznacznego i spójnego odzwierciedlenia w dokumentach organizacyjnych Starostwa. W § 12 ust. 3 oraz w § 18 ust. 3 pkt 4 lit c Regulaminu wskazano komórki, w tym między innymi Zespół, nad którymi Starosta wykonywał bezpośredni nadzór. Jednak w § 14 ust. 2 pkt 5 wymieniono jednostki organizacyjne (pośród nich ponownie Zespół), których prace nadzorowane były przez Sekretarza Powiatu, pełniącego jednocześnie funkcję Naczelnika Wydziału Organizacyjnego i Zarządzania Kryzysowego (§ 14 ust. 3), w ramach którego funkcjonowała komórka audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 6-64)

Procesy i funkcjonowanie audytu wewnętrznego w Starostwie w latach 2016-2019 normowały: Księga Procedur Audytu Wewnętrznego, Karta Audytu Wewnętrznego oraz Kodeks Etyki Audytora Wewnętrznego¹³, opracowane przez Audytora. Mechanizmy postępowania podczas przygotowania i prowadzenia audytu wewnętrznego opisane w powyższych regulacjach wewnętrznych, były zgodne z wymogami określonymi w rozporządzeniu w sprawie audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 65-149, 756, 761)

Opis stanowiska pracy Audytora zawarty w Księdze Procedur obowiązującej od 3 lutego 2015 r. zakładał, że jest on *wprawdzie umieszczony w strukturze organizacyjnej Wydziału Organizacyjnego i Zarządzania Kryzysowego, to jednak podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki – Staroście Powiatu Zduńskowolskiego, który zapewnia mu organizacyjną odrębność wykonywania zadań określonych w planie audytu*. W wyniku zmiany wprowadzonej w dniu 23 sierpnia 2016 r. opis podległości stanowiska wskazywał jednoznacznie na niezgodność struktury organizacyjnej z wymogami art. 280 oraz 282 ufp: *Audytorem Wewnętrznym jest umieszczony w strukturze organizacyjnej Wydziału Organizacyjnego i Zarządzania*

¹⁰ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹¹ Stanowiący załącznik do uchwały nr V/47/15 Rady Powiatu Zduńskowolskiego z dnia 27 marca 2015 r., zmieniony uchwałami Zarządu Powiatu Zduńskowolskiego nr V/62/16 z dnia 30 marca 2016 r., nr V/142/16 z dnia 21 czerwca 2016 r., nr V/1/17 z dnia 10 stycznia 2017 r., nr V/82/18 z dnia 18 kwietnia 2018 r., nr V/143/18 z dnia 26 czerwca 2018 r.; dalej: Regulamin.

¹² Rozdział VIII Regulaminu, zakładał przebieg kontroli zarządczej na dwóch poziomach:

- I poziom - kontrola wewnętrzna, nadzór i monitorowanie osiąganych celów, wykonywane przez naczelników wydziałów, bądź innych pracowników zobowiązanych do prowadzenia tej formy kontroli;
- II poziom - kontrola wykonywana przez Zespół Kontroli i Audytu Wewnętrznego.

¹³ Wprowadzone uchwałą nr V/4/15 Zarządu Powiatu Zduńskowolskiego z dnia 3 lutego 2015 r., zmienione uchwałą nr V/198/16 z dnia 23 sierpnia 2016 r.

Kryzysowego. Podlega bezpośrednio kierownikowi komórki, tj. Sekretarzowi Powiatu. W tym przypadku nie jest zapewniona organizacyjna odrębność stanowiska/komórki audytu wewnętrznego, jak przewidują przepisy ustawy o finansach publicznych¹⁴. Zapis ten nie uległ w kolejnych latach zmianom, a struktura organizacyjna nie została dostosowana do wymogów prawa. Starosta Powiatu wyjaśnił, że zwierzchnictwo Sekretarza nad pracownikami Zespołu polegało wyłącznie na podejmowaniu decyzji personalno-kadrowych wobec pracowników (tj. m.in. zatwierdzaniu planów i wniosków urlopowych, akceptacji udziału w szkoleniach, przedstawianiu Staroście propozycji przyznania premii lub nagród, a także propozycji ocen okresowych ich pracy), przez co nie utracił nadzoru nad funkcjonowaniem Zespołu, a jedynie część kompetencji organizacyjnych przekazał, na podstawie art. 5 ust. 4 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych¹⁵, Sekretarzowi Powiatu, ponosząc pełną odpowiedzialność za działalność merytoryczną audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 76, 124, 167-168, 183, 651-661, 766, 770, 797-800)

Wśród obowiązków osób zatrudnionych w Zespole, wskazano zarówno zadania związane z audytem wewnętrznym, jak i wykraczające poza ten obszar, m.in. opracowanie rocznych planów kontroli zarządczej poziom II i sprawozdań z ich wykonania, przeprowadzanie kontroli oraz weryfikowanie realizacji zaleceń pokontrolnych. Łączenie obowiązków audytora wewnętrznego z funkcją prowadzenia kontroli wewnętrznej nie zapewniało obiektywnej i niezależnej oceny systemu kontroli zarządczej i mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w Starostwie, stanowiącej jeden z podstawowych celów działalności audytu wewnętrznego, wskazanych w art. 272 ufp.

(akta kontroli str. 151-156, 760)

Zatrudniony w Starostwie - stosownie do art. 275 ufp - Audytor¹⁶, funkcjonował w ramach jednoosobowego Zespołu Kontroli i Audytu Wewnętrznego, poza okresem od 1 maja 2017 r. do 31 marca 2019 r., gdy zatrudnienie w komórce wzrosło do dwóch pracowników. Audytor spełniał wymagania określone w art. 286 ufp, tj.: posiadał obywatelstwo polskie, pełną zdolność do czynności prawnych, korzystał z pełni praw publicznych, nie był karany za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, posiadał wyższe wykształcenie oraz złożył z wynikiem pozytywnym, w dniu 11 stycznia 2006 r., egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów¹⁷.

Weryfikacja powyższych kwalifikacji nastąpiła w 2008 r. - z chwilą zatrudnienia Audytora na stanowisku. Druga z zatrudnionych w latach 2017-2019 osób - Główny Specjalista w Zespole Kontroli i Audytu Wewnętrznego, uprawniony do zastępowania Audytora w razie braku możliwości wykonywania przez niego obowiązków służbowych, nie posiadał kwalifikacji wskazanych w art. 286 ust. 1 pkt. 5 ufp.

(akta kontroli str. 150-185, 760-761)

Zatrudnienie pracowników Zespołu nastąpiło na podstawie umowy o pracę, w wymiarze pełnego etatu, poza okresem od 16 maja 2017 r. do 31 sierpnia 2017 r., w którym, na wniosek Audytora, wymiar jego etatu zmniejszono do 1/5.

(akta kontroli str. 150-156, 161-165, 169-170, 178-182)

W latach 2016-2019 Starostwo nie zlecało czynności audytora wewnętrznego usługodawcom zewnętrznym.

(akta kontroli str. 186-187)

¹⁴ Rozdział III – Organizacja samodzielnego stanowiska pracy do spraw audytu wewnętrznego w Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli, ust. 1 – Struktura organizacyjna samodzielnego stanowiska pracy do spraw audytu wewnętrznego (str.10).

¹⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 1282 ze zm.

¹⁶ Zarządzający Audytem Wewnętrznym, wobec którego, na podstawie art. 277 ufp, stosuje się przepisy dot. kierownika komórki audytu wewnętrznego.

¹⁷ zaświadczenie nr 1948/2016 z 23 stycznia 2006 r.

Wysokość poniesionych wydatków na prowadzenie audytu wewnętrznego w latach 2016-2019 wyniosła łącznie 363 590,58 zł, z czego 1 670,76 zł stanowiły koszty szkoleń, zaś pozostałą część - wynagrodzenia osób zatrudnionych w Zespole.

(akta kontroli str.186)

Stosownie do art. 283 ust. 1 i ust. 3 ufp, zadania audytowe prowadzone były w latach 2016-2019 w oparciu o roczne plany audytu, terminowo przygotowane przez Audytora i zaakceptowane przez Starostę. Ponadto, w roku 2016, zgodnie z art. 283 ust. 2 ufp, dwa zadania¹⁸ zostały zrealizowane poza planem audytów, na podstawie zlecenia Starosty.

(akta kontroli str. 188-346, 768 ,774,)

Z zaplanowanych w badanym okresie łącznie dziewięciu zadań zapewniających¹⁹ oraz dwóch wprowadzonych dodatkowo w trakcie 2016 r., wykonano siedem, nie przeprowadzono dwóch²⁰, zaś dwa pozostały do zrealizowania w 2019 r.

(akta kontroli str. 188)

Łączenie obowiązków z zakresu audytu i kontroli w konsekwencji powodowało ograniczenie wyboru realizowanych zadań audytowych. Pomimo, że liczba obszarów działalności Powiatu, o ryzyku ocenionym jako wysokie lub bardzo wysokie, wynosiła: w planie na rok 2016 - 11 oraz w planach na lata 2017-2019 po dziewięć, to do realizacji wybrano w 2016 r. dwa zadania zapewniające, jedno w 2017 r. oraz po trzy w 2018 i 2019 r., przy czym wśród zadań na 2018 r. i 2019 r. znalazły się dwa o średnim poziomie ryzyka.

(akta kontroli str. 188-346, 764, 789)

W planach nie przewidywano konkretnych czynności doradczych, wychodząc z założenia, że *realizacja takich działań wynikać będzie z potrzeb i preferencji Kierownictwa, sformułowanych w trakcie roku*. W efekcie nie zlecano i nie przeprowadzano sformalizowanych czynności doradczych, mających potwierdzenie w prowadzonej w Zespole dokumentacji. W latach 2016-2019 Audytor nie przeprowadzał również czynności sprawdzających, rozumianych jako działania mające na celu ocenę sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń sformułowanych w wyniku przeprowadzonego audytu.

(akta kontroli str. 189-346, 752-753, 767-768, 772-775, 778-779, 783, 788-789, 795)

Modyfikacje dokonywane w planach rocznych w trakcie roku, polegające na wprowadzeniu zadań bądź rezygnacji z ich przeprowadzenia, dokonywane były po ustnym omówieniu i nie były dokumentowane w sposób wskazany w § 10 rozporządzenia w sprawie audytu, według którego zmiana w planie wymagała pisemnego uzgodnienia pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki.

(akta kontroli str. 758, 764, 768, 774)

Zgodnie z § 9 rozporządzenia w sprawie audytu, plany wskazywały obszary działalności jednostek, w których miały być przeprowadzane zadania zapewniające. Jednak wbrew § 9 ust. 1 pkt. 2 w planach na lata 2017-2019 Audytor nie określał w osobodniach czasu przewidywanego na realizację poszczególnych zadań zapewniających, a w planach na lata 2016-2019 - monitorowania realizacji zaleceń.

¹⁸ zadania realizowane w Domu Pomocy Społecznej w Zduńskiej Woli oraz Powiatowym Centrum Pomocy Rodzinie w Zduńskiej Woli.

¹⁹ Liczba zaplanowanych zadań w poszczególnych latach wyniosła: w 2016 r. - dwa, w 2017 r. - jedno, w 2018 r. - trzy, w 2019 r. - trzy.

²⁰ z uwagi na kontrole obszarów przewidzianych audytem wewnętrznym przeprowadzone w danym roku przez instytucje zewnętrzne nie przeprowadzono w 2016 r. zadania związanego z gospodarką mieniem i majątkiem Powiatu oraz w 2018 r. audytu projektu inwestycyjnego współfinansowanego ze środków UE.

Dokonywana analiza dotyczyła ogólnego rachunku dni roboczych do wykorzystania w ciągu roku (czynności merytoryczne i planistyczno-sprawozdawcze, nieplanowe zadania dodatkowe, traktowane jako czynności doradcze, oraz szkolenia), po odniesieniu (w równych proporcjach) wymiaru zatrudnienia do zadań kontroli wewnętrznej oraz audytu wewnętrznego. Niezgodnie z § 9 pkt 2 lit. d przywołanego rozporządzenia, w planie na rok 2018, nie wskazano czasu przewidywanego na czynności związane z kontynuowaniem rozpoczętego pod koniec 2017 r. zadania zapewniającego²¹. Audytor odnosił się do czynności sprawdzających, przewidując potrzebę ich wykonania w 2017 r., a także w 2019 r. (po uprzednim wdrożeniu i zrealizowaniu w Powiecie projektu²², umożliwiającego wprowadzenie części wskazanych zmian). W pozostałych latach, ze względu na brak zaleceń formułowanych w wyniku audytów, nie przewidywano przeprowadzania tego rodzaju czynności.

(akta kontroli str. 188-346)

Na stronie internetowej Powiatu Zduńskowolskiego nie zamieszczano informacji o planowanych zadaniach audytowych na lata 2017 i 2018. Obowiązek ten, wynikający z zapisów Księgi Procedur Audytu Wewnętrznego Starostwa, został spełniony w latach 2016 oraz 2019. Wymóg udostępnienia planu audytu w jednostce, w sposób i w formie wskazanej przez jej kierownika, wynika z kolei z § 9 ust. 4 rozporządzenia w sprawie audytu. Starosta wyjaśnił, że brak planów na stronie internetowej BIP wynika z dokonywanej w 2018 r. migracji danych informatycznych na inny serwer, w wyniku której utracono część znajdujących się tam zasobów.

(akta kontroli str. 83, 347, 757, 763, 768, 773-774)

Stosownie do § 8 rozporządzenia w sprawie audytu, wyznaczając zadania zapewniające do realizacji w kolejnym roku Audytor uwzględniał wyniki analizy ryzyka, priorytety wskazywane przez Starostę oraz dostępne zasoby kadrowe.

Jako wykonującego zadania audytowe wskazywano w planach wyłącznie Audytora, także w okresie, kiedy Zespół liczył dwie osoby, co było działaniem zasadnym z punktu widzenia kwalifikacji i doświadczenia pracowników.

(akta kontroli str. 189-346)

Przeprowadzana analiza ryzyka obejmowała zarówno działalność Starostwa, jak i innych organizacyjnych jednostek powiatowych i przebiegała zgodnie z wymogami określonymi w § 7 rozporządzenia w sprawie audytu, choć wyniki dokonanego rozpoznania nie uwzględniały kolejności dziedzin poddawanych ocenie, wskazanych w § 7 ust. 3.

(akta kontroli str. 189-346, 757, 762)

Opis metody, w oparciu o którą należało przeprowadzać analizę ryzyka obszarów działalności, zawarty został w Księdze Procedur Audytu Wewnętrznego, ale przyjęta budowa arkusza kalkulacyjnego oraz wartości wykorzystywane do oceny nie odpowiadały wprost użytym przez Audytora.

(akta kontroli str. 78-82, 107-108, 127, 140-141, 189-346, 348-419, 756, 761)

Podczas szacowania ryzyka wykorzystywano dane z ankiet wypełnianych na potrzeby prowadzenia kontroli zarządczej poziom II, przez kierowników wydziałów i jednostek organizacyjnych Powiatu. Jednak dokumenty te wpływały corocznie do Zespołu po opracowaniu planu rocznego audytu wewnętrznego²³. W konsekwencji w ocenie ryzyka nie były uwzględniane aktualne informacje od osób bezpośrednio odpowiedzialnych za poszczególne obszary działalności Powiatu. Ankiety wykorzystywane w tym celu w latach 2016-2019 dla 20 innych niż Starostwo

²¹ Plan na 2018 r. został opracowany w dniu 29 grudnia 2017 r., a stan realizacji zadania był Audytorowi znany.

²² Projekt „e-Powiat Zduńskowolski”, realizowany w latach 2018-2020.

²³ przedmiotowe ankiety na dany rok kalendarzowy wpływały do Zespołu w okresie od stycznia do lutego tegoż roku, zaś plan audytu wewnętrznego powstał w terminie do końca roku poprzedzającego rok objęty planem.

jednostek organizacyjnych odbiegały od obowiązującego wzorca, przyjętego zarządzeniem²⁴. Jak wyjaśnił Audytor ich treść każdorazowo uzgadniana była ze Starostą. Przesłankami do zamieszczenia w planie audytu zadań były również zmiany przepisów prawa w obszarach odpowiedzialności jednostek Powiatu, wyniki kontroli wskazujące na uchybienia lub nieprawidłowości oraz sygnały zewnętrzne o wadliwym funkcjonowaniu bądź zarządzaniu jednostkami.

(akta kontroli str. 348-419, 757, 761-762, 783-789, 792-793)

Ujęte w planach rocznych audytu zadania zapewniające, poza jednym z 2016 r., odpowiadały zidentyfikowanym wrażliwym obszarom działalności Powiatu, bowiem związane były z dziedzinami o wysokim, choć nie zawsze najwyższym wartościowo poziomem ryzyka. Z kolei na 2016 r. wybrano do realizacji zadanie związane z gospodarką majątkiem i mieniem Powiatu (1,33), podczas gdy poziom ryzyka wyrażony liczbowo był wyższy w wielu innych obszarach, m.in: dochodów i wydatków budżetowych - 2,13; nadzoru nad realizacją zadań inwestycyjnych - 2,06; realizacji programów z UE - 2,10; systemu zamówień publicznych - 2,25, udzielania informacji publicznej - 2,14.

Jak wynika z wyjaśnień Audytora, wybierając zadania brał pod uwagę preferencje Starosty, natomiast wysoki poziom ryzyka przypisywany corocznie niektórym obszarom, m.in. związanych z zamówieniami publicznymi oraz realizacją projektów współfinansowanych przez Unię Europejską, nie zmieniał się pomimo częstych kontroli i czynności monitorujących. Zadaniem Audytora, procesy, które ze względu na charakter oraz możliwość popełnienia błędów, wykazywały tendencje do stale zwiększonego ryzyka, oceniane były jako stabilne i nie przejawiały konieczności przeprowadzania audytu w pierwszej kolejności. Część z nich ujmowano w ramach planów rocznych kontroli zarządczej poziom II.

(akta kontroli str. 189-346, 762, 783-788-789, 789, 793)

Sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego za lata 2016-2018 były przygotowywane w terminie wskazanym w § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Dokumenty te przedstawiały informacje o przeprowadzanych w danym roku zadaniach zapewniających, z odniesieniem do założeń planów rocznych. Wskazywały także skutki ujawnionych zagrożeń oraz zalecenia kierowane w celu ich wyeliminowania. Część sprawozdań zawierała informacje niepełne lub błędne, dotyczące m.in. czasu poświęconego na realizację poszczególnych zadań (sprawozdanie za 2017 r.) oraz liczby szkoleń członków Zespołu (sprawozdania za lata 2016-2018). Jedno zadanie, rozpoczęte w 2017 r., którego zakończenie miało miejsce w 2018 r., zostało opisane w sprawozdaniu jako w pełni zrealizowane. W tym samym dokumencie nie odniesiono się do przyczyn planowanych, a niedokonanych czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 185-186, 189-300, 692-694)

Sprawozdania z lat 2016-2018 zawierały informację o przeprowadzonej udokumentowanej samoocenie audytu wewnętrznego w danym roku sprawozdawczym, przy czym ewaluacja za rok 2017 została dokonana 18 października 2018 r., natomiast za rok 2018 – w dniu 13 sierpnia 2019 r., a więc po sporządzeniu sprawozdań²⁵, które miały uwzględniać wyniki tych ocen.

(akta kontroli str. 215, 251, 287, 593-650, 758, 764)

²⁴ Załącznik nr 2 do zarządzenia Starosty nr 136/2011 z dnia 30 grudnia 2011 r. w sprawie wprowadzenia mapy ryzyka za rok 2012 w oparciu o przeprowadzoną analizę ryzyka w obrębie działalności Starostwa Powiatowego w Zduńskiej Woli.

²⁵ Stosownie do art. 283 ufp kierownik komórki audytu wewnętrznego sporządzał sprawozdanie przed dniem 31 stycznia roku następującego po roku, którego dotyczył dokument, tj. odpowiednio sprawozdanie za 2016 sporządzono 25 stycznia 2017 r., za 2017 – 30 stycznia 2018 r., zaś za 2018 w dniu 24 stycznia 2019 r.

Szczegółowa analiza wyłonionej w sposób celowy²⁶ próby czterech zadań zapewniających²⁷ przeprowadzonych w latach 2016-2019, pod kątem ich zgodności z przepisami rozporządzenia w sprawie audytu, wykazała że:

- rozpoczynając realizację zadań Audytor za każdym razem przeprowadzał przegląd wstępny, wymagany § 14 rozporządzenia, zapoznając się z obszarem działalności jednostki, niemniej jednak nie dokonywał obligatoryjnej identyfikacji i oceny ryzyka;
- tylko w dwóch przypadkach zostały opracowane programy zadania zapewniającego, lecz wbrew § 15 i § 16 rozporządzenia, nie zawierały one wyników przeglądu wstępnego, odniesienia się do istotnego ryzyka w obszarze działalności jednostki audytowanej oraz nie przedstawiały kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych uzgodnionych z audytowanym bądź Starostą;
- narada otwierająca odbyła się w dwóch przypadkach, z czego w jednym po opracowaniu programu zadania²⁸, którego przygotowaniu - zgodnie z założeniem § 14 ust. 2 - miała służyć;
- wstępne wyniki przeprowadzanych zadań zapewniających zostały uzgodnione z audytowanym tylko w trakcie jednego z zadań, natomiast w pozostałych trzech przypadkach nie dochowano wymogów § 17 rozporządzenia. Ponadto, audytowany złożył wyjaśnienia i sprostowania do przedłożonej wstępnej oceny, względem których Audytor nie odniósł się w sprawozdaniu końcowym;
- z czterech zadań zostały sporządzone sprawozdania końcowe, ale tylko to z 2019 r. zawierało wszystkie elementy wymienione w § 18 rozporządzenia, zaś w pozostałych trzech przypadkach nie ujęto celu i daty rozpoczęcia zadania. Ponadto, jedno sprawozdanie, z zadania z 2018 r., nie odnosiło się do oceny ogólnej kontroli zarządczej, zaś zawarte w nim wnioski były sformułowane nieprecyzyjnie, co powodowało, że ustalenie stanu faktycznego oraz stwierdzonych w wyniku audytu uchybień wymagało dodatkowej analizy listy sprawdzającej badanego obszaru. Wicestarosta pełniący do listopada 2018 r. funkcję Starosty Zduńskowolskiego wyjaśnił, że w porozumieniu z Audytorem uznał za zasadne przededefiniowanie rozpoczętego zadania zapewniającego w czynności o charakterze doradczym. Taka decyzja nie była następnie konsekwentnie realizowana, ponieważ w sprawozdaniu z wykonania planu rocznego audytu wewnętrznego za 2018 r. przedmiotowe zadanie ponownie określono jako zapewniające;
- stosownie do § 19 rozporządzenia, sprawozdania były przekazywane Staroście oraz audytowanym jednostkom. W żadnym przypadku nie wpłynęła odmowa realizacji formułowanych zaleceń. Wymóg § 19 ust 2 rozporządzenia, dotyczący powiadomienia kierownika komórki audytu wewnętrznego oraz Starosty o terminie, sposobie oraz osobach odpowiedzialnych za wdrożenie usprawnień, dochowały tylko dwie jednostki audytowane w 2016 r. Audytor nie wystąpił w pozostałych dwóch przypadkach o przedmiotowy dokument, powołując się w wyjaśnieniach na uzyskiwanie ustnych informacji od podmiotów;
- wbrew przepisom § 21 rozporządzenia, Audytor nie przeprowadził w żadnym z analizowanych zadań udokumentowanych czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 291, 420-583, 695, 754-755, 781-782 786-789)

²⁶ Założeniem było, aby szczegółowemu badaniu poddać zadania, w których wydane zostały zalecenia o charakterze systemowym oraz w miarę możliwości uwzględnić dwa zadania audytowe przeprowadzane w innej niż kontrolowana jednostce.

²⁷ Badaniem objęto dwa zadania z 2016 r., przeprowadzone w Domu Pomocy Społecznej (DPS) w Zduńskiej Woli oraz Powiatowym Centrum Pomocy Rodzinie (PCPR) w Zduńskiej Woli, jedno zadanie z 2017 r. zrealizowane w komórce Starostwa ds. Ochrony Danych (IOD) oraz jedno z 2019 r. dotyczące audytu w Powiatowym Centrum Kultury Sportu i Rekreacji (PCKiR) w Zduńskiej Woli.

²⁸ Program zadania realizowanego w Domu Pomocy Społecznej w 2016 r. opracowany dnia 4 marca 2016 r., narada otwierająca odbyła się 9 marca 2016 r.

Ponadto w dwóch jednostkach²⁹, część czynności, w tym narady zamykające, odbywały się pomimo upływu daty ważności udzielonego Audytorowi upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str. 782, 788)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Obowiązujący w Starostwie Regulamin organizacyjny oraz zakres zadań przypisany Audytorowi, łączące czynności audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej II poziomu, stanowiącej formę kontroli wewnętrznej, były niezgodne z przepisem art. 272 ust. 1 ufp, według którego audyt wewnętrzny stanowi działalność niezależną i obiektywną, służącą wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Zaznaczyć należy, że różnica pomiędzy instytucjonalną kontrolą wewnętrzną a audytem wewnętrznym polega na tym, że kontrola to porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym, natomiast audyt stanowi ocenę czy stan faktyczny jest odpowiedni dla zapewnienia realizacji celów wraz ze wskazaniem kierunków niezbędnych zmian³⁰. Tak więc audyt wewnętrzny i instytucjonalna kontrola wewnętrzna to dwie niezależne i komplementarne względem siebie działalności stanowiące niezbędne narzędzia dla prawidłowego działania jednostki. Łączenie obowiązków audytora wewnętrznego z kontrolą wewnętrzną nie zapewniało obiektywnej i niezależnej oceny systemu kontroli zarządczej i skuteczności mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w Starostwie, stanowiącej jeden z podstawowych celów działalności audytu wewnętrznego.

Starosta wyjaśnił, że powierzył oba zadania jednemu pracownikowi, mając właśnie na względzie ścisłe powiązanie i tożsamość cech audytu wewnętrznego oraz kontroli wewnętrznej.

(akta kontroli str. 151-156, 766-767, 770-771)

2. Audytor sporządził roczne plany audytu wewnętrznego na lata 2016-2019 w sposób niezgodny z wymogami rozporządzenia w sprawie audytu, ponieważ:

- a. nie dokonywał zmian w rocznym planie audytu wewnętrznego na rok 2016 oraz 2018 w sposób wskazany § 10 rozporządzenia w sprawie audytu, nakładający obowiązek dokumentowania takich zmian poprzez pisemne uzgodnienie pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki. Tymczasem, pomimo wprowadzenia dwóch zadań dodatkowych w trakcie 2016 roku oraz rezygnacji z dwóch zadań w 2016 r. i w 2018 r., plany audytów na te lata nie zostały zaktualizowane oraz nie udokumentowano akceptacji Starosty na dokonywane modyfikacje, co tłumaczono brakiem stosownych uregulowań w procedurach Starostwa oraz uzgodnieniami w formie ustnej.

(akta kontroli str. 758, 764, 768, 774)

- b. Wbrew przepisom § 9 ust. 1 pkt. 2 lit. a oraz lit. c rozporządzenia w sprawie audytu, podczas sporządzania planów audytu na lata 2017,

²⁹ Zadanie realizowane w Domu Pomocy Społecznej w Zduńskiej Woli w 2016 r. - upoważnienie ważne w okresie od 2 do 31 marca 2016, nie było przedłużane. Zarząd Powiatu zapoznał się z wynikami audytu w dniu 19 kwietnia i zlecił dalsze procedowanie w sprawie. Sprawozdanie częściowe i żądanie wyjaśnień skierowano do DPS w dniu 20 kwietnia 2016 r. Narada zamykająca miała miejsce w dniu 25 maja 2016 r. Drugie zadanie przeprowadzano w Powiatowym Centrum Pomocy Rodzinie w 2016 r. (upoważnienie ważne okresie od 7 do 21 października 2016, nie było przedłużane. Narada zamykająca miała miejsce w dniu 29 listopada 2016 r.)

³⁰ <https://grantthornton.pl/publikacja/audyt-wewnetrzny-i-kontrola-wewnetrzna-jako-niezalezne-narzedzia-wspierajace-realizacje-celow-przedsiębiorstwa/>, data dostępu 3 września 2019 r.

2018 i 2019, Audytor nie wskazywał przewidywanego czasu na przeprowadzenie poszczególnych zadań zapewniających, bądź określał go w sposób nieprecyzyjny, zaś w planach na lata 2016-2019 nie szacował osobodni przewidywanych na monitorowanie realizacji zaleceń, odnosząc się tylko do czynności sprawdzających. Jak wynika z wyjaśnień Starosty, utrudnieniem w precyzyjnym określeniu przewidywanego budżetu czasu zadań były inne wykonywane przez Audytora czynności, często nieprzewidziane i niesformalizowane, jednak wpływające na tzw. wartość dodaną w różnych obszarach działalności Powiatu.

(akta kontroli str. 188-346, 757, 762)

3. Audytor sporządzał sprawozdania z rocznego wykonania planu audytów za lata 2016-2018 w sposób nierzetelny, bowiem:

- a. w sprawozdaniu za 2017 r. nie wskazywał czasu poświęconego na realizację poszczególnych zadań, natomiast w sprawozdaniu za rok 2018 wskazywał ten czas w sposób nieprecyzyjny lub opisowy, co - jak wyjaśnił Starosta - wynikało z braku uszczegółowienia postanowień dotyczących planowania i rozliczania czasu na poszczególne czynności audytowe.
- b. niezgodnie ze stanem faktycznym odnosił się do liczby szkoleń członków Zespołu w danym roku sprawozdawczym (sprawozdania za lata 2016-2018), co tłumaczył jako pomyłkę pisarską.
- c. wykazał w sprawozdaniu za 2017 r., jako w pełni zrealizowane zadanie³¹, którego zakończenie miało miejsce w 2018 r. Audytor wyjaśnił, że czynił starania, aby przeprowadzić czynności jeszcze w 2017 r., jednak termin został przesunięty na wniosek jednostki audytowanej, zaś przez zaniedbanie, nie dokonano korekty sprawozdania rocznego.
- d. każdorazowo w dokumentach zawarł informacje o przeprowadzonej i udokumentowanej samoocenie audytu wewnętrznego w danym roku sprawozdawczym, przy czym ewaluacja za rok 2017 została dokonana 18 października 2018 r., natomiast za rok 2018 – w dniu 13 sierpnia 2019 r., a więc po sporządzeniu sprawozdań, które miały uwzględniać wyniki tych ocen. W wyjaśnieniach Starosta zwrócił uwagę na regularność dokonywanej samooceny, jako narzędzia służącego poprawie jakości pracy.

(akta kontroli str. 185-186, 189-300, 692-694, 593-650, 758, 764)

4. Audytor planował i realizował zadania zapewniające w sposób nieodpowiadający wymogom rozporządzenia w sprawie audytu, w szczególności poprzez:

- a. niesporządzenie programów dwóch zadań zapewniających (przeprowadzanych w Powiatowym Centrum Pomocy Rodzinie w 2016 r. oraz w komórce Ochrony Danych Starostwa w 2018 r.), wymaganych § 15, bądź nie uwzględniając w stworzonych programach wszystkich elementów określonych w § 15 i § 16 rozporządzenia (dotyczy zadań: w Domu Pomocy Społecznej z 2016 r. oraz Powiatowym Centrum Kultury, Sportu i Rekreacji 2019 r.). Audytor wyjaśnił, że ze względu na oczekiwania kierownictwa, czas na przeprowadzenie zadania w PCPR w 2016 r. był ograniczony, natomiast zadanie dotyczące ochrony danych z 2018 r. zostało pierwotnie zaplanowane jako zadanie zapewniające, natomiast po dokonaniu wstępnego rozpoznania, w uzgodnieniu ze

³¹ Zadanie „Realizacja wdrożonych procedur oraz rozliczania podatku VAT w powiecie zduńskowolskim i jego oświatowych jednostkach organizacyjnych, w związku z przepisami o centralizacji podatku VAT”.

Starostą, uznano za zasadne przeprowadzenie przedmiotowego zadania jako doradcze, co nie wymagało opracowania programu. Należy zwrócić uwagę, że pomimo ustnego porozumienia pomiędzy Audytorem i Starostą, w sprawozdaniu rocznym z wykonania planu audytu w roku 2018 zadanie to nie zostało konsekwentnie wskazane jako zadanie doradcze, lecz zapewniające. W odniesieniu do niekompletnego opracowania programów dwóch pozostałych zadań Audytor wyjaśnił, że przyczyną było nieprecyzyjne zgłębienie przepisów rozporządzenia w sprawie audytu.

- b. niezgadnianie z audytowanymi jednostkami: Powiatowym Centrum Pomocy Rodzinie (w 2016 r.), komórce Ochrony Danych Starostwa (w 2018 r.), Powiatowym Centrum Kultury, Sportu i Rekreacji (w 2019 r.), wstępnych wyników audytu, która to czynność była wymagana zgodnie z § 17 rozporządzenia. Audytor wyjaśnił, że uznał ten wymóg za spełniony w sytuacji gdy podmiot pouczony o przysługujących mu prawach wniesienia uwag lub zastrzeżeń nie uczynił tego.
- c. nieujmowanie w sprawozdaniach końcowych z trzech przeprowadzonych audytów (przeprowadzanych w Domu Pomocy Społecznej w 2016 r., Powiatowym Centrum Pomocy Rodzinie w 2016 r., komórce Ochrony Danych w 2018 r.) celu oraz daty rozpoczęcia zadania, a w przypadku zadania dotyczącego ochrony danych z 2018 r. - poprzez nie odniesienie się do oceny ogólnej kontroli zarządczej, a także formułowanie ustaleń i wniosków w sposób nieprecyzyjny. Ponadto, pomimo wniesienia sprostowań przez jednego audytowanego (zadanie w Domu Pomocy Społecznej w 2016 r.), w sprawozdaniu końcowym nie odniesiono się do sygnalizowanych przez niego uwag. W ocenie NIK, sprawozdania końcowe sporządzane były niezgodnie z wymogami określonymi w § 18 rozporządzenia. Z wyjaśnień Audytora wynikało, że powyższe było spowodowane przeoczeniem oraz zmianą charakteru zadania dot. ochrony danych z zapewniającego na doradcze. Formułowanie wniosków w sposób ogólny Audytor wyjaśnił ich ustnym doprecyzowaniem w czasie ustaleń końcowych (narady).
- d. brak prawidłowego prowadzenia czynności wskazanych w § 20 rozporządzenia, a dotyczących monitorowania realizacji zaleceń sformułowanych w wyniku dwóch zadań przeprowadzonych w Powiatowym Centrum Pomocy Rodzinie w 2016 r. oraz w Powiatowym Centrum Kultury Sportu i Rekreacji w 2019 r. W przypadku pierwszego zadania zostało ono zamknięte przed wpływem informacji od jednostki o sposobie, terminie oraz osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń, zaś w drugim przypadku - Audytor nie monitorował o pisemną informację po upływie terminu jej złożenia, wskazanego w § 19 ust. 2. Audytor wyjaśnił, iż kierownicy obu jednostek nie kwestionowali zaleceń i wniosków, deklarując w czasie spotkań ich wdrożenie.
- e. stwierdzony we wszystkich przypadkach analizowanych zadań zapewniających brak przeprowadzania czynności sprawdzających, wbrew wymogom § 21 ust. 2 rozporządzenia, co Audytor tłumaczył brakiem czasu i ilością wykonywanych obowiązków.

(akta kontroli str. 291, 420-583, 695, 754-755, 781-782 786-789)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia organizację audytu wewnętrznego oraz sposób prowadzenia zadań audytowych w Starostwie, z uwagi na ich niezgodność z przepisami ufp oraz rozporządzeniem w sprawie audytu. Wykonywanie obowiązków audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej przez tę samą osobę nie gwarantowało

zachowania wysokiego stopnia obiektywizmu prowadzonej oceny kontroli zarządczej. Pomimo, iż Audytor posiadał stosowne kwalifikacje, sposób sporządzania planów rocznych odbiegał od przyjętego rozporządzeniem w sprawie audytu, ze względu na niedokumentowanie zmian w nich zachodzących oraz brak odnoszenia się do budżetu czasu przewidywanego dla poszczególnych zadań. Sprawozdania z wykonania planów rocznych były opracowywane nierzetelnie i zawierały błędy. Przeprowadzenie zadań zapewniających w latach 2016-2019 przebiegało z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie audytu, z uwagi na brak opracowania dwóch programów zadań, oraz nieujmowanie w sporządzanych programach i sprawozdaniach wszystkich wymaganych prawem elementów. Przed przystąpieniem do realizacji zadań nie była prowadzona analiza ryzyka, zaś dla trzech zadań objętych badaniem nie uzgodniono w wymaganej formie wstępnych wyników. Ponadto, zaniechano prowadzenia czynności sprawdzających, a monitorowanie realizacji zaleceń realizowano bez dochowania należytej staranności.

OBSZAR

2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego

Opis stanu faktycznego

Stosownie do art. 273 ust. 2 ufp, w Księdze Procedur Audytu Wewnętrznego, Karcie Audytu Wewnętrznego oraz Kodeksie Etyki Audytora Wewnętrznego Starostwa wskazano na prowadzenie czynności audytu wewnętrznego w Starostwie w oparciu o wytyczne Standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych³².

Poprzez ustanowienie i przyjęcie do stosowania powyższych procedur zrealizowano wymagania standardu 1000 dotyczące określenia celu, uprawnień oraz odpowiedzialności audytu wewnętrznego, charakteru usług doradczych, a także wymogu omówienia ich z kierownictwem.

(akta kontroli str. 65-149, 584, 758, 765)

Ustalenia dotyczące prowadzenia zadań audytowych dokonywane były bezpośrednio pomiędzy Audytorem a Starostą bądź Zarządem Powiatu. Zatwierdzanie decyzji odnośnie zatrudnienia, wynagrodzenia oraz oceny pracy Audytora należało ostatecznie do Starosty, czym zapewniono realizację standardów 1100 i 1110 w zakresie niezależności, w tym także niezależności organizacyjnej.

(akta kontroli str. 76, 124, 167-168, 183, 584-585, 651-661, 766, 770, 797-800)

Wynikające z zakresu zadań oraz Regulaminu obowiązki Audytora, oprócz tych związanych z audytem wewnętrznym, dotyczyły również obszaru kontroli zarządczej poziom II. Tak przyjęte rozwiązania organizacyjne były sprzeczne ze standardem 2130 audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, z uwagi na dokonywaną poprzez audyt wewnętrzny ocenę skuteczności reagowania mechanizmów kontrolnych na ryzyka dotyczące ładu organizacyjnego, działalności operacyjnej i systemów informatycznych. Wykonywanie przez tę samą osobę zadań z zakresu audytu wewnętrznego oraz kontroli wewnętrznej mogło, w ocenie NIK, uniemożliwić audytorowi wewnętrznemu osiągnięcie tego założenia oraz nie sprzyjało zachowaniu postawy obiektywizmu, wymaganej standardem 1100.

(akta kontroli str. 151-156, 584-585, 766-767, 770-771)

³² Standardy przeprowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych zostały ogłoszone w załączniku 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). Standardy te miały zastosowanie do zadań audytowych realizowanych od dnia 1 stycznia 2017 r., natomiast przed 1 stycznia 2017 r. obowiązywały standardy wprowadzone Komunikatem nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15), dalej: Standardy.

Audytor wykazywał się należyłą biegłością zawodową i systematycznie podnosił swoje kwalifikacje. Przy wykonywaniu obowiązków wykorzystywał dostępne narzędzia informatyczne.

(akta kontroli str. 585, 769, 774)

W latach 2016-2019 Audytor nie korzystał ze wsparcia merytorycznego oferowanego przez usługodawców zewnętrznych, posilkując się, w razie zaistnienia takiej konieczności, opiniami radców prawnych Starostwa. Jednak w planach rocznych audytu wewnętrznego nie wykluczał wystąpienia potrzeby pomocy rzeczoznawcy.

(akta kontroli str. 187, 585)

Nie zostały opracowane przez Audytora zasady archiwizacji dokumentów audytu wewnętrznego, wskazane standardem 2330. W tym celu stosowano powszechnie obowiązujące przepisy prawa³³, co nie zostało jednak wprost wskazane w procedurach związanych z audytem. Audytor kontrolował dostęp do dokumentacji, a zgoda na jego udzielenie osobom z zewnątrz odbywała się za wiedzą kierownictwa wyższego szczebla. W 2019 r. Zarząd Powiatu, uzasadniając swą decyzję brakiem dostatecznego uzasadnienia celu publicznego, nie wyraził zgody na udostępnienie sporządzonych programów i wyników zadań zapewniających wnioskującej o to mailowo, w trybie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej³⁴, osobie prywatnej.

(akta kontroli str. 590-592, 767, 772, 776, 779, 781, 787)

W ramach ewaluacji wewnętrznej funkcjonowania audytu Starosta przeprowadzał co dwa lata okresowe oceny pracownicze osób zatrudnionych w Zespole. Każdorazowo zapoznawał się także z wynikami przeprowadzanych zadań audytowych, oraz planami i sprawozdaniami rocznymi. Z kolei Audytor dokonywał corocznej samooceny w formie kwestionariusza odwołującego się zakresem pytań do wymagań określonych Standardami. W latach 2011-2019 nie dokonywano natomiast ocen zewnętrznych.

(akta kontroli str. 586, 593-663, 758, 765, 768, 774)

W Starostwie nie został opracowany wymagany standardem 1300 Program Zapewnienia Poprawy Jakości (PZJP), który wraz z wynikami przeprowadzanych ocen pozwoliłby ustalić zgodność działalności audytu wewnętrznego z Kodeksem Etyki i Standardami. W konsekwencji, na dokumentacji nie stosowano sformułowania „Zgodny z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego³⁵”, posilkując się stwierdzeniem: „Zadanie audytowe zostało przeprowadzone zgodnie z posiadaną wiedzą, umiejętnościami audytora oraz wytycznymi wynikającymi z Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego”. Umieszczenie powyższego zdania stanowiło przyjęty w Księdze Procedur Audytu Wewnętrznego Starostwa³⁶ sposób postępowania w sytuacji funkcjonowania audytu zgodnie ze Standardami. W efekcie we wszystkich sprawozdaniach ze zrealizowanych w latach 2016-2019 zadań zapewniających zawarto przywołane sformułowanie. Procedury wewnętrzne zakładały również możliwość wystąpienia przypadków odstępstw od Standardów, jednak nakładały na Audytora obowiązek informowania Starosty o każdej sytuacji znaczącej niezgodności wpływającej na ogólny zakres działań audytu wewnętrznego. Pomimo, że

³³ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz. U. z 2011 r. nr 14 poz. 67 ze zm.).

³⁴ Dz. U. 2019 poz. 1429.

³⁵ Użycie wskazanej formuły, zgodnie ze Standardami nr 1321 i 2430 oraz Wytycznymi opublikowanymi na stronach Ministerstwa Finansów w zakresie PZJP (https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cde04f02-547c-4018-a954-dbc653951f02&groupId=764034) (data dostępu: 11 września 2019 r.) wymagało uzyskania wyników PZJP dających zapewnienie, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie ze Standardami, Definicją oraz Kodeksem etyki.

³⁶ pkt 2.4 Zgodność ze standardami, str. 9.

funkcjonowanie audytu wewnętrznego nie było w pełni zgodne ze Standardami, zarówno na poziomie organizacji jak i realizacji poszczególnych zadań, Starosta nie był informowany o tych odstępstwach. Niedopełnienie tego obowiązku, Audytor tłumaczył brakiem świadomości, że ustanowione Standardy obowiązują w pełnym zakresie.

(akta kontroli str. 75, 124, 586, 758, 765, 768, 774, 776, 779, 797, 799, 783-784, 791)

W trakcie prowadzonych czynności audytowych weryfikowano funkcjonujące w jednostkach procesy zarządzania ryzykiem i prowadzenia kontroli zarządczej, a także istniejący ład organizacyjny. W konsekwencji, w okresie od 1 stycznia 2016 do 30 września 2019 r., sformułowanych zostało 15 zaleceń bądź wniosków o charakterze systemowym³⁷. Wyniki zadań audytowych przekazywane były Staroście, audytowanym jednostkom oraz - w razie konieczności - Zarządowi Powiatu i Naczelnikom Wydziałów.

(akta kontroli str. 587, 692-694, 754-755, 772, 787)

Badanie dokumentacji czterech zadań audytowych³⁸ pod kątem zgodności prowadzenia audytu wewnętrznego ze Standardami wykazało, że:

- Programy zadania audytowego, wymagane standardem 2200, zostały opracowane tylko dla dwóch zadań zapewniających, jednak w obu przypadkach zabrakło w nich wskazania istotnego ryzyka dotyczącego celów, zasobów i operacji badanej działalności oraz odniesienia do środków, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka byłby utrzymywany na akceptowalnym poziomie (standard 2201). W konsekwencji nie zostały one zidentyfikowane i poddane wstępnej ocenie, a wyniki tej oceny, wbrew standardowi 2210, nie przeniosły się na cele zadania. Programy obu zadań nie zawierały również opisu procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania informacji w toku realizacji zadania, wymaganej standardem 2240.
- Dla dwóch pozostałych przypadków³⁹ nie sporządzono programów zadania. Nie dokonano także innych udokumentowanych analiz i określenia celów wymaganych Standardami (2201, 2210, 2220, 2240) na etapie przygotowywania zadania zapewniającego. Identyfikacja poziomu ryzyka wynikała wyłącznie z szacunków na etapie opracowania planu rocznego audytu wewnętrznego.
- Wnioski i wyniki wszystkich czterech zadań zostały oparte na odpowiednich analizach i ocenach (standard 2320), a zebrane informacje były wystarczające, rzetelne i przydatne (standard 2310). Poza jednym zadaniem⁴⁰, w którym zabrakło dokumentacji dokonywanych oględzin, zgromadzone materiały odnosiły się do informacji stanowiących podstawę formułowanych w sprawozdaniach wniosków i wyników (standard 2330).
- Wyniki przeprowadzonych audytów wewnętrznych przekazane były bez zbędnej zwłoki w przypadku trzech zadań, z których sprawozdania opracowano do 30 dni od daty wskazanej w upoważnieniu bądź w trakcie jego obowiązywania. Natomiast dla jednego zadania⁴¹, dla którego po sporządzeniu wstępnych wniosków audytowany złożył wyjaśnienia, końcowe sprawozdanie nie odnosiło się do złożonych sprostowań. Audytor sporządził ostateczne wnioski z audytu dopiero 56 dni od daty upływu obowiązywania upoważnienia.
- Końcowe wyniki wszystkich zadań zostały przekazane właściwym osobom, w tym mogącym zapewnić im poświęcenie odpowiedniej uwagi, zgodnie ze standardem 2440.

³⁷ wpływających na system kontroli zarządczej poprzez budowanie nowych lub zmianę już istniejących mechanizmów minimalizujących ryzyko nieprawidłowości.

³⁸ Próba zadań tożsama z wylonioną i opisaną w I obszarze niniejszego wystąpienia.

³⁹ Zadania przeprowadzane w PCPR w 2016 r. oraz w komórce IOD Starostwa w 2018 r.

⁴⁰ Zadanie przeprowadzone w PCPR w 2016 r. oraz trzech Środowiskowych Domach Samopomocy.

⁴¹ Przeprowadzonego w DPS w Zduńskiej Woli, w 2016 r.

- Sprawozdania z trzech przeprowadzonych audytów odpowiadały kryteriom informowania wskazanym standardem 2410, natomiast wyniki jednego⁴² zawierały ocenę sformułowaną w sposób ogólny, bez wskazania odnotowanych w wyniku czynności audytowych uchybień, czy konkretnych wniosków. Stwierdzenie stanu faktycznego oraz zalecanych działań do wykonania, wymagało od odbiorców tak sformułowanego sprawozdania przeanalizowania listy kontrolnej (dokument 23-stronnicowy), co nie pozostawało bez wpływu na jakość, w tym dokładność, zwięzłość, przejrzystość oraz kompletność dostarczanych informacji, wymaganych standardem 2420.

- Tylko w przypadku dwóch zadań zapewniających z 2016 r. od audytowanego podmiotu wpłynęła informacja o realizacji zaleceń formułowanych w wyniku przeprowadzonych czynności audytowych, choć w odniesieniu do jednego z nich Audytor zamknął zadanie przed otrzymaniem przedmiotowego dokumentu. W pozostałych dwóch przypadkach audytowani nie udzielili pisemnych informacji. Według wyjaśnień Starosty monitorowanie zaleceń przebiegało poprzez ustne ustalenia poczynione z podmiotami audytowanymi w trakcie prowadzonych narad. Dla żadnego z czterech zadań Audytor nie przeprowadził czynności sprawdzających. Tymczasem stworzenie i zapewnienie funkcjonowania systemu monitorowania wyników audytu przekazywanych kierownictwu wynikało ze standardu 2500.

(akta kontroli str. 420-583, 781-782, 786-789)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Działalność audytu wewnętrznego zorganizowana została w Starostwie w sposób nierzetelny, czym naruszono wskazania Standardów, bowiem:

a. Starosta zorganizował audyt wewnętrzny niezgodnie ze standardem 2130 audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, ponieważ Audytor, oprócz zadań dotyczących obszaru audytu wewnętrznego, realizował również zadania związane z kontrolą zarządczą. Tymczasem według wskazanego standardu, audyt wewnętrzny ma za zadanie ocenę czy mechanizmy kontrolne odpowiednio i skutecznie reagują na ryzyka dotyczące ładu organizacyjnego, działalności operacyjnej i systemów informatycznych. Powierzenie funkcji audytora wewnętrznego osobie wykonującej zadania z zakresu kontroli zarządczej stwarzało ryzyko niezachowania bezstronności formułowanych ocen funkcjonowania kontroli wewnętrznej, pomimo założenia w Kodeksie Etyki Audytora Wewnętrznego wysokiego stopnia obiektywizmu podczas prowadzenia czynności audytowych. W wyjaśnieniach Starosta wskazał, że audyt wewnętrzny wykonywany był przez funkcjonalnie niezależnych audytorów, a zastosowana organizacja nie ograniczała ich obiektywizmu, niemniej, mając na uwadze nawet potencjalne ryzyko podważenia tej obiektywności oraz czynionych ustaleń, zadeklarował podjęcie działań mających na celu reorganizację Zespołu;

(akta kontroli str. 151-156, 584-585, 766-767, 770-771)

b. w latach 2011-2019 nie zapewniono w Starostwie zewnętrznej oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego, co stanowiło naruszenie standardu 1312, zgodnie z którym taka ewaluacja musi być przeprowadzana co najmniej raz na pięć lat przez niezależną osobę lub zespół spoza organizacji, albo w formie samooceny potwierdzonej niezależną walidacją. W wyjaśnieniach Starosta zaznaczył, że Standardy, z uwagi na sposób wprowadzenia, tj. ogłoszenie w formie

⁴² Zadanie przeprowadzone w komórce Starostwa Ochrony Danych, w 2018 r.

komunikatu Ministra Finansów, nie stanowiły źródła prawa powszechnie obowiązującego, niemniej jednak Powiat dążył do realizowania wynikających z nich zasad, lecz czynności wprowadzał stopniowo. W ocenie NIK, o ile forma wprowadzenia Standardów nie została wymieniona jako źródło powszechnie obowiązującego prawa w art. 87 ust. 1 Konstytucji, to jednak ich stosowanie wynika wprost z art. 273 ust. 2 ufp. Tym samym, ufp nakłada na audytorów obowiązek kierowania się tymi wskazówkami, natomiast ich rodzaje i zakres rozwinięte w komunikacie, w różnym natężeniu wyrażają konieczność określonych działań. Zastosowany zwrot „musi” formułuje bezwarunkowy obowiązek, natomiast zwrot „powinien” wyraża oczekiwanie przestrzegania określonego wymagania, ale profesjonalna ocena okoliczności uzasadnia odstępstwo od danego wymagania⁴³;

(akta kontroli str. 586, 662-663, 758, 765, 768, 774)

- c. Audytor, jako Zarządzający audytem wewnętrznym, nie sporządził dla kierowanej przez siebie działalności PZPJ, wbrew 1300 standardowi, zgodnie z którym musiał opracować i realizować program, obejmujący wszystkie aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego. Z założenia PZPJ powinien umożliwić dokonanie oceny, czy działalność audytu była zgodna ze Standardami, czy audytorzy wewnętrzni stosowali Kodeks etyki, służyć przeanalizowaniu wydajności i skuteczności zadań oraz identyfikacji możliwości poprawy. Wyjaśniając fakt nieopracowania programu Starosta również wskazał powód stopniowego wdrażania wymogów Standardów;

(akta kontroli str. 586, 758, 765, 768, 774, 776, 779, 797, 799)

- d. Audytor nie zapewnił skutecznego funkcjonowania systemu monitorowania wyników audytu przekazywanych kierownictwu, wynikających ze standardu 2500, pomimo sformułowania w Księdze Procedur Audytu Wewnętrznego Starostwa okoliczności przeprowadzania takich czynności, bowiem nie przeprowadzał w latach 2016-2018 czynności sprawdzających. Brak pewności, czy decyzje kierownictwa zostały wdrożone, bądź czy zaakceptowano ryzyko niepodejmowania działań. Audytor wyjaśnił posiadaniem ustnych informacji, zaś wskazane uchybienia formalne tłumaczył zaniedbaniami;

(akta kontroli str. 65-149, 188, 423-429, 476-484, 505, 540-541, 589, 587, 611, 617, 629, 648-649, 692-695, 752-753, 754-755, 767, 772, 782-783, 788, 795-796)

2. Audytor prowadził czynności audytowe związane z przygotowaniem zadań zapewniających w sposób niezetelny, przez co naruszył wymagania określone w Standardach, bowiem:

- a. dla dwóch przypadków⁴⁴ nie sporządzono programów zadania wymaganych standardem 2200 oraz nie dokonano innych udokumentowanych analiz, określenia celów, czy oceny ryzyka wymaganych standardami: 2201, 2210, 2220, 2240. W przypadku tych zadań szacowanie poziomu ryzyka odbyło się wyłącznie przy opracowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego;
- b. programy zadania audytowego, opracowane dla dwóch zadań zapewniających⁴⁵, nie zawierały istotnego ryzyka dotyczącego celów,

⁴³ por. Z. Ofiarski, w: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, WKP, 2019, komentarz do art. 273 ufp, teza 3.

⁴⁴ Zadania przeprowadzane w PCPR w 2016 r. oraz w komórce IOD Starostwa w 2018 r.

⁴⁵ Zadania przeprowadzane w DPS w 2016 r. oraz w PCKSiR w 2019 r.

zasobów i operacji badanej działalności oraz odniesienia do środków, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka byłby utrzymywany na akceptowalnym poziomie, wymaganych standardem 2201, co spowodowało brak wstępnej oceny ryzyka, odzwierciedlonej w celach zadania, stosownie do wskazówek zawartych w standardzie 2210. Programy obu zadań nie zawierały również elementów wymienionych w standardzie 2240: opisu procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania informacji w toku realizacji zadania.

Audytory wyjaśnili, że sposób jego postępowania wynikał z ograniczonego czasu na pełne procedowanie i krótkiego terminu na przedstawienie wyniku audytu.

(akta kontroli str. 420-583, 781-782, 786-789)

OCENA CZĄSTKOWA

Audytory nie w pełni stosowali się do Standardów. Efektem tego, żadne z badanych przez NIK zadań nie posiadało opracowanego zgodnie ze Standardami programu. Nie dokonywał również analizy ryzyka obszaru audytowanej działalności przed przystąpieniem do realizacji audytu. Sprawozdania były sporządzane po każdym zadaniu, jednak poza pojedynczymi przypadkami, ich zawartość oraz sposób ustalenia wstępnych wyników odbiegały od wskazanych Standardami. Prawidłowo natomiast przebiegał sam proces zbierania i opracowywania informacji, w oparciu o które formułowano stosowne wnioski, bądź zalecenia. Komunikacja wyników została uproszczona poprzez prowadzenie narad z udziałem zainteresowanych stron. Jednocześnie, zaniechanie czynności sprawdzających nie zapewniło Kierownictwu Powiatu wiedzy o skuteczności i efektywności formułowanych usprawnień i ich przełożeniu na funkcjonowanie jednostek. Organizacja audytu wewnętrznego realizowana była nierzetelnie i naruszała założenia Standardów, szczególnie poprzez łączenie zadań audytu wewnętrznego z zadaniami kontroli wewnętrznej, zagrażające zachowaniu obiektywności dokonywanej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej, oraz uchybienia związane z nieprzeprowadzaniem ocen zewnętrznych i brakiem PZPJ, które pozwoliłyby na systematyczne podnoszenie jakości pracy.

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

Opis stanu faktycznego

W latach 2016-2019 nie przeprowadzano w Starostwie udokumentowanych czynności doradczych, niemniej jednak sam Audytor określił dwa ze realizowanych w 2018 r. zadań zapewniających⁴⁶, jako *mające charakter zadania doradczego*, z uwagi na towarzyszące im okoliczności, specyfikę badanego obszaru oraz oczekiwania Starosty. Oba przypadki związane były ze zmianami przepisów prawa w danych obszarach działalności i miały na celu wsparcie Kierownictwa Powiatu w podejmowaniu decyzji, w tym organizacyjnych, oraz zgłębieniu wiedzy o jednostkach.

Cel i zakres przedmiotowych zadań został wskazany na etapie planów rocznych, a także udzielanych przez Starostę upoważnień. Przeprowadzane czynności nie prowadziły do przyjęcia przez Audytora obowiązków, odpowiedzialności lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.

⁴⁶ Zadania: „Ocena efektywności realizacji procesów pod kątem rozwiązań organizacyjnych w oświatowych jednostkach Powiatu Zduńskowolskiego, wydatkowanie środków w ramach planów finansowych w tych jednostkach, racjonalności generowania kosztów, wykorzystanie środków finansowych pochodzących z różnych źródeł finansowania” oraz „Bezpieczeństwo i ochrona danych osobowych i danych przetwarzanych w systemach IT w Starostwie Powiatowym w Zduńskiej Woli, wdrożenie i realizacja procedur w związku z nowelizacją przepisów o ochronie danych osobowych”.

(akta kontroli str. 188, 502-536, 664-691, 692-694, 752-753, 768, 773, 775-779, 783, 788-789)

Opinia Audytora wynikająca z pierwszego z przeprowadzonych zadań potwierdzała racjonalność funkcjonowania audytowanych placówek oświatowych zgodnie z przyjętym wcześniej modelem. Jedyne propozycje usprawnień związane były z utworzeniem centralnej komórki (CUW), która przejęłaby ciężar obsługi finansowo-księgowej jednostek oświaty, w tym także realizację, rozliczenia i zarządzanie projektami unijnymi. Zarząd Starostwa nie podjął działań prowadzących do wdrożenia zaleceń Audytora. Odłożenie decyzji organizacyjnych wyjaśniono pracami Powiatu wobec dokonywanych w 2018 r. i 2019 r. zmian w oświacie, w związku z nałożeniem się roczników młodzieży podejmujących naukę w szkołach średnich. W wyniku drugiego z zadań, audytor przedstawił propozycje związane z uszczegółowieniem procedur i wprowadzeniem regulacji w obowiązujących w Starostwie dokumentach w obszarze ochrony danych. Uwagi Audytora dotyczyły także wzmocnienia systemów kontrolnych oraz zapewnienia Starostwu stosownych narzędzi informatycznych. Jak wynika z wyjaśnień, usunięcie wskazanych niedomagań, ze względu na koszty, zostało odłożone na okres po zrealizowaniu przez Powiat projektu⁴⁷, który umożliwiłby wprowadzenie części zmian.

(akta kontroli str. 502-536, 664-691, 775-779, 783, 788-789)

Na podstawie dokumentacji przeprowadzonych w latach 2016-2019 zadań zapewniających, zbadano wykorzystanie w audytowanych jednostkach zaleceń o charakterze systemowym, tj. wpływających na system kontroli zarządczej poprzez budowanie nowych lub zmianę istniejących mechanizmów minimalizujących ryzyko nieprawidłowości. W kontrolowanym okresie Audytor sformułował 15 takich wniosków. W żadnym przypadku nie złożono pisemnej odmowy ich realizacji. Audytowani uznawali zasadność proponowanych zmian, poza jednym zaleceniem, pozostawionym do decyzji kierownika audytowanej jednostki, polegającym na większym wykorzystywaniu programów komputerowych w działaniach administracyjnych i finansowo księgowych, które nie spotkało się z zainteresowaniem pracowników.

(akta kontroli str. 430-448, 692-694, 696-698)

Kierowane zalecenia związane były z usprawnieniem kontroli zarządczej audytowanych jednostek, m.in. poprzez: ustanowienie nowych bądź doprecyzowanie istniejących procedur (cztery przypadki), dostosowanie regulaminów organizacyjnych, bądź zakresów czynności pracowników (dwa przypadki obejmujące cztery jednostki audytowane). Sformułowanie sześciu zaleceń miało na celu stworzenie mechanizmów „zabezpieczających” przed ewentualnym wystąpieniem nieprawidłowości w przyszłości, w szczególności poprzez uszczelnienie systemów ochrony danych (dwa przypadki), centralizację usług wykonywanych na potrzeby kilku jednostek (dwa przypadki), czy dostosowanie formy lub sposobu dokumentowania rozliczeń (dwa przypadki). Trzy zalecenia dotyczyły zwiększenia nadzoru nad wykonywaniem zadań świadczonych na rzecz społeczności lokalnej.

(akta kontroli str. 692-694)

Pomimo pisemnych lub ustnych deklaracji, nie wszystkie jednostki faktycznie wdrożyły zalecane usprawnienia. Jak ustaliła kontrola NIK, poza dwiema opisanymi powyżej komórkami Starostwa, pełni zmian, związanych z dostosowaniem regulaminów organizacyjnych albo usprawnieniem zakupów na potrzeby treningów kulinarnych, nie

⁴⁷ W ramach realizowanego w latach 2018-2020 projektu „e-Powiat Zduńskowolski”, planowane było utworzenie systemu informacyjnego, obejmującego infrastrukturę techniczną, cyfrowe zbiory danych, infrastrukturę teleinformatyczną, dedykowane rozwiązania programistyczne (systemowe) wraz z ogólnodostępnymi usługami, umożliwiającymi spójne zarządzanie danymi. Źródło: <http://www.powiatzdunskowolski.pl/aktualnosc-2087-e-powiat-zdunskowolski.html>, data dostępu: 13 września 2019 r.

wprowadziły dwa z trzech objętych audytem w 2016 r. Środowiskowe Domy Samopomocy. Z kolei przyjęcie nowoopracowanej organizacji w trzecim z nich miało miejsce dopiero w lutym 2019 r.

(akta kontroli str. 692-751, 796)

Poza rokiem 2016 Audytor nie prowadził rachunku czasu pracy wykonywanych czynności audytowych. Niemniej, na potrzebę kontroli NIK podjął próbę oszacowania osobodni przeznaczanych w latach 2016-2019 na poszczególne zadania. Z analizy tej wynikało, że średni czas na realizację jednego zadania zapewniającego w osobodniach wyniósł: 27,7 (odpowiednio dla roku 2016 - 36,7; 2017 - 6,6 ; 2018 - 30,7; 2019 - 37⁴⁸).

(akta kontroli str. 188, 198-346, 692-694)

Z kolei wykorzystanie czasu w odniesieniu do rodzaju wykonywanych czynności przedstawiało się następująco⁴⁹: na planowanie i sprawozdawczość corocznie przewidywano 20 dni, wykorzystywano 18. Realizacja zadań zapewniających planowana w wymiarze od 77 do 85 dni, zajęła odpowiednio w poszczególnych latach: 110, 33, 92 i 55 (do dnia 30 września 2019 r.) dni. Kontynuowanie zadań audytowych z roku poprzedniego miało miejsce tylko w 2018 r. (pięć dni). Czynności doradczych nie przeprowadzano, choć corocznie planowano od siedmiu do dziesięciu dni na wypadek wystąpienia potrzeby ich realizacji. W planach nie ujmowano czynności organizacyjne⁵⁰, które zajęły w latach 2016-2019 odpowiednio: 13, 43, 15 i 53 dni. Na szkolenia i rozwój zawodowy zakładano na poziomie od siedmiu do 22 dni, natomiast wykonanie w żadnym roku nie przekroczyło czterech (uwzględniając obie osoby zatrudnione w Zespole). Nieobecności były corocznie niższe od planowanych, za wyjątkiem 2018 r., w którym absencje obojga pracowników wyniosły łącznie 80 dni i o 13 przekroczyły przewidywaną na ten rok liczbę. Ponadto Audytor corocznie uwzględniał realizację kontroli zarządczej poziom II, w wymiarze czasowym zbliżonym do przewidywanego dla zadań zapewniających. Kontrole zajęły 72 dni w 2016 r., 45 w 2017 r. i 83 w 2018 r. W 2019 r. (do dnia 30 września) kontrole nie były przeprowadzane.

(akta kontroli str. 752-753)

Czas na monitorowanie zaleceń nie zajął pełnego dnia w żadnym z badanych lat. Czynności te opisano w Księdze Procedur Audytu Wewnętrznego, bez precyzowania terminów udzielenia odpowiedzi przez kierownika audytowanej jednostki na poczynione w trakcie audytu ustalenia, weryfikację tej odpowiedzi przez Audytora, bądź dalsze czynności sprawdzające. Pouczenie o obowiązku wynikającym z art. 19 ust. 2 i ust. 3 rozporządzenia w sprawie audytu, dotyczące czasu i zakresu informowania Audytora i Starosty o realizacji zaleceń oraz postępowania w przypadku odmowy ich wdrożenia, zawierane były w protokole z narady zamykającej, o ile miała ona miejsce⁵¹. Sposób i planowany termin wprowadzenia usprawnień wskazały dwie audytowane jednostki. W pozostałych przypadkach Audytor nie monitorował w celu uzyskania pisemnej informacji (tj. dla 33% podmiotów, do których kierowano zalecenia⁵²). W ramach wykonywanych czynności monitorujących prowadzono

⁴⁸ Przeciętnie w ciągu roku przeprowadzano ok. 1,9 zadania zapewniającego. W latach 2016-2018 zrealizowano sześć zadań, w 2019 (na dzień 30 września) – jedno, a inne pozostawało w trakcie realizacji. Suma jednostek objętych zadaniami zapewniającymi w tym okresie wyniosła 22, tj. średnio 5,5 jednostki audytowanej rocznie.

⁴⁹ Na podstawie planów rocznych audytu wewnętrznego oraz szacunkowego czasu wykorzystanego na zadania, zadeklarowanego przez pracowników Zespołu.

⁵⁰ Pod pojęciem których Audytor ujął m.in. uczestnictwo w sesjach Rady Powiatu, naradach Zarządu, odpowiedź na korespondencję, a także czas przeznaczony na wsparcie pozostałych jednostek, w razie wyrażenia przez nie takiej potrzeby oraz postępowanie z dokumentacją, w tym archiwizację.

⁵¹ Na łącznie siedem zrealizowanych w latach 2016-2019 zadań naradę zamykającą (udokumentowaną w formie protokołu) przeprowadzono w trzech przypadkach.

⁵² W wyniku siedmiu zadań audytowych zrealizowanych w 21 jednostkach, sformułowano łącznie 28 zaleceń względem dziewięciu pomiotów, przy czym dwa wystosowały do Audytora pisemną informację wymaganą § 19

głównie spotkania, także, w razie konieczności, z udziałem Starosty, Zarządu Powiatu i naczelników wydziałów merytorycznych, pozyskując w ten sposób ustne informacje o realizacji i uznaniu kierowanych zaleceń.

(akta kontroli str. 65-149, 188, 423-429, 476-484, 505, 540-541, 589, 587, 611, 617, 629, 648-649, 692-695, 752-755, 767, 772, 782-783, 788, 795-796, 752-753)

W latach 2016-2019 nie zostały przeprowadzone czynności sprawdzające, pomimo że taką konieczność Audytor przewidywał w rocznych planach audytu na rok 2016 (w czterech jednostkach) i na rok 2019 - uzależniając kwestię od postępów prac przy realizacji projektu, warunkującego możliwość wprowadzenia wskazywanych audytem zmian. Założeniem Audytora była weryfikacja wdrożenia zaleceń podczas kolejnych czynności audytowych lub kontrolnych w danej jednostce. Zaniechanie badania wyników audytu po określonym czasie wpływało na poziom zapewnienia skutecznego zarządzania efektywnością działań. Audytor nie posiadał wiedzy o dwóch Środowiskowych Domach Samopomocy, które nie wdrożyły sugerowanych audytami zmian. Potrzebę dokonywania czynności sprawdzających potwierdziły wyniki zadania audytowego przeprowadzanego w 2019 r., podczas którego stwierdzono niezrealizowanie przez jednostkę zaleceń z wcześniejszego audytu (z 2014 r.), pomimo ówczesnej deklaracji podmiotu o ich wprowadzeniu.

(akta kontroli str. 211, 344, 557-561, 728-738, 796)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Audytor, jako osoba odpowiedzialna za monitorowanie realizacji zaleceń oraz przeprowadzenie czynności sprawdzających, wynikających z § 20 i § 21 rozporządzenia w sprawie audytu, wykonywał przedmiotowe czynności w sposób nierzetelny, bowiem nie dochował należytej staranności przy nadzorowaniu prawidłowej realizacji obowiązku informacyjnego, wynikającego z § 19 ust. 2 przywołanego rozporządzenia, względem trzech podmiotów. Ponadto poprzez zaniechanie przeprowadzania czynności sprawdzających w latach 2016-2019, nie weryfikował sposobu wprowadzania zalecanych zmian, wymaganych § 21 przywołanej regulacji prawnej, co w konsekwencji doprowadziło do braku rzetelnej wiedzy o stanie ich wdrożenia. W wyjaśnieniach Audytor wskazał jako powód takiego postępowania ograniczony czas na prowadzenie ponownej oceny często całego obszaru działalności jednostki oraz założenie, zgodnie z którym sprawdzenie wprowadzenia usprawnień przez jednostkę miało odbywać się przy okazji kolejnych kontroli wewnętrznych bądź audytów.

(akta kontroli str. 188, 692-695, 754-755, 752-753, 795-796)

OCENA CZĄSTKOWA

NIK negatywnie ocenia prowadzenie systemu monitorowania oraz wykorzystywanie wyników audytu wewnętrznego w procesie zapewnienia efektywnych i zgodnych z prawem działania jednostek organizacyjnych Powiatu, pomimo prawidłowego formułowania przez Audytora zaleceń adekwatnie odpowiadającym stwierdzonym uchybieniom i uznawania ich przez audytowanych. Poprzez niedołożenie należytej staranności przy wykonywaniu czynności służących monitorowaniu faktycznej realizacji kierowanych wniosków, a także ze względu na zaniechanie przeprowadzania w latach 2016-2019 czynności sprawdzających, Audytor nie posiadał pełni wiedzy o zakresie wykorzystania wyników audytu wewnętrznego, co świadczyło o jakości sprawowanego nadzoru nad kontrolą zarządczą struktur Powiatu.

ust. 2 rozporządzenia w sprawie audytu (w imieniu łącznie 5 jednostek, z uwagi na prowadzony przez PCPR nadzór nad trzema Środowiskowymi Domami Samopomocy), zaś w jednym przypadku Audytor miał świadomość o powiązaniu wyników audytu ze stanem realizacji projektu „e-Powiat Zduńskowski”. Informacji takiej nie udzieliły trzy audytowane podmioty.

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. Dostosowanie struktury organizacyjnej oraz zakresu zadań przypisanych komórce audytu wewnętrznego do wymogów art. 272 ust 1 oraz standardu 2130.
2. Sporządzanie rocznych planów audytu wewnętrznego oraz dokumentowanie dokonywanych w trakcie roku zmian zgodnie z wymogami rozporządzenia w sprawie audytu.
3. Rzetelne sporządzanie sprawozdań z wykonania rocznego planu audytu wewnętrznego.
4. Przygotowanie i realizowanie zadań zapewniających w sposób odpowiadający wymogom rozporządzenia w sprawie audytu oraz Standardów.
5. Zapewnienie skutecznego funkcjonowania systemu monitorowania wyników audytu przekazywanych kierownictwu poprzez rzetelne i zgodne z rozporządzeniem w sprawie audytu prowadzenie czynności monitorowania realizacji zaleceń formułowanych w wyniku zadań audytowych oraz prowadzenie czynności sprawdzających.
6. Zorganizowanie procesu doskonalenia działalności audytu wewnętrznego w sposób odpowiadający Standardom, poprzez zapewnienie w wymaganych terminach zewnętrznych ocen funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz opracowanie Programu zapewnienia poprawy jakości.

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 Łodzi. 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
wykorzystania uwag
i 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.

Łódź, 16 października 2019 r.

Kontroler
Ewa Tworkowska
Inspektor k.p.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Łodzi
Dyrektor
Przemysław Szewczyk



.....
podpis



.....
podpis