

# **Analiza wystąpień pokontrolnych Najwyższej Izby Kontroli dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej**

**marzec 2012**

Opracowanie przygotowane przez Departament Audytu Sektora  
Finansów Publicznych

**Celem** poniższej analizy jest przedstawienie najważniejszych zagadnień, które zostały omówione w wystąpieniach pokontrolnych Najwyższej Izby Kontroli przygotowanych po zakończeniu kontroli „Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej” przeprowadzonej w 15 jednostkach administracji rządowej w drugiej połowie 2011 r. Osią przeprowadzonej kontroli była ocena sposobu zorganizowania i umiejscowienia audytu wewnętrznego w strukturze jednostki oraz przeprowadzania zadań audytowych, w tym wyrażania rzetelnych opinii o stanie kontroli zarządczej w badanych obszarach.

Informacje zebrane i przedstawione w poniższej analizie, w szczególności wybrane wnioski ogólne sformułowane w wystąpieniach pokontrolnych, mają na celu wskazanie tych obszarów funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, które wymagają usprawnienia. W związku z tym analiza może być pomocna przede wszystkim tym jednostkom, które nie zostały objęte omawianą kontrolą.

Analizie poddano wystąpienia pokontrolne przesłane do Ministerstwa Finansów na prośbę p. M. Sekuły, Podsekretarza Stanu odpowiedzialnego, w imieniu Ministra Finansów, za koordynację kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

## **1. Zakres przedmiotowy kontroli**

W wystąpieniach pokontrolnych oceniono funkcjonowanie audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej za okres od dnia 1 stycznia 2010 r. do 30 września 2011 r., z uwzględnieniem danych za 2009 r.

## **2. Zakres podmiotowy kontroli**

Kontroli podlegały następujące jednostki administracji rządowej:

- siedem ministerstw [Gospodarki, Skarbu Państwa, Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Sportu i Turystyki, Obrony Narodowej, Infrastruktury (obecnie Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej) oraz Finansów),
- Komenda Główna Policji,
- siedem urzędów wojewódzkich (Mazowiecki, Zachodniopomorski, Wielkopolski, Warmińsko-Mazurski, Pomorski, Kujawsko-Pomorski i Podlaski).

## **3. Ocena ogólna**

**3.1.** Kontrolowane jednostki uzyskały następujące oceny:

- jedna - ocenę pozytywną,
- sześć - ocenę pozytywną pomimo stwierdzonych uchybień,
- osiem - ocenę pozytywną pomimo stwierdzonych nieprawidłowości.

**3.2.** Odrębnie zostało ocenione Ministerstwo Finansów ze względu na realizację zadań z zakresu koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych z wyłączeniem jednostek sektora samorządu terytorialnego i jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego.

## **4. Zagadnienia podlegające ocenie**

### **4.1. Kontrola zarządcza**

#### **4.1.1. Regulacje wewnętrzne dotyczące kontroli zarządczej**

- nowe rozwiązania z zakresu kontroli zarządczej wprowadzono w większości skontrolowanych jednostek z opóźnieniem,
- w większości jednostek podjęto jednak wystarczające działania, aby zapewnić prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej. Wiązało się to między innymi z aktualizacją przepisów wewnętrznych (regulaminu organizacyjnego, regulaminów wewnętrznych, zarządzeń) lub ujęciem całości zagadnień kontroli zarządczej w ramach jednego aktu prawa wewnętrznego,
- zastrzeżenia NIK dotyczyły braku szczegółowych zapisów w regulaminach wewnętrznych jednostek organizacyjnych określających zadania z zakresu zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej,
- podkreślono, że w wybranych jednostkach już w 2009 r. podjęto działania zmierzające do uzupełnienia, sformalizowania i udokumentowania kontroli zarządczej poprzez np. powołanie pełnomocnika ds. kontroli zarządczej lub zespołów ds. kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem,
- wskazano, że w jednym z ministerstw, pomimo podjętego zobowiązania, nie zostały wydane wytyczne dotyczące kontroli zarządczej w dziale, mimo uznania tego za jedno z zadań priorytetowych w 2010 i 2011 r.

#### **4.1.2. Wprowadzenie systemu zarządzania ryzykiem**

- najwięcej zastrzeżeń NIK budzi niewprowadzenie sformalizowanego, spójnego i kompleksowego systemu zarządzania ryzykiem lub wprowadzenie go z opóźnieniem,
- analiza ryzyka była przeprowadzana najczęściej dopiero w 2011 r., przy czym zdarzały się przypadki niejednolitego podejścia do zarządzania ryzykiem w ramach jednej jednostki lub analiza nie była powiązana z celami realizowanymi przez jednostkę,
- w ramach działających zespołów ds. kontroli zarządczej nie zostały precyzyjnie określone obowiązki audytora wewnętrznego, tak aby jego działania pozostały w zgodzie ze standardami audytu wewnętrznego.

#### **4.1.2. Planowanie działalności i monitorowanie realizacji celów**

- plany działalności były przygotowywane terminowo i zawierały właściwie sformułowane cele, zadania oraz mierniki,
- realizacja celów była monitorowana w trakcie roku - kwartalnie lub półrocznie, przy czym ewentualne zastrzeżenia NIK dotyczyły dokumentowania monitoringu realizacji celów w trakcie roku,
- odnotowano próby powiązania działań z planu działalności z budżetem zadaniowym (w urzędach wojewódzkich),
- wskazano pozytywne przykłady określenia priorytetów i celów strategicznych (np. „Priorytety Komendanta Głównego Policji na lata 2011-2012”, które znalazły odzwierciedlenie w Planie Przedsięwzięć KGP zawierającym konkretne zadania dla poszczególnych komórek organizacyjnych, sposób ich realizacji i mierniki osiągnięcia poszczególnych zadań).

#### **4.1.3. Przygotowanie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej**

- oświadczenia w kontrolowanych jednostkach sporządzano terminowo oraz były one zgodne ze stanem faktycznym (z jednym wyjątkiem),
- oświadczenia były przygotowywane w oparciu m.in. o ocenę wykonania planu działalności, samoocenę, wyniki audytu wewnętrznego, kontroli wewnętrznych i zewnętrznych,

- w pojedynczych przypadkach wskazano, że nie przeniesiono do oświadczenia wszystkich informacji o słabościach kontroli zarządczej, występujących w jednostkach lub zbyt późno uruchomiono proces sporządzania oświadczenia i nie wykorzystano w związku z tym wszystkich możliwych źródeł informacji,
- zwrócono uwagę na konieczność weryfikacji informacji o stanie kontroli zarządczej złożonych w oświadczeniach jednostek podległych,
- w jednym z ministerstw NIK uznała, że zebrane fakty nie pozwalały na wydanie w pełni pozytywnej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej wyrażonej w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej.

#### **4.1.4. Przeprowadzenie samooceny kontroli zarządczej**

- w większości jednostek samoocena została przeprowadzona dopiero w 2011 r.; w kilku jednostkach samoocena nie została przeprowadzona do czasu zakończenia kontroli NIK,
- w przypadkach gdy samoocena była przeprowadzona, odbywała się ona zgodnie z wytycznymi<sup>1</sup>,
- w części jednostek samoocena została poprzedzona szkoleniami z tego zakresu,
- rola audytu wewnętrznego w procesie przeprowadzania samooceny ograniczała się do konsultacji na etapie wypełniania kwestionariuszy samooceny,
- w przypadku samooceny przeprowadzanej metodą CAF w jej przebiegu nie stwierdzono udziału audytora.

## **4.2. Audyt wewnętrzny**

### **4.2.1. Usytuowanie komórki audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej**

- w większości badanych jednostek usytuowanie komórek audytu wewnętrznego było prawidłowe i nie budziło zastrzeżeń co do ich niezależności,
- stwierdzono zbyt późne wprowadzenie zmian w podporządkowaniu audytu wewnętrznego zgodnie z art. 280 ustawy o finansach publicznych,
- zwrócono uwagę na zbyt późne dostosowanie przepisów wewnętrznych z zakresu audytu wewnętrznego (np. karty audytu wewnętrznego, podręcznika procedur) do nowego stanu prawnego.

### **4.2.2. Ocena audytu wewnętrznego**

- w ośmiu kontrolowanych jednostek nie przeprowadzono oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego, co jest niezgodne ze standardem audytu wewnętrznego 1312,
- w jednej z kontrolowanych jednostek nie opracowano programu zapewnienia i poprawy jakości, co jest niezgodne ze standardem audytu wewnętrznego 1300.

### **4.2.3. Liczba zaplanowanych i wykonanych zadań audytowych**

- zaobserwowano tendencję do zmniejszania się liczby realizowanych zadań audytowych,
- bezpośredni wpływ na ograniczoną liczbę przeprowadzonych zadań audytowych miała zbyt szczupła obsada kadrowa (przy czym podejmowane próby zatrudnienia audytorów kończyły się zazwyczaj niepowodzeniem za względu na brak osób spełniających kryteria określone w ogłoszeniu),
- w jednym przypadku jako przyczynę niewykonania zadań audytowych podano zaangażowanie audytorów w obsługę Komitetu Audytu.

---

<sup>1</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 (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 2, poz. 11).

#### **4.2.4. Plan audytu i sprawozdanie z jego wykonania**

- w większości przypadków plany audytu wewnętrznego oraz sprawozdania z realizacji planu były sporządzane terminowo i zgodnie z przepisami<sup>2</sup>,
- przeprowadzana analiza ryzyka była wykorzystywana do przygotowania planu audytu; w części jednostek posłużyła do przygotowania strategicznego planu audytu wewnętrznego,
- w jednym przypadku plan audytu nie zawierał elementów wymaganych przez przepisy prawa<sup>2</sup>, w tym np. informacji o czasie i liczbie planowanych czynności doradczych, długości cyklu audytu, natomiast sprawozdanie nie zawierało m.in. informacji dotyczących zrealizowanych zadań zapewniających w odniesieniu do planu oraz omówienia zidentyfikowanych istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej.

#### **4.2.5. Sposób przeprowadzania zadań audytowych**

- pozytywnie ocenione zostały procedury przygotowania, przeprowadzania i dokumentowania zadań audytowych zawarte w wewnętrznych regulacjach,
- w większości przypadków sprawozdania końcowe zawierały ocenę systemu kontroli zarządczej w badanym obszarze,
- w przeważającej liczbie jednostek monitorowaniu podlegało wykonywanie zaleceń audytowych; w jednej z badanych jednostek kontrolerzy NIK wskazali na brak zasad monitorowania efektów zadań zapewniających i czynności doradczych oraz stopnia realizacji wydanych zaleceń poaudytowych,
- efektem przeprowadzonych zadań audytowych były usprawnienia w badanych obszarach, np. wdrożenie nowych procedur lub zmiany o charakterze organizacyjnym i technicznym, w tym także przynoszące wymierne korzyści finansowe,
- w jednym przypadku zidentyfikowano braki w dokumentacji prowadzonego zadania audytowego, w tym m.in. nieopracowanie programu, niewskazanie sposobu klasyfikowania wyników audytu dla poszczególnych kryteriów, realizowanie zadania po upływie terminu określonego w jego programie oraz braki formalne, np. brak podpisów na sprawozdaniach z realizacji zadań.

#### **4.2.6. Cykl audytu**

- w większości kontrolowanych jednostek zwrócono uwagę na zbyt długi cykl audytu – ponad 10-letni lub dłuższy,
- wskazano, że na wydłużenie cyklu audytu mają pośredni wpływ ograniczenia kadrowe, zbyt duża zidentyfikowanych obszarów ryzyka oraz dodatkowe zadania z zakresu kontroli zarządczej (przykładem może być jednostka, w której cykl audytu wynosi 16,8 lat, zdefiniowano 147 obszarów ryzyka wysokiego i krytycznego przy 5 zatrudnionych audytorach).

#### **4.2.7. Udział audytu wewnętrznego w działaniach związanych z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w jednostce**

- pozytywnie oceniono brak zaangażowania audytorów wewnętrznych w działania operacyjne związane z planowaniem, organizacją i koordynacją kontroli zarządczej oraz samooceną kontroli zarządczej,
- w większości kontrolowanych jednostek w trakcie przeprowadzania zadań audytowych audyt wewnętrzny dokonywał oceny stanu kontroli zarządczej, choć nie we wszystkich przypadkach dokonywano jednoznacznej oceny kontroli zarządczej w audytowanym obszarze.

---

<sup>2</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108).

#### **4.2.8. Dostosowanie przepisów wewnętrznych dotyczących audytu wewnętrznego do przepisów ustawy i rozporządzenia**

- w większości przypadków regulacje wewnętrzne z zakresu audytu wewnętrznego uwzględniały zmiany w organizacji i funkcjonowaniu audytu wewnętrznego wprowadzone przepisami prawa w 2010 r., w tym np. zaktualizowano „Podręczniki Procedur Audytu Wewnętrznego”, „Książki procedur Biura Audytu Wewnętrznego”, „Karty Audytu Wewnętrznego”.

#### **4.3. Koordinacja kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego**

W ocenie NIK Ministerstwo Finansów wywiązało się z obowiązków koordynatora kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Potwierdziły to informacje uzyskane przez NIK od wszystkich ministrów i wojewodów oraz przewodniczących komitetów audytu. Pozytywnie oceniono sposób prezentacji i przydatność informacji opublikowanych przez Ministerstwo Finansów. Cztery jednostki wskazały na brak praktycznych informacji i dobrych praktyk z zakresu wdrażania kontroli zarządczej oraz narzędzi i metod jej monitorowania. Wskazano jednocześnie, że część działań podjęta została z opóźnieniem, w tym wydanie dokumentów z zakresu zarządzania ryzykiem, wytycznych dotyczących samooceny oraz opracowań z zakresu audytu wewnętrznego.

### **5. Wybrane wnioski ogólne sformułowane w wystąpieniach pokontrolnych**

#### **5.1. w zakresie kontroli zarządczej**

- wprowadzenie sformalizowanego, spójnego i kompleksowego systemu zarządzania ryzykiem,
- wdrożenie w pełnym zakresie monitoringu realizacji celów i zadań,
- dokumentowanie przeprowadzania analiz wykonania planu działalności i zarządzania ryzykiem,
- doprecyzowanie roli audytora w pracach zespołów ds. kontroli zarządczej,
- nieprzejmowanie przez audytorów wewnętrznych zadań z zakresu zarządzania jednostką,
- opracowanie wewnętrznych zasad etycznego postępowania pracowników,
- wyznaczenie osoby odpowiedzialnej za koordynację procesu samooceny,
- pisemne uzgodnienie roli audytu wewnętrznego w procesie samooceny pomiędzy audytem wewnętrznym, kierownikiem jednostki oraz osobą odpowiedzialną za koordynację samooceny.

#### **5.2. w zakresie audytu wewnętrznego**

- aktualizacja procedur i przepisów wewnętrznych,
- wprowadzenie zasad obliczania i dokumentowania efektów audytu oraz systemu monitorowania wykonywania zaleceń poaudytowych,
- skorelowanie zadań realizowanych przez audyt wewnętrzny z posiadanymi zasobami kadrowymi,
- zapewnienie w planach audytu takich zadań, których realizacja będzie skutkować efektywnym wykorzystaniem czasu pracy audytora,
- wprowadzenie bieżącego monitoringu wydanych zaleceń audytowych i zapewnienie ich realizacji,
- doprecyzowanie zapisów dotyczących obowiązków audytora wewnętrznego w pracach zespołu ds. kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem,
- zaktualizowanie książki procedur audytu wewnętrznego,
- uzupełnienie podręcznika procedur audytu wewnętrznego o opis metody dokonywania analizy i szacowania poziomu ryzyka na etapie programowania zadania audytowego,

- zapewnienie warunków dla niezależnego funkcjonowania audytu wewnętrznego poprzez podporządkowanie kierownika komórki audytu wewnętrznego bezpośrednio kierownikowi jednostki.

### **5.3. w zakresie działania Komitetu Audytu**

- odpowiednio wczesne sygnalizowanie o ryzykach oraz słabościach kontroli zarządczej zidentyfikowanych w jednostkach podległych i nadzorowanych, co ma spowodować, że wnioski będzie można wykorzystać przy sporządzaniu oświadczenia o stanie kontroli zarządczej,
- podejmowanie działań w zakresie monitorowania efektywności i skuteczności pracy audytu wewnętrznego,
- zorganizowanie prac Komitetu Audytu w sposób umożliwiający wykorzystanie wyników pracy przy opracowywaniu oświadczenia o stanie kontroli zarządczej,
- zapewnienie udziału w posiedzeniach Komitetu Audytu osób uprawnionych, zgodnie z regulaminem Komitetu Audytu,
- terminowe sporządzanie sprawozdań z działalności Komitetu Audytu.

### **5.4. w zakresie koordynacji kontroli zarządczej przez Ministra Finansów**

- rozważenie wydania wytycznych w zakresie zarządzania ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych.

## **6. Podsumowanie**

Informacje zawarte w wystąpieniach pokontrolnych NIK będące podstawą sporządzenia analizy nie pozwalają na dokonanie uogólnionej oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej ze względu na fakt, że odnoszą się do konkretnych problemów zidentyfikowanych w poszczególnych jednostkach. Wyodrębnione grupy tematyczne podlegające omówieniu mogą natomiast służyć jako rodzaj „checklisty”, którą można wykorzystać przy ocenie funkcjonowania wybranych elementów kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.