



Nr ewid. 26/2012/P11022/ KBF  
KBF-4101-09-00/2011

Informacja o wynikach kontroli

# AUDYT WEWNĘTRZNY W SYSTEMIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ

## MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

## WIZJA

Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor Departamentu  
Budżetu i Finansów:



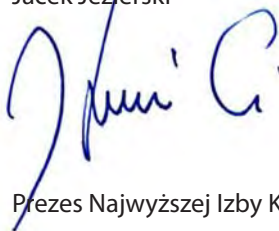
Waldemar Długolecki

Akceptuję:  
Wojciech Misiąg



Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Zatwierdzam:  
Jacek Jezerski



Prezes Najwyższej Izby Kontroli

dnia 6 lipca 2012 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
ul. Filtrowa 57  
02-056 Warszawa  
T/F +48 22 444 50 00

[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

## Spis treści

1. WPROWADZENIE.....	6
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI.....	8
2.1. Ocena kontrolowanej działalności.....	8
2.2. Uwagi końcowe.....	9
3. INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE.....	10
3.1. Uwarunkowania.....	10
3.1.1. Uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne.....	10
3.2. Wyniki kontroli.....	11
3.2.1. Koordynacja kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego na szczeblu centralnym.....	11
3.2.2. Kontrola zarządcza.....	13
3.2.3. Audyt wewnętrzny.....	18
4. INFORMACJE DODATKOWE.....	34
4.1. Organizacja i metodyka kontroli.....	34
4.2. Przebieg kontroli.....	34
5. ZAŁĄCZNIKI.....	36

## Wykaz stosowanych skrótów i pojęć

**Audyt wewnętrzny** jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.

Źródło: art. 272 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>1</sup>.

**Audyt wewnętrzny** jest niezależną działalnością doradczą i weryfikującą, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej. Audyt wewnętrzny pomaga organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i metodyczne podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i zarządzania organizacją.

Źródło : definicja podana przez The Institute of Internal Auditors (IIA)

**Standardy audytu wewnętrznego** są obowiązkowymi zasadami, składającymi się ze stwierdzeń, określających podstawowe wymogi wobec praktyki zawodowej audytu wewnętrznego i oceny skuteczności działań oraz z interpretacji, wyjaśniających terminy lub pojęcia użyte w stwierdzeniach.

Źródło: Załącznik do Komunikatu nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>2</sup>.

**Zarządzający audytem wewnętrznym** – osoba zajmująca stanowisko kierownicze, odpowiedzialna za skuteczne zarządzanie audytem wewnętrznym zgodnie z kartą audytu oraz definicją audytu wewnętrznego, kodeksem etyki i standardami.

Źródło: Załącznik do Komunikatu nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

**Zadania zapewniające** – zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny przez audytora wewnętrznego na temat adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Źródło: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego<sup>3</sup>

**Czynności doradcze** – inne niż zadania zapewniające, działania podejmowane przez audytora wewnętrznego, których charakter i zakres jest uzgodniony z kierownikiem jednostki, a których celem jest usprawnienie działania jednostki.

Źródło: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego.

**Działalność podstawowa** obejmuje działalność merytoryczną, statutową charakterystyczną dla danej jednostki.

**Działalność wspomagająca** obejmuje ogólnie rozumiany proces zarządzania jednostką, zapewnia sprawność i skuteczność działań w obszarach działalności podstawowej (np. zamówienia publiczne, rachunkowość, sprawozdawczość, zarządzanie majątkiem).

**Przysparzać wartości** – dostarczać obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach oraz przyczynić się do skuteczności i wydajności procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli.

Źródło: Załącznik do Komunikatu nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

<sup>1</sup> Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.

<sup>2</sup> Dz. Urz. MF z 20 maja 2011 r. Nr 5, poz.23.

<sup>3</sup> Dz. U. Nr 21, poz. 108.

**Cykl audytu** – czas wyrażony w latach, w którym przy niezmiennych zasobach osobowych komórki audytu wewnętrznego zostały przeprowadzone zadania zapewniające we wszystkich obszarach ryzyka. Cykl audytu oblicza się jako iloraz liczby wszystkich obszarów ryzyka oraz liczby obszarów ryzyka wyznaczonych do prowadzenia zadań zapewniających w roku następnym.

*Źródło: Załącznik do Komunikatu nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.*

**Ryzyko** – cecha opisująca możliwość zaistnienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na realizację założonych celów. Ryzyko jest mierzone wpływem (skutkami) i prawdopodobieństwem wystąpienia.

*Źródło: Załącznik do Komunikatu nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.*

**Zarządzanie ryzykiem** – proces identyfikacji, oceny, zarządzania i kontroli potencjalnych zdarzeń lub sytuacji, realizowany w celu dostarczenia kierownictwu racjonalnego zapewnienia, że cele organizacji zostaną zrealizowane.

*Źródło: Załącznik do Komunikatu nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.*

**Kontrola zarządcza** w jednostkach sektora finansów publicznych to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

*Źródło: art. 68 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*

Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, wójta (burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego) oraz kierownika jednostki sektora finansów publicznych.

**Standardy kontroli zarządczej** uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

*Źródło: Załącznik do Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>4</sup>.*

---

<sup>4</sup> Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84.

### Temat i numer kontroli

Audyty wewnętrzne w systemie kontroli zarządczej - P/11/022.

### Uzasadnienie podjęcia kontroli

W jednostkach sektora finansów publicznych istotną rolę, z uwagi na potrzebę poprawy efektywności realizacji zadań publicznych, odgrywa kontrola zarządcza, rozumiana jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy<sup>5</sup>. Ważnym elementem systemu kontroli zarządczej jest audyt wewnętrzny, tj. niezależna działalność doradcza i weryfikująca, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej. Ranga audytu wewnętrznego znacznie wzrosła po zmianie ustawy o finansach publicznych w 2009 r. Obszarem jego zainteresowania jest funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej, a nie jak poprzednio kontroli finansowej, utożsamianej głównie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki. Głównym zadaniem audytora wewnętrznego jest wspieranie kierownictwa jednostki w osiągnięciu planowanych celów i zadań poprzez zapewnienie o zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem.

W ostatnich latach nie była przeprowadzana kompleksowa kontrola obejmująca funkcjonowanie kontroli i audytu wewnętrznego w jednostkach administracji rządowej. Kontrola funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji rządowej z 2003 roku, wskazała na brak skutecznych procedur kontroli, zbyt długi okres wdrażania zaleceń pokontrolnych, nieprzygotowanie zadań kontrolnych do realizacji (brak planów i harmonogramów przebiegu kontroli) oraz na opóźnienia w realizacji zadań kontrolnych. Zróżnicowane było również ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej, co oznaczało, że systemy te nie we wszystkich jednostkach działały w sposób ciągły, spójny i skuteczny<sup>6</sup>.

Kontrola była kontrolą planową podjętą z własnej inicjatywy NIK. Zakres kontroli mieści się w priorytetowych kierunkach kontroli NIK na lata 2009–2011 „Państwo sprawne i przyjazne obywatelowi” w obszarze badań kontrolnych „System organów administracji rządowej i organów samorządu terytorialnego, organizacja urzędów i procedury administracyjne oraz funkcjonowanie systemu kontroli w administracji publicznej”.

### Cel kontroli

Celem kontroli była ocena realizacji celów i zadań audytu wewnętrznego oraz sposobu jego zorganizowania i funkcjonowania w jednostkach administracji rządowej, a w szczególności ocena:

- wdrożenia zmian systemowych służących sprawnemu i efektywnemu zarządzaniu i funkcjonowaniu jednostek,
- przyjętych rozwiązań strukturalnych (organizacyjnych) audytu wewnętrznego,
- przestrzegania wymogów proceduralnych podczas przygotowania, przeprowadzania i dokumentowania zadań audytowych oraz sporządzania sprawozdań z ich wykonania,

<sup>5</sup> Art. 68 ust 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

<sup>6</sup> Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej – 2004 r. Nr P03003 KAP.

- realizacji celów i zadań audytu wewnętrznego dla przysporzenia wartości i usprawnienia działalności operacyjnej jednostki,
- efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego.

### Podstawa prawna

Kontrola została przeprowadzona na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>7</sup>, z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy, tj. pod względem legalności, celowości, gospodarności i rzetelności.

### Zakres przedmiotowy kontroli

W Ministerstwie Finansów sprawdzano koordynację kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego na szczeblu centralnym. Przeanalizowano podejmowane przez Ministra Finansów działania w zakresie upowszechniania standardów, wydawania wytycznych, współpracy z krajowymi i zagranicznymi organizacjami oraz komitetami audytu. Sprawdzono czy i w jaki sposób Ministerstwo Finansów monitoruje proces wdrażania znowelizowanych standardów audytu wewnętrznego oraz wykorzystuje oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego i wyniki przeprowadzonych audytów na zlecenie.

W ministerstwach i urzędach wojewódzkich sprawdzano czy minister kierujący działem administracji rządowej bądź wojewoda wprowadzili procedury związane z funkcjonowaniem mechanizmów kontroli oraz realizacją zadań audytowych i zapewnili adekwatność, skuteczność i efektywność ustanowionego systemu kontroli zarządczej. W ministerstwach sprawdzano także poprawność i terminowość sporządzenia planów działalności na 2011 r. oraz oświadczeń o stanie kontroli zarządczej za rok 2010, w tym zweryfikowanie podstawy ich sporządzenia. Skontrolowano również działania ministrów związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego w jednostkach podległych oraz powołanie komitetów audytu i efekty ich działalności.

W ministerstwach i urzędach wojewódzkich oraz w Komendzie Głównej Policji sprawdzano poprawność stosowania standardów kontroli zarządczej w procesie zatrudniania i szkolenia pracowników. W zakresie audytu wewnętrznego dokonano przeglądu usytuowania komórki audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej, zweryfikowano kompletność i aktualność wewnętrznych uregulowań oraz przeanalizowano zakres uczestnictwa komórki audytu wewnętrznego w usprawnianiu procesu zarządzania ryzykiem, w samoocenie oraz ocenie kontroli zarządczej. Dokonano także przeglądu planów audytu, informacji z realizacji zadań.

### Zakres podmiotowy kontroli

Kontrolę *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej* przeprowadzono w okresie od 1 września do 15 grudnia 2011 r. w 15 jednostkach, w tym w siedmiu ministerstwach, siedmiu urzędach wojewódzkich oraz Komendzie Głównej Policji. Wykaz podmiotów skontrolowanych przez poszczególne jednostki organizacyjne NIK przedstawiono w rozdziale nr 5. Załączniki.

### Okres objęty kontrolą

1 stycznia 2010 r. – 30 września 2011 r.

<sup>7</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 82.

### 2.1 Ocena kontrolowanej działalności

Organizacja i działalność audytu wewnętrznego była prowadzona zgodnie z przepisami prawa, a przyjęte rozwiązania gwarantowały niezależność działań audytorom. Zakres i wyniki realizowanych zadań nie zapewniły jednak wystarczającego źródła informacji o funkcjonowaniu kontroli zarządczej. Nastąpił wprawdzie wzrost liczby zadań dotyczących działalności podstawowej oraz czynności doradczych, jednak odbyło się to kosztem przeprowadzonych czynności sprawdzających oraz realizowanych zadań zapewniających, których liczba uległa znacznemu ograniczeniu. Komitety audytu nie przyczyniły się do wzrostu znaczenia audytu wewnętrznego w działach administracji rządowej. Stwierdzono natomiast zaangażowanie audytorów wewnętrznych w prace związane z obsługą organizacyjną i administracyjną tych komitetów, co w konsekwencji przełożyło się na zmniejszenie liczby realizowanych przez nich zadań audytowych. Na obecnym etapie organizacji i wykonywania poszczególnych działań w ramach systemu kontroli zarządczej nie zostały spełnione założenia i oczekiwania co do poprawy jakości i skuteczności zarządzania w jednostkach administracji publicznej. Stworzony system kontroli zarządczej koncentrował się głównie na formalnych aspektach, a generowane w tym systemie informacje nie były wykorzystywane do bieżącego zarządzania. Rozbudowane wymogi składania corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej przez kierowników jednostek oraz obszerne dokumentowanie samooceny prowadziło do zbiurokratyzowania całego procesu i w efekcie często do osłabienia jego skuteczności.

1. Rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej służące sprawnemu i efektywnemu zarządzaniu oraz funkcjonowaniu jednostki zostały wprowadzone z opóźnieniem. W przypadku sześciu jednostek, odrębne procedury funkcjonowania kontroli i zarządzania ryzykiem opracowano po roku obowiązywania przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, w tym w czterech ministerstwach dopiero w IV kwartale 2011 r. (str. 13–15).

Stwierdzono również zbyt późne rozpoczęcie zbierania informacji niezbędnych do wydania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za 2010 r. lub nieuwzględnienie w tych oświadczeniach wszystkich informacji o słabościach kontroli zarządczej, wynikających z oświadczeń jednostek podległych i ustaleń kontroli wewnętrznej (str. 16–18).

Podobnie jak przy wdrażaniu systemu kontroli zarządczej, postępowano z dostosowaniem do obowiązujących przepisów prawnych rozwiązań dotyczących audytu wewnętrznego. Dopiero w 2011 r. w pięciu jednostkach dostosowano wewnętrzne przepisy do obowiązującego prawa, w tym do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego. W trzech jednostkach nie skorzystano ze wskazówek określonych w standardzie 1300 audytu wewnętrznego i nie opracowano „Programu zapewnienia i poprawy jakości” (str. 21–22).

2. Kierownicy kontrolowanych jednostek zapewnili niezależność organizacyjną oraz warunki niezbędne do funkcjonowania audytu. Tylko w jednym przypadku usytuowanie komórki audytu i praktyka dokumentowania jego działań stwarzała uzasadnione wątpliwości, czy ten warunek został spełniony (str. 18–19).
3. W latach 2009–2010 wzrósł udział wykonywanych przez komórki audytu wewnętrznego zadań dotyczących działalności podstawowej z 65,1% w 2009 r. do 70,4% w 2010 r. oraz odpowiednio z 77,9% do 83,6% stopień wykonania rekomendacji. Zwiększył się także udział czynności doradczych w wykonanych zadaniach audytowych z 24,1% (2010 r.) do 48,1% w pierwszych



trzech kwartałach 2011 r., co zdaniem NIK może mieć wpływ na adekwatność ustalonego systemu kontroli zarządczej (str. 27–29).

4. Na efektywność audytu wewnętrznego wpływ miała także niewystarczająca obsada kadrowa komórek audytu wewnętrznego oraz zbyt długi cykl audytu, który wynosił w dziewięciu jednostkach ponad 5 lat (str. 19–21).

## 2.2 Uwagi końcowe

Przyjęty system kontroli zarządczej, oparty na międzynarodowych standardach miał zapewnić poprawę jakości i skuteczności zarządzania w jednostkach administracji publicznej. Stworzony system kontroli zarządczej koncentrował się w wielu jednostkach głównie na formalnych aspektach, a generowane w tym systemie informacje nie były wykorzystywane do bieżącego zarządzania. Rozbudowane wymogi składania corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej przez kierowników jednostek oraz obszerne dokumentowanie samooceny prowadziło do zbiurokratyzowania całego procesu i w efekcie często do osłabienia jego skuteczności. Zdaniem NIK, należałoby dążyć do uproszczenia przyjętych rozwiązań, a rzeczywistej oceny skuteczności systemu dokonywać na podstawie porównania zaplanowanych w jednostce celów z celami osiągniętymi oraz zaplanowanej jakości rezultatów z jakością osiągniętą.

Ponadto wyniki kontroli wskazują, że konieczne jest odstąpienie przez Ministerstwo Finansów od prezentowanej na stronie BIP interpretacji przepisów prawnych dotyczących art. 280 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z tą interpretacją kierownik audytu wewnętrznego, może podlegać bezpośrednio kierownikowi jednostki, a dyrektorowi generalnemu jedynie w zakresie administracyjnym. Pogląd ten jest sprzeczny z przepisami art. 280 wspomnianej ustawy, który stanowi, że kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu - dyrektorowi generalnemu w zakresie określonym odrębnymi ustawami. Zakres podległości kierownika komórki audytu wewnętrznego dyrektorowi generalnemu, określa ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej<sup>8</sup>, na podstawie której dyrektor generalny zapewnia funkcjonowanie i ciągłość pracy urzędu, warunki jego działania, a także organizację pracy, w szczególności poprzez sprawowanie nadzoru nad prowadzeniem kontroli i audytu wewnętrznego w urzędzie. Minister Finansów w uzasadnieniu do projektu ustawy o finansach publicznych (druk sejmowy 1181) podał, że zmiana miała polegać na ograniczeniu kompetencji dyrektora generalnego w odniesieniu do czynności będących działaniami audytu wewnętrznego i pozostawieniu w jego gestii tylko nadzoru organizacyjnego, pozamerytorycznego, w takich sprawach jak ciągłość prowadzenia audytu w jednostce czy zapewnienie warunków do prowadzenia audytu. Cel ten nie został jednak osiągnięty, ponieważ obowiązujące przepisy przesądzają o możliwości sprawowania także merytorycznego nadzoru przez dyrektora generalnego w zakresie czynności będących działaniami audytu wewnętrznego.

<sup>8</sup> Dz. U. Nr 227, poz. 1505 ze zm.

## 3.1 Uwarunkowania

### 3.1.1 Uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych zmieniła charakter audytu wewnętrznego, przybliżając ten obszar do *Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*<sup>9</sup>. Zgodnie z tymi standardami audyt wewnętrzny ma z założenia wspierać kierownika jednostki w realizacji jego zadań zarządczych poprzez systematyczną ocenę ustanowionego systemu kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. W porównaniu do poprzednio obowiązującej definicji audytu wewnętrznego, obecnie podkreśla się znaczenie wartości dodanej i usprawnienia funkcjonowania jednostki – jako zasadniczego celu funkcjonowania audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny ma pomagać jednostce w osiąganiu jej celów przez systematyczne i metodologiczne podejście do oceny i doskonalenie skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, mechanizmów kontroli (zapobiegających i wykrywających) i innych działań wchodzących w skład systemu kontroli zarządczej. Podstawowe zmiany wprowadzone ustawą polegały na przeformułowaniu definicji audytu wewnętrznego, utworzeniu komitetu audytu, jako ciała doradczego dla ministrów w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w kierowanych przez nich działach administracji rządowej, wprowadzeniu odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych za brak audytu wewnętrznego w formach przewidzianych ustawą.

Po wejściu w życie wspomnianych zmian, audyt wewnętrzny nadal ocenia skuteczność, adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w osiąganiu zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi, wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem.

Zakresu pracy audytora nie należy kojarzyć jedynie z aspektami finansowo-rachunkowymi. Audytor wewnętrzny w ramach oceny systemu kontroli zarządczej, obejmującej swoim zakresem wszystkie aspekty funkcjonowania jednostki, powinien skoncentrować się na celach jednostki i sprawności oraz skuteczności ich osiągania. Jego rolą jest monitorowanie funkcjonowania całego systemu kontroli zarządczej zbudowanego w oparciu o *Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, wydane przez Ministra Finansów<sup>10</sup>.

Z obecnie dostępnych sprawozdań wynika, że na 31 grudnia 2010 r. audyt wewnętrzny był prowadzony w 597 jednostkach administracji rządowej, tj. 94% zobowiązanych do jego prowadzenia. Zadania realizowane były przez pracowników zatrudnionych na ponad 825 etatach, w tym przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych na ponad 622 etatach. Średnia liczba zrealizowanych w 2010 r. zadań audytowych przez jednego audytora wewnętrznego (w przeliczeniu na etat audytorski) wynosiła w administracji rządowej 4,80, tj. mniej niż w 2009 r. gdy wynosiła 5,02. Było to wynikiem zmniejszenia liczby zadań zapewniających, które w 2010 r. wyniosły średnio na audytora 2,35, a w 2009 - 2,88. Jednocześnie wzrosła liczba czynności doradczych do 2,45 – w 2010 r. (z 2,14 w 2009 r.)<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

<sup>10</sup> Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

<sup>11</sup> Sprawozdanie Ministerstwa Finansów „Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym w 2010 r.” – listopad 2011 r.

## 3.2 Wyniki kontroli

### 3.2.1 Koordynacja kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego na szczeblu centralnym

Minister Finansów zrealizował zadania określone w ustawie o finansach publicznych, w tym w zakresie koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Realizując zadania dotyczące koordynacji audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej Minister Finansów, zgodnie z postanowieniami art. 69 ust. 3 i 4 oraz art. 273 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, wydał standardy kontroli zarządczej<sup>12</sup> i audytu wewnętrznego<sup>13</sup> oraz szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych<sup>14</sup>. Ponadto zrealizował zadania, o których mowa w art. 71, art. 292 i art. 295 ustawy o finansach publicznych, efektem których było:

- skoordynowanie audytu wewnętrznego zleconego w zakresie oceny procesu planowania postępowań kontrolnych w 15 urzędach kontroli skarbowej,
- przeprowadzenie oceny audytu wewnętrznego w 26 jednostkach sektora finansów publicznych,
- prowadzenie strony internetowej poświęconej tematyce kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, na której w sierpniu 2011 r. wydzielono w dziale „Bezpieczeństwo finansowe” odrębną zakładkę „Kontrola zarządcza w sektorze publicznym”,
- zorganizowanie, w ramach współpracy z krajowymi i zagranicznymi organizacjami oraz komitetami audytu, w tym ze Stowarzyszeniem Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, 16 spotkań dla audytorów wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych, na których dyskutowano zagadnienia związane z audytem wewnętrznym i kontrolą zarządczą,
- gromadzenie informacji dotyczących audytu wewnętrznego prowadzonego w jednostkach sektora finansów publicznych, z wyłączeniem jednostek sektora samorządu terytorialnego i jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego, a w szczególności danych wskazanych we wzorze *Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego*, ogłoszonym w Komunikacie Nr 1 Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2011 r.<sup>15</sup>; dane o jednostce były aktualizowane w ciągu roku, zaś o podstawie i sposobie prowadzenia audytu wewnętrznego raz w roku według stanu na 31 grudnia.

W ramach przeprowadzonej kontroli, w trybie art. 29 pkt. 2 lit. f ustawy o NIK, zostało zebranych 48 informacji (od 16 ministrów, 16 wojewodów i 16 przewodniczących komitetu audytu) wyrażających opinię między innymi na temat zakresu wykonywania przez Ministra Finansów ustawowego obowiązku rozpowszechniania standardów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, potrzeby wydania wytycznych w zakresie audytu wewnętrznego oraz współpracy z Departamentem Audytu Sektora Finansów Publicznych. Potrzeba rozpowszechniania standardów audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej została oceniona pozytywnie, odpowiednio przez 97% i 91% zapytanych. Pozytywnie oceniło aż 91% zapytanych jednostek, sposób prezentacji i przydatność informacji z tego zakresu umieszczanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Tylko cztery jednostki wskazały, że brakuje im praktycznych informacji i dobrych praktyk z zakresu wdrażania kontroli zarządczej oraz narzędzi i metod jej monitorowania.

<sup>12</sup> Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. - Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84.

<sup>13</sup> Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. - Dz. Urz. MF Nr 5, poz. 24.

<sup>14</sup> Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. - Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 11.

<sup>15</sup> Dz. Urz. MF Nr 1, poz. 6.

Zadania Ministra Finansów związane z koordynacją kontroli zarządczej<sup>16</sup> i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, realizował w Ministerstwie Finansów Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, funkcjonujący od blisko dwóch lat bez wewnętrznego regulaminu organizacyjnego dostosowanego do obowiązujących przepisów. Bieżącymi pracami tego departamentu, od lutego 2011 r. do zakończenia kontroli, kierował zastępca dyrektora. W departamencie były zatrudnione 23 osoby na koniec 2010 r. i 21 osób na 30 września 2011 r., co stanowiło odpowiednio 79,3% i 72,4% stanu zakładanego. Mimo niepełnego stanu zatrudnienia departament skutecznie – zdaniem NIK – realizował wiele zadań z zakresu koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego należących do właściwości Ministra Finansów, a także odpowiadał za szereg zadań związanych z kontrolą zarządczą w resorcie finansów, w tym za przygotowanie projektu planu działalności, oświadczenia o stanie kontroli zarządczej oraz za opracowanie projektu „Ramowych zasad kontroli zarządczej w resorcie finansów” i projektu zarządzenia Ministra Finansów w sprawie kontroli zarządczej.

Stwierdzono jednak opóźnienia w podejmowaniu niektórych działań, w odniesieniu do daty wejścia w życie ustawy o finansach publicznych, w tym dotyczących:

a. wydania wytycznych z zakresu kontroli zarządczej

Wytyczne dotyczące samooceny kontroli zarządczej zostały wydane po ponad roku funkcjonowania kontroli zarządczej<sup>17</sup>. W drugiej połowie 2011 r. został opracowany i udostępniony odbiorcom kolejny dokument dotyczący kluczowego elementu kontroli zarządczej, tj. zarządzania ryzykiem. W dokumencie „Zarządzanie ryzykiem – informacje ogólne” zostały zawarte jedynie podstawowe informacje z tego zakresu. Poza tym przez blisko dwa lata funkcjonowania kontroli zarządczej nie opracowano innych wytycznych dotyczących specjalistycznych zagadnień tej kontroli, w tym zarządzania ryzykiem. W informacji umieszczonej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w zakładce „odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania” podano, że „w planach Ministerstwa znajduje się opracowanie wytycznych specjalistycznych zagadnień dotyczących kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem”. Ich wydanie jest zadaniem fakultatywnym, co wynika z art. 69 ustawy o finansach publicznych. Zdaniem NIK opracowanie i upowszechnienie wytycznych przez Ministerstwo Finansów mogłoby usprawnić wdrażanie systemu zarządzania ryzykiem, co potwierdziły również wyniki kontroli przeprowadzonej przez NIK w 14 jednostkach.

b. zatwierdzenia i upublicznienia dokumentów informacyjnych z zakresu audytu wewnętrznego

Ministerstwo Finansów opracowało, odpowiednio w kwietniu i lipcu 2011 r., dokumenty pn. „Podsumowanie sprawozdań komitetów audytu z działalności w 2010 r.” i sprawozdanie „Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym w 2010 r.”, które zawierały podstawowe informacje dotyczące funkcjonowania systemu audytu w 2010 r. oraz rezultaty prac w ramach koordynacji systemu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Dokumenty te zostały zatwierdzone przez podsekretarza stanu odpowiedzialnego za koordynację kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, a tym samym zostały upublicznione dopiero 17 listopada 2011 r., tj. w trakcie trwania kontroli NIK.

<sup>16</sup> W dniu 22 czerwca 2011 r. zmieniono regulamin organizacyjny Ministerstwa Finansów w zakresie wprowadzenia pojęcia kontroli zarządczej.

<sup>17</sup> Komunikat Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r.

### c. wydania odpowiedników wytycznych z zakresu audytu wewnętrznego

Dokumenty wskazane jako odpowiedniki wytycznych w zakresie audytu wewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 292 ust. 1 pkt. 4 ustawy o finansach publicznych<sup>18</sup>, tj.: „Kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego oraz sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów” oraz „Benchmarking audytu wewnętrznego”, zostały wydane odpowiednio w lipcu i we wrześniu 2011 r. - po ponad 1,5 roku od wejścia w życie nowych przepisów. Konieczność wydawania dalszych wytycznych, w tym dotyczących koordynacji audytu wewnętrznego na wszystkich szczeblach jednostek sektora finansów publicznych potwierdziło 37,5% jednostek zapytanych w trakcie kontroli NIK. Według oceny zapytanych jednostek, wytyczne te przyczyniłyby się do konsolidacji audytu wewnętrznego, usprawnienia i ujednolicenia realizowanych przez poszczególne jednostki sektora finansów publicznych działań i procesów oraz mogłyby być pomocne w kwestiach wątpliwych bądź nieprecyzyjnych.

Poza tym w ramach koordynacji audytu wewnętrznego Ministerstwo Finansów opracowało i przekazało, we wrześniu 2010 r., przewodniczącym komitetów audytu, a w przypadku ich niepowołania ministrom, wnioski z analizy sprawozdań z realizacji planów audytu wewnętrznego za rok 2009 wskazując, że audytem obejmowane były przede wszystkim obszary działalności wspomagającej. Do komitetów audytu przekazano również dokument *Dobre praktyki komitetów audytu w sektorze finansów publicznych*, stanowiący wybór międzynarodowych wzorów i doświadczeń z działalności komitetów audytu, ich składu oraz kompetencji członków.

## 3.2.2 Kontrola zarządcza

### 3.2.2.1 Wdrożenie i funkcjonowanie rozwiązań prawnych dotyczących systemu kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem

#### **Dokumentowanie wdrażania systemu kontroli zarządczej**

Wprowadzenie systemu kontroli zarządczej wymaga aby procedury opisujące poszczególne działania w ramach tego systemu w postaci zarządzeń, regulaminów, instrukcji, zakresów czynności, upoważnień, itp. były podporządkowane realizacji określonych zadań i osiągnięciu zaplanowanych celów jednostki. Wynika to z celów funkcjonowania kontroli zarządczej, do których należy między innymi skuteczność i efektywność działania (art. 68 ust. 2 pkt 2) oraz zarządzanie ryzykiem (art. 68 ust. 2 pkt 7).

Obok dotychczasowych regulacji wewnętrznych w 12 jednostkach (80%) wprowadzono nowe sformalizowane zasady funkcjonowania kontroli zarządczej, odwołujące się do przepisów zmienionej ustawy o finansach publicznych i standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Zasady te opracowywane były w formie zarządzeń lub decyzji kierowników jednostek i stanowiły doprecyzowanie obowiązujących standardów kontroli zarządczej ze wskazaniem komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za ich realizację. W pozostałych trzech jednostkach nie opracowano odrębnych zasad funkcjonowania systemu kontroli zarządczej, dostosowując wewnętrzne regulaminy organizacyjne do wykonywanych działań w ramach systemu kontroli zarządczej.

<sup>18</sup> Do zadań Ministra Finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jsfp należy w szczególności wydawanie wytycznych.

- W Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi, od 15 lipca 2010 r. wprowadzono zmiany w regulaminie organizacyjnym wskazując, że sprawy związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej są prowadzone w departamentach i biurach, zgodnie z ich kompetencjami.
- W Komendzie Głównej Policji funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej uregulowane było za pomocą istniejących przepisów wewnętrznych, Priorytetów Komendanta Głównego Policji oraz Planów Przedsięwzięć na lata 2010–2012, Strategii Wojewódzkich Policji i pism kierowanych do kierowników komórek organizacyjnych. W marcu 2011 r. dostosowano wewnętrzny regulamin organizacyjny do wymogów związanych z wykonywaniem kontroli zarządczej.
- W Ministerstwie Finansów w grudniu 2010 r. członkom Kierownictwa przypisano formalnie obowiązki nadzoru i monitoringu wykonywania zadań z zakresu kontroli zarządczej w nadzorowanych przez nich jednostkach. Dopiero w czerwcu 2011 r. unormowano w regulaminie organizacyjnym sprawy dotyczące zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej przez dyrektorów komórek organizacyjnych.

Zmiany w regulacjach wewnętrznych polegające na wprowadzeniu odrębnych procedur dotyczących działań wchodzących w skład systemu kontroli zarządczej, w pierwszym roku funkcjonowania przepisów ustawy o finansach publicznych, miały miejsce w siedmiu kontrolowanych jednostkach (47%), w tym w sześciu urzędach wojewódzkich (86% objętych kontrolą). W pozostałych pięciu jednostkach zasady te wprowadzone zostały w 2011 r., przy czym w czterech ministerstwach (57% objętych kontrolą) zmiany w tym zakresie nastąpiły dopiero w IV kwartale 2011 r.

- W Ministerstwie Infrastruktury (przekształconym z dniem 18 listopada 2011 r. w Ministerstwo Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej) do 8 października 2011 r. nie zaktualizowano zakresów działania komórek organizacyjnych pod kątem wymogów ustawy o finansach publicznych oraz zaleceń standardów kontroli zarządczej. Opis systemu kontroli zarządczej ze wskazaniem odpowiedzialności komórek organizacyjnych za jej funkcjonowanie został zatwierdzony przez Ministra dopiero 20 października 2011 r., a w listopadzie 2011 r. wprowadzono zmianę w regulaminie organizacyjnym Biura Dyrektora Generalnego, dotyczącą między innymi dokonywania okresowych przeglądów systemu kontroli zarządczej i wprowadzenia usprawnień tego systemu.
- W Ministerstwie Obrony Narodowej, do czasu zakończenia kontroli, nie zostały wprowadzone zasady funkcjonowania kontroli zarządczej. Dopiero 29 listopada 2011 r. Dyrektor Generalny przekazał do uzgodnienia wewnątrzresortowego projekt decyzji Ministra Obrony Narodowej w sprawie planowania i rozliczania działalności w resorcie, w tym zasady zarządzania ryzykiem nieosiągnięcia celów i niezrealizowania zadań.
- W Ministerstwie Skarbu Państwa wprowadzone w styczniu 2011 r. zasady kontroli zarządczej obejmowały między innymi monitorowanie przez komórki organizacyjne zmian przepisów prawa. Dopiero w listopadzie 2011 r. sformalizowano proces zarządzania ryzykiem przez wprowadzenie „Instrukcji zarządzania ryzykiem”.
- W Ministerstwie Sportu i Turystyki pomimo wprowadzenia w marcu 2011 r. „Polityki zarządzania ryzykiem”, pierwsze działania w tym zakresie zostały podjęte dopiero w listopadzie 2011 r.

Zdaniem NIK na opóźnienie tego procesu wpłynęło niewątpliwie niezrozumienie, że działania w ramach systemu kontroli zarządczej powodują doskonalenie procesu zarządzania oraz panowania nad działalnością jednostek sektora finansów publicznych. Do czynników opóźniających proces wdrażania systemu kontroli zarządczej w jednostkach należy nieokreślenie w sposób przejrzysty i spójny czynności, uprawnień i odpowiedzialności w tym zakresie.

### Zarządzanie ryzykiem

Zarządzanie ryzykiem w jednostkach jest nowym kluczowym działaniem wymaganym w ramach systemu kontroli zarządczej. Punktem wyjścia do zarządzania ryzykiem jest wyznaczenie misji, która powinna sprzyjać ustaleniu hierarchii celów i zadań, w realizacji których uczestniczy jednostka lub minister właściwy do spraw określonego działu administracji rządowej. We wszystkich jednostkach wyznaczono misję aktami tworzącymi i wyznaczającymi cele ich działania.

Istotne słabości systemu kontroli zarządczej, w jednostkach administracji rządowej, odnoszą się do dwóch elementów tego systemu, określonych w standardach, tj. celu i zarządzania ryzykiem oraz

mechanizmów kontroli. W sześciu jednostkach (40 % objętych kontrolą) system kontroli zarządczej nie został w pełni dostosowany do wymogu określonego w art. 68 ust. 2 pkt 7 ustawy o finansach publicznych. Sytuacja ta dotyczyła:

- *Komendy Głównej Policji, gdzie nie wprowadzono sformalizowanego, spójnego i kompleksowego systemu zarządzania ryzykiem, pomimo iż jego wprowadzenie do 30 lipca 2011 r. zostało przewidziane w sporządzonym na dzień 30 marca 2011 r. oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej za 2010 r.;*
- *Pomorskiego Urzędu Wojewódzkiego, gdzie pomimo opracowania „Polityki zarządzania ryzykiem analiza ryzyka przeprowadzona została tylko w czterech z 15 komórek organizacyjnych, a jej przeprowadzenie w pozostałych komórkach przewidziano do końca 2011 r.;*
- *Ministerstwa Obrony Narodowej oraz Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, w których nie było wewnętrznych uregulowań w zakresie formalnego zarządzania ryzykiem;*
- *Ministerstwa Infrastruktury, gdzie w regulaminach wewnętrznych jednostek nie zostały szczegółowo określone zadania z zakresu zarządzania ryzykiem, nie udokumentowano procesu analizy ryzyka dla zadań ustalonych w ramach układu zadaniowego budżetu państwa w 2010 r., a także analiz przeprowadzonych w 2011 r. przez jednostki organizacyjne z wykorzystaniem opracowanych formularzy;*
- *Ministerstwa Finansów, gdzie do dnia zakończenia kontroli NIK nie przyjęto ostatecznej formy jednolitej procedury zarządzania ryzykiem.*

Ponadto w Ministerstwie Sportu i Turystyki zarządzanie ryzykiem w ramach działalności operacyjnej nie spełniało wymogów określonych w „*Polityce zarządzania ryzykiem i samooceny kontroli zarządczej*”. Dyrektorzy jednostek organizacyjnych Ministerstwa do czasu zakończenia kontroli dokonali jedynie identyfikacji ryzyk, które są istotne dla osiągnięcia celów operacyjnych związanych z realizacją zadań, nie dokonali natomiast oceny istotności ryzyka w odniesieniu do realizowanych celów, sporządzenia odrębnych map ryzyk do zadań oraz monitoringu ryzyka operacyjnego, w tym funkcjonowania mechanizmów kontrolnych pod kątem ich adekwatności i skuteczności.

W pozostałych ośmiu jednostkach wprowadzono i stosowano procedury zarządzania ryzykiem, a w trzech<sup>19</sup> zostały one wprowadzone lub uaktualnione dopiero w 2011 r., w tym w dwóch przypadkach w drugiej połowie roku.

### **Stosowanie standardów kontroli zarządczej w procesie zatrudniania i szkolenia pracowników**

W 14 jednostkach objętych kontrolą sprawdzono zakres stosowania standardów w procesie naboru i szkolenia pracowników. Wyniki kontroli wskazują, że nabór był prowadzony zgodnie z art. 28-31 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej. Uwagi NIK dotyczyły między innymi:

- *zamieszczania w ogłoszeniach na stronie BIP Ministerstwa Infrastruktury nie wszystkich informacji zawartych w opisie stanowiska lub publikowania na stronie BIP Kancelarii Prezesa Rady Ministrów oraz BIP Ministerstwa Infrastruktury wyników naboru (w dwóch na siedem objętych sprawdzeniem przypadkach) po 77 i 229 dniach od momentu zatwierdzenia przez Dyrektora Generalnego protokołu z naboru;*
- *nieopracowania (do czasu zakończenia kontroli) indywidualnych programów rozwoju zawodowego dla pracowników Ministerstwa Sportu i Turystyki, wymaganych art. 108 ust 1 ustawy o służbie cywilnej oraz pisemnej procedury naboru kandydatów na stanowiska inne niż wyższe stanowiska w służbie cywilnej w Ministerstwie Obrony Narodowej;*
- *nieprzeprowadzenia w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim obligatoryjnego wstępnego postępowania selekcyjnego w trakcie prowadzenia trzech naborów, a w przypadku dwóch naborów, protokoły postępowania rekrutacyjnego podpisane zostały przez komisję rekrutacyjną w składzie odmiennym od ustalonego przez Dyrektora Generalnego.*

NIK pozytywnie oceniła realizację procesu planowania i realizacji szkoleń w kontrolowanych jednostkach, z wyjątkiem Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego, w którym w rocznym planie

<sup>19</sup> Ministerstwo Skarbu Państwa – 9 listopada 2011 r., Kujawsko-Pomorski Urząd Wojewódzki – 27 października 2011 r., Mazowiecki Urząd Wojewódzki – 9 lutego 2011 r. – aktualizacja.

szkoleń nie ujęto dwóch szkoleń wynikających z wewnętrznych przepisów. W pozostałych jednostkach wdrożone zostały mechanizmy pozwalające na właściwe planowanie szkoleń oraz monitorowanie ich efektywności. Tematyka i zakres przeprowadzonych szkoleń były powiązane z potrzebami pracowników i służyły osiągnięciu zamierzonych celów.

#### 3.2.2.2 Sporządzenie planu działalności na 2011 r.

Plan działalności na 2011 r. dla kierowanych przez ministra działów administracji rządowej został sporządzony we wszystkich ministerstwach, zgodnie ze szczegółowością i terminem określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania<sup>20</sup>. Zawarte w tych planach cele były spójne z zadaniami statutowymi i misją poszczególnych ministerstw.

We wszystkich ministerstwach do każdego z celów przypisano mierniki, zadania służące ich realizacji oraz osoby odpowiedzialne, z wyjątkiem Ministerstwa Finansów gdzie do celów i zadań nie przyporządkowano formalnie jednostek. W Ministerstwie Finansów przyjęto natomiast zasadę, że za realizację celów ujętych w planie odpowiedzialni są członkowie Kierownictwa, którzy te cele zgłosili. Zmiany stosowanych wcześniej zasad dokonano w pracach nad planem na rok 2012. Członkowie Kierownictwa Ministerstwa Finansów zostali zobowiązani do wskazania jednostek organizacyjnych odpowiedzialnych za realizację celów i zadań oraz za przygotowanie okresowych informacji o ich realizacji.

Została wprowadzona w trzech kontrolowanych ministerstwach procedura analizy stopnia realizacji (w trakcie roku) celów i zadań ujętych w planie działalności. Analiza ta, na przykład w Ministerstwie Obrony Narodowej i Ministerstwie Sportu i Turystyki przeprowadzana była po każdym kwartale roku, a w Ministerstwie Finansów po pierwszym półroczu 2011 roku. Ponadto w Ministerstwie Infrastruktury dwa razy w roku (na koniec maja i września 2011 r.) jednostki organizacyjne sporządzały raporty dotyczące realizacji celów i zadań określonych w planie działalności. Nie dokumentowano natomiast wyników przeprowadzanych analiz danych wynikających z raportów, pomimo że mierniki wykonania zadań odbiegały znacznie od założeń.

#### 3.2.2.3 Ocena stanu kontroli zarządczej za 2010 r. w zakresie kierowanych działów administracji rządowej

##### **Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej**

Zgodnie z art. 70 ust. 3 ustawy o finansach publicznych minister kierujący działem do końca kwietnia każdego roku składa oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej, według wzoru określonego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej<sup>21</sup>. Nakazując składanie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej ustawodawca nałożył na kierownika jednostki sektora finansów publicznych nowe obowiązki dotyczące oceny jakości stopnia realizacji wszelkich norm, które współtworzą system kontroli zarządczej w jednostce.

Wszystkie skontrolowane ministerstwa wywiązały się z obowiązku sporządzenia oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w terminie i szczegółowości wskazanej w wymienionym rozporządzeniu

<sup>20</sup> Dz. U. Nr 187, poz. 1254.

<sup>21</sup> Dz. U. Nr 238, poz. 1581.



Ministra Finansów. W czterech przypadkach ministrowie<sup>22</sup> stwierdzili, że adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza funkcjonowała w stopniu ograniczonym, zaś w pozostałych trzech przypadkach w stopniu wystarczającym. Raportowanie o stanie kontroli zarządczej opierało się głównie na wynikach kontroli zewnętrznych i wewnętrznych oraz wynikach audytu wewnętrznego. Sporządzając oświadczenia ministrowie wskazywali na informacje pochodzące z:

- monitoringu realizacji celów i zadań – pięć ministerstw<sup>23</sup> (71,4% skontrolowanych),
- samooceny kontroli zarządczej – pięć ministerstw<sup>24</sup> (71,4% skontrolowanych),
- procesu zarządzania ryzykiem – trzy ministerstwa<sup>25</sup> (42,9% skontrolowanych),
- wyników audytu wewnętrznego – wszystkie ministerstwa,
- wyników kontroli wewnętrznych i zewnętrznych – wszystkie ministerstwa,
- oświadczeń złożonych przez kierowników jednostek podległych lub nadzorowanych – pięć ministerstw<sup>26</sup> (71,4% skontrolowanych),
- oświadczeń lub informacji sporządzonych przez kierowników komórek organizacyjnych oraz osób zajmujących samodzielne stanowiska pracy – cztery ministerstwa<sup>27</sup> (57,1% skontrolowanych),
- innych źródeł – trzy ministerstwa<sup>28</sup> (42,9% skontrolowanych).

Wyniki kontroli wskazują na niską wiarygodność i ograniczoną wartość informacyjną oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w trzech ministerstwach. NIK zgłosiła zastrzeżenia do sposobu sporządzania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej i do oceny jakości zawartych w nich informacji.

- *W Ministerstwie Infrastruktury nie wszystkie informacje o słabościach kontroli zarządczej pochodzące z oświadczeń jednostek w działach oraz ustaleń kontroli wewnętrznej zostały wymienione w dziale II oświadczenia, nie uwzględniono między innymi zastrzeżeń do funkcjonowania kontroli zarządczej w Centrum Unijnych Projektów Transportowych, które wskazało na nieefektywny i nieskuteczny system komunikacji wewnętrznej, pomijanie drogi służbowej obiegu dokumentów czy dysponowanie mieniem przez osoby nieupoważnione; analogicznie nie uwzględniono wyników kontroli wewnętrznych wskazujących na słabości kontroli zarządczej w sześciu jednostkach, w tym w Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad, gdzie kontrola wskazała na zakłócenia w przepływnie informacji oraz nieskuteczne mechanizmy kontroli finansowej w zakresie terminowego regulowania zobowiązań;*
- *W Ministerstwie Obrony Narodowej ograniczono możliwości wykorzystania wszystkich źródeł informacji, świadczących o stanie kontroli zarządczej po wyznaczeniu przez Dyrektora Generalnego terminu 7 lub 4 dni na sporządzenie cząstkowego oświadczenia;*
- *W Ministerstwie Gospodarki przedstawiono w sporządzonym oświadczeniu ocenę kontroli zarządczej nie znajdującą potwierdzenia w wynikach przeprowadzonej kontroli; kontrola wskazała między innymi na 42 rekomendacje dla 16 komórek organizacyjnych, słabości kontroli zarządczej w trzech spośród siedmiu jednostek podległych lub nadzorowanych, 55 zaleceń pokontrolnych dotyczących nieprawidłowości stwierdzonych w efekcie 20 kontroli przeprowadzonych w 2010 r. przez kontrolę wewnętrzną oraz nieprawidłowości w funkcjonowaniu Ministerstwa stwierdzone przez kontrole zewnętrzne (w tym NIK) oraz słabości w funkcjonowaniu systemu, które zostały określone w wyniku dużego przeglądu zarządzania za 2010 r.*

Z wyjątkiem opisanych wyżej przypadków, tryb opracowywania oświadczenia zapewniał zgodność oceny stanu systemu kontroli zarządczej ze stanem faktycznym. We wszystkich ministerstwach,

<sup>22</sup> Finansów, Infrastruktury, Obrony Narodowej, Sportu i Turystyki.

<sup>23</sup> Infrastruktury, Obrony Narodowej, Gospodarki, Finansów, Skarbu Państwa.

<sup>24</sup> Infrastruktury, Skarbu Państwa, Gospodarki, Sportu i Turystyki oraz Rolnictwa i Rozwoju Wsi.

<sup>25</sup> Infrastruktury, Skarbu Państwa oraz Gospodarki.

<sup>26</sup> Infrastruktury, Obrony Narodowej, Gospodarki, Sportu i Turystyki oraz Rolnictwa i Rozwoju Wsi.

<sup>27</sup> Skarbu Państwa, Finansów, Obrony Narodowej, Rolnictwa i Rozwoju Wsi.

<sup>28</sup> Gospodarki, Finansów, Sportu i Turystyki.

w których określono stopień funkcjonowania kontroli zarządczej jako ograniczony, wskazano na brak jednolitego lub sformalizowanego systemu zarządzania ryzykiem. Ponadto w przypadku Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Sportu i Turystyki wskazano na brak jednolitej i systematycznej analizy funkcjonowania kontroli zarządczej. W Ministerstwie Finansów stwierdzono także brak jednego formalnego dokumentu wyznaczającego cele i zadania.

W sporządzonych za 2010 r. oświadczeniach jako działania naprawcze wspomnianych nieprawidłowości między innymi wskazano:

- *podjęcie działań związanych z wdrożeniem sformalizowanych procedur zarządzania ryzykiem w odniesieniu do celów i zadań, które były realizowane w 2011 r. przez poszczególne komórki organizacyjne Ministerstwa Infrastruktury oraz jednostki w działach kierowanych przez Ministra,*
- *opracowanie koncepcji funkcjonowania kontroli zarządczej w dziale obrona narodowa i opracowanie projektu komunikatu w sprawie funkcjonowania oraz szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej w tym dziale,*
- *przeszkolenie kierownictwa w zakresie kontroli zarządczej, identyfikacji i zarządzania ryzykiem oraz koordynowanie wdrożenia kontroli zarządczej w jednostkach podległych i nadzorowanych przez Ministra Sportu i Turystyki, zamierzenie zostało zrealizowane przez wydanie wytycznych i organizację szkolenia.*

### 3.2.3 Audyt wewnętrzny

#### 3.2.3.1 Organizacja audytu wewnętrznego

##### **Usytuowanie audytu wewnętrznego w strukturach organizacyjnych**

W 13 skontrolowanych jednostkach kierownicy jednostek zapewnili warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym odrębność organizacyjną komórki audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 282 ust 1 ustawy o finansach publicznych. W jednostkach tych zgodnie z art. 280 wspomnianej ustawy „kierownik komórki audytu wewnętrznego”, o którym mowa w art. 277 ust 3 i 4, podlegał bezpośrednio kierownikowi jednostki (11 przypadków) lub Dyrektorowi Generalnemu (dwa przypadki). W jednym przypadku, z powodu przyjętych rozwiązań organizacyjnych, odrębność ta nie została zapewniona. W Ministerstwie Skarbu Państwa audyt wewnętrzny prowadzony był przez Zespół Audytu Wewnętrznego, którego pracami kierował audytor – koordynator, będący zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych „kierownikiem komórki audytu wewnętrznego”. Zespół ten usytuowany został w strukturze Biura Kontroli, którego dyrektor, nie będący audytorem, ponosił odpowiedzialność za organizację pracy oraz przygotowanie i realizację zadań Zespołu. Potwierdzeniem niezapewnienia odrębności audytu wymaganej przepisami art. 280 i art. 282 ustawy o finansach publicznych było między innymi podpisywanie i akceptacja przez Dyrektora Biura Kontroli dokumentów<sup>29</sup>, których podpisanie zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie prowadzenia i dokumentowania audytu wewnętrznego było zastrzeżone dla kierownika komórki audytu wewnętrznego.

Ponadto w dwóch innych jednostkach (Ministerstwie Gospodarki, Ministerstwie Sportu i Turystyki) audyt wewnętrzny połączony był z kontrolą wewnętrzną, tworząc jedną komórkę organizacyjną, której pracami kierował dyrektor posiadający uprawnienia audytora wewnętrznego. Pomimo takiego usytuowania audytu wewnętrznego, nie stwierdzono przypadków, podporządkowywania

<sup>29</sup> Podpis złożony na uzupełnieniu planu audytu na 2010 r. i pismach kierowanych do jednostek ministerstwa w sprawie analizy ryzyka do planu audytu na 2011 r. oraz podpis akceptujący na notatkach audytora dla Ministra, sprawozdaniu audytu za 2010 r. i planie audytu na 2011 r.

rozstrzygnięć w sprawach audytu, opiniom innych osób, co mogłoby wskazywać na próby ograniczenia jego niezależności funkcjonalnej. Nie wystąpiły także przypadki ograniczenia niezależności audytu w sferze organizacyjnej, głównie w prawie wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym sporządzaniu ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków.

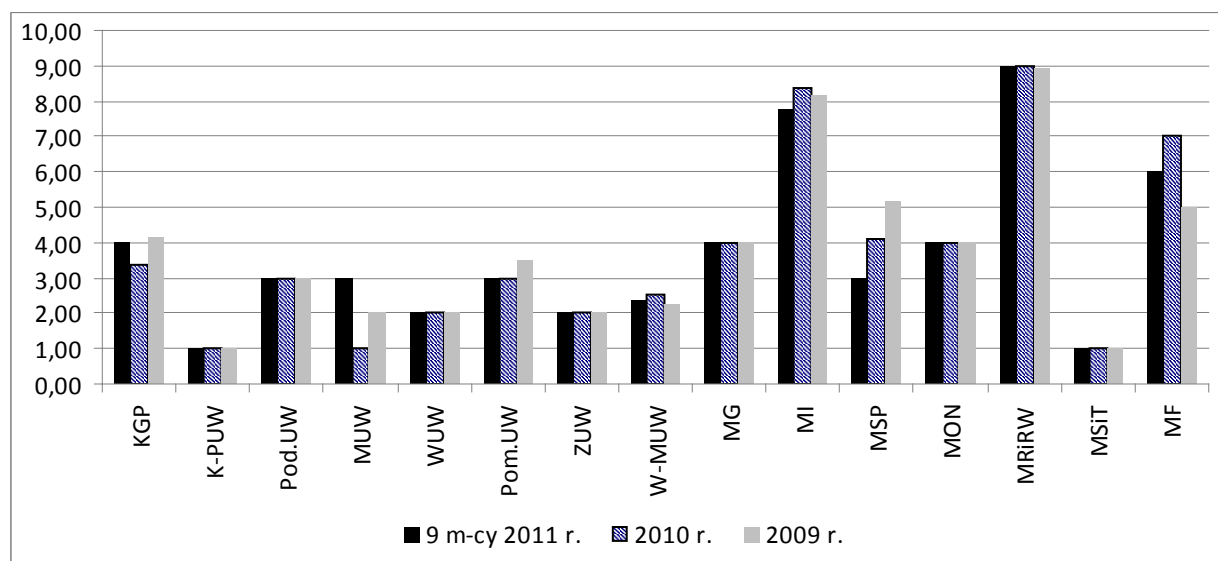
### Obsada kadrowa komórek audytu wewnętrznego

W okresie objętym kontrolą, przeciętna liczba zatrudnionych w komórkach audytu wyniosła w przeliczeniu na pełne etaty około 363 osób (w 2010 r.) i prawie 345 osób (na koniec trzeciego kwartału 2011 r.). W grupie tej odpowiednio 69,7% i 68,9% stanowili audytorzy zatrudnieni na cały etat, 13% i 12,8% na ½ etatu oraz 8% i 8,2% na mniej niż ½ etatu. Podmiot zewnętrzny tylko w około 3% jednostek realizował zadania audytu wewnętrznego. W przypadku urzędów obsługujących ministra, wojewodów czy Komendanta Głównego Policji (dysponent II stopnia) było to 50 osób zarówno w 2010 r., jak i w okresie trzech kwartałów 2011 r., w tym odpowiednio 79,6% i 78% stanowili audytorzy zatrudnieni na cały etat.

Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego skontrolowanych jednostek w latach 2009–2011 (trzy kwartały) przedstawia wykres 1.

Wykres nr 1

Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego skontrolowanych jednostek w latach 2009–2011 (trzy kwartały)



Źródło: Wyniki kontroli NIK.

W czterech urzędach wojewódzkich wystąpiły problemy z zapewnieniem pełnej obsady kadrowej komórek audytu, co w przypadku Zachodniopomorskiego i Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Wojewódzkiego miało istotny wpływ na ograniczenia w realizacji zadań audytowych, tj.:

- w Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim - na trzy etaty w komórce audytu w okresie objętym kontrolą zatrudnionych było dwóch audytorów, przy czym umowa z jednym z nich wygasła 31 grudnia 2011 r.; Urząd dążył do obsadzenia wolnego stanowiska audytora, jednak żaden z kandydatów nie spełniał wymogów formalnych;
- w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim – z powodu upływu czasu umowa o pracę z audytorem wewnętrznym została rozwiązana z dniem 31 sierpnia 2010 r.; kandydaci zgłaszający się do pracy nie spełniali wymogów formalnych, na stanowisku tym zatrudniono pracownika dopiero po dwukrotnym naborze z dniem 1 stycznia 2011 r.;
- w Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim – przeciętne zatrudnienie w Zespole Audytu Wewnętrznego, w okresie objętym kontrolą wyniosło trzy etaty, w tym jeden audytor i w porównaniu do 2009 r. uległo zmniejszeniu o 0,5 etatu;
- w Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim – pomimo, iż w okresie objętym kontrolą przewidziano zatrudnienie dwóch audytorów, na stałe zatrudniony był jeden audytor wewnętrzny; w Zespole Audytu Wewnętrznego, w okresie od 1 do 3 miesięcy, zatrudnionych było pięć osób, które rozwiązywały stosunek pracy na własną prośbę; Urząd w badanym okresie pięciokrotnie przeprowadził nabór na stanowisko audytora wewnętrznego.

We wszystkich 14 przypadkach osoba wykonująca zadania audytu wewnętrznego spełniała wymagania, o których mowa w art. 286 ustawie o finansach publicznych.

### Cykl audytu

Wyniki audytu wewnętrznego stanowią jeden z kluczowych elementów, na podstawie których kierownik jednostki sektora finansów publicznych wydaje oświadczenie o stopniu w jakim funkcjonował adekwatny, skuteczny lub efektywny system kontroli zarządczej. Mały zakres zadań zapewniających w odniesieniu do potrzeb wynikających z przeprowadzanych przez audytorów analiz ryzyka stwarzał zagrożenie, że dane przekazywane w tym zakresie przez audyt wewnętrzny stanowiły niepełne źródło informacji o stanie systemu kontroli zarządczej. Wpływ na to czy przekazana przez audyt wewnętrzny opinia o stanie systemu kontroli zarządczej była wyczerpująca, miała obsada kadrowa komórek audytu. Kolejnym zagrożeniem był zbyt długi cykl audytu, który zgodnie z § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego oblicza się jako iloraz wszystkich obszarów ryzyka oraz liczby obszarów ryzyka wyznaczonych do przeprowadzenia zadań zapewniających w roku następnym.

W 2010 roku i 2011 (trzy kwartały) średni cykl audytu wyniósł odpowiednio 20 lat (od 1,9 do 114 lat) oraz 8,9 lat (od 2,1 do 28 lat). W sześciu skontrolowanych jednostkach (43%) według stanu na 30 września 2011 r., cykl audytu nie przekroczył 5 lat (od 2,1 do 5 lat), w kolejnych trzech (21,4%) nie przekroczył 10 lat (od 5,6 do 9 lat). W pozostałych przypadkach wynosił ponad 10 lat, w tym w jednym przypadku (Pomorskiego Urzędu Wojewódzkiego) było to 28 lat. Długość cyklu audytu w kontrolowanych jednostkach w okresie 2009–2011 (trzy kwartały) przedstawia tabela 1.

Tabela nr 1  
Długość cyklu audytu w latach 2009–2011 (trzy kwartały)

Lata	KGP	K-PUW	Pod.UW	MUW	WUW	Pom.UW	ZUW	W-MUW	MG	MI	MSP	MON	MRiW	MSiT
2011 (I-IX)	11,00	7,00	5,60	5,00	4,00	28,00	12,00	3,75	9,00	3,00	4,00	16,80	2,10	13,50
2010	12,00	7,00	5,60	5,00	6,00	114,00	10,00	6,30	7,00	3,00	5,67	83,00	1,90	13,50
2009	15,00	8,00	7,25	bd.	5,00	38,00	3,00	7,30	4,00	bd.	3,20	27,00	1,80	bd.

Źródło: Wyniki kontroli NIK.

W przypadku Pomorskiego Urzędu Wojewódzkiego i Ministerstwa Obrony Narodowej, gdzie długość cyklu audytu wyniosła w 2010 r. odpowiednio 114 i 83 lata, a 2011 r. (trzy kwartały) 28 i 16 lat, NIK wnioskowała o podjęcie działań mających na celu skrócenie cyklu audytu oraz weryfikację metodologii sporządzania analizy ryzyka na potrzeby planowania zadań audytu wewnętrznego. W przypadku Ministerstwa Obrony Narodowej, którego Biuro Audytu Wewnętrznego gromadziło niezbędne dla komitetu audytu informacje oraz zapewniało jego obsługę organizacyjną, liczba zadań zapewniających i doradczych zmniejszyła się z 13 w 2009 r. do 5 w 2010 r. W Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim nastąpiło trzykrotne wydłużenie cyklu audytu w 2010 r. w stosunku do 2009 r., przy czym liczba zadań zapewniających zmniejszyła się o połowę (z dwóch w 2009 r. do jednego w 2010 r.), zaś doradczych zwiększyła się o 100%, tj. z dwóch w 2009 r. do czterech w 2010 r. Sytuacja ta miała negatywny wpływ na ocenę systemu kontroli zarządczej, wydawaną przez komórkę audytu oraz na długość cyklu audytu.

## Procedury funkcjonowania audytu wewnętrznego

### Karta audytu

We wszystkich skontrolowanych jednostkach opracowano *Kartę audytu*, tj. dokument zalecany standardem 1000, w którym określono cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego. Stwierdzono jednak, że kontrolowane jednostki dostosowały obowiązujące regulacje wewnętrzne dotyczące audytu wewnętrznego, w tym *Kartę audyt wewnętrznego* i *Podręcznik procedur audytu wewnętrznego*, do przepisów wprowadzonych ustawą o finansach publicznych i rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego dopiero w 2011 r. Na przykład:

- w Kujawsko-Pomorskim i Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim aktualizacja nastąpiła odpowiednio w czerwcu i lipcu 2011 r., w Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim i Ministerstwie Gospodarki w styczniu 2011 r., a w Ministerstwie Skarbu Państwa w marcu 2011 r.;
- w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim obowiązywała „Karta audytu wewnętrznego Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego” zatwierdzona 5 lipca 2006 r., która nie była aktualizowana; dopiero 4 listopada 2011 r. w trakcie kontroli NIK zostały dostosowane uregulowania zawarte w „Księdze procedur audytu wewnętrznego” dotyczące programu zadania audytowego oraz sprawozdania z audytu wewnętrznego.
- w Ministerstwie Infrastruktury nie dokonano aktualizacji „Księżki Procedur Biura Audytu Wewnętrznego” w związku ze zmianą kompetencji do zatwierdzania planów audytu i podpisywania upoważnień do przeprowadzania audytu, uprawnienia te od lutego 2010 r. miał wyłącznie Minister Infrastruktury;
- w Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim w lipcu 2011 r. wprowadzono zmiany w regulaminie Zespołu Audytu Wewnętrznego w zakresie zadań merytorycznych, mimo że w standardach audytu wewnętrznego zostały one wprowadzone 20 maja 2010 r.;
- w Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim w obowiązującym „Podręczniku procedur audytu wewnętrznego” nie zawarto opisu metody dokonywania analizy ryzyka i szacowania poziomu ryzyka na etapie programowania zadania audytowego.

### Program zapewnienia i poprawy jakości

W trzech kontrolowanych jednostkach nie został opracowany, rekomendowany standardem 1300, *Program zapewnienia i poprawy jakości*<sup>30</sup>. Program ten, zgodnie z wymienionym standardem powinien być opracowany i realizowany przez zarządzającego audytem wewnętrznym, powinny być w nim zawarte wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego. Dotyczyło to:

<sup>30</sup> Celem programu zapewnienia i poprawy jakości jest umożliwienie dokonania oceny, czy działalność audytu wewnętrznego jest zgodna z definicją audytu wewnętrznego i ze standardami oraz czy audytorzy wewnętrzeni stosują kodeks etyki. Program służy także do oceny wydajności i skuteczności audytu wewnętrznego oraz do identyfikacji możliwości poprawy.

- Ministerstwa Obrony Narodowej, w którym w obowiązującym Podręczniku Procedur Audytu Wewnętrznego sprawy dotyczące zapewnienia jakości uregulowane były w poszczególnych obszarach obejmujących dbałość o niezależność organizacyjną i funkcjonalną, właściwy dobór kadr, szkolenia, rozwój zawodowy, pomiar efektywności, przypisanie odpowiedzialności za wykonywane zadanie audytowe, przydział zasobów, postępowanie na wypadek sporów w zespole, przegląd dokumentacji audytowej.
- Ministerstwa Sportu i Turystyki, w którym audytor wewnętrzny nie opracował programu, gdyż uznał, że nie dotyczy to jednoosobowego stanowiska audytora wewnętrznego. Jego zadaniem wszystkie elementy programu zostały wdrożone i są wykonywane.
- Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego, w którym audytorzy w latach 2010-2011 w celu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego stosowali ankietę jakości prac audytu wewnętrznego, a kierownik komórki audytu zadeklarował opracowanie programu i przedłożenie kierownikowi jednostki.

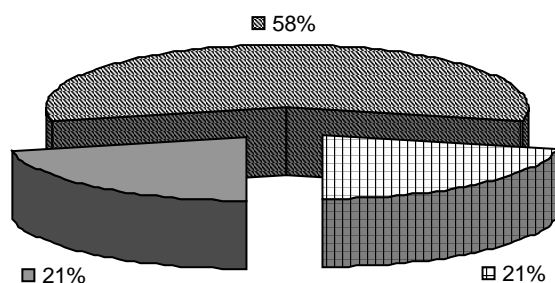
Ponadto w Ministerstwie Skarbu Państwa, Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim oraz w Ministerstwie Gospodarki „Program zapewnienia i poprawy jakości” został wprowadzony dopiero w 2011 r., odpowiednio w marcu, czerwcu i w listopadzie.

Wykres 2 przedstawia procentowy udział jednostek, które w latach 2010–2011 (trzy kwartały) opracowały i realizowały zadania określone w Programie zapewnienia i poprawy jakości.

Wykres nr 2

Procentowy udział jednostek, które w latach 2010–2011 (trzy kwartały) opracowały i realizowały zadania określone w Programie zapewnienia i poprawy jakości.

### Program zapewnienia i poprawy jakości



■	Jednostki, w których nie opracowano i nie realizowano programu
■	Jednostki, w których opracowano i realizowano program w 2010 r.
■	Jednostki, w których opracowano i realizowano program w 2011 r.

Źródło: Wyniki kontroli NIK.

### Ocena zewnętrzna

W pięciu jednostkach z 14 objętych kontrolą nie przeprowadzono rekomendowanej standardem 1312 oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego. Ocenę tą, zgodnie z wymogami standardu, należy przeprowadzić co najmniej raz na 5 lat. Pozostałe jednostki, za zewnętrzną ocenę wynikającą ze standardów, uznały między innymi kontrole przeprowadzone przez pracowników Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów w ramach zadań koordynacyjnych. Wyniki kontroli wskazują na dość częste pomijanie tego obowiązku przez zarządzających audytem wewnętrznym w kontrolowanych jednostkach.

W Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim, nieprzeprowadzenie oceny zewnętrznej uzasadniano tym, że realizacja tego zadania należy wyłącznie do Ministra Finansów. W ocenie dwóch innych jednostek, realizowana przez NIK kontrola „Audyty wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej” spełnia stawiane w tym standardzie warunki dokonania oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego. Zaznaczyć należy, iż zgodnie z interpretacją standardu 1312 osoba lub zespół oceniający posiadają kompetencje w zakresie praktyki zawodowej audytu wewnętrznego i procesu zewnętrznej oceny. Ocena kompetencji tych osób dotyczy doświadczenia w audycie wewnętrznym i dotychczasowych dokonań zawodowych. Kolejnym wskazywanym powodem była rotacja na stanowisku audytora wewnętrznego.

### 3.2.3.2 Audyt wewnętrzny a kontrola zarządcza

#### Wyniki prac audytu wewnętrznego w odniesieniu do opinii o stanie kontroli zarządczej

Audyty wewnętrzne zgodnie z przepisami art. 272 ustawy o finansach publicznych jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, między innymi poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej. We wszystkich kontrolowanych jednostkach komórka audytu wewnętrznego dostarczała kierownikowi jednostki informacje o wynikach przeprowadzonych zadań audytowych, w formie sprawozdań z poszczególnych zadań audytowych lub/i poprzez sprawozdania z realizacji planu audytu w 2010 r. W dwóch jednostkach stwierdzono, że w przekazanych opracowaniach nie było informacji lub jednoznacznego stwierdzenia co do zakresu funkcjonowania adekwatnej, efektywnej i skutecznej kontroli zarządczej w obszarze objętym audytem.

- W Ministerstwie Gospodarki w 16 z 22 sprawozdań z wykonania zadania audytowego przeprowadzonego w 22 komórkach organizacyjnych nie zawarto opinii audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności badanych elementów systemu kontroli zarządczej, o której mowa w § 24 ust. 2 pkt 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzenia i dokumentowania audytu wewnętrznego, a w dwóch innych sprawozdaniach opinia ta ograniczyła się do informacji, że istniejące mechanizmy kontroli zarządczej są skuteczne, nie ustosunkowano się do sprawy adekwatności i efektywności kontroli zarządczej.
- W Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim w sprawozdaniach z trzech, tj. wszystkich zadań zapewniających przeprowadzonych w 2010 r., nie zamieszczono jednoznacznego stwierdzenia co do adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej.

#### Udział audytorów wewnętrznych w procesie wdrożenia systemu kontroli zarządczej w tym w samoocenie kontroli zarządczej

W 14 kontrolowanych jednostkach nie stwierdzono wykonywania przez audytorów działań operacyjnych związanych z zarządzaniem jednostką. W czterech jednostkach (Ministerstwie Gospodarki, Ministerstwie Sportu i Turystyki oraz Zachodniopomorskim i Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim), audytorzy wewnętrzni, z wyjątkiem dokonywania systematycznej oceny systemu kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem, nie byli zaangażowani w inne działania związane z tworzeniem i wdrażaniem systemu kontroli zarządczej. W pięciu przypadkach (35,7%) audytorzy wewnętrzni weszli w skład formalnych lub nieformalnych zespołów ds. kontroli zarządczej i/lub zarządzania ryzykiem. Dotyczyło to:

- Ministerstwa Infrastruktury, w którym w ramach czynności doradczych pracownicy komórki audytu wewnętrznego brali udział w pracach nieformalnego zespołu pracującego pod kierownictwem Dyrektora Generalnego;
- Mazowieckiego Urzędu Wojewódzkiego, gdzie audytor wewnętrzny został członkiem powołanego przez Wojewodę Mazowieckiego zespołu ds. kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem, do zadań którego należało planowanie, organizowanie i koordynowanie systemu kontroli zarządczej oraz opracowanie dokumentacji w tym procedur zarządzania ryzykiem i wytycznych do samooceny kontroli zarządczej;
- Podlaskiego Urzędu Wojewódzkiego, gdzie pracownicy komórki audytu uczestniczyli w pracach zespołu ds. koordynacji kontroli zarządczej, w roli konsultantów w zakresie samooceny kontroli zarządczej;

- *Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Wojewódzkiego, w którym audytor wewnętrzny jako członek zespołu do spraw wdrożenia procesu kontroli zarządczej i monitorowania systemu zarządzania ryzykiem, pełnił w zespole funkcję doradczą oraz przeprowadził szkolenie w zakresie kontroli zarządczej, a w tym zarządzania ryzykiem;*
- *Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Wojewódzkiego, w którym audytorzy wewnętrzni uczestniczyli w pracach zespołu ds. zarządzania ryzykiem, realizowali czynności doradcze przy opracowaniu wykazów ryzyka oraz przygotowaniu analizy ryzyka oraz mapy ryzyka, a także w zakresie opracowania procedury zarządzania ryzykiem.*

W trzech (21,4% objętych kontrolą) jednostkach rola audytorów wewnętrznych w systemie kontroli zarządczej ograniczała się do roli koordynacyjno-konsultacyjnej, w tym:

- *w Ministerstwie Obrony Narodowej Biuro Audytu Wewnętrznego przygotowało i przeprowadziło w ramach czynności doradczych szkolenie z kierownikami komórek organizacyjnych ministerstwa nt. zarządzania ryzykiem;*
- *w Komendzie Głównej Policji, określona w notatce podpisanej przez kierownika komórki audytu i Dyrektora Gabinetu Komendy Głównej Policji, rola komórki audytu wewnętrznego polegała na działaniach wspierających organizację systemu kontroli zarządczej, tj. prowadzeniu szkoleń, czynnościach doradczych oraz przygotowywaniu pisemnej informacji dla biur KGP w zakresie podstawowych zasad zarządzania ryzykiem;*
- *w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi audytorzy prowadzili trzy szkolenia z zakresu kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem oraz uczestniczyli przy opracowywaniu i upowszechnianiu materiałów z zakresu zarządzania ryzykiem.*

W „Szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych” opublikowanych w Komunikacie nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r.<sup>31</sup> podano między innymi, że audyt wewnętrzny może brać udział w procesie samooceny w ramach wykonywania czynności doradczych, a jego rola może być bardzo różna.

Samoocena systemu kontroli zarządczej została przeprowadzona w 13 kontrolowanych jednostkach. W pięciu jednostkach (*Podlaskim i Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim, Komendzie Głównej Policji, Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Ministerstwie Obrony Narodowej*) audytorzy wewnętrzni opracowali lub współpracowali przy opracowaniu kwestionariusza samooceny, w przypadku Ministerstwa Obrony Narodowej opracowany przez audytorów wewnętrznych projekt kwestionariusza nie został wdrożony do stosowania. W Ministerstwie Infrastruktury, Ministerstwie Sportu i Turystyki oraz Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim, komórka audytu tak jak inne jednostki organizacyjne uczestniczyła w samoocenie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. W innych jednostkach (*Ministerstwie Gospodarki, Ministerstwie Skarbu Państwa oraz Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim*) audytorzy wewnętrzni nie uczestniczyli w procesie samooceny oraz w konsultacjach i weryfikacji ocen sporządzonych przez inne jednostki organizacyjne.

Audytorzy wewnętrzni w Komendzie Głównej Policji, Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim byli odpowiedzialni za przygotowanie zbiorczej informacji (analizy) wyników przeprowadzonej samooceny kontroli zarządczej lub pełnili rolę konsultantów na etapie wypełniania kwestionariuszy samooceny przez pracowników w przypadku Zachodniopomorskiego Urzędu Wojewódzkiego.

W Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim nie określono w formie pisemnej roli audytu wewnętrznego w procesie samooceny, podczas gdy z wytycznych Ministra Finansów wynika, że rola ta powinna zostać pisemnie uzgodniona pomiędzy audytem wewnętrznym, kierownikiem jednostki oraz osobą odpowiedzialną za koordynację samooceny.

<sup>31</sup> Dz. Urz. MF z 2011 r. Nr 2, poz. 11.



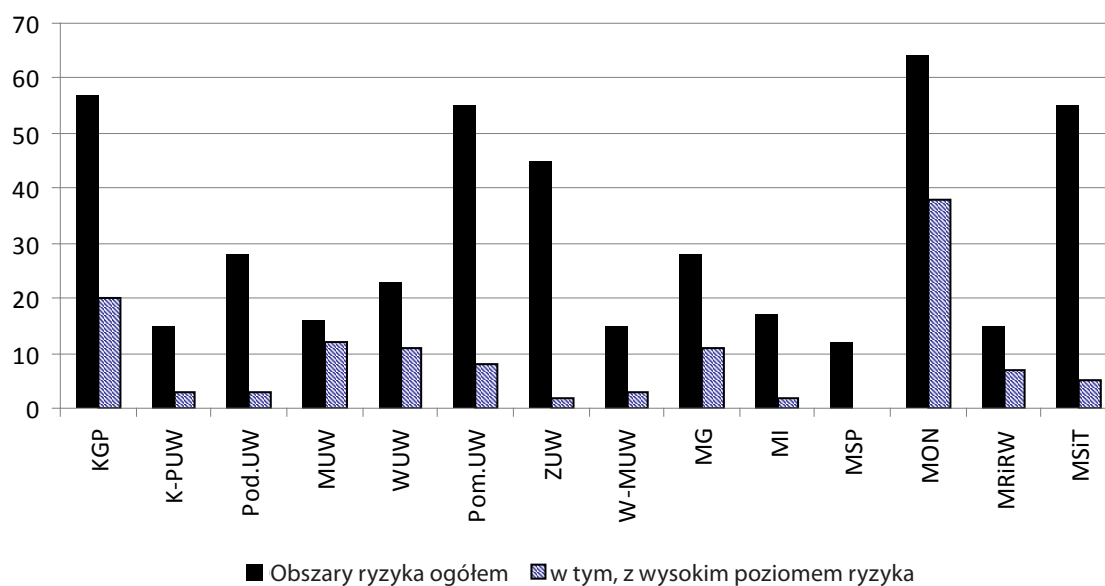
### 3.2.3.3 Działalność audytu wewnętrznego

#### Plany audytu i ich realizacja

Kontrolowane jednostki przygotowując plany audytu na rok 2010 i 2011 przeprowadziły i właściwie udokumentowały analizę ryzyka oraz zasobów kadrowych komórki audytu wewnętrznego. W przypadku ministerstw największej obszarów ryzyka w 2011 r. określono w Ministerstwie Obrony Narodowej – 64, a najmniej w Ministerstwie Sportu i Turystyki – 55. W pozostałych jednostkach największej obszarów ryzyka ustalono w Komendzie Głównej Policji – 57 oraz w Pomorskim i Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim, odpowiednio 55 i 45. Udział obszarów, w których ustalono wysoki poziom ryzyka w liczbie obszarów ryzyka ogółem w latach 2009 – 2011 (I-III kwartał) wyniósł odpowiednio 17,7% w 2009 r., 6,9% w 2010 r. i 28,1%. Najwyższy udział wynoszący 75% wystąpił w Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim, gdzie na 16 zidentyfikowanych obszarów ryzyka, dla 12 określono poziom jako wysoki. Obszary ryzyka ogółem, w tym o wysokim poziomie w 2011 r. w kontrolowanych jednostkach przedstawiono na wykresie 3.

Wykres nr 3

Obszary ryzyka ogółem, w tym o wysokim poziomie w 2011 r. w kontrolowanych jednostkach

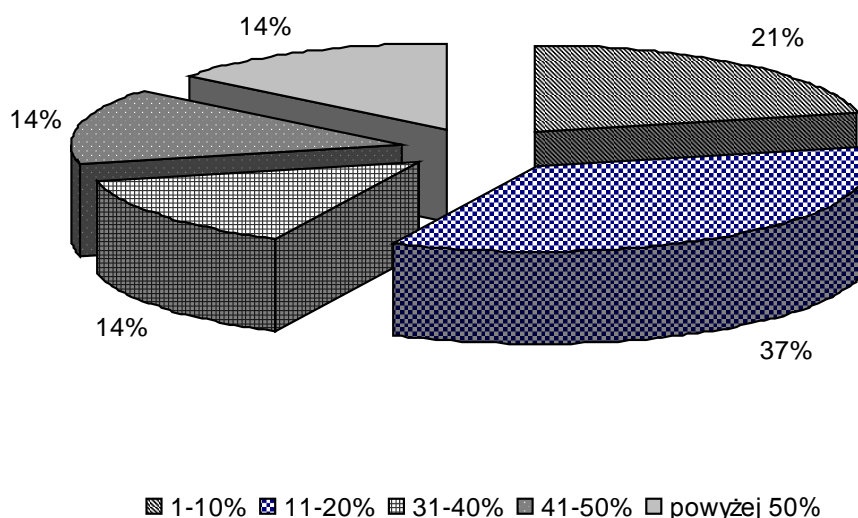


Źródło: Wyniki kontroli NIK.

Na wykresie 4 przedstawiono strukturę jednostek w rozbiciu na wielkość udziału obszarów wysokiego ryzyka, w odniesieniu do wszystkich obszarów zidentyfikowanych w 2011 r.

Wykres nr 4

Struktura jednostek w rozbiciu na wielkość udziału obszarów wysokiego ryzyka, w odniesieniu do wszystkich obszarów zidentyfikowanych w 2011 r.



Źródło: Wyniki kontroli NIK.

Zgodnie z art. 283 ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny, z wyjątkiem uzasadnionych przypadków, przeprowadza się na podstawie rocznego planu. Tylko w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim plan audytu na 2011 r. nie został sporządzony w terminie określonym w art. 283 ust. 3 wymienionej ustawy, tj. do końca 2010 roku. W tej jednostce plan audytu na 2011 r., został podpisany przez audytora wewnętrznego 7 lutego 2011 r. i tydzień później zaakceptowany przez Wojewodę. Opóźnienie to wynikało z wakatu na stanowisku audytora wewnętrznego w czterech ostatnich miesiącach 2010 r.

W związku z wejściem w życie 8 lutego 2010 r. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego wystąpiła konieczność (§ 48) uzupełnienia planów audytu na 2010 r. o informacje wymienione w § 8 ust.1 pkt 4-7 rozporządzenia, tj. dopisania informacji dotyczących planowanego czasu w osobodniach na realizację poszczególnych zadań zapewniających i czynności sprawdzających oraz cyklu audytu. Wszystkie jednostki, z wyjątkiem Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Wojewódzkiego dostosowały we wskazanym terminie (do końca marca 2010 r.) plany audytu na 2010 r. do wymagań rozporządzenia.

Stwierdzono także przypadki wystąpienia błędów formalnych w sporządzonych planach audytu, w tym dotyczące:

- braku informacji o cyklu audytu wymaganej w planie audytu na 2011 r. Ministerstwa Gospodarki; zgodnie z § 8 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia;
- niezamieszczenia przez Wielkopolski Urząd Wojewódzki informacji o planowanym czasie w osobodniach na realizację czynności doradczych, cyklu audytu oraz wynikach przeprowadzonej analizy zasobów osobowych, wymaganych w planie audytu na 2011 r. zgodnie z § 8 ust. 1 pkt 2,

5 i 7 rozporządzenia; jednocześnie w planie audytu na rok 2010 i 2011 informacja na temat czasu planowanego na realizację zadań zapewniających i sprawdzających nie została podana w osobodniach lecz etatach audytorów i planowanym czasie przeprowadzenia zadania (w dniach); plan audytu na 2010 r. nie został ponadto uzupełniony o informacje na temat czasu planowanego w osobodniach na realizację czynności doradczych oraz cyklu audytu.

Zestawienie planowanych i wykonanych zadań audytowych w latach 2009–2011 (trzy kwartały) z uwzględnieniem rodzaju zadań audytowych przedstawia tabela 2.

Tabela nr 2

Realizacja zadań audytowych w latach 2009–2011 (trzy kwartały)

Wyszczególnienie	Urzędy wojewódzkie <sup>1)</sup> Komenda Główna Policji			Ministerstwa <sup>2)</sup>			Ogółem		
	2009	2010	2011 (I-IX)	2009	2010	2011 (I-IX)	2009	2010	2011 (I-IX)
Liczba zadań audytowych									
- planowanych	38	33	35	52	42	37	90	75	72
- wykonanych	29	45	25	54	45	27	83	90	52
Rodzaj wykonywanych zadań audytowych									
a) zapewniające, w tym:	20	21	12	43	33	15	63	54	27
- w obszarze działalności podstawowej	12	12	5	29	26	14	41	38	19
- w obszarze działalności wspomagającej	8	9	7	14	7	1	22	16	8
b) doradcze	9	24	13	11	12	12	20	36	25
Stopień realizacji planu (%)	76,3	136,4	71,4	103,8	107,1	73,0	92,2	120,0	72,2
Udział poszczególnych rodzajów zadań									
- zapewniające (%)	69,0	46,7	48,0	79,6	73,3	55,6	75,9	60,0	51,9
- doradcze (%)	31,0	53,3	52,0	20,4	26,7	44,4	24,1	40,0	48,1
Udział wykonanych zadań zapewniających w obszarach									
- działalności podstawowej (%)	60,0	57,1	41,7	67,4	78,8	93,3	65,1	70,4	70,4
- działalności wspomagającej (%)	40,0	42,9	58,3	32,6	21,2	6,7	34,9	29,6	29,6

1) Podlaski, Kujawsko-Pomorski, Warmińsko-Mazurski, Pomorski, Mazowiecki, Zachodniopomorski, Wielkopolski Urząd Wojewódzki.

2) Ministerstwo Obrony Narodowej, Ministerstwo Infrastruktury, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Ministerstwo Sportu i Turystyki, Ministerstwo Gospodarki i Ministerstwo Skarbu Państwa.

Źródło: Wyniki kontroli NIK.

Wyniki kontroli wskazują, iż z roku na rok rośnie udział czynności doradczych w wykonywanych zadaniach audytowych z 24,1% w 2009 r. do 48,1% w 2011 r. Zdaniem NIK, zwiększenie liczby czynności doradczych miało pozytywny wpływ na wiarygodność oceny kontroli zarządczej w kontrolowanych jednostkach. Nasilenie się tej tendencji w 2010 r. było związane z procesem wdrażania systemu kontroli zarządczej i koniecznością poniesienia dodatkowych nakładów pracy przez audytorów wewnętrznych zaangażowanych w ten proces. Prace te polegały głównie na prowadzeniu szkoleń, wydawaniu opinii i udzielaniu konsultacji w ramach powołanych zespołów zadaniowych.

Audyt wewnętrzny jest skutecznym instrumentem doskonalenia zarządzania w jednostce, gdy przyczynia się do realizacji jej celów. Jednym ze sposobów zwiększenia skuteczności audytu jest

koncentracja na badaniach wokół działalności podstawowej związanej z realizacją zadań statutowych jednostki. Badania charakteru realizowanych zadań audytu wskazują na korzystną zmianę tendencji dotyczącej obszarów zadań audytowych. W 2010 r. 70,4% przeprowadzonych zadań zapewniających dotyczyło działalności podstawowej, podczas gdy w 2009 r. było to 65,1%. Łączny wskaźnik udziału działalności podstawowej w wykonywanych działaniach audytowych wg stanu na 30 września 2011 r. wyniósł 70,4%, w tym w przypadku ministerstw było to aż 93,3%.

Z 14 jednostek, w których kontrolowano realizację planów audytu, w dwóch przypadkach NIK zgłosiła uwagi dotyczące realizacji wszystkich zadań ujętych w planie audytu, tj.:

- w *Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Wojewódzkim w 2010 r. nie wykonano jednego z ujętych w planie audytu zadań o charakterze zapewniającym, gdyż w okresie 2009–2011 (do 31 lipca) dwie pracownice przebywały na długotrwałych zwolnieniach lekarskich, urlopowach macierzyńskich, wychowawczych i wypoczynkowych; dokonano zmiany planu audytu poprzez wprowadzenie do realizacji czynności doradczych;*
- w *Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim na dziewięć zadań wykonanych przez Zespół Audytu Wewnętrzznego tylko trzy były objęte planem audytu, który zakładał realizację siedmiu zadań, inna niż planowano realizacja planu audytu wynikała ze zlecenia przez Wojewodę Mazowieckiego czterech zadań doradczych przy braku pełnej obsady kadrowej.*

Zmiany w planie audytu, zgodnie z § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, muszą być pisemnie uzgadniane z kierownikiem jednostki:

- *W Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim nie dokonano pisemnego uzgodnienia wprowadzonych zmian w planie audytu na 2010 r.;*
- *w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim audytor wewnętrzny wykonywał zarówno w 2010 r., jak w 2011 r. czynności doradcze na temat „Analizy przyczyn uchylecia decyzji przez organy II instancji” dokładnie w takim samym zakresie i sformułował analogiczne wnioski.*

W czterech jednostkach stwierdzono, że niezgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, realizowano i dokumentowano zadania audytowe. Nieprawidłowości dotyczyły głównie:

- *nieopracowania programu zadań zapewniających (§ 18 ust. 1 i 2) lub niezatwierdzenia programu przez kierownika audytu wewnętrznego (§ 19 ust. 3) – Ministerstwo Gospodarki, Wielkopolski Urząd Wojewódzki;*
- *nieokreślenia w programach zadań audytowych sposobu klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów oceny ustaleń stanu faktycznego (§ 19. ust. 1 pkt. 7) – Ministerstwo Gospodarki, Ministerstwo Sportu i Turystyki oraz Wielkopolski Urząd Wojewódzki;*
- *przekazania, po przeszło 7 miesiącach od otrzymania sprawozdania i po monicie audytora, informacji z realizacji zaleceń sformułowanych w sprawozdaniu z jednego z przeprowadzonych audytów w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim;*
- *nieustalenia przez kierowników dwóch audytowanych komórek sposobu realizacji i osób odpowiedzialnych za wdrożenie zaleceń sformułowanych w sprawozdaniach przez audytorów wewnętrznych oraz nieprzekazania w terminie 14 dni informacji o realizacji zaleceń (§ 27 ust. 1) – Ministerstwo Gospodarki;*
- *nieprzedstawienia przez audytora wewnętrznego kierownikom komórek, w których rozpoczynano czynności audytowe, informacji na temat celu, zakresu, kryteriów oceny, narzędzi i technik realizacji zadania, o których mowa w § 20, a także niedopełnienia obowiązku przekazania ustaleń stanu faktycznego po zakończeniu zadania (§ 22) – Ministerstwo Sportu i Turystyki, w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim nie poinformowano kierownika komórki audytowanej o przedmiocie i czasie trwania pięciu zadań audytowych audytu na 14 dni przed ich rozpoczęciem oraz nie przeprowadzono narady otwierającej pomimo dyspozycji wynikającej z Księgi procedur, obowiązującej do 3 listopada 2011 r.*
- *zakończenia zadania audytowego po upływie od 2 do 8 miesięcy od terminu jego wykonania przewidzianego w upoważnieniu – Ministerstwo Sportu i Turystyki, Wielkopolski Urząd Wojewódzki oraz rozpoczęcia w Wielkopolskim*

Urzędzie Wojewódzkim audytu wewnętrznego 10 dni przed datą wydania upoważnienia do jego przeprowadzenia, a w przypadku dwóch zadań zapewniających przekroczenie terminów określonych w upoważnieniach;

- niedokumentowania w aktach stałych audytu wyników analizy zasobów osobowych oraz działań kierownika komórki audytu dotyczących wyjaśnienia przez Ministerstwo Finansów wątpliwości odnoszących się do aktualizacji Księgi audytu oraz potwierdzenia przekazania do Ministerstwa Finansów informacji o realizacji planu audytu w 2010 r.

## Efekty działalności audytu wewnętrznego

### Rekomendacje

Liczbę rekomendacji audytu wewnętrznego w latach 2009–2011 (trzy kwartały) w skontrolowanych jednostkach sektora finansów publicznych przedstawia tabela 3.

Tabela nr 3

Rekomendacje audytu wewnętrznego w latach 2009–2011 (trzy kwartały)

Wyszczególnienie	Urzędy wojewódzkie Komenda Główna Policji			Ministerstwa			Ogółem		
	2009	2010	2011 (I-IX)	2009	2010	2011 (I-IX)	2009	2010	2011 (I-IX)
Liczba rekomendacji sformułowanych	160	213	67	320	189	51	480	402	118
Liczba rekomendacji wykonanych	138	193	19	236	143	25	374	336	44
Stopień wykonania (%)	86,3	90,6	28,4	73,8	75,7	49,0	77,9	83,6	37,3

Źródło: Wyniki kontroli NIK.

W 2010 r. nastąpił nieznaczny wzrost stopnia wdrożenia sformułowanych rekomendacji, który dla 14 skontrolowanych jednostek wyniósł 5,7 punktu procentowego. Nie uzyskano oczekiwanego efektu w przypadku 16,4% sformułowanych rekomendacji ze względu na długotrwały proces ich realizacji.

Na 402 sformułowane w 2010 r. rekomendacje ponad 50% z nich dotyczyło czterech jednostek, tj. Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi (81), Zachodniopomorskiego i Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Wojewódzkiego (odpowiednio 59 i 57) oraz Ministerstwa Infrastruktury (46). Najmniej rekomendacji sformułowano w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim (1) i Ministerstwie Skarbu Państwa (2). W pięciu jednostkach (Pomorskim i Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim, Ministerstwie Skarbu Państwa, Obrony Narodowej i Rolnictwa i Rozwoju Wsi) wszystkie sformułowane w 2010 r. rekomendacje zostały wykonane. W pozostałych jednostkach stopień ich wykonania wahał się od 40% w Ministerstwie Sportu i Turystyki do 98% w Podlaskim Urzędzie Wojewódzkim.

Stwierdzono nieprawidłowości w zakresie monitoringu realizacji wydanych zaleceń w dwóch jednostkach, w tym w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Biuro Audytu Wewnętrznego nie prowadziło bieżącego monitorowania stanu realizacji zaleceń po przeprowadzonych audytach, nie posiadało aktualnego stanu realizacji zaleceń dotyczących ośmiu kontroli przeprowadzonych w 2010 r. Termin ich realizacji przewidziano na koniec 2010 r. lub na I kwartał 2011 r., tym samym nie realizowano regulaminu organizacyjnego Ministerstwa oraz postanowień *Książki procedur audytu wewnętrznego*.

Łącznie w 14 skontrolowanych jednostkach w okresie 2010–2011 (do 30 września) przeprowadzono 41, czynności sprawdzających, z czego 21 w 2010 r. i 20 w pierwszych trzech kwartałach 2011 r., podczas gdy w 2009 r. w jednostkach tych przeprowadzono ich 25. Blisko  $\frac{3}{4}$  przeprowadzonych czynności sprawdzających w 2010 r. miało miejsce w ministerstwach (71,4%), zaś w 2011 r. w urzędach wojewódzkich (75%).

O pozytywnym wpływie działań audytu na usprawnienie działalności kontrolowanych jednostek może świadczyć zwiększenie zakresu realizowanych zadań audytowych w obszarze działalności podstawowej, a także wzrost rekomendacji o charakterze systemowym<sup>32</sup>. Na 402 i 118 rekomendacji sformułowanych odpowiednio w 2010 r. i w okresie trzech kwartałów 2011 r. przez 14 jednostek objętych kontrolą, charakter zaleceń systemowych miało 209 i 77 (52% i 65,3%).

### **Efekty finansowe i rzeczowe**

W okresie objętym kontrolą finansowe łączne rezultaty audytu wewnętrznego wyniosły 2.713,4 tys. zł, podczas gdy w 2009 r. było to jedynie 170 tys. zł i dotyczyły:

- *niedopuszczenia do wydatkowania środków powyżej wysokości planu z przekroczeniem uprawnień w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim oraz z naruszeniem zasad należytego zarządzania finansami, w wysokości 257 tys. zł, z czego 100 tys. zł dotyczyło 2010 r., a 157 tys. zł 2011 r. w wyniku aktualizacji umów o najem powierzchni oraz zmiany firmy ochroniarskiej;*
- *uzyskanych oszczędności środków publicznych w kwocie łącznej 2.446,4 tys. zł, z czego w Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim 710,7 tys. zł (w tym 293,4 tys. zł w 2010 r.), w Komendzie Głównej Policji 908,4 tys. zł (w tym 388,6 tys. zł w 2010 r.) oraz Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim 837,3 tys. zł w całości dotyczące 2011 r.*

Poza tym stwierdzono szereg efektów o wymiarze niefinansowym, które dotyczyły:

- **poprawy efektywności/skuteczności mechanizmów kontroli zarządczej:**
  - *w Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Wojewódzkim opracowano procedurę w zakresie systemu kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem;*
  - *w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi uaktualniono i uzupełniono zakresy obowiązków oraz wewnętrzne procedury oraz wprowadzono obowiązek rozliczeń okresowych z wykorzystania dotacji;*
- **usprawnienia określonego procesu poprzez wdrożenie procedur:**
  - *w Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim usprawniono postępowanie wyłączeniowo – odszkodowawcze prowadzone przez Wydział Skarbu Państwa i Nieruchomości oraz wdrożono nowe procedury dotyczące ustalania właściwości w przekazywaniu spraw do załatwienia w trybie kpa oraz wydawania świadectw kwalifikacji zawodowej kierowców wykonujących przewóz drogowy;*
  - *w Komendzie Głównej Policji opracowano nową procedurę w sprawie planowania i udzielania zamówień publicznych oraz procedurę regulującą proces inwentaryzacji; ponadto zmodyfikowano przebieg procesu dystrybucji składników wyposażenia i świadczeń rzeczowych;*
  - *w Ministerstwie Gospodarki dokonano zmiany w kartach procesu, zmniejszono liczbę procesów, a także dokonano zamiany procesów na zadania;*
- **wprowadzenia systemu monitorowania realizacji zadań;**
- **poprawy efektywności systemu komunikacji wewnętrznej i ulepszenia systemu ochrony zasobów:**
  - *w Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim usprawniono współpracę pomiędzy Wydziałem Prawnym, a Wydziałem Finansowym oraz określono obowiązki radców prawnych i terminy przekazywania dokumentacji,*
  - *w Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim dostosowano treść „Instrukcji zarządzania systemem informatycznym dla przetwarzania danych osobowych” oraz „Polityki bezpieczeństwa dla systemów informatycznych służących*

<sup>32</sup> Rekomendacje o charakterze systemowym - takie, które mają wpływ na usprawnienie funkcjonowania całego systemu kontroli zarządczej.

do przetwarzania danych osobowych” do obowiązujących przepisów oraz wytycznych Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych,

– w Zespole Radców Prawnych w Podlaskim Urzędzie Wojewódzkim doprecyzowano sposób i metody kontaktowania się w sprawach wymagających wydania opinii prawnych;

- innych obszarów, np. zapewnienia ciągłości działalności lub dbałości o wizerunek Wojewody (Pomorski Urząd Wojewódzki), usprawnienia i wzmocnienia nadzoru w obszarze finansowym oraz dostosowania i przestrzegania procedur (Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi), usprawnienia działalności operacyjnej (Ministerstwo Obrony Narodowej), redukcji zatrudnienia (Pomorski Urząd Wojewódzki i Komenda Główna Policji).

### Koszty audytu

Wydatki związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w 14 skontrolowanych jednostkach wyniosły 4.155,7 tys. zł w 2010 r. i 3.153,0 tys. zł do 30 września 2011 r., w tym ponad 90% stanowiły wydatki na wynagrodzenia. Pozostała kwota dotyczyła wydatków na szkolenia pracowników oraz utrzymanie stanowisk pracy komórek audytu. Blisko 2/3 tych wydatków, tj. odpowiednio 67,5% w 2010 r. i 63,8% w 2011 r. (trzy kwartały) stanowiły wydatki ministerstw. W 2010 r. na funkcjonowanie audytu wewnętrznego wydatkowano o 129 tys. zł więcej niż w roku 2009 r. W okresie 2010–2011 (trzy kwartały) wystąpiła znaczna dysproporcja pomiędzy wydatkami na szkolenia audytorów wewnętrznych zatrudnionych w ministerstwach i pozostałych urzędach, które stanowiły odpowiednio 6,1% i 1,4% wydatków na funkcjonowanie audytu wewnętrznego.

Szczegółowe dane dotyczące wysokości poniesionych wydatków związanych z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego w latach 2009–2011 (trzy kwartały) przedstawia tabela 4.

Tabela nr 4

Wydatki na funkcjonowanie audytu wewnętrznego w latach 2009–2011 (trzy kwartały)

Wyszczególnienie	Ministerstwa			Urzędy wojewódzkie Komenda Główna Policji			Ogółem		
	2009	2010	2011 (I-IX)	2009	2010	2011 (I-IX)	2009	2010	2011 (I-IX)
	tys. zł								
<b>Wydatki związane z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego, w tym:</b>	<b>2 715,61</b>	<b>2 803,83</b>	<b>2 012,49</b>	<b>1 311,12</b>	<b>1 351,87</b>	<b>1 140,52</b>	<b>4 026,73</b>	<b>4 155,70</b>	<b>3 153,01</b>
na wynagrodzenia brutto (z dodatkowym wynagrodzeniem rocznym, nagrody jubileuszowe, inne dodatki i nagrody)	2 260,61	2 495,11	1 761,91	1 251,71	1 300,36	1 080,59	3 512,32	3 795,47	2 842,50
na szkolenia pracowników komórek audytu wewnętrznego	147,00	155,33	140,29	11,13	13,15	21,32	158,13	168,49	161,61
na utrzymanie komórek audytu wewnętrznego, inne niż na wynagrodzenia i szkolenia, tj. wydatki na wyposażenie stanowisk pracy	220,09	132,87	97,79	48,27	38,35	38,91	268,37	171,23	136,70
<b>Wydatki miesięczne</b>	<b>226,30</b>	<b>233,65</b>	<b>223,61</b>	<b>109,26</b>	<b>112,66</b>	<b>126,72</b>	<b>335,56</b>	<b>346,31</b>	<b>350,33</b>

Źródło: Wyniki kontroli NIK.

### 3.2.3.4 Komitety Audytu

Komitety audytu powołane zostały w drodze zarządzeń właściwych ministrów na podstawie przepisów art. 288 ustawy o finansach publicznych przy wszystkich skontrolowanych ministerstwach. Komitety audytu były powołane w okresie od 2 marca 2010 r. przy Ministerstwie Skarbu Państwa do 17 grudnia 2010 r. przy Ministerstwie Gospodarki.

W terminach od 2 do 4 miesięcy (w Ministerstwie Sportu i Turystyki) ministrowie nadali regulaminy komitetom audytu. Regulaminy te określały zadania, skład i sposób działania komitetów, zasady dostępu ich do dokumentów i informacji związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w dziale administracji rządowej, sposób i tryb współpracy członków komitetów z kierownikami i pracownikami ministerstw oraz z audytorami wewnętrznymi, tryb postępowania w sprawach o wyrażenie zgody na rozwiązanie stosunku pracy, zmianę warunków pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego oraz sprawozdawczość z działalności komitetów.

W skład każdego z komitetów audytu weszło odpowiednio od trzech do sześciu członków. Ich przewodniczącymi zostali podsekretarze stanu wskazani przez ministrów, którzy uzależniali liczbę członków komitetu od ilości działów administracji rządowej, podległych i nadzorowanych jednostek oraz wielkości budżetów nadzorowanych ministerstw. W Ministerstwach Infrastruktury i Obrony Narodowej w skład komitetów weszło sześciu członków, w Ministerstwie Sportu i Turystyki czterech, a w Ministerstwach Finansów, Skarbu Państwa oraz Rolnictwa i Rozwoju Wsi po trzech.

Osoby wybrane na członków niezależnych komitetów audytu posiadały niezbędne kwalifikacje określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu, w tym wiedzę lub udokumentowane doświadczenie w zakresie audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem, prowadzenia gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych, znajomość działów administracji rządowej, dla których powołano właściwe komitety audytu. Ponadto osoby te powinny mieć pełną zdolność do czynności prawnych oraz do korzystania z pełni praw publicznych, nie być skazane prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe i posiadać poświadczenie bezpieczeństwa upoważniające do dostępu do informacji niejawnych.

*W Ministerstwie Finansów stwierdzono brak dokumentów potwierdzających sprawdzenie, czy kandydaci na członków niezależnych komitetu posiadali pełną zdolność do czynności prawnych oraz czy nie byli skazani prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo lub przestępstwo karne skarbowe. W toku kontroli Ministerstwo Finansów zobowiązało się do pisemnego dokumentowania przez kandydatów na członków niezależnych spełniania warunków wynikających z przepisów prawa.*

Członkowie niezależni komitetów audytu na podstawie § 3 ust. 1 i 2 wspomnianego rozporządzenia Ministra Finansów za prace w komitetach audytu otrzymywali wynagrodzenie ustalane kwartalnie i wyliczone według wzoru określonego w rozporządzeniu. Od czasu powołania (marzec 2010 r. do 30 września 2011 r.) niezależnym członkom komitetów audytu utworzonych przy ministerstwach objętych kontrolą wypłacono łącznie 199.036 zł, w tym 80.698 zł w 2010 r. i 118.338 zł w 2011 r.

Komitety audytu realizowały zadania określone w art. 289 ust.1 ustawy o finansach publicznych oraz związane z tworzeniem lub doskonaleniem funkcjonujących systemów kontroli zarządczej. I tak:

- w Ministerstwie Finansów z inicjatywy komitetu audytu dokonano diagnozy stanu kontroli zarządczej i audytu w działach będących we właściwości Ministra Finansów oraz powołano zespoły do opracowania jednolitego systemu kontroli zarządczej w jednostkach podległych Ministrowi, efektem tych prac było opracowanie dokumentów określających koncepcję budowy jednolitego systemu kontroli zarządczej w jednostkach administracji podatkowej,



kontroli skarbowej oraz w służbie celnej; Komitet zaakceptował wzory planów audytu i sprawozdania z jego wykonania do stosowania w 2011 r.;

- w Ministerstwie Infrastruktury komitet audytu określił wzór planu audytu wewnętrznego na 2011 r. i ustalił wzór kwestionariusza samooceny audytu wewnętrznego w jednostkach w działach kierowanych przez Ministra;
- w Ministerstwie Obrony Narodowej komitet audytu zaopiniował i zarekomendował dla działu obrona narodowa opracowane przez Biuro Audytu Wewnętrznego wytyczne w zakresie występowania o wyrażenie zgody na prowadzenie audytu wewnętrznego przez zewnętrzny podmiot, planu audytu, sprawozdania z wykonania planu audytu oraz rocznego zapewnienia audytora wewnętrznego, mierników efektywności audytu wewnętrznego oraz informowania komitetu audytu o istotnych słabościach kontroli zarządczej;
- w Ministerstwie Skarbu Państwa komitet audytu zarekomendował przeprowadzenie instruktażu w zakresie kontroli zarządczej dla dyrektorów departamentów i delegatur, zaakceptował wzory projektów planu audytu dla ministerstwa i dla jednostki w dziale oraz projekt planu audytu MSP na 2011 r. i projekt strategicznego planu audytu na lata 2011–2014;
- w Ministerstwie Gospodarki komitet audytu zlecił opracowanie wizji funkcjonowania Biura Kontroli i Audytu Wewnętrznego;
- w Ministerstwie Sportu i Turystyki komitet audytu zalecił wprowadzenie audytu wewnętrznego w Centralnym Ośrodku Sportu oraz stworzył „Katalog najistotniejszych ryzyk”.

Stwierdzono, że w Ministerstwie Finansów zostało zawieszona funkcjonowanie komitetu audytu z uwagi na brak przewodniczącego. Od połowy marca do połowy listopada 2011 r., tj. przez osiem miesięcy, nie udało się powołać nowego przewodniczącego, bez którego komitet audytu nie mógł funkcjonować. Nowy przewodniczący został powołany w trakcie trwania kontroli NIK. Stwierdzono także naruszenie regulaminu pracy komitetu audytu, gdyż dopuszczono do udziału w posiedzeniach komitetu zastępców jego członków.

Z przepisów art. 291 ustawy o finansach publicznych wynika obowiązek zapewnienia przez komórki audytu wewnętrznego pełnej obsługi komitetów audytu. W związku z tym, w czterech kontrolowanych jednostkach zmniejszyła się liczba przeprowadzonych zadań audytowych.

Komitety audytu w większości wywiązały się z obowiązku określonego w art. 289 ust. 2 ustawy o finansach publicznych i do końca lutego 2011 r. przekazały do Ministerstwa Finansów sprawozdania z realizacji zadań za 2010 r. Tylko w Ministerstwie Gospodarki sprawozdanie zostało przekazane dziewięć dni po wyznaczonym terminie, z powodu nieterminowego podpisania przez przewodniczącego komitetu audytu.

### 4.1 Organizacja i metodyka kontroli

Postępowania kontrolne zostały przeprowadzone od 1 września do 15 grudnia 2011 r. W kontroli uczestniczyły cztery departamenty – Budżetu i Finansów; Gospodarki i Skarbu Państwa; Nauki, Oświaty, Dziedzictwa Narodowego; Środowiska, Rolnictwa i Zagospodarowania Przestrzennego oraz siedem delegatur – w Białymstoku, Bydgoszczy, Gdańsku, Olsztynie, Poznaniu, Szczecinie i Warszawie. Departament Budżetu i Finansów przeprowadził kontrole w czterech ministerstwach, a pozostałe departamenty w jednym, delegatury zaś przeprowadziły kontrolę w urzędach wojewódzkich, a Delegatura NIK w Warszawie dodatkowo w Komendzie Głównej Policji.

Kontrola w Ministerstwie Finansów została ograniczona to zagadnień koordynacji przez Ministra Finansów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz zapewnienia przez Ministra Finansów funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w kierowanych przez niego działach „budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe”.

Funkcjonowanie mechanizmów kontroli zarządczej ocenione zostało na podstawie procesu zatrudniania i szkolenia pracowników, poprzez wybranie do szczegółowego badania przeprowadzonych procesów rekrutacyjnych i szkoleń.

Ponadto na podstawie badania 10 zadań audytowych, oceniono efekty realizacji zadań zapewniających i czynności doradczych oraz przestrzeganie wymogów proceduralnych.

Specyfika kontroli wymagała także, aby kontrolerzy zebrali wybrane informacje i dane w formie odpowiedzi na pytania zamieszczone w siedmiu listach kontrolnych. Informacje to zostały także potwierdzone innymi dowodami lub zweryfikowane.

Przyjęto, że nieprawidłowość ma charakter zasadniczy, jeżeli stanowi naruszenie obowiązujących przepisów prawa, regulacji wewnętrznych, standardów kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego o kluczowym znaczeniu dla prawidłowego wykonywania funkcji audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej. Dotyczyło to każdej nieprawidłowości, która miała wpływ na obniżenie zdolności dostarczania przez audyt wewnętrzny wyników prac zwiększających wartość i usprawniających działalność operacyjną jednostki.

### 4.2 Przebieg kontroli

W 13 z 15 przeprowadzonych kontroli, protokoły zostały podpisane przez kierowników jednostek bez zastrzeżeń. Kierownicy dwóch jednostek, Pomorskiego Urzędu Wojewódzkiego i Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego złożyli umotywowane zastrzeżenia do protokołów kontroli, które zostały rozpatrzone w następujący sposób:

- w Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim zgłoszono cztery zastrzeżenia, z czego uwzględniono w całości trzy, dotyczące zmiany prezentacji poszczególnych zagadnień oraz doprecyzowania niektórych pojęć, natomiast czwarte zastrzeżenie dotyczące zastąpienia zwrotu „obszar działalności wspomagającej” zwrotem „procesy zarządcze” nie zostało uwzględnione;
- w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim zgłoszono 12 zastrzeżeń, z czego uwzględniono w całości jedno zastrzeżenie dotyczące zarzutu przejmowania przez audytorów wewnętrznych obowiązków kierownictwa Urzędu i faktycznego zarządzania ryzykami, natomiast częściowo uwzględniono sześć zastrzeżeń. Pozostałe zastrzeżenia zostały w całości oddalone.

W czterech jednostkach (Ministerstwie Finansów, Ministerstwie Obrony Narodowej, Ministerstwie Skarbu Państwa, Pomorskim Urzędzie Wojewódzkim) przeprowadzono narady pokontrolne.

Oceny kontrolowanej działalności i wnioski przedstawione zostały w 15 wystąpieniach pokontrolnych. Do treści wystąpienia pokontrolnego skierowanego do Ministra Finansów zostało zgłoszonych 10 zastrzeżeń, które dotyczyły ocen, uwag i wniosków w zakresie koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, oświadczenia o stanie kontroli zarządczej oraz procedur z zakresu kontroli zarządczej. Kolegium NIK uwzględniło w części dwa zastrzeżenia, wykreślając z wystąpienia pokontrolnego tytuł dokumentu „Szczegółowe kryteria oceny” oraz oznaczenie „4” przy opisie dotyczącym komitetu audytu. Pozostałe zastrzeżenia zostały w całości oddalone.

Z 14 zastrzeżeń zgłoszonych do ocen, uwag i wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym do Wojewody Wielkopolskiego, cztery zostały uwzględnione w części, a pozostałe - w całości oddalone. Przyjęcie w części zastrzeżeń dotyczyło spraw związanych z dokumentowaniem naboru pracowników na stanowiska urzędnicze, efektywności szkoleń wewnętrznych, naruszenia niezależności działania komórki audytu oraz braku realizacji standardu kontroli zarządczej w zakresie komunikacji wewnętrznej.

W wystąpieniach pokontrolnych sformułowano łącznie 34 wnioski, w tym skierowane do Ministra Finansów o:

- *rozważenie wydania wytycznych w zakresie zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych,*
- *wdrożenie jednolitej procedury zarządzania ryzykiem w Ministerstwie Finansów,*
- *przeprowadzenie weryfikacji wydanych bądź projektowanych do wydania dokumentów dotyczących systemu kontroli zarządczej w działach administracji rządowej kierowanych przez Ministra Finansów pod kątem wyeliminowania powtórzeń,*
- *zapewnienie udziału w posiedzeniach komitetu audytu osób uprawnionych, zgodnie z regulaminem pracy komitetu audytu,*
- *aktualizację wewnętrznego regulaminu organizacyjnego Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych.*

Do pozostałych ministrów, wojewodów oraz Komendanta Głównego Policji wnioskowano o:

- *wdrożenie systemu zarządzania ryzykiem lub wprowadzenie zmian w istniejącym,*
- *zapewnienie zasobów kadrowych audytu wewnętrznego na poziomie umożliwiającym skuteczną realizację celów i zadań oraz dostosowanie zadań realizowanych przez audyt do zasobów kadrowych,*
- *podjęcie działań w celu skrócenia cyklu audytu,*
- *rozważenie wprowadzenia pisemnych zasad zatrudniania pracowników na stanowiska poza służbą cywilną,*
- *opracowanie lub aktualizację wewnętrznych zasad/procedur w zakresie audytu wewnętrznego,*
- *dokumentowanie przez audytora wewnętrznego zadań zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawnymi,*
- *zapewnienie w planach audytu takich zadań, których realizacja skutkować będzie efektywnym wykorzystaniem czasu audytora,*
- *dokumentowanie przeprowadzenia analiz wykonania planu działalności i zarządzania ryzykiem oraz ich wykorzystanie w systemie kontroli zarządczej.*

W odpowiedzi na wystąpienia pokontrolne kierownicy kontrolowanych jednostek poinformowali o podjętych lub planowanych działaniach na rzecz realizacji wniosków pokontrolnych.

Wykaz skontrolowanych podmiotów oraz jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły w nich kontrole oraz lista osób będących kierownikami jednostek kontrolowanych

L.p.	Jednostka kontrolowana	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca Kontrolę
1	Ministerstwo Finansów	Jan Vincent-Rostowski	Departament Budżetu i Finansów
2	Ministerstwo Infrastruktury / obecnie Ministerstwo Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej	Cezary Stanisław Grabarczyk Sławomir Nowak – od 18 listopada 2011 r.	
3	Ministerstwo Obrony Narodowej	Bogdan Klich Tomasz Siemoniak – od 18 listopada 2011 r.	
4	Ministerstwo Skarbu Państwa	Aleksander Grad Mikołaj Budzanowski – od 18 listopada 2011 r.	
5	Ministerstwo Gospodarki	Waldemar Pawlak	Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji
6	Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi	Marek Sawicki	Departament Środowiska, Rolnictwa i Zagospodarowania Przestrzennego
7	Ministerstwo Sportu i Turystyki	Adam Giersz Joanna Mucha – od 18 listopada 2011 r.	Departament Nauki, Oświaty, Dziedzictwa Narodowego
8	Komenda Główna Policji	Andrzej Matejuk Marek Działoszyński – od 10 stycznia 2012 r.	Delegatura w Warszawie
9	Mazowiecki Urząd Wojewódzki	Jacek Kozłowski	
10	Kujawsko-Pomorski Urząd Wojewódzki	Rafał Bruski Ewa Mes – od 14 grudnia 2010 r.	Delegatura w Bydgoszczy
11	Podlaski Urząd Wojewódzki	Maciej Żywno	Delegatura w Białymstoku
12	Pomorski Urząd Wojewódzki	Roman Zaborowski Ryszard Stachurski – od 12 grudnia 2011 r.	Delegatura w Gdańsku
13	Warmińsko-Mazurski Urząd Wojewódzki	Marian Podziewski	Delegatura w Olsztynie
14	Wielkopolski Urząd Wojewódzki	Piotr Florek	Delegatura w Poznaniu
15	Zachodniopomorski Urząd Wojewódzki	Marcin Zydorowicz	Delegatura w Szczecinie

## Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2003 r. Nr 24, poz. 199 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2007 r. Nr 65, poz. 473 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz. U. Nr 31, poz. 206 ze zm.).
5. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 66, poz. 406) – uchylone z dniem 8 lutego 2010 r.
6. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2008 r. w sprawie trybu sporządzenia oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu audytu za rok poprzedni (Dz. U. Nr 61, poz. 378) - uchylone z dniem 8 lutego 2010 r.
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzenia i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108) – weszło w życie 8 lutego 2010 r.
8. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2006 r. w sprawie kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 112, poz. 763) – uchylone z dniem 1 stycznia 2011 r.
9. Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84) – wszedł w życie 30 grudnia 2009 r.
10. Komunikat nr 1 Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 2, poz. 12) – uchylony z dniem 19 maja 2010 r.
11. Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 5, poz. 24) – wszedł w życie 19 maja 2010 r.
12. Komunikat Nr 25 Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2009 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 85) - uchylony z dniem 31 stycznia 2011 r.
13. Komunikat Nr1 Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2011 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz. Urz. MF Nr 1, poz. 6) – wszedł w życie 31 stycznia 2011 r.
14. Komunikat Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 października 2010 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz. Urz. MS Nr 11, poz. 149).
15. Zarządzenie Nr 57 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie nadania regulaminu pracy Komitetowi audytu dla działów administracji rządowej – budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 64).
16. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. Nr 187, poz. 1254) – weszło w życie 22 października 2010 r.
17. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz. U. Nr 226, poz. 1826).

## Analiza stanu prawnego

### *Kontrola zarządcza*

Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. wprowadziła pojęcie kontroli zarządczej, rozumianej jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (art. 68 ust. 1). Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem (art. 68 ust. 2). Cechą charakterystyczną kontroli zarządczej jest jej powiązanie z wyznaczaniem i realizacją celów danej jednostki. Zgodnie z art. 69 ust.1 ustawy zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy m.in. do obowiązków ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej (pkt.1) oraz kierownika jednostki (pkt 3). Za system kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej (II poziom kontroli zarządczej) odpowiedzialność ponosi minister kierujący działem, za system kontroli zarządczej w poszczególnych jednostkach (I poziom kontroli zarządczej) odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki. Minister jest odpowiedzialny za zapewnienie adekwatnego, skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej w ministerstwie (jako kierownik jednostki) oraz w dziale administracji rządowej (jako minister kierujący działem).

Minister Finansów korzystając z delegacji zawartej w art. 69 ust. 3 ustawy ogłosił w komunikacie nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>33</sup>. Standardy te określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Celem ich jest promowanie wdrażania w tym sektorze spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie. Standardy nie mają charakteru aktu prawa powszechnie obowiązującego; ich stosowanie jest zalecane przy tworzeniu i doskonaleniu systemów kontroli zarządczej, przy uwzględnieniu specyficznych zadań jednostek wdrażających ten system i warunków w jakich one działają. Wskazówki zawarte w standardach zostały przedstawione w pięciu obszarach odpowiadających podstawowym elementom systemu kontroli, tj. środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów w sprawie kontroli zarządczej w działach administracji rządowej przedstawionym w piśmie z dnia 29 stycznia 2010 r. (DA6/4095/NWX/2010/776), kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać wyłącznie do czynności kontrolnych wykonywanych przez pracowników komórek kontroli. Kontrola zarządcza jest systemem bardziej złożonym, który ma za zadanie sprawić, aby jednostka osiągnęła cele przez nią postawione. Przeprowadzenie czynności kontrolnych stanowi tylko niewielką część systemu kontroli zarządczej, pozwalając częściowo zdiagnozować stan obecny. Obowiązków i zadań w zakresie kontroli zarządczej nie można przydzielić lub ograniczyć do jednej komórki organizacyjnej.

Biorąc pod uwagę określoną w art. 68 ust. 1 ustawy definicję kontroli zarządczej, za najistotniejszy element kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej uznać należy system wyznaczania celów i zadań dla jednostek w danym dziale, a także system monitorowania ich realizacji.

<sup>33</sup> Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84.

Zgodnie z art. 70 ustawy o finansach publicznych minister kierujący działem administracji rządowej sporządza do końca listopada każdego roku, plan działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej (ust.1), sprawozdania z wykonania tego planu oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w w/w zakresie – do końca kwietnia każdego roku (ust. 3). Minister może też zobowiązać kierownika jednostki w danym dziale do sporządzenia planu działalności na rok następny dla tej jednostki oraz sprawozdania z wykonania planu i składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki (ust.4). Plan działalności powinien wskazywać cele określone w poszczególnych zadaniach budżetowych, łącznie ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości (ust. 2). Nie ma obowiązku przekazywania planów działalności przez ministra ani przez kierownika jednostki w dziale. Natomiast sprawdzenie czy podmioty te sporządziły plany działalności i wykonywały kontrolę zarządczą odbywać się będzie poprzez złożenie przez nich bezpośrednio przełożonemu (odpowiednio: Prezesowi Rady Ministrów i ministrowi w dziale) sprawozdania z wykonania planu działalności i oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. W myśl art. 70 ust. 5 plany działalności, sprawozdania z ich wykonania oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej podlegają publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej. Zgodnie z art. 295 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, kierownik jednostki przedstawia Ministrowi Finansów, na jego wniosek, w każdym czasie, informacje związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej.

#### *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*

Definicja audytu wewnętrznego określona została w art. 272 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. W celu przeprowadzenia audytu tworzy się wieloosobowe lub jednoosobowe komórki audytu wewnętrznego. Działalnością wieloosobowej komórki audytu wewnętrznego kieruje audytor wewnętrzny, zwany kierownikiem komórki audytu wewnętrznego (art. 277 ust. 1 i 3). Zgodnie z art. 280 kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego, dyrektorowi generalnemu. Zgodnie z art. 282 ust. 1 do kierownika jednostki lub dyrektora generalnego należy zapewnić audytorowi warunki do właściwego przeprowadzenia audytu.

Art. 274 dzieli jednostki sektora finansów publicznych według kryterium obligatoryjności i fakultatywności przeprowadzania w nich audytu. Jednostki, w których przeprowadzenie audytu jest obowiązkowe określono w art. 274 ust. 1-3. Zgodnie z art. 274 ust. 4, audyt prowadzi się również w tych jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego, oraz w jednostkach w dziale wskazanych przez właściwego ministra kierującego działem. Zgodnie z art. 283 ust.1, audyt wewnętrzny przeprowadza się generalnie na podstawie rocznego planu wewnętrznego. Plan ten jest sporządzany do końca roku poprzedzającego przeprowadzenie audytu (art. 283 ust. 3). Do końca stycznia każdego roku kierownik komórki audytu wewnętrznego sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni (art. 283 ust. 5).

Rozwiązanie stosunku pracy ani zmiana warunków pracy i płacy kierownika komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale nie może nastąpić bez zgody właściwego komitetu audytu (art. 281).

Celem komitetu audytu jest doradztwo świadczone na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego (art. 288 ust. 4). Komitet audytu jest powoływany, w drodze zarządzenia, przez ministra kierującego działem. Zadania komitetu audytu określono w art. 289 ustawy o finansach publicznych. Organem koordynującym audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych jest Minister Finansów (art. 292). Kierownicy jednostek są zobowiązani do przedstawienia Ministrowi Finansów, w terminie do końca stycznia każdego roku, informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim (art. 295). Ponadto kierownicy komórek audytu wewnętrznego są zobowiązani do przedstawienia Ministrowi Finansów, w każdym czasie, informacji i dokumentów związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego (art. 296).

Audyt jest przeprowadzany w oparciu o przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzenia i dokumentowania audytu wewnętrznego<sup>34</sup>. Określono w nim sposób sporządzania, elementy oraz realizację planu audytu (§§ 5-11), a także tryb przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego oraz sposób sporządzania wyników audytu wewnętrznego (§§ 12-32). Audytor wewnętrzny ma obowiązek dokumentowania wszystkich czynności i zdarzeń istotnych dla ustaleń audytu i prowadzi w tym celu bieżące i stałe akta audytu (§§ 12-13). Akta bieżące obejmują przede wszystkim program zadania zapewniającego, dokumenty sporządzone przez audytora w trakcie badania oraz informacje, wyjaśnienia, sprawozdanie z przeprowadzenia audytu oraz dokumentację czynności sprawdzających. Zawierają także dokumenty odpowiednie do rodzaju i charakteru podjętych czynności doradczych. Audytor wewnętrzny nie powinien podejmować czynności doradczych, których wykonywanie prowadziłyby do przyjęcia przez niego zadań lub uprawnień wchodzących w zakres zarządzania jednostką.

Standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych określono w Komunikacie Nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>35</sup>. Audytor podczas wykonywania audytu powinien kierować się wskazówkami zawartymi w standardach uwzględniając specyfikę jednostki, pomimo iż nie stanowią one przepisów prawa powszechnego. Celem standardów jest określenie podstawowych zasad praktyki audytu wewnętrznego, upowszechnianie szerokiego zakresu działań przynoszących organizacji wartość dodaną, usprawnienie działalności operacyjnej i procesów w niej zachodzących, stworzenie podstaw do oceny tej działalności.

Standardy obejmują standardy atrybutów, działania oraz wdrożenia. Standardy atrybutów określają cechy organizacji i osób świadczących usługi audytu wewnętrznego. Standardy działania opisują charakter działań audytu wewnętrznego oraz określają kryteria jakościowe służące ich ocenie. Standardy atrybutów i działania dotyczą wszystkich usług audytu wewnętrznego. Ich rozwinięciem są standardy wdrożenia, które opisują wymagania dotyczące działań zapewniających lub doradczych.

<sup>34</sup> Dz. U. z 2010 r. Nr 21, poz. 108.

<sup>35</sup> Dz. Urz. MF z 2010 r. Nr 5, poz. 24.



## Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Minister Finansów
6. Minister Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej
7. Minister Obrony Narodowej
8. Minister Skarbu Państwa
9. Minister Gospodarki
10. Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi
11. Minister Sportu i Turystyki
12. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
13. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
14. Szef Centralnego Biura Antykorupcyjnego
15. Szef Biura Bezpieczeństwa Narodowego





MINISTER OBRONY NARODOWEJ

Warszawa, dnia 23 lipca 2012 r.

**PREZES  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI**

**Pan Jacek JEZIEFSKI**

*Wspaniały Panie Prezede*

W odpowiedzi na pismo zawierające *Informację o wynikach kontroli audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej* (Nr KBF- 4101-09-04/2011, Nr ewid. 26/2012/P11022/KBF) dotyczącą prowadzonej w Ministerstwie kontroli nt. „Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej, proszę Pana Prezesa o przyjęcie następującego stanowiska.

Odnosząc się do uwagi zawartej w rozdziale **3.2.2.1 Wdrożenie i funkcjonowanie rozwiązań prawnych dotyczących systemu kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem**, w sprawie *nie wprowadzenia zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w MON*, należy zauważyć, iż ustawa o finansach publicznych<sup>1</sup> nie nakłada obowiązku wydania wytycznych w sprawie kontroli zarządczej. Zasady kontroli zarządczej mają uzupełniać istniejące regulacje w tym zakresie, a nie powielać dotychczasowe rozwiązania i procedury. Nadmieniam, iż wydanie takich wytycznych określonych w formie komunikatu należy do decyzji każdego ministra.

Określenie zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w formie jednolitego i sformalizowanego dokumentu, w mojej ocenie, nie wyczerpuje obowiązków kierownika jednostki i nie gwarantuje adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostce (dziale) lecz umożliwia jeszcze sprawniejsze osiąganie celów i wykonywanie zadań.

W resorcie Obrony Narodowej funkcjonują zasady (przepisy, procedury) zawarte w różnego rodzaju dokumentach, które wpisują się w system kontroli zarządczej (np. zarządzenie nr 40/MON z dnia 22.11.2006 w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego MON, zarządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.)

nadania statutu Ministerstwa Obrony Narodowej i inne przepisy wewnętrznego kierowania), opierające się w szczególności na 22 standardach kontroli zarządczej<sup>2</sup>.

Niemniej jednak, podstawowe rozwiązania systemowe dla Ministerstwa i działu obrona narodowa w zakresie kontroli zarządczej (np. zarządzanie ryzykiem) zawarte zostały w resortowym projekcie decyzji w sprawie *planowania i rozliczania działalności w resorcie obrony narodowej*. Docelowo system kontroli zarządczej będzie opisany w formie szczegółowych wytycznych MON w sprawie kontroli zarządczej, opartych na ww. standardach.

Poza tym, dostosowano lub opracowano także nowe dokumenty, które stanowią (opisują), poszczególne zagadnienia dotyczące kontroli zarządczej ujęte w standardach jak np.: przestrzeganie wartości etycznych, struktury organizacyjnej, rozwiązań systemowych dotyczących wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania i oceny ich realizacji<sup>3</sup>.

Ustosunkowując się do zastrzeżenia, iż w MON nie było wewnętrznych uregulowań w zakresie formalnego zarządzania ryzykiem, należy przypomnieć, że sformułowanie „formalny proces zarządzania ryzykiem” pojawiło się w momencie składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za 2010 r. i zostało zaczerpnięte z przykładowego katalogu zastrzeżeń zawartego we *Wskazówkach do sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej*<sup>4</sup> wydanych przez Ministra Finansów w pierwszym kwartale 2011 r. W tym miejscu chciałbym zwrócić uwagę, iż w Standardach kontroli zarządczej nie ma o tym sformułowaniu mowy jak również nie wskazano, w jaki praktyczny sposób kierownik jednostki ma ten obowiązek realizować.

W tym miejscu warto wspomnieć, iż kontrolerzy NIK w „*Informacji...*” wskazują na późne (druga połowa 2011 r.) opracowanie przez Ministerstwo Finansów i udostępnienie odbiorcom dokumentu dotyczącego kluczowego elementu kontroli zarządczej, tj. zarządzania ryzykiem. Poza tym Ministerstwo Finansów nie wydało szczegółowych wytycznych dotyczących kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, gdyż takiego obowiązku nie nakładają przepisy ustawy o finansach

---

<sup>2</sup> Przedłożona we wrześniu 2011 r. kontrolerom NIK szczegółowa informacja nt. systemu kontroli zarządczej w MON przedstawiająca obraz funkcjonowania kontroli zarządczej na podstawie tych właśnie standardów.

<sup>3</sup> m.in.: „Koncepcja zmian w systemie finansowania zadań realizowanych przez Siły Zbrojne”, „Metodyka planowania i programowania rozwoju Sił Zbrojnych w latach 2013-2022”, projekt decyzji w sprawie planowania i rozliczania działalności w resorcie obrony narodowej, Kodeks etycznego postępowania pracowników i żołnierzy (Dz. Urz. MON Nr 8, poz. 100).

<sup>4</sup> Opublikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w zakładce Metodyka i dobre praktyki w pierwszym kwartale 2011 r.

publicznych. Na uwagę zasługuje fakt, iż Minister Finansów wydał wytyczne do samooceny kontroli zarządczej, choć nastąpiło to dopiero w lutym 2011 r.<sup>5</sup>

W świetle przytoczonych argumentów należy zaznaczyć, iż pomimo braku pisemnej, wewnętrznej procedury w tym zakresie w resorcie obrony narodowej podejmowano działania polegające na przestrzeganiu priorytetów w realizacji celów i zadań oraz poprawy skuteczności i efektywności ich osiągnięcia.

Przedstawiając swoje stanowisko do uwagi dotyczącej *nieopracowania w MON pisemnej procedury naboru kandydatów na stanowiska inne niż wyższe stanowiska w służbie cywilnej*, podkreślenia wymaga fakt, iż kontrolerzy NIK w *Wystąpieniu pokontrolnym* w omawianym obszarze pozytywnie ocenili stosowane w Ministerstwie Obrony Narodowej standardy kontroli zarządczej w procesie naboru oraz szkolenia pracowników cywilnych... Pomimo nieopracowania pisemnej procedury naboru kandydatów na stanowiska inne niż wyższe stanowiska w służbie cywilnej oraz spoza służby cywilnej stwierdzono, że każdorazowo przestrzegano przepisów art. 28 -31 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej<sup>6</sup>. Jednocześnie chciałbym dodać, iż obecnie w Ministerstwie ON trwają prace dotyczące opracowywania pisemnej procedury naboru kandydatów na stanowiska inne niż wyższe stanowiska w służbie cywilnej. Zgodnie z wytycznymi zawartymi w zarządzeniu Szefa Służby Cywilnej<sup>7</sup> dyrektorzy generalni urzędów zobowiązani zostali do określenia procedur naboru do służby cywilnej lub dostosowania obecnych standardów do zaleceń określonych ww. zarządzeniu w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie zarządzenia.

Odnosząc się do zastrzeżeń ujętych w rozdziale **3.2.2.3 Ocena stanu kontroli zarządczej za 2010 r. w zakresie kierowanych działów administracji rządowej** o treści: *wyniki kontroli wskazują na niską wiarygodność i ograniczoną wartość informacyjną oświadczenia o stanie kontroli zarządczej*, należy stwierdzić, iż nie znajduje to potwierdzenia w stanie faktycznym.

Zgodnie z zaakceptowanym przez ówczesnego Ministra Obrony Narodowej trybem postępowania, jednymi z wielu źródeł informacji o stanie kontroli zarządczej w resorcie miały być oświadczenia częściowe składane przez osoby zajmujące kierownicze stanowiska w Ministerstwie i kierowników komórek/jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez MON. W piśmie, jakie zostało

<sup>5</sup> Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych.

<sup>6</sup> Wystąpienie pokontrolne (KBF -4101-09-04/2011 z dnia 10 stycznia 2012 r.) pkt 6 str. 2

<sup>7</sup> Zarządzenie Nr 3 Szefa Służby Cywilnej z dnia 30 maja 2012 r. w sprawie standardów zarządzania zasobami ludzkimi w służbie cywilnej.

skierowane do ww. osób, dotyczącym sporządzenia częściowych oświadczeń za podległe struktury wskazane było, aby przy ich składaniu wykorzystać 7 źródeł zapewnienia, zgodnie z procedurą zaakceptowaną przez Ministra Obrony Narodowej oraz aktami wykonawczymi dotyczącymi składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej<sup>8</sup>. Biorąc pod uwagę charakter przedmiotowego oświadczenia, to od ministra składającego oświadczenie ostatecznie zależy, jakie informacje i źródła wiedzy uważa za najistotniejsze. Podkreślenia wymaga fakt, iż oświadczenie w swej istocie posiada cechy subiektywizmu, pomimo oparcia się o rzetelne informacje.

Termin na złożenie oświadczeń częściowych został ustalony analogicznie do terminu przedstawienia opinii, uwag czy stanowiska do projektowanych aktów prawnych zgodnie z obowiązującymi w resorcie ON *Wytycznymi Ministra Obrony Narodowej w sprawie działalności legislacyjnej w resorcie obrony narodowej*<sup>9</sup>.

W tym miejscu należy stwierdzić, iż niezbędny czas na sporządzenie oświadczeń częściowych został określony w wymiarze 7 dni roboczych<sup>10</sup> (9 dni kalendarzowych), a nie jak podano w „Informacji...” 4 dni. Ponadto, termin ten nie był terminem zawitym, a wynikającym z wewnętrznych ustaleń w MON. Takim terminem jest natomiast tylko ostatni dzień na złożenie oświadczenia (30 kwietnia).

Niemniej jednak, przewiduje się wydanie formalnej procedury składania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w resorcie ON w ramach projektowanych, wewnętrznych uregulowań.

Przedstawiając swoje stanowisko do wniosku NIK zawartego w rozdziale **3.2.3.1. Organizacja audytu wewnętrznego**, dotyczącego *skrócenia długości cyklu audytu oraz weryfikacji metodologii sporządzania analizy ryzyka*, informuję Pana Prezesa, iż w celu zwiększenia liczby wykonywanych audytów, przewodniczący Komitetu Audytu wystąpił do mnie z wnioskiem o zwiększenie zasobów osobowych Biura Audytu Wewnętrznego i uzyskał akceptację. Zwiększenie zasobów BAW nastąpi wraz ze zmianami organizacyjnymi w Urzędzie i pozwoli zwiększyć ilość planowanych zadań zapewniających o 100 % tj. z obecnych 4 do 8.

Jednocześnie, zgodnie z zobowiązaniem przedstawionym w piśmie skierowanym do Pana Prezesa w styczniu 2012 r.<sup>11</sup>, weryfikacja metodologii

<sup>8</sup> Wytycznymi zawartymi w: rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. Nr 238, poz. 1581) oraz Wskazówkach do sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej dostępnych w na stronie internetowej Ministra Finansów.

<sup>9</sup> Stanowiące załącznik do decyzji Nr 232/MON z dnia 22 listopada 1999 r. (Dz. Urz. MON z 2009 r. Nr 16, poz. 189, ze zm.)

<sup>10</sup> Protokół kontroli (pismo Nr 5093/S z dnia 14 grudnia 2012 r.) str. 21 -22 [akta kontroli str. 415-484], [akta kontroli str. 1323-1337].

<sup>11</sup> Pismo Nr 319/S/7 z dnia 25 stycznia 2012 r.

sporządzania analizy ryzyka na potrzeby planowania zadań audytu wewnętrznego zakończona zostanie w miesiącu sierpniu br.

W odniesieniu do *programu zapewnienia poprawy jakości*, informuję, iż dotychczasowe rozproszone reguły dotyczące zapewnienia jakości planuje się umieścić w Podręczniku Procedur Audytu Wewnętrznego w jednym rozdziale.

Panie Prezesie na zakończenie chciałbym podnieść, iż w resorcie Obrony Narodowej kontynuowane są prace związane z usprawnianiem systemu kontroli zarządczej, mające na celu dalsze jego usprawnianie, pomimo wystawienia przez Najwyższą Izbę Kontroli po sprawdzeniu audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej **oceny pozytywnej** (pomimo stwierdzenia nielicznych nieprawidłowości<sup>12</sup>).

Z poważaniem



**Tomasz SIEMONIAK**

---

<sup>12</sup> Wystąpienie pokontrolne Nr KBF – 4101-09-04/2011 z dnia 10 stycznia 2012 r.