



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.018.02.2019

Stanisław Szczotka  
Starosta Krotoszyński  
Starostwo Powiatowe w Krotoszynie  
ul. 56 Pułku Piechoty Wilk. 10,  
63-700 Krotoszyn

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Starostwo Powiatowe w Krotoszynie, ul. 56 Pułku Piechoty Wilk. 10, 63-700 Krotoszyn (dalej: Starostwo)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Stanisław Szczotka, Starosta Krotoszyński, od 1 grudnia 2014 r. (dalej: Starosta)
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Zgodność organizacji audytu wewnętrznego i sposobu jego prowadzenia z przepisami prawa.</li><li>2. Zgodność prowadzenia audytu wewnętrznego ze standardami audytu wewnętrznego.</li><li>3. Wykorzystanie wyników audytu wewnętrznego w procesie usprawniania i zapewnienia prawidłowego działania jednostki.</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Lata 2016-2019 (do 11 października) <sup>1</sup> .
Podstawa prawna podjęcia kontroli	art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>2</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
KontrolerKontroler	Tomasz Otworowski, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/121/2019 z 21 sierpnia 2019 r.  (akta kontroli str. 1-2)

<sup>1</sup> Badaniami kontrolnymi objęte zostały również zdarzenia i dokumenty sprzed 1 stycznia 2016 r. w przypadkach, gdy miały one związek z przedmiotem kontroli.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm. (dalej: ustawa o NIK).

## II. Ocena ogólna<sup>3</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

NIK ocenia negatywnie organizację i sposób prowadzenia audytu wewnętrznego w Starostwie.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

W wyniku podjęcia - dopuszczalnej co do zasady - decyzji o przeprowadzaniu audytu bezpieczeństwa informacji w ramach audytu wewnętrznego w Powiecie Krotoszyńskim (dalej: Powiat) doszło jednak do znacznego ograniczenia realizacji podstawowych dla tego audytu innych zadań zapewniających<sup>4</sup>. Jakkolwiek w Starostwie prawidłowo dokonano wyboru audytora usługodawcy do przeprowadzenia audytu wewnętrznego w 2016 r. i w 2017 r., to jednak nie w pełni odpowiednio dostosowano strukturę organizacyjną do wymagań wykonywania tego audytu w latach 2018 i 2019 (III kwartał). Audyt prowadzony był w oparciu o roczne plany, które zrealizowano, jednak część z tych planów została sporządzona po terminie. Sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego składano w terminie, ale nie wszystkie były w pełni rzetelne. Realizacja zadań zapewniających<sup>5</sup> prowadzona była zgodnie z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych<sup>6</sup>, jednak organizacja audytu wewnętrznego nie uwzględniła Standardów nr 1300 – „Wymagania dotyczące programu zapewnienia i poprawy jakości” oraz 1312 – „Oceny zewnętrzne”, a od 2018 r. nie służyła także prawidłowej realizacji Standardu nr 2130 Kontrola. W toku kontroli co prawda wprowadzono w Powiecie ww. program, jednak przewidziano w nim jednocześnie, że wspomniane oceny zewnętrzne zostaną dokonane dopiero w 2022 r. Jakkolwiek wszystkie zbadane zalecenia o charakterze systemowym oraz propozycje sformułowane w wyniku przeprowadzenia czynności doradczych dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki zostały albo zostaną wykorzystane, to zalecenia o charakterze systemowym nie były jednak wykorzystywane w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej.

NIK dostrzega, że zadania audytowe realizowane były zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu w sprawie audytu, a audytor wewnętrzny zatrudniony w Starostwie oraz audytorzy usługodawcy posiadali niezbędne kwalifikacje, jednak okoliczności te nie mogły przesądzić o zmianie ww. oceny.

<sup>3</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>4</sup> Działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej (§ 2 pkt 4 rozporządzenia w sprawie audytu).

<sup>5</sup> Z wyłączeniem nieobjętych badaniem zadań dotyczących audytu bezpieczeństwa informacji.

<sup>6</sup> Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 28) oraz Komunikat Ministra Finansów z 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15), dalej: Standardy.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>7</sup> kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Do struktury organizacyjnej Starostwa od 28 grudnia 2017 r. wprowadzono<sup>8</sup> Biuro Audytu i Kontroli (dalej: Biuro), które zastąpiło m.in. Samodzielne Stanowisko ds. Audytu<sup>9</sup>. Biuro oraz ww. stanowisko podlegały bezpośrednio Staroście. Samodzielne Stanowisko ds. Audytu nie było obsadzone do końca 2017 r., a zadania audytu wykonywał audytor usługodawca, o którym mowa w art. 275 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>10</sup>. Starosta i Audytor Wewnętrzny (dalej: Audytor) wyjaśnili, że utworzenie tego stanowiska w strukturze organizacyjnej Starostwa i jego nieobsadzenie wynikało z możliwości jaką dawała treść art. 278 ust. 3 uofp. Zgodnie z tym przepisem audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł. Kwoty te w latach 2016 i 2017 nie przekraczały tego progu.

Do zadań Biura należało m.in. opracowanie rocznych planów audytu wewnętrznego, realizacja zadań audytowych zgodnie z planem audytu wraz ze sporządzeniem sprawozdań z wykonania tych zadań, przeprowadzenie czynności monitorujących i oceniających wdrożenie zaleceń sformułowanych w wyniku przeprowadzonych audytów oraz współpraca z audytorami zewnętrznymi.

W okresie objętym kontrolą w Powiecie obowiązywała Karta Audytu Wewnętrznego<sup>11</sup> (dalej: Karta), o której mowa w Standardzie nr 1000. W Karcie określono m.in. sposób prowadzenia audytu wraz z ogólnymi celami i zasadami, jego zakres podmiotowy i przedmiotowy, a także prawa i obowiązki audytora oraz audytowanych. Z zakresu przedmiotowego audytu wynikało, że mógł być on prowadzony w formie zadań zapewniających, sprawdzających oraz czynności doradczych, jednak podstawowe znaczenie miały pierwsze z nich.

(akta kontroli str.6-76, 89-115, 332)

1.2. W 2016 r. audyt został przeprowadzony przez dwuosobowy zespół audytora usługodawcy, a w 2017 r. przez jednego takiego audytora. W 2018 i 2019 r. audyt był realizowany przez audytora zatrudnionego w Biurze w wymiarze jednego etatu, a od 2019 r. zatrudniono dodatkowo jedną osobę w wymiarze pół etatu<sup>12</sup>. W 2018 r. audyt wewnętrzny w zakresie bezpieczeństwa informacji realizował ekspert<sup>13</sup>, o którym mowa w § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu<sup>14</sup>.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Uchwała Zarządu Powiatu Krotoszyńskiego Nr 732/17 z 28 grudnia 2017 r. w sprawie Regulaminu Organizacyjnego Starostwa Powiatowego w Krotoszynie.

<sup>9</sup> O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

<sup>10</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm., dalej: uofp.

<sup>11</sup> Zarządzenie Starosty Krotoszyńskiego Nr 84/2017 z 29 grudnia 2017 r. oraz Nr 49/2015 z 14 września 2015 r. w sprawie wprowadzenia Karty Audytu Wewnętrznego Powiatu Krotoszyńskiego. Karta audytu wewnętrznego to oficjalny dokument określający cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego.

<sup>12</sup> Na stanowisku inspektora podlegającego Audytorowi.

<sup>13</sup> Posiadający jednocześnie uprawnienia audytora wewnętrznego.

<sup>14</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 506, dalej: rozporządzenie w sprawie audytu.

Wszystkie osoby wykonujące zadania audytora wewnętrznego spełniały wymogi określone w art. 286 uofp.

(akta kontroli str. 81-88, 262-265, 380)

1.3. Wysokość wydatków poniesionych na wykonanie audytu przez wybranego usługodawcę w 2016 i 2017 r. nie przekraczała wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro, w związku z czym nie znajdowały zastosowania przepisy ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych<sup>15</sup>. Na 2016 r. Zarząd Powiatu podjął decyzję o wyborze dotychczasowego audytora usługodawcy, przy czym skorzystano z możliwości wynikających z regulaminu udzielania zamówień publicznych<sup>16</sup> i odstąpiono od czynności rozeznania rynku. Z wyjaśnień Starosty i Audytora wynikało, że ponowny wybór tego samego usługodawcy wynikał z dotychczasowych pozytywnych efektów współpracy, rzetelności świadczonych usług oraz niewielkiego zainteresowania ich świadczeniem na rynku. W trakcie przeprowadzania rozpoznania rynku w 2014 r. na zapytanie ofertowe odpowiedziały jedynie dwa podmioty. Cena poszczególnych, dotychczasowych elementów składających się na usługę audytu wewnętrznego pozostała na poziomie określonym w umowie zawartej w 2014 r. Z treści protokołu posiedzenia Zarządu Powiatu<sup>17</sup> wynikało, że podjęto działania mające na celu gospodarne wydatkowanie środków publicznych w tym zakresie. W szczególności doprowadzono do obniżenia zaoferowanej przez kontrahenta ceny realizacji czynności sprawdzających, wprowadzonych rozporządzeniem w sprawie audytu<sup>18</sup>. Natomiast w 2017 r., na skutek zmiany ww. regulaminu, szacunkowa wartość zamówienia determinowała udzielenie zamówienia na podstawie rozeznania rynku<sup>19</sup>. W odpowiedzi na zapytanie wpłynęły w terminie cztery oferty. Kryterium ich oceny stanowiła wyłącznie cena. Najtańsza oferta została odrzucona z uwagi na niespełnienie warunków udziału w postępowaniu. Ostatecznie wybrano następną w kolejności najtańszą ofertę, spełniającą wszystkie warunki udziału w postępowaniu.

Umowy zawarto 30 grudnia 2015 r. oraz 2 stycznia 2017 r., na okres jednego roku kalendarzowego. Wysokość wynagrodzenia wyniosła odpowiednio 42.124,42 zł brutto i 18.570,00 zł brutto. Usługodawca został zobowiązany do: sporządzenia analizy ryzyka na 2016 r. a w umowie z 2017 r. - na 2017 i 2018 r. oraz do opracowania planów audytu na te lata. Ponadto zobowiązano go<sup>20</sup> do corocznego przeprowadzania trzech zadań audytowych i trzech czynności sprawdzających wraz ze sprawozdaniami oraz notatkami z tych zadań i czynności, a także do przedłożenia rocznych sprawozdań.

(akta kontroli str. 160-209, 326-327, 343-350)

1.4. Poniesione przez Starostwo w okresie objętym kontrolą wydatki na audytorów usługodawców odpowiadały postanowieniom zawartych z nimi umów.

(akta kontroli str. 201-210)

1.5. Z planów audytu oraz sprawozdań z jego przeprowadzenia wynikało, że w okresie objętym kontrolą Powiat przeprowadził siedem zadań zapewniających

<sup>15</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1986, ze zm. Zgodnie z art. 4 pkt 8 tej ustawy, nie stosuje się jej do zamówień i konkursów, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro.

<sup>16</sup> Zarządzenie Starosty Krotoszyńskiego Nr 59/2015 z 21 października 2015 r. Zgodnie z treścią jego § 4 ust. 5 z czynności rozeznania rynku mogły być wyłączone zamówienia obejmujące usługi: szkoleniowe, prawnicze, arbitrażowe i audytowe.

<sup>17</sup> Protokół nr 53/15 z 18 grudnia 2015 r.

<sup>18</sup> Obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. (§ 2 pkt 7).

<sup>19</sup> Zarządzenie Starosty Krotoszyńskiego Nr 7/2016 z 29 lutego 2016 r. w sprawie regulaminu zamówień publicznych

<sup>20</sup> Za wyjątkiem roku 2018.

i siedem czynności sprawdzających<sup>21</sup>, z czego po trzy zadania i czynności w 2016 r. i 2017 r. oraz po jednym zadaniu i jednej czynności w 2018 r. Jedno zadanie zapewniające zostało zaplanowane jako przechodzące na lata 2018-2019 (do końca III kwartału).

W 2018 r. i 2019 r. przeprowadzono po dwie czynności doradcze w Starostwie. Nie realizowano zadań zleconych, a wykonanie wszystkich zadań i czynności wynikało wyłącznie z planu<sup>22</sup>.

(akta kontroli str. 116-159, 211-212)

1.6.1. Plany audytu na 2016, 2017 oraz 2018 r. opracował audytor usługodawca, natomiast na 2019 r. audytor wewnętrzny zatrudniony w Starostwie. W planach ujęto opis metody analizy ryzyka, którą przeprowadzano w oparciu o:

- metodę matematyczno-ekspercką (2016 r.) polegającą na określeniu wartości ryzyka dla poszczególnych obszarów działalności na podstawie pięciu przyjętych rodzajów ryzyka: utrata reputacji, zakłócenia w działalności, strata finansowa, niewiarygodność danych i naruszenie legislacyjne. Poszczególnym obszarom działalności przyznano punkty, w oparciu o które, w ramach określonych zagrożeń, została wyznaczona ocena ryzyka – wskaźnik procentowy. Zidentyfikowanym obszarom ryzyka nie przypisano poziomów (wysoki, średni, niski), co wcześniej przewidziano w punkcie 2.2 „opis metody analizy ryzyka” Starosta i Audytor wyjaśnili, że poziomy ten zostały określone w dokumencie roboczym. Dokument ten przedłożono w toku kontroli NIK.

Przy opracowywaniu listy rankingowej zadań uwzględniono również priorytety kierownictwa i audytora wewnętrznego oraz wpływ czasu od poprzedniego audytu.

- metodę matematyczną z wykorzystaniem arkusza kalkulacyjnego (2017, 2018 oraz 2019 r.) Do analizy ryzyka wykorzystano metodę „matrycy ryzyka”, która zawierała pięć podstawowych kategorii ryzyk:

- istotność pod względem finansowych,
- jakość zarządzania,
- środowisko kontroli wewnętrznej,
- wpływ czynników zewnętrznych,
- wpływ czynników operacyjnych.

W oparciu o przydzielone punkty, w ramach określonych kryteriów i przyjętych wag, wyznaczona została ocena ryzyka. W końcowej analizie uwzględniano również termin ostatniego audytu oraz priorytet kierownictwa.

W 2016 r. zidentyfikowano siedem obszarów ryzyka, w 2017 r. - 47, w 2018 r. - 38, a w 2019 r. - 61, przy czym wysoki poziom ryzyka oszacowano odpowiednio dla czterech, 14, pięciu i dwóch obszarów. Ponadto, z dziewięciu zidentyfikowanych obszarów<sup>23</sup> o wysokim poziomie ryzyka ujętych w analizie na 2017 r., w kolejnej analizie na 2018 r. nie ujęto ośmiu z nich, a w przypadku jednego (poz. 14) wydzielono dwa inne obszary o różnej charakterystyce, dla których poziom ryzyka oceniono jako średni.

Z wyjaśnień Starosty i Audytora wynikało, że analiza na 2016 r., w której określono jedynie siedem obszarów ryzyka, została sporządzona dla obszarów działalności Starostwa. Podczas analizy uwzględniano ponadto plan budżetu Powiatu na 2016 r.,

<sup>21</sup> Tj. czynności podejmowane przez audytora wewnętrznego służących dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego (§ 2 pkt 7 rozporządzenia w sprawie audytu). Z czego trzy przeprowadzono w jednostkach organizacyjnych Starostwa.

<sup>22</sup> Oraz wprowadzonych zmian do planu na 2018 r.

<sup>23</sup> Poz. 3, 5, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14.

informację o wykonaniu budżetu w 2015 r., wcześniejsze plany audytu wewnętrznego, informacje o kontrolach wewnętrznych i zewnętrznych, doniesienia prasowe oraz informacje zawarte na stronach internetowych jednostek. W kolejnych latach audytorzy zwracali się do kierowników wydziałów Starostwa oraz kierowników jednostek organizacyjnych o wskazanie obszarów podwyższonego ryzyka operacyjnego. Na tej podstawie audytorzy dokonywali subiektywnej analizy ryzyka i przedstawiali propozycje planu audytu wewnętrznego. Liczba obszarów o wysokim stopniu ryzyka objętych kontrolą wynikała z uzgodnień dokonanych z Zarządem Powiatu i jego wskazań priorytetowych.

Starosta i Audytor dodali ponadto, że zmiana identyfikacji obszarów w 2018 r. w porównaniu do roku poprzedniego wynikała z tematyki zgłaszanej m.in. przez kierowników komórek organizacyjnych Starostwa. Na przestrzeni roku zachodziły m.in. różne procesy organizacyjne oraz dochodziło do zmiany otoczenia prawnego co przekładało się na ocenę poszczególnych obszarów oraz zagrożeń. Podkreślili, że Zarząd Powiatu uczestniczył w procesie identyfikacji i oceny ryzyka oraz w określaniu ich poziomów poprzez nadawanie zadaniom priorytetu kierownictwa i ostatecznej akceptacji planów.

(akta kontroli str. 116-149, 339-341)

Plany audytu na 2016, 2017, 2018 oraz 2019 r. zawierały wymagane elementy, wskazane w § 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Plany audytu na 2018 r. i 2019 r. zostały opracowane i zaakceptowane przez Starostę przed końcem roku poprzedzającego, natomiast plany na 2016 r. i na 2017 r. w roku objętym planem<sup>24</sup>. Plan audytu na 2018 r. dwukrotnie uległ zmianie. Pierwszą wprowadzono 23 kwietnia 2018 r. i polegała ona na rezygnacji z przeprowadzenia dwóch czynności sprawdzających<sup>25</sup>. Ponadto, część zadania zapewnającego: Audyt prawidłowości udzielania zamówień publicznych w Samodzielnym Publicznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej w Krotoszynie i Zespole Szkół Specjalnych w Krotoszynie dotyczącego SPZOZ przekwalifikowano w planowaną czynność doradczą w zakresie weryfikacji procedury uchwalania budżetu, a z części zadania dotyczącej Zespołu Szkół Specjalnych zrezygnowano. Drugą zmianę planu wprowadzono 20 listopada 2018 r. i polegała ona na rezygnacji z dwóch zadań zapewnających<sup>26</sup>. Jednym z pozostałych dwóch zadań zapewnających był „Audyty funkcjonalności Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych w Zespole Szkół Ponadgimnazjalnych w Koźminie Wielkopolskim”<sup>27</sup>. Planowany czas jego realizacji miał wynieść 40 osobodni, z czego w 2018 r. wykorzystano 20 dni. Zgodnie z Planem Audytu na 2019 r. zadanie zostało ujęte jako przechodzące z roku poprzedniego, a jego realizację zaplanowano na okres I-III kwartału w liczbie 20 dni. Do czasu zakończenia kontroli tj. 11 października 2019 r. nie sporządzono sprawozdania z realizacji zadania.

Z wyjaśnień Starosty i Audytora wynikało, że zmiana planu w 2018 r. była skutkiem nieuwzględnienia przez audytora usługodawcę realizującego audyt w 2017 r., zasobów kadrowych Biura, powołanego dopiero z końcem ww. roku. Sprawozdanie, zgodnie z wyjaśnieniami, miało zostać sporządzone w drugiej połowie października 2019 r.

(akta kontroli str. 116-149, 338)

<sup>24</sup> O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

<sup>25</sup> Audyt bezpieczeństwa w Specjalnym Ośrodku Szkolno-Wychowawczym w Konarzewie i w Borzęcinkach.

<sup>26</sup> „Audyty gospodarowania mieniem Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej w Krotoszynie oraz majątkiem w placówkach oświatowych Powiatu.” „Ocena przestrzegania obowiązujących zarządzeń i procedur wewnętrznych w Starostwie Powiatowym w Krotoszynie.”

<sup>27</sup> Drugim zadaniem był „Audyty bezpieczeństwa informacji w Starostwie Powiatowym w Krotoszynie”.

Decyzją Starosty, realizację obowiązku zapewnienia okresowego (lecz nie rzadziej niż raz na rok) audytu wewnętrznego w zakresie bezpieczeństwa informacji przetwarzanych w systemie teleinformatycznym wynikającego z § 20 ust. 2 pkt 14 rozporządzenia Rady Ministrów z 12 kwietnia 2012 r.<sup>28</sup> powierzono audytorowi usługodawcy, umieszczając zadania dotyczące przeprowadzenia audytu bezpieczeństwa informacji w planach audytu na 2016, 2017 oraz 2018 r. w ramach zadań zapewniających. W 2016 r. zaplanowano i zrealizowano jedno takie zadanie (co stanowiło 33 % wszystkich zadań zapewniających), w 2017 r. trzy (100 %), a w 2018 r. jedno (100 %)<sup>29</sup>. W okresie od początku 2017 r. do końca III kwartału 2019 r. audyty bezpieczeństwa informacji były jedynymi zrealizowanymi zadaniami zapewniającymi<sup>30</sup>.

Audytor usługodawca oraz audytor zatrudniony w Starostwie składali Staroście sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego w terminie, o którym mowa w § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu (tj. do końca stycznia roku następnego). Sprawozdanie za 2017 r. zawierało wszystkie elementy, o których mowa w § 12 rozporządzenia w sprawie audytu, natomiast sprawozdania za 2016 i 2018 r. nie były kompletne<sup>31</sup>.

(akta kontroli str. 116-159, 211-212, 328-331, 338)

1.6.2. Przeprowadzenie w okresie objętym kontrolą dwóch zadań zapewniających<sup>32</sup> zostało poprzedzone sporządzeniem programu zadania, który zawierał wszystkie elementy wymagane § 16 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Do przeprowadzenia zadań wykorzystano identyfikację zasad funkcjonowania systemu kontroli zarządczej poprzez wywiady z odpowiednimi pracownikami oraz analizę dokumentów, zestawień, danych otrzymanych w trakcie przeprowadzania zadania. Zastosowano również testy zgodności tj. analizę obowiązujących procedur, regulaminów, instrukcji w celu oceny stopnia i zakresu ich stosowania oraz identyfikację kompletności, dokładności i ważności informacji zawartych w dokumentach służbowych. Dobór próby do badania odbywał się w sposób losowy.

Z obu zadań audytowych sporządzono sprawozdania zawierające wszystkie elementy, o których mowa w § 18 ust. 1 ww. rozporządzenia. Wszystkie 12 zaleceń pokontrolnych<sup>33</sup> zostało uwzględnionych i zrealizowanych, o czym pisemnie został poinformowany Starosta oraz audytor wewnętrzny.

(akta kontroli str. 213-217, 266-315)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. W okresie od początku 2017 r. do końca III kwartału 2019 r. w Powiecie nie zrealizowano żadnych zadań zapewniających, poza zadaniami w zakresie audytu bezpieczeństwa informacji, o których mowa w § 20 ust. 2 pkt 14 rozporządzenia KRI. Podjęto - dopuszczalną co do zasady - decyzję o przeprowadzaniu audytów bezpieczeństwa informacji w ramach audytu

<sup>28</sup> W sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2247, dalej rozporządzenie KRI).

<sup>29</sup> W ostatecznym przyjętym planie po zmianach.

<sup>30</sup> O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

<sup>31</sup> O czym mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

<sup>32</sup> Jedyne zadania zapewniające inne niż audyt bezpieczeństwa informacji. „Udostępnianie danych z powiatowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego”. „Prawidłowość wydawania decyzji administracyjnych w Wydziale Ochrony Środowiska, Rolnictwa i Leśnictwa oraz prawidłowość prowadzenia postępowań administracyjnych dotyczących złóż objętych udzielonymi koncesjami na wydobywanie kopalín.”

<sup>33</sup> Sformułowanych w obu zadaniach.

wewnętrznego, jednakże nieprawidłowo doprowadzono do sytuacji, że były to jedyne zrealizowane zadania zapewniające. Było to sprzeczne z wytycznymi Ministerstwa Finansów opublikowanymi 26 kwietnia 2013 r. (ze zm.)<sup>34</sup>, z których wynikało, że kierownik jednostki podejmując decyzję o powierzeniu komórce audytu wewnętrznego (albo audytorowi usługodawcy) realizacji audytu wewnętrznego w zakresie bezpieczeństwa informacji, powinien brać pod uwagę, że wyznaczenie stałego obszaru ryzyka do corocznego przeprowadzania zadań zapewniających może wpływać na ograniczenie realizacji zadań zapewniających w innych obszarach ryzyka, z uwagi na zasoby komórki audytu wewnętrznego. Przestrzegano w nich również, że w skrajnych przypadkach audytor będzie realizował zadania zapewniające tylko w obszarze bezpieczeństwa informacji – to jest dokładnie tak, jak to miało miejsce w Powiecie. W doktrynie wskazuje się, że w takiej sytuacji komórka audytu wewnętrznego funkcjonuje niezgodnie z przepisami działu VI uofp<sup>35</sup>.

Starosta i Audytor złożyli obszernie wyjaśnienia, w których wskazali m.in. na: nadchodzące w 2016 r. zmiany w przepisach w obszarze ochrony danych osobowych i związane z tym nadanie tym kwestiom priorytetu kierownictwa, a także na wątpliwości co do zakwalifikowania audytu bezpieczeństwa informacji w ramach audytu wewnętrznego wynikające m.in. z treści § 20 ust. 2 pkt 14 rozporządzenia KRI oraz zajętych w tym przedmiocie stanowisk przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Opolu<sup>36</sup>, Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji a także Ministerstwo Finansów<sup>37</sup>. Podkreślili również, że obok zadań zapewniających dotyczących audytu bezpieczeństwa informacji, realizowano czynności doradcze, składające się na całokształt zadań audytowych w rozumieniu § 2 pkt 3 rozporządzenia w sprawie audytu.

(akta kontroli str. 150-156, 211-212, 328-331, 341-342)

NIK nie neguje samej zasadności objęcia audytem wewnętrznym zakresu bezpieczeństwa informacji, jednak nie powinno to pociągać za sobą całkowitej rezygnacji – i to na przestrzeni prawie trzech lat – z wykonywania innych zadań zapewniających, zwłaszcza przy zidentyfikowaniu na 2017 r. 14 obszarów ryzyka o wysokim poziomie. NIK dostrzega również, że ww. wytyczne ze swej istoty nie zawierają bezwzględnego nakazu określonego postępowania, rzecz jednak w tym, że służą one optymalizacji organizacji audytu wewnętrznego i nie powinny być, przy w pełni rzetelnym działaniu, pomijane. Zauważyć ponadto należy, że ww. wątpliwości pojawiły się w związku z wejściem w życie rozporządzenia KRI (31 maja 2012 r.), natomiast wspomniane stanowiska wypracowano już w 2013 r., tj. na prawie cztery lata przed wystąpieniem opisanej nieprawidłowości.

2. Od 28 grudnia 2017 r. do struktury organizacyjnej Starostwa wprowadzono<sup>38</sup> Biuro Audytu i Kontroli, zastępując nim Samodzielne Stanowisko ds. Audytu i Samodzielne Stanowisko ds. Kontroli, przy czym z opisu stanowiska pracy audytora wewnętrznego z 2 stycznia 2018 r. wynikało, że ma on obowiązek

<sup>34</sup> [https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/audyt-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym/metodyka/-/asset\\_publisher/SVp7/content/audyt-bezpieczenstwa-informacji?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Ffinanse-publiczne%2Fkontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny%2Faudyt-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym%2Fmetodyka%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_SVp7%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnor-mal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_count%3D1#p\\_p\\_id\\_101\\_INSTANCE\\_SVp7](https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/audyt-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym/metodyka/-/asset_publisher/SVp7/content/audyt-bezpieczenstwa-informacji?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Ffinanse-publiczne%2Fkontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny%2Faudyt-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym%2Fmetodyka%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_SVp7%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnor-mal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_SVp7)

<sup>35</sup> Por. artykuł Krzysztofa Hudzika w KZJSP z 2016 r. nr 12.

<sup>36</sup> Z 4 marca 2013 r.

<sup>37</sup> Z 26 kwietnia 2013 r.

<sup>38</sup> Uchwała Zarządu Powiatu Krotoszyńskiego Nr 732/17 z 28 grudnia 2017 r. w sprawie Regulaminu Organizacyjnego Starostwa Powiatowego w Krotoszynie.

koordynować zarówno zadania audytowe jak i kontrolne (pkt IV Zakres obowiązków ust.1 lit. b).

Zgodnie z treścią art. 282 ust. 1 uofp kierownik jednostki, zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego. Ponadto, w myśl art. 272 ust. 1 uofp i Standardu nr 2130, audyt polega m.in. na systematycznej ocenie kontroli zarządczej oraz musi wspierać organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę ich skuteczności i wydajności, a także promowanie ciągłego usprawniania. W tym kontekście, umieszczenie w ramach jednej komórki organizacyjnej audytu oraz kontroli wewnętrznej, tj. jednego z elementów kontroli zarządczej, zdefiniowanej w art. 68 uofp<sup>39</sup>, utrudnia niezależną i obiektywną ocenę tej kontroli, zwłaszcza w potencjalnej sytuacji gdy to audytor uprzednio wykonuje zadania z zakresu kontroli wewnętrznej lub też nadzoruje ich wykonywanie. Dochodzi wówczas do konfliktu interesów, a taka osoba staje się niejako sędzią we własnej sprawie<sup>40</sup>.

Starosta i Audytor wyjaśnili, m.in. że Zarząd Powiatu podjął decyzję o zmianach w strukturze organizacyjnej mając na względzie kwestie kadrowe. Po przekroczeniu w budżecie Powiatu, kwoty dochodów i przychodów oraz kwoty wydatków i rozchodów w wysokości 100 000 tys. zł. konieczne było zatrudnienie audytora wewnętrznego na etacie. Podkreślili, że połączenie obszarów audytu i kontroli nie skutkowało sytuacją, w której audytor wewnętrzny oceniałby działalność jednostki, za którą był uprzednio odpowiedzialny lub którą wcześniej kontrolował.

(akta kontroli str. 6-47, 81-83, 332, 386)

NIK wskazuje, że dopuszczenie do udziału audytora wewnętrznego w czynnościach z zakresu kontroli wewnętrznej, w tym w nadzorowaniu pracowników takie czynności przeprowadzających, skutkuje odpowiednim ograniczeniem obszarów jakie może on następnie audytować.

3. Plany audytu na 2016 r. oraz na 2017 r. zostały opracowane po terminie przewidzianym w art. 283 ust. 3 uofp. Zgodnie z tym przepisem, do końca roku audytor w porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na następny rok. Tymczasem, plan audytu na 2016 r. został przedstawiony Staroście dopiero 21 stycznia 2016 r. a na 2017 r. - 31 stycznia 2017 r.

Starosta i Audytor wyjaśnili, że przygotowanie planów w styczniu objętego planem roku, wynikało z terminów umów zawartych z audytorem usługodawcą (30 grudnia 2015 r. i 2 stycznia 2017 r.). Dodali, że nastąpiło to bez zbędnej zwłoki i było zgodne z § 11 rozporządzenia o audycie, w myśl którego, w przypadku braku planu audytu na rok kalendarzowy plan taki niezwłocznie sporządza kierownik komórki audytu wewnętrznego albo, w uzasadnionych przypadkach, uzgadnia z kierownikiem jednostki zadania audytowe do przeprowadzenia do końca roku kalendarzowego.

NIK wskazuje, że wykładnia § 11 ww. rozporządzenia nie może prowadzić do modyfikowania terminu zakreślonego w niebudzącej wątpliwości interpretacyjnych treści art. 283 uofp, tj. aktu prawnego wyższego rzędu. Przytoczony przepis rozporządzenia w praktyce znajduje zastosowanie w sytuacjach nadzwyczajnych, gdzie brak planu audytu wynika z przyczyn niezależnych od jednostki. Tymczasem umowa na świadczenie usług audytu

<sup>39</sup> Jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

<sup>40</sup> *ludex in causa sua*.

wewnętrznego na rok 2016 została zawarta dopiero 30 grudnia 2015 r. i to – co należy podkreślić – z dotychczasowym audytorem. Nic nie stało na przeszkodzie aby uczynić to odpowiednio wcześniej, zwłaszcza, że odstąpiono od rozeznania rynku, korzystając z możliwości wynikających z regulaminu udzielania zamówień publicznych. Ponadto, nie zawarto w niej postanowień dotyczących sporządzenia planu audytu na rok 2017. Ta okoliczność, jak również sposób prowadzenia postępowania, który skutkowałam zawarciem umowy na przeprowadzenie audytu w 2017 r. dopiero 2 stycznia 2017 r., spowodowały, że plan audytu również na 2017 r. został sporządzony po upływie ww. terminu.

Na marginesie zauważyć należy, że w umowie zawartej 2 stycznia 2017 r. (na rok 2017) audytor usługodawca zobowiązany został również do opracowania kolejnego planu, na 2018 r. i plan ten został przyjęty 15 grudnia 2017 r. Rozwiązanie takie można było zatem skutecznie zastosować również w umowach dotyczących lat wcześniejszych.

(akta kontroli str. 135-149, 201-209, 331-332)

4. W sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu wewnętrznego za 2016 r. nie ujęto informacji dotyczących realizacji żadnej z trzech czynności sprawdzających<sup>41</sup>, wymaganej § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie audytu. Ponadto, w sprawozdaniu z audytu wewnętrznego za 2018 r. nie zawarto dwóch z 13 zaleceń<sup>42</sup> ujętych w sprawozdaniu z czynności doradczych z 14 sierpnia 2018 r. w sprawie „Weryfikacji procedury uchwalania budżetu”, co było działaniem nierzetelnym.

Brak kompletności obu sprawozdań Starosta i Audytor wyjaśnili przeoczeniem. Korektę obu sprawozdań sporządzono w trakcie kontroli NIK (16 i 30 września 2019 r.).

(akta kontroli str. 150-151, 157-159, 327-328, 333, 358-371)

#### OCENA CZĄSTKOWA

NIK negatywnie ocenia organizację audytu wewnętrznego i sposób jego prowadzenia. W wyniku podjęcia - dopuszczalnej co do zasady - decyzji o przeprowadzaniu audytu bezpieczeństwa informacji w ramach audytu wewnętrznego doszło jednak do znacznego ograniczenia realizacji podstawowych dla tego audytu innych zadań zapewniających. Jakkolwiek w Starostwie prawidłowo dokonano wyboru audytora usługodawcy do przeprowadzenia audytu wewnętrznego w 2016 r. i w 2017 r. to jednak nie w pełni odpowiednio dostosowano strukturę organizacyjną do wymagań wykonywania tego audytu w latach 2018 i 2019 (III kwartał). Audyt prowadzony był, w oparciu o roczne plany, które zrealizowano, jednak część z tych planów została sporządzona po terminie. Sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego składano w terminie, ale nie wszystkie były w pełni rzetelne. Zadania audytowe realizowane były zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu w sprawie audytu, a audytor wewnętrznym zatrudniony w Starostwie oraz audytorzy usługodawcy posiadali niezbędne kwalifikacje, jednak okoliczności te nie mogły przesądzić o zmianie ww. oceny.

<sup>41</sup> „Ocena wdrożenia zaleceń po audycie bezpieczeństwa informacji”, „Prawidłowość działania PUP w zakresie wydatkowania środków publicznych pochodzących z Funduszu Pracy”, „Wydawanie decyzji administracyjnych w obszarze budownictwa”.

<sup>42</sup> „Przekazywanie jednostkom podległym planów finansowych zgodnie z obowiązującymi zasadami obiegu dokumentów”, „Zobowiązania jednostek podległych do zamieszczania terminów otrzymania planów oraz przyjęcia do wiadomości”.

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

Opis stanu faktycznego

2.1. Na etapie planowania dwóch zadań zapewniających, wymienionych w pkt 1.6.2 niniejszego wystąpienia pokontrolnego, przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą<sup>43</sup> w programach zadań uwzględniono:

- cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności,
- prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych błędów, oszustw, niezgodności i innych zagrożeń,
- ryzyka powiązane z działalnością,
- procedury identyfikacji, analizy, oceny i dokumentowania informacji w toku realizacji zadania.

Dla osiągnięcia celów zadania zostały zebrane wystarczające, rzetelne i adekwatne informacje. Wnioski i wyniki zadania oparto na odpowiednich analizach i ocenach.

W celu przeprowadzenia zadań audytor usługodawca otrzymał od Starosty pisemne upoważnienie, w którym określono jego przedmiot, zakres oraz termin ważności. Terminy realizacji poszczególnych etapów zadań audytowych zostały określone i zrealizowane zgodnie z umową zawartą z audytorem usługodawcą. Wyniki audytu zostały przedstawione w sposób jasny, czytelny i niebudzący wątpliwości, a opisane ustalenia znalazły odzwierciedlenie w sformułowanych zaleceniach. W umowie z audytorem usługodawcą został on zobowiązany do realizacji zadań zgodnie ze Standardami, których stosowanie wynikało z art. 273 ust. 2 uofp.

(akta kontroli str. 201-209, 216-217, 262-315, 336-337)

2.2. Organizacja audytu wewnętrznego odpowiadała warunkom wynikającym ze Standardów. Nie stwierdzono okoliczności zagrażających bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzną, a umocowanie audytora w strukturze organizacyjnej Starostwa zgodne z treścią art. 280 uofp dawało mu bezpośredni i nieograniczony dostęp do kierownika jednostki. Zadania audytowe były realizowane z biegłością i należytą starannością, a audytor wewnętrzny poszerzał swoją wiedzę i kompetencje uczestnicząc w szkoleniach i konferencjach.

Starosta dopiero 4 października 2019 r.<sup>44</sup> wprowadził Program zapewnienia i poprawy jakości (dalej: Program)<sup>45</sup>. Celem Programu było zapewnienie i poprawa jakości działań audytowych. Przewidywał on przeprowadzanie okresowych, wewnętrznych i zewnętrznych ocen jakości. Ocena wewnętrzna obejmowała bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego oraz dokonywanie okresowej samooceny lub oceny przeprowadzanej przez odpowiednie osoby w ramach organizacji. Ocena zewnętrzna powinna być natomiast przeprowadzana co najmniej raz na 5 lat, przy czym pierwsza taka ocena zostanie dokonana w 2022 r., tj. w piątym roku funkcjonowania Biura<sup>46</sup>.

W Starostwie ustanowiono w formie Karty zasady i procedury działalności audytu. Karta podlegała okresowym przeglądom. Corocznie przeprowadzano analizę ryzyka, która stanowiła podstawę do sporządzania rocznych planów audytu podlegających zatwierdzeniu przez Starostę. Z realizacji planu sporządzano i przedstawiano Staroście sprawozdania. Dla każdego zadania zapewniającego opracowano program zadania, a zakres zadania był odpowiedni do realizacji jego celów. Wnioski pokontrolne i opinie były odpowiednio udokumentowane

<sup>43</sup> Niedotyczących audytu bezpieczeństwa informacji.

<sup>44</sup> Zarządzenie Starosty nr 36/2019.

<sup>45</sup> O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

<sup>46</sup> O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

i przekazane do odpowiednich osób. Monitorowanie realizacji zaleceń pokontrolnych odbywało się zgodnie z zasadami przyjętymi w Karcie.

Dokumentacja dotycząca realizacji zadań zapewniających nie zawierała formuły „zgodny z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”, o której mowa w Standardzie nr 1321, albowiem do 4 października 2019 r. Program warunkujący używanie ww. formuły nie został w Powiecie przyjęty.

(akta kontroli str. 6-47, 89-98, 218-220, 255-261, 266-280, 283-313, 337, 339-341)

Stwierdzona  
nieprawidłowość

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

W organizacji audytu wewnętrznego w Powiecie nie uwzględniono dwóch Standardów, o nr 1300 – „Wymagania dotyczące programu zapewnienia i poprawy jakości” oraz 1312 – „Oceny zewnętrzne”. Zgodnie z ich treścią, zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego oraz musi przeprowadzać co najmniej raz na pięć lat oceny zewnętrzne, przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji. W Powiecie, w okresie objętym kontrolą oraz w latach go poprzedzających, do 4 października 2019 r. nie funkcjonował ww. program<sup>47</sup>. Nigdy nie przeprowadzono ocen zewnętrznych.

Starosta i Audytor wyjaśnili, że Standardy nie stanowią obowiązujących przepisów prawa a jedynie wskazówki, a na to zaniechanie miały wpływ ograniczenia kadrowe oraz konieczność realizacji przez Biuro szeregu innych zadań, nieujętych w planie audytu. Dodali, że uwzględniając dobre praktyki oraz dążenie do zapewnienia wysokich standardów audytu wewnętrznego wprowadzono przedmiotowy program. Ocen zewnętrznych nie przeprowadzano, kierując się celowością i oszczędnością wydatkowania środków publicznych w rozumieniu art. 44 ust. 3 pkt 1 lit. a oraz b uofp, w sytuacji potencjalnych, corocznych zmian audytora usługodawcy.

(akta kontroli str. 255-261, 336, 380-381)

NIK wskazuje, że w punkcie I.2 i IX.2 Karty wyraźnie zapisano, że wraz m.in. ze Standardami stanowi ona podstawę funkcjonowania audytu wewnętrznego w Starostwie oraz jednostkach organizacyjnych Powiatu, a audytor wewnętrzny realizując swoje zadania postępuje zgodnie z tymi Standardami. Ponadto, jakkolwiek komunikaty Ministra Finansów oraz Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie standardów audytu wewnętrznego nie są zaliczane do katalogu źródeł powszechnie obowiązującego prawa, o których mowa w art. 87 Konstytucji RP<sup>48</sup>, to jednocześnie ustawodawca w treści art. 273 ust 2 uofp wprost przyjął, iż audytor wewnętrzny prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w tych standardach. W doktrynie wskazuje się, że jest to jego obowiązek, który został wyraźnie określony, w przeciwieństwie do przepisów poprzednio obowiązującej ustawy o finansach publicznych<sup>49</sup>. NIK dostrzega kontrowersje związane z umiejscowieniem ww. komunikatów w polskim systemie prawnym<sup>50</sup>, jednakże nie powinny one stanowić uzasadnienia dla faktycznego ignorowania przedmiotowych Standardów. Celem tych Standardów jest bowiem m.in. przyczynienie się do usprawniania procesów i działalności operacyjnej organizacji<sup>51</sup>, a co za tym idzie, pomijanie ich jest działaniem nieracjonalnym

<sup>47</sup> Opracowano go dopiero w toku kontroli NIK.

<sup>48</sup> Z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483, ze zm.)

<sup>49</sup> Por. komentarz do art. 273 uofp autorstwa Ludmiły Lipiec-Warzechy, Lex Omega.

<sup>50</sup> Por. komentarz do art. 273 uofp autorstwa Zbigniewa Ofiarskiego, Lex Omega, teza 3

<sup>51</sup> Por. „Wprowadzenie do Standardów”.

i nierzetelnym oraz nie służy – podobnie jak w przypadku wcześniej wspomnianych wytycznych – optymalizacji organizacji audytu wewnętrznego i funkcjonowania całej jednostki. W tym kontekście, podnoszona oszczędność wydatkowania środków publicznych nie powinna stać na przeszkodzie przeprowadzaniu – co oczywiste gospodarnemu – ww. ocen zewnętrznych. Nie ma tu w tej sytuacji znaczenia, czy audyt prowadzony jest przez audytora zatrudnionego w Starostwie, czy też usługodawcę i jak częsta jest ich rotacja.

#### OCENA CZĄSTKOWA

Realizacja zadań zapewniających<sup>52</sup> prowadzona była zgodnie ze Standardami, jednak organizacja audytu wewnętrznego nie uwzględniła Standardów nr 1300 – „Wymagania dotyczące programu zapewnienia i poprawy jakości” oraz 1312 – „Oceny zewnętrzne”. W toku kontroli co prawda wprowadzono w Powiecie ww. Program, jednak przewidziano w nim jednocześnie, że wspomniane oceny zewnętrzne zostaną dokonane dopiero w 2022 r.

#### OBSZAR

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

#### Opis stanu faktycznego

3.1. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono zgodnie z planem trzy czynności doradcze, z czego dwie w 2018 r.:

- Prawidłowość udzielania zamówień publicznych w Samodzielnym Publicznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej w Krotoszynie,
- Weryfikacja procedury uchwalania budżetu, i jedną w 2019 r.<sup>53</sup>:

- Analiza prawidłowości prowadzenia i zasad funkcjonowania Centralnego Rejestru Umów w Starostwie Powiatowym w Krotoszynie (dalej: CRU).

Kryterium doboru tematów, jak wyjaśnili Starosta i Audytor, wynikało z istnienia ryzyka w obszarze realizowanej przez Powiat dużej inwestycji dotyczącej rozbudowy szpitala oraz weryfikacji procedury uchwalania budżetu, co do której po przeprowadzonej kontroli Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu (dalej: RIO) zgłosiła uwagi.

Czynności doradcze dotyczyły postępowań przetargowych w szpitalu na:

- roboty budowlane w zakresie jego rozbudowy,
- pełnienie nadzoru inwestorskiego,
- pełnienie funkcji inżyniera kontraktu.

W ich wyniku nie sformułowano propozycji dotyczących usprawnienia funkcjonowania jednostki, co jak wyjaśnili Starosta i Audytor, wynikało z niezidentyfikowania przez audytora obszarów, w których występowałyby ewentualne nieprawidłowości.

W przypadku czynności doradczych w zakresie uchwalania budżetu sformułowano 13 propozycji dotyczących m.in.:

- rozważenia konieczności opracowywania formularzy stanowiących podstawę sporządzania projektu dochodów i wydatków,
- wymogu opracowania przez jednostki podległe projektów planów zgodnie z obowiązującymi zasadami obiegu dokumentów wraz ze wskazaniem terminu przekazania,

<sup>52</sup> Z wyłączeniem nieobjętych badaniem zadań dotyczących audytu bezpieczeństwa informacji.

<sup>53</sup> Zgodnie z zatwierdzonym planem audytu na 2019 r. zaplanowano przeprowadzenie dwóch czynności doradczych.

- publikowania w BIP przyjętej uchwały budżetowej w odpowiednim terminie, wskazanym w ustawie,
- przekazywania jednostkom podległym planów finansowych zgodnie z obowiązującymi zasadami obiegu dokumentów.

Zalecenia zostały zrealizowane w formie przyjętej:

- uchwały Rady Powiatu Krotoszyńskiego Nr LI/319/18 z 31 sierpnia 2018 r. w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej,
- uchwały Zarządu Powiatu Krotoszyńskiego Nr 851/18 z 12 września 2018 r. w sprawie procedury sporządzania planów finansowych.

W przypadku czynności dotyczących CRU sformułowano osiem propozycji dotyczących m.in.:

- uaktualnienia wzoru CRU,
- zobowiązania pracownika sekretariatu do skanowania umów oraz do rzetelnego prowadzenia rejestru w zakresie prawidłowego uzupełniania danych rejestrowanych umów,
- realizacji zalecenia RIO w zakresie konieczności określania w umowach maksymalnej kwoty zobowiązania.

Wszystkie propozycje zostały omówione 9 maja 2019 r. podczas narady roboczej naczelników wydziałów i zostały przyjęte z czego siedem zostało wykonanych a jedna dotycząca uaktualnienia wzoru CRU zostanie rozpatrzona po wejściu w życie projektu ustawy o jawności życia publicznego.

(akta kontroli str. 213-215, 316-317, 333-334)

3.2. W wyniku realizacji dwóch zadań zapewniających sformułowano 12 zaleceń, z czego trzy miały charakter systemowy. W zadaniu „Udostępnianie danych z powiatowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego” sformułowano dwa takie zalecenia dotyczące:

- podjęcia działań w celu wyeliminowania możliwości zmiany daty w systemie przez pracowników wydziału,
- opracowania i wdrożenia procedury postępowania w procesie udostępniania danych.

W zadaniu „Prawidłowość wydawania decyzji administracyjnych w Wydziale Ochrony Środowiska, Rolnictwa i Leśnictwa oraz prawidłowość prowadzenia postępowań administracyjnych dotyczących złóż objętych udzielonymi koncesjami na wydobywanie kopalin” sformułowano natomiast jedno zalecenie dotyczące podjęcia działań w celu wyegzekwowania od przedsiębiorcy nałożonego obowiązku dostarczenia dodatku do dokumentacji geologicznej.

W ramach dwóch czynności doradczych przeprowadzonych w latach 2018 i 2019 sformułowano łącznie 21 propozycji, z czego pięć miało charakter systemowy<sup>54</sup>.

W odpowiedzi na wszystkie zalecenia i propozycje o charakterze systemowym w Starostwie podjęte zostały działania w celu ich realizacji.

W 2016 r. czas na realizację obu zadań zapewniających wyniósł 56 osobodni, czas niezbędny do przeprowadzenia czynności doradczych w 2018 r. wyniósł natomiast 16 osobodni, a w 2019 r. - 30.

W jednym zadaniu zapewniającym dotyczącym prawidłowości wydawania decyzji stwierdzono, że kontrola zarządcza funkcjonowała prawidłowo mimo stwierdzonych nieprawidłowości, natomiast w drugim zadaniu zidentyfikowane nieprawidłowości miały świadczyć o słabości systemu kontroli zarządczej w procesie udostępniania danych z powiatowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego oraz operatu

<sup>54</sup> W ramach „Weryfikacji procedury uchwalenia budżetu” trzy, a w ramach „Analizy prawidłowości prowadzenia i zasad funkcjonowania Centralnego Rejestru Umów w Starostwie Powiatowym w Krotoszynie” - dwa.

ewidencji gruntów i budynków. Zalecenia o charakterze systemowym, jakkolwiek realizowane, nie wpłynęły natomiast na zidentyfikowanie nowych ryzyk w ramach kontroli zarządczej<sup>55</sup>.

(akta kontroli str. 213-215, 266-280, 283-313, 335, 372-375)

3.3. Zrealizowany czas pracy audytora wynosił w 2018 r. 250 osobodni, a do końca III kwartału 2019 r. - 189. Realizacja zadań zapewniających zajęła w 2018 r. 30 osobodni, co stanowiło 75% planu, a realizacja czynności doradczych 106, co stanowiło 106 % planu. Nastąpił wzrost nieobecności (153% planu). Inne zadania jakie realizował audytor to m.in. planowanie i sprawozdawczość – 10 osobodni (100% planu) oraz czynności organizacyjne dotyczące audytu i kierowania Biurem – 60 osobodni (102% planu). Efektywny czas audytu<sup>56</sup> w 2018 r. wyniósł 58% w stosunku do 60% planowanych.

Do końca III kw. 2019 r. wykorzystano 98 osobodni na realizację czynności doradczych, 44 na czynności organizacyjne, 15 na kontynuowanie zadań z roku poprzedniego, siedem na czynności związane z planowaniem i sprawozdawczością oraz cztery na szkolenia i rozwój zawodowy. Urlopy i inne nieobecności stanowiły 22 osobodni.

(akta kontroli str. 211)

3.4. Zgodnie z zasadami określonymi w Karcie, audytowany oraz kierownictwo jednostki na każdym etapie procesu audytowego byli informowani o ustaleniach czynionych w trakcie tego procesu. Ponadto podmioty te niezwłocznie informowano o efektach zakończonego już audytu. W zależności od tematyki zadania kierownik jednostki audytowanej wyznaczał osoby merytorycznie odpowiedzialne za realizację zaleceń, które informowały go sposobie i postępowaniu w ich wdrażaniu.

(akta kontroli str. 89-98, 335)

Stwierdzona  
nieprawidłowość

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

W Starostwie, w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej nie wykorzystywano zaleceń o charakterze systemowym poczynionych na skutek przeprowadzonych audytów wewnętrznych.

Starosta i Audytor wyjaśnili, że zgodnie z powszechnie obowiązującą praktyką audytu analiza ryzyka oraz wyniki dokonywanych przeglądów w ramach kontroli zarządczej były wykorzystywane do analizy ryzyka w obszarze audytu wewnętrznego, a nie odwrotnie. Szczegółowo opisali funkcjonujący w praktyce proces identyfikacji ryzyka w systemie kontroli zarządczej.

(akta kontroli str. 221-254, 335, 381-382)

NIK wskazuje, że w świetle treści definicji audytu wewnętrznego zawartej w art. 272 ust. 1 uofp, audyt ten jest działalnością, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań m.in. przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej. Innymi słowy, to audyt służy ocenie kontroli zarządczej, a nie odwrotnie. Mając jednocześnie na uwadze, że w myśl art. 68 ust. 2 pkt 5 uofp, celem tej kontroli jest m.in. zapewnienie zarządzania ryzykiem, nie znajduje racjonalnego uzasadnienia pomijanie ww. zaleceń przy identyfikowaniu ryzyk w ramach kontroli zarządczej. Takie zaniechanie nosi znamiona nierzetelności. Także w doktrynie podkreśla się, że zadaniem kierownika jednostki jest przeprowadzanie

<sup>55</sup> O czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

<sup>56</sup> Wskaźnik obliczany jako iloraz sumy czasu przeznaczanego na przeprowadzenie: zadań zapewniających, czynności doradczych, czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń, czynności sprawdzających, rezerwy czasowej na zadania audytowe zlecone oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej w stosunku do łącznego, planowanego budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego.

systematycznej identyfikacji ryzyka i zapewnienie, że w tym procesie uwzględni się ustalenia m.in. audytu wewnętrznego<sup>57</sup>.

#### OCENA CZĄSTKOWA

Wszystkie zbadane zalecenia o charakterze systemowym oraz propozycje sformułowane w wyniku przeprowadzenia czynności doradczych dotyczące usprawnienia funkcjonowania jednostki zostały albo zostaną wykorzystane. Zalecenia o charakterze systemowym nie były jednak wykorzystywane w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej.

## IV. Uwagi i wnioski

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

Uwagi nie formułuje uwag oraz wnosi o zapewnienie:

- Wnioski
- 1) organizacji audytu wewnętrznego w taki sposób, aby umożliwiała ona dokonywanie niezależnej i obiektywnej oceny kontroli wewnętrznej,
  - 2) planowania audytu wewnętrznego w taki sposób, aby audyt w zakresie bezpieczeństwa informacji nie był jedynym zadaniem zapewniającym realizowanym w danym roku,
  - 3) rzetelnego sporządzania sprawozdań rocznych z przeprowadzenia audytu wewnętrznego,
  - 4) niezwłocznego przeprowadzenia oceny zewnętrznej działalności audytu wewnętrznego zgodnie ze standardem nr 1312 – „Oceny zewnętrzne”, obejmującego również okresy prowadzenia audytu wewnętrznego przez audytora usługodawcę,
  - 5) wykorzystywania w procesie identyfikacji i analizy ryzyka w ramach kontroli zarządczej zaleceń o charakterze systemowym poczynionych na skutek przeprowadzonych audytów wewnętrznych.

## 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 Poznaniu. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykonania wniosków

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

<sup>57</sup> Por. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 77 (2015), str. 260, Ewelina Młodzik „Ocena ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostki sektora finansów publicznych”.

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

Poznań, 28 listopada 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Poznaniu

Kontroler  
Tomasz Otworowski  
specjalista kontroli państwowej

Dyrektor  
Andrzej Aleksandrowicz  
p.o. Dyrektora

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*