



KBF-4101-002-00/2014
Nr ewid. 26/2015/P/14/011/KBF

Informacja o wynikach kontroli

**ADEKWATNOŚĆ
I EFEKTYWNOŚĆ SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ
W WYBRANYCH JEDNOSTKACH
ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ**

DEPARTAMENT
BUDŻETU I FINANSÓW

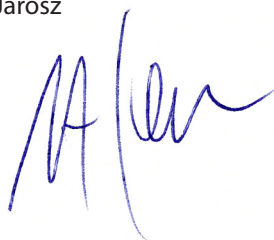
MISJA

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:
Stanisław Jarosz



Zatwierdzam:

Krzysztof Kwiatkowski



Prezes Najwyższej Izby Kontroli
Warszawa, dnia 19 marca 2015 r.

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

www.nik.gov.pl

1. ZAŁOŻENIA KONTROLI	6
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI	9
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności	9
2.2. Synteza wyników kontroli.....	9
2.3. Uwagi końcowe i wnioski	12
3. INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE	14
3.1. Uwarunkowania prawne	14
3.2. Ważniejsze wyniki kontroli	15
4. INFORMACJE DODATKOWE.....	36
4.1. Przygotowanie kontroli	36
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli	37
5. ZAŁĄCZNIKI.....	39

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. (Art. 272 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych – Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).

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. (Załącznik do Komunikatu nr 2 Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych – Dz. Urz. MF z 24 czerwca 2013 r. poz. 15).

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

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

Ryzyko

cecha opisująca możliwość zaistnienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na realizację założonych celów. Ryzyko jest mierzone wpływem (skutkami) i prawdopodobieństwem wystąpienia. (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. (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. 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. (Art. 68 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach 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. (Załącznik do Komunikatu 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).

Układ zadaniowy	zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa oraz: a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów, b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów, c) działanie jako najniższa jednostka klasyfikacji zadaniowej o charakterze operacyjnym. (Art.2 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych).
Administracja rządowa	część administracji, która kierowana jest przez Radę Ministrów i jej poszczególnych ministrów. Regulowana jest art. 149 Konstytucji RP, który stanowi: „Ministrowie kierują określonymi działami administracji rządowej lub wypełniają zadania wyznaczone im przez Prezesa Rady Ministrów”. Zakres działania ministra kierującego działami administracji rządowej określają ustawy.
Dział administracji rządowej	pojęcie wprowadzone art.149 Konstytucji RP i dookreślone (bez definicji) ustawą z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej. (Dz. U. z 1997 r. Nr 141, poz. 943).
Zadanie budżetowe	element układu zadaniowego z przypisanymi do niego środkami finansowymi przeznaczonymi na realizację celu zadania; zadanie budżetowe stanowi zespół podzadań, których realizacja wpływa na osiągnięcie celów określonych na szczeblu zadania. (Rozdział 6 ust. 75–89 Załącznik Nr 66 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 maja 2012 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej – Dz. U. 2012 r. poz 628).
Działanie	element układu zadaniowego, którego realizacja umożliwia osiągnięcie zaplanowanego celu zadania budżetowego; na poziomie działań wyszczególnione jest rozróżnienie rodzaju wydatków według ich przynależności do określonej kategorii.
Cel	wynikający z analizy potrzeb społecznych przyszły stan rzeczy, który zamierza osiągnąć dysponent środków publicznych, zgodny z celami określonymi w strategiach rozwoju i programach rozwoju. Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz. U. z 2014 r. poz. 1649).
Miernik stopnia realizacji/osiągnięcia określonego celu	oznaczający wartościowe (ilościowe) lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu produktów bądź efektów uzyskanych z poniesionych nakładów.

Temat i numer kontroli

Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej – P/14/011.

Uzasadnienie

W jednostkach sektora finansów publicznych, ze względu na potrzebę poprawy realizacji zadań publicznych, istotną rolę odgrywa kontrola zarządcza. Definicja kontroli zarządczej podkreśla, że jest nią każde działanie jednostki, wszystkie niepisane i pisane zasady w niej obowiązujące, wszystko co służy zapewnieniu realizacji celów i zadań. Zgodnie z art. 68 ustawy o finansach publicznych kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy¹. Kontrola zarządcza jest związana bezpośrednio z zarządzaniem w sferze publicznej i ma zapewniać realizację celów jednostki poprzez maksymalizację szans i minimalizację zagrożeń. Ma ona nieustannie sprawiać, że osiągnęte są cele postawione przed jednostką. Tym samym podstawowym zadaniem kontroli zarządczej jest skuteczna realizacja celów zaplanowanych przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych².

Kontrola ta jest procesem zintegrowanym z bieżącą działalnością jednostki, stanowi zbiór wielu czynności wykonywanych przez organ zarządzający, kierowników komórek organizacyjnych i poszczególnych pracowników. Elementy kontroli zarządczej wbudowane są w strukturę, procedury funkcjonowania i praktykę jednostki organizacyjnej. Natomiast czynności i mechanizmy kontroli stanowią integralną część poszczególnych procesów i operacji prowadzonych w jednostce.

Na szereg słabości w funkcjonowaniu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych wskazywała Najwyższa Izba Kontroli w *informacjach o wynikach kontroli*³ oraz Ministerstwo Finansów w sprawozdaniu *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym za 2012 r.* Z informacji tych wynikało, że jednostki sektora finansów publicznych wdrażają różne systemy i narzędzia zarządzania w sposób nieskoordynowany, traktując kontrolę zarządczą jako kolejne rozwiązanie funkcjonujące obok innych systemów zarządzania. Informowano w nich, że dużym problemem jest także zapewnienie spójności oraz funkcjonalności wprowadzonych rozwiązań. Wskazywano w nich także, że w ministerstwach i innych jednostkach nadzorowanych przez właściwego ministra (tzw. jednostki w dziale) słabością kontroli zarządczej były procesy planowania w rocznej perspektywie, które nie były w wystarczającym stopniu skoordynowane zarówno z planowaniem strategicznym, jak i rocznym planowaniem działalności jednostek w dziale. Z informacji tych wynika, że jednostki często miały pełną swobodę w wyznaczaniu celów, co mogło oznaczać, że nie są włączone w realizację celów wskazanych w planie ministra. Świadczyło to o braku realnego wpływu planowania działalności na zarządzanie określonym działem administracji albo o niewielkiej roli jednostek podległych w realizacji celów i zadań ministra. Wyniki kontroli wskazały również na brak ścisłego powiązania zarządzania ryzykiem z procesami planowania i monitorowania realizacji celów i zadań.

¹ Art. 68 ust 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).

² Właściwe funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga aktywnego działania ze strony kierownika jednostki i wszystkich osób na stanowiskach kierowniczych, które mają udział w zarządzaniu jednostką.

³ Informacja o wynikach kontroli audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej, NIK, Warszawa, lipiec 2012 r. Nr ewid. 26/2012/P/11/022/KBF; Informacja o wynikach kontroli planowania i monitorowania wydatków w układzie zadaniowym przez wybranych dysponentów części budżetowych, NIK, Warszawa, kwiecień 2014 r. Nr ewid. 4/2014/P/13/014/KAP.

Kontrola była kontrolą planową podjętą z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli, realizowaną w obszarze funkcji państwa według COFOG⁴ „Ogólne usługi publiczne”.

■ Cel kontroli

Celem kontroli była ocena zapewnienia adekwatności i efektywności systemu kontroli zarządczej, a w szczególności ocena:

- zgodności z wymogami prawa i standardami kontroli zarządczej wprowadzonych rozwiązań organizacyjnych systemu kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych i w dziale administracji rządowej;
- adekwatności i efektywności mechanizmów kontroli z punktu widzenia reakcji na ryzyko;
- działań audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej w celu usprawnienia systemu kontroli zarządczej.

■ Podstawa prawna

Kontrola została przeprowadzona na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁵, z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy, tj. pod względem legalności, celowości, gospodarności i rzetelności.

■ Zakres przedmiotowy kontroli

Przedmiotem kontroli były przede wszystkim ustanowione – na poszczególnych szczeblach zarządzania – mechanizmy kontroli oraz ocena w jakim zakresie osoby odpowiadające za funkcjonowanie i organizację pracy badanego urzędu wykorzystały wyniki tak sprawowanej kontroli do uzyskania racjonalnej pewności, że zostaną osiągnięte zamierzone przez nich cele. W kontrolowanych jednostkach sprawdzano między innymi czy ustanowiony zgodnie ze standardami kontroli zarządczej oraz szczegółowymi wytycznymi w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem⁶ system kontroli jest adekwatny⁷ i efektywny⁸. Sprawdzano także na wybranym do kontroli zadaniu budżetowym i dwóch działaniach, czy ustanowione w tym systemie mechanizmy kontroli pozwalają na zarządzanie ryzykiem, przy możliwie najmniejszych nakładach. W sześciu ministerstwach badaniami kontrolnymi objęto elementy systemu kontroli zarządczej ustanowione w jednostce (I poziom kontroli zarządczej), jak i w dziale administracji rządowej (II poziom). W Kancelarii Prezesa Rady Ministrów oraz Głównym Urzędzie Statystycznym badania koncentrowały się na funkcjonowaniu wybranych elementów systemu kontroli zarządczej funkcjonujących w tych jednostkach (I poziom kontroli zarządczej).

⁴ Klasyfikacja COFOG – Classification of the Functions of Government to podział szczegółowy wydatków budżetowych na kategorie, podkategorie i klasy, który pozwala na porównywanie nawet najdrobniejszych części budżetu pomiędzy krajami.

⁵ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

⁶ Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań.

⁷ Adekwatny system kontroli zarządczej to taki system, w którym wprowadzone mechanizmy kontroli przeciwdziałają ziszczeniu się określonych dla danej jednostki ryzyk.

⁸ Efektywny system kontroli zarządczej to system, w którym adekwatność zostanie osiągnięta przy wykorzystaniu najmniejszych możliwych nakładów. Efektywny system kontroli zarządczej cechuje optymalny dobór metod i środków przy jego ustanowieniu (oszczędnie, wydajnie, celowo).

Badania kontrolne poprzedzone zostały szczegółową analizą dostępnych dokumentów i przepisów wewnętrznych, w szczególności:

- ♦ regulaminów organizacyjnych kontrolowanych jednostek (ministerstw i urzędów centralnych);
- ♦ regulaminów wewnętrznych poszczególnych komórek organizacyjnych ministerstw i urzędów, tj. departamentów, wydziałów, biur, biorących udział w realizacji celów i zadań budżetowych;
- ♦ procedur kontroli zarządczej ustalonych przez kierownika jednostki (dla ministerstwa – I poziom kontroli zarządczej) i dla działu (II poziom kontroli zarządczej);
- ♦ planów działalności wybranych do kontroli ministrów w dziale na 2013 i 2014 r. oraz sprawozdania z ich wykonania za 2013 r.;
- ♦ projektów budżetu państwa w układzie zadaniowym na rok 2013 i 2014 oraz sprawozdania z jego wykonania za 2013 r. dla jednostek wybranych do kontroli.

Kontrolą objęto metody i procedury kontroli zarządczej służące osiągnięciu zaplanowanych rezultatów na poziomie działań (I stopień) i zadania budżetowego (II stopień) w odniesieniu do wybranych z układu zadaniowego na rok 2013 dwóch działań oraz zadania budżetowego, do którego osiągnięcia służy (między innymi) realizowanie wybranych działań.

Do badań kontrolnych wybrano po dwa mechanizmy kontroli z ustanowionego systemu I poziomu (służące zarządzaniem ryzykiem przy realizowaniu czynności dla wybranych działań) oraz jeden mechanizm kontroli ustanowiony dla systemu II poziomu (służący zarządzaniu ryzykiem przy osiąganiu celów wybranego zadania budżetowego). Poprawność działania mechanizmów kontroli (ich ciągłość i spójność działania) oceniono sprawdzając przestrzeganie procedur wewnętrznych kontrolowanych jednostek regulujących proces decyzyjny i procedur realizacji wybranego zadania.

Zakres podmiotowy kontroli

Kontrola *Adekwatność i efektywność systemu kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej* została przeprowadzona w okresie od 1 września do 14 listopada 2014 r. w ośmiu jednostkach, w tym w sześciu ministerstwach, Kancelarii Prezesa Rady Ministrów oraz Głównym Urzędzie Statystycznym. Wykaz podmiotów skontrolowanych przez poszczególne jednostki organizacyjne NIK przedstawiono w załączniku 1.

Okres objęty kontrolą

1 stycznia 2013 r. – 30 września 2014 r.

2.1 Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Kierownicy kontrolowanych jednostek wywiązywali się z zobowiązań nałożonych przez ustawodawcę i wprowadzili do zarządzania zarówno jednostką organizacyjną, jak i działem administracji rządowej poszczególne elementy budujące system kontroli zarządczej. Opracowano je w oparciu o polskie i międzynarodowe standardy, dostosowując do specyfiki potrzeb konkretnej jednostki organizacyjnej, działu administracji rządowej oraz do zakresu wykonywanych zadań. Jednak pomimo ustanowienia i wdrożenia takich elementów systemu kontroli zarządczej, jak ogólne zasady, procedury, instrukcje i określone mechanizmy kontroli, system w wielu przypadkach był nieskuteczny, nie zapewniał bowiem realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Tezę tę potwierdziła, przeprowadzona po zakończeniu kontroli, analiza wniosków pokontrolnych kierowanych przez NIK w latach 2013–2014 do kierowników jednostek kontrolowanych z obszaru kontroli wykonywania zadań.

Podstawowym problemem w działaniu systemu kontroli zarządczej jest, zdaniem NIK, brak właściwej i spójnej definicji celów i zadań oraz mierników monitorujących stopień ich osiągnięcia, jak również nieprawidłowa metoda przeprowadzania analizy ryzyk związanych z osiągnięciem wyznaczonych celów, w tym określenia akceptowanego poziomu zidentyfikowanych ryzyk.

Badania kontrolne wskazały na brak informacji niezbędnych do oceny efektywności funkcjonowania stosowanych mechanizmów kontroli zarządczej, co spowodowało odstąpienie od dokonania oceny efektywności.

Ponadto, jak wykazały ustalenia kontroli, kierownicy kontrolowanych jednostek byli wspierani przez czynności audytu wewnętrznego i instytucjonalnej kontroli wewnętrznej. Ich działania miały wpływ na usprawnianie funkcjonowania kontrolowanych jednostek.

2.2 Synteza wyników kontroli

1. Kierownicy wszystkich kontrolowanych jednostek wprowadzili usystematyzowane elementy kontroli zarządczej. Sformalizowane ogólne zasady zostały przyjęte w różnych formach, przy czym w pięciu jednostkach w postaci odrębnych zarządzeń lub decyzji kierownika w sprawie systemu kontroli zarządczej, w trzech przez wprowadzenie uzupełniających zapisów w regulaminie organizacyjnym. Procedury opisujące poszczególne działania w ramach systemu kontroli zarządczej w postaci zarządzeń, decyzji, regulaminów, instrukcji były przyporządkowane realizacji określonych zadań i osiągnięcia zaplanowanych celów. Procedury obowiązujące w Ministerstwie Gospodarki ujęte w *Metodyce podejścia procesowego* miały szczegółowość mniejszą niż była wymagana dla budżetu zadaniowego. Procedury te, jak stwierdziła wcześniejsza kontrola NIK⁹, nie zapewniały prawidłowego planowania i realizacji wydatków budżetowych w powiązaniu z wykonywaniem zadań (str. 15–17).
2. Dla każdego z 16 działań wybranych do kontroli i ujętych w układzie zadaniowym budżetu w latach 2013–2014 ustalone zostały cele i mierniki ich realizacji oraz wartości bazowe i docelowe, jednak w trzech jednostkach wystąpiły przypadki, że nie wszystkie przyjęte mierniki w pełni służyły ocenie stopnia realizacji celu. W Ministerstwie Obrony Narodowej miernik określony dla jednego działania odnosił się do inwestycji realizowanych, nie zaś do inwestycji zakończonych (oddanych do użytku i przekazanych na potrzeby szkoleniowe). W Ministerstwie Gospodarki mierniki nie mierzyły stopnia

⁹ Kontrola P/13/014/KAP Planowanie i monitorowanie wydatków w układzie zadaniowym przez wybranych dysponentów części budżetowych.

realizacji celu lub nie zapewniały właściwego pomiaru stopnia osiągnięcia celu. W Ministerstwie Finansów natomiast określony miernik dotyczył składania zeznań podatkowych, a nie działań resortu w celu jego osiągnięcia, natomiast na realizację innego miernika Ministerstwo Finansów nie miało wpływu, gdyż wskazano na należności realizowane przez wojewodów (str. 18–23).

3. W kontrolowanych jednostkach wybrane do kontroli zadania budżetowe, których cele osiągnąć poprzez realizację działań, zostały ujęte w regulaminach wewnętrznych i przypisane w opisach stanowisk oraz zakresach czynności pracowników. Wyjątek stanowiło Ministerstwo Gospodarki, w którym dopiero po dwóch latach (w grudniu 2013 r.) zaktualizowano zakresy czynności pracowników przygotowujących projekt Polityki Nowej Szansy, a w trakcie kontroli NIK (w październiku 2014 r.) osoby pełniące funkcję koordynatora departamentalnego Zintegrowanego Systemu Zarządzania w Departamencie Innowacji i Przemysłu (str. 23–24).
4. Kluczowe znaczenie w systemie kontroli zarządczej ma znajomość ryzyk i zarządzanie nimi. Wytyczne Ministerstwa Finansów dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem wskazują, że aby zarządzanie ryzykiem przebiegało w jednostce w sposób systematyczny, jednolity oraz by było prawidłowo dokumentowane, należy opracować procedurę zarządzania ryzykiem. W pięciu jednostkach przyjęto formalne procedury zarządzania ryzykiem, zaś w pozostałych jednostkach np. w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów regulacji dotyczących zarządzania ryzykiem nie zebrano w jednym dokumencie, opowiedziano się za „modelem rozproszonym, w którym decydującą rolę i odpowiedzialność za zarządzanie ryzykiem ponoszą osoby odpowiedzialne za realizację wyznaczonych celów i zadań”, a w Głównym Urzędzie Statystycznym nie opracowano w sposób formalny procedur dotyczących ryzyka, w tym jego analizy. W ocenie NIK formalne określenie w tych jednostkach modelu identyfikacji ryzyk, jego istotności oraz metod zarządzania, powinno mieć pozytywny wpływ na funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej, w której jest ono istotnym elementem.

W siedmiu kontrolowanych jednostkach identyfikacja ryzyk odbywała się w sposób oddolny, tj. uczestniczyły w nim wszystkie komórki organizacyjne i jednostki podległe, które ustalały ryzyka dla poziomu swojego działania. Wyjątek stanowił Główny Urząd Statystyczny, w którym identyfikacja ryzyka dla badanych działań dokonywana była przez dwa departamenty, na podstawie informacji otrzymywanych przez realizujące te działania jednostki organizacyjne GUS.

Ministerstwo Finansów nie wypracowało jednolitej metody identyfikacji ryzyk stwierdzając, że podstawowym warunkiem skuteczności każdego systemu zarządzania ryzykiem jest jego dopasowanie do jednostki. W związku z tym każda jednostka opracowywała własne metody, biorąc pod uwagę swoje doświadczenia.

Niewłaściwe zarządzanie ryzykiem oraz brak skutecznych mechanizmów kontroli zarządczej miało wpływ w Ministerstwie Finansów na przedłużenie o 11 miesięcy terminu zakończenia realizacji kontraktu, w zakresie jednego poddanego pilotażowi komponentu *Programu e-Podatki*, a także powtórnej jego realizacji oraz dodatkowego angażowania do tych zadań pracowników (str. 24–27).

5. We wszystkich kontrolowanych ministerstwach (sześciu) zostały sporządzone plany działalności na 2013 i 2014 r. dla kierowanych przez ministra działów administracji rządowej. W jednostkach w dziale wyznaczenia celów i mierników na poziomie operacyjnym (czyli działań), dokonywano w trakcie prac nad projektem ustawy budżetowej. Uzgodnienia prowadzone były przez komórkę organizacyjną ministerstwa odpowiedzialną za opracowanie planu budżetu z pozostałymi komórkami organizacyjnymi lub jednostkami w dziale odpowiedzialnymi za realizację zadań.

Zasada ta nie była respektowana w Ministerstwie Finansów, określony w Planie działalności Ministra Finansów na 2013 r. cel *Zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych*, był tożsamy z zadaniem 4.1. realizowanym przez Departament Administracji Podatkowej i Departament Służby Celnej, usytuowanym w układzie zadaniowym budżetu i miał odzwierciedlenie w planie pracy tych departamentów. W 2014 r. natomiast ten cel i miernik, mierzący poziom jego wykonania, nie miał bezpośredniego przełożenia na zadania określone dla komórek organizacyjnych. Naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy izb celnych od 2014 r. nie byli zobowiązani do sporządzania planów działalności zarządzanych jednostek, jak również oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Tak zorganizowany system sprawozdawczy ogranicza – zdaniem NIK – możliwości bieżącego monitoringu (str. 27–28).

6. We wszystkich kontrolowanych jednostkach stosowane były różne formy monitorowania i raportowania stanu kontroli zarządczej. Jednym z narzędzi służących do monitorowania poziomu osiągnięcia zaplanowanych celów w planie wydatków budżetowych były sprawozdania budżetowe w układzie zadaniowym. Na ich podstawie – jak wynika z ustaleń kontroli – opracowywane były sprawozdania z wykonania planu działalności. W Ministerstwie Finansów w półrocznych informacjach o stopniu wykonania celu *Zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych* przyjętego w planie działalności Ministra Finansów na rok 2013 podano niewłaściwe dane odnośnie wykonania mierników jego realizacji. Administracja podatkowa wskazała wykonanie na poziomie 88,8% zamiast 90%, a służba celna na poziomie 99,76% zamiast 86,1%. W rezultacie niewłaściwe dane zostały zaprezentowane Ministrowi Finansów w sprawozdaniu z wykonania planu działalności za I półrocze 2013 r. Podanie różnych wielkości wskaźników wynikało z odmiennych metod ich liczenia przez jednostki odpowiedzialne (str. 28–31).
7. W dwóch przypadkach stwierdzono, że zastosowane mechanizmy kontroli nie zabezpieczyły przed zmaterializowaniem ryzyka bądź ryzyko nie zostało właściwie zidentyfikowane, w związku z tym nie ustanowiono metod zarządzania nim. W Ministerstwie Obrony Narodowej działania mechanizmów kontroli (m.in. tzw. meldunki o zagrożeniach) w odniesieniu do zadania inwestycyjnego, nie przyniosły oczekiwanych rezultatów, o czym świadczy opóźnienie o rok oddania inwestycji do użytku, tj. zamiast w 2013 r. w listopadzie 2014 r. Skutkowało to poniesieniem dodatkowych wydatków, m.in. na opracowanie zamiennnej dokumentacji projektowo-kosztorysowej i opóźnieniem przekazania do użytku priorytetowego dla MON zadania inwestycyjnego. W Ministerstwie Finansów oszacowanie na zbyt niskim poziomie istotności ryzyka na początkowym etapie realizacji zadania oraz negatywne wyniki pilotażu komponentu systemu informatycznego e-Podatki spowodowały konieczność dalszej pracy nad systemem i przesunięcie terminu realizacji umowy, w tym zakresie, z 30 czerwca 2014 r. na 31 maja 2015 r. W efekcie tych działań wykonawcy naliczono kary umowne w wysokości 1.781,2 tys. zł oraz dokonano weryfikacji przedmiotu kontraktu, co skutkowało obniżeniem jego kosztów o 1.685,9 tys. zł (str. 31–33).
8. We wszystkich kontrolowanych jednostkach komórka audytu wewnętrznego dostarczyła kierownikowi jednostki informacji o wynikach przeprowadzonych zadań audytowych w formie sprawozdań z poszczególnych zadań audytowych lub/i poprzez sprawozdania z realizacji planu audytu. Audyt wewnętrzny wskazywał na istnienie słabości w kontroli zarządczej, jego zalecenia zostały wdrożone bądź trwa ich wdrażanie. W latach 2013–2014 nie wystąpiły przypadki, aby tematyka kontroli przeprowadzanych przez instytucjonalną kontrolę wewnętrzną pokrywała się z zadaniami realizowanymi przez audyt wewnętrzny (str. 33–35).

9. O słabości kontroli zarządczej świadczy również liczba i charakter wniosków pokontrolnych kierowanych w latach 2013–2014 przez NIK do kierowników jednostek obecnie kontrolowanych (zestawienie wybranych wniosków pokontrolnych – załącznik nr 3). W okresie tym przekazano do realizacji 153 wnioski pokontrolne, w tym do Ministra Finansów 48, a Ministra Gospodarki 39. Analiza treści wniosków wykazała, że pomimo wdrożenia w tym okresie wielu elementów systemu kontroli zarządczej, skuteczność działania systemu okazała się niewystarczająca. Przykładem mogą być między innymi wnioski o: przeprowadzenie analizy przyczyn niskiej skuteczności podległych służb w odzyskiwaniu kwot stwierdzonych uszczupień podatku VAT, wypracowanie i wdrożenie mierników oceny realizacji zadań przez dyrektorów izb i naczelników urzędów skarbowych, zintensyfikowanie działań w zakresie poprawy skuteczności planowania budżetowego, czy o wprowadzenie procedur w zakresie przygotowania decyzji w sprawie należności oraz dalszego postępowania, wzmocnienie nadzoru nad Centrum Edukacji Artystycznej w zakresie dotowania szkół niepublicznych i sprawowanie przez tę jednostkę nadzoru pedagogicznego nad szkołami niepublicznymi.

2.3 Uwagi końcowe i wnioski

Kontrola zarządcza, zgodnie z intencją ustawodawcy, miała wprowadzić nową jakość do zarządzania publicznego. Zasadniczą kwestią dla właściwego funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w sektorze publicznym było zrozumienie jej istoty i przekonanie o jej znaczeniu dla poprawy jakości zarządzania publicznego. Na początkowym etapie wprowadzania instytucji kontroli zarządczej (2010 r.), NIK w kontroli *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*¹⁰ stwierdził iż: „*stworzony system kontroli zarządczej koncentrował się w wielu jednostkach głównie na formalnych aspektach*”, oraz, że: „*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*”. Wyniki obecnej kontroli potwierdziły fakty formalnego wprowadzenia rozwiązań organizacyjnych i prawnych zapewniających dostosowanie systemu kontroli zarządczej do specyficznych potrzeb – jednostki, działu administracji rządowej. Jednak pomimo upływu pięciu lat od wprowadzenia przepisów dotyczących kontroli zarządczej, ustalenia NIK wskazują na brak jej skuteczności oraz na problemy z oceną efektywności mechanizmów kontroli zarządczej.

Kluczowym elementem i węzłowym problemem kontroli zarządczej jest – zdaniem NIK – sposób oraz spójność, w ramach systemu administracji publicznej, określania celów działań jednostek sektora finansów publicznych. Do opisu ich rezultatów służą mierniki ustalane przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych po konsultacjach ze wszystkimi zainteresowanymi prawidłowym funkcjonowaniem jednostki. Służą one także do zarządzania stopniem realizacji celów. Zasady definiowania mierników określone w rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustaw budżetowych wskazywały, że mierniki powinny umożliwiać rzetelne i obiektywne określenie stopnia realizacji wyznaczonych celów. Zasady te nie we wszystkich kontrolowanych przypadkach zostały w sposób właściwy zastosowane, w związku z tym przyjęte mierniki nie w pełni służyły ocenie stopnia realizacji celu przedmiotowego działania, a ocena sformułowana na podstawie

¹⁰ Informacja o wynikach kontroli audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej, NIK, Warszawa lipiec 2012 r. Nr ewid. 26/2012/P/11/022/KBF.

tak określonego miernika nie była adekwatna do rzeczywistego osiągnięcia celu kontrolowanego działania lub na etapie określania celu i miernika nie zostały uwzględnione elementy mające wpływ na kształtowanie się jego wartości.

Podstawowym problemem w skutecznym wdrażaniu systemu kontroli zarządczej do zarządzania publicznego jest – zdaniem NIK – brak właściwej definicji, zarówno dla zadań budżetowych jak i dla związanych z nimi działań, celów oraz mierników monitorujących stopień ich osiągania, jak również brak jednolitej i spójnej metodyki przeprowadzania analizy ryzyk. W ocenie NIK właściwa identyfikacja ryzyk, określenie ich istotności oraz metod zarządzania nimi, monitorowania dokonań będzie miało pozytywny wpływ na skuteczne funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej. W sytuacji dopełnienia przez kontrolowane jednostki wszelkich formalnych wymogów w zakresie kontroli zarządczej, zdaniem NIK, konieczne będzie kontynuowanie przez te jednostki działań zmierzających do podniesienia skuteczności ustanowionych mechanizmów kontroli m.in. poprzez właściwe określanie i systematyczne monitorowanie mierników realizacji zadań i celów oraz doskonalenie procesu identyfikacji i zarządzania ryzykiem.

Występujący brak spójności pomiędzy działaniami w ramach systemu kontroli zarządczej a obowiązkami wynikającymi z ustalania układu zadaniowego budżetu państwa oraz obowiązkami ministrów kierujących działami administracji rządowej w zakresie planów działalności, może w sposób znaczący wpływać na brak skuteczności ustanowionych przez kierownika działań mających jeden cel: wspierać Ministra w zarządzaniu realizacją zadań i osiąganiem zaplanowanych celów zarówno na poziomie ministerstwa, jak i działów administracji rządowej, dla których jest właściwy. Monitorowanie to jeden z warunków niezbędnych do zapewnienia adekwatnej skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Sporządzane raz na pół roku (a w pełnej szczegółowości raz na rok) sprawozdania budżetowe w układzie zadaniowym, czy sprawozdania z planów działalności nie mogą – zdaniem NIK – stanowić podstawowych narzędzi wykorzystywanych do skutecznego monitorowania realizacji zaplanowanych celów.

3.1 Uwarunkowania prawne

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*. 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.

Kontroli zarządczej nie można utożsamiać i ograniczać wyłącznie do czynności kontrolnych wykonywanych przez pracowników komórek kontroli¹¹. 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.

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 tym zakresie – do końca kwietnia każdego roku (ust. 3).

¹¹ Stanowisko Ministerstwa Finansów przedstawione w piśmie z dnia 29 stycznia 2010 r. (DA6/4095/NWX/2010/776).

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 bezpośredniemu 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.

Niewypełnienie lub niewłaściwa realizacja obowiązków w zakresie kontroli zarządczej objęte są odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na podstawie art. 18 c ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹².

3.2 Ważniejsze wyniki kontroli

Organizacja i funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej

Podstawowym elementem zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych jest odpowiedzialność każdego kierownika jednostki za wdrożenie i monitorowanie takich elementów kontroli zarządczej, aby jednostka osiągnęła wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W sektorze finansów publicznych kontrola zarządcza funkcjonuje na dwóch poziomach. Podstawowym jej poziomem jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli zarządczej), natomiast II poziom kontroli zarządczej stanowi dział administracji rządowej. Zgodnie z art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Przepisy ufp nie określają szczegółowo, jak instytucja kontroli zarządczej powinna być zorganizowana w danej jednostce. Wskazówki w tym zakresie zostały zawarte w standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, jednak standardy te określają jedynie podstawowe kryteria, jakie spełniać powinny wszystkie elementy kontroli zarządczej (elementami tymi są: środowisko kontroli, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena), tak aby wszystkie wyżej wymienione cele kontroli zarządczej były przez jednostkę osiągalne. Ze Standardu C10 kontroli zarządczej wynika, że jej dokumentację stanowią procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakresy obowiązków i odpowiedzialności pracowników oraz inne dokumenty wewnętrzne. Zgodnie ze standardem dokumentacja powinna być spójna i dla wszystkich dostępna.

Ogólne zasady funkcjonowania kontroli zarządczej, odwołujące się do przepisów ustawy o finansach publicznych i standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych wprowadzone

¹² Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. 2013 r. poz. 168).

zostały w pięciu kontrolowanych jednostkach. 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. I tak:

- w **Ministerstwie Finansów** w zarządzeniach w sprawie kontroli zarządczej¹³ określono obowiązki dla członków kierownictwa Ministerstwa oraz dyrektorów komórek organizacyjnych; uzupełnieniem do wymienionych zarządzeń były *Ramowe zasady kontroli zarządczej* oraz *Wskazówki dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów*, w których zostały określone zasady planowania działalności i zarządzania ryzykiem oraz monitorowania realizacji celów zdań ujętych w planie działalności Ministra Finansów;
- w **Ministerstwie Obrony Narodowej** decyzją Nr 138/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 17 maja 2013 r.¹⁴, która weszła w życie w dniu 20 czerwca 2013 r. oraz w *Regulaminie systemu kontroli zarządczej* określono m.in. cele kontroli zarządczej, elementy systemu kontroli zarządczej w dziale i Ministerstwie, opisano standardy kontroli zarządczej, procedury funkcjonowania działu i Ministerstwa, podział kompetencji oraz proces zarządzania ryzykiem;
- w **Ministerstwie Sprawiedliwości** zasady funkcjonowania kontroli zarządczej zostały określone w zarządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 lutego 2014 r. w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Sprawiedliwości¹⁵ oraz komunikacie Ministra Sprawiedliwości z dnia 21 maja 2014 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość¹⁶; w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej w Ministerstwie Sprawiedliwości obowiązywały również instrukcje dotyczące procesu tworzenia planu pracy MS, wypełniania formularza do analizy ryzyka, wprowadzenia wniosku o zmianę w planie pracy MS i katalogu struktury budżetu zadaniowego MS na 2014 r.;
- w **Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego** zarządzeniem Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego nr 38 z dnia 27 lipca 2011 r. w sprawie realizacji działania kontroli zarządczej w Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego¹⁷ oraz Komunikatem Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 14 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – kultura i ochrona dziedzictwa narodowego¹⁸; w zarządzeniu wskazano, że kierownicy komórek organizacyjnych zobowiązani są do zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej.

Inne rozwiązanie przyjęto w **Ministerstwie Gospodarki**. Wyodrębniono tam, zdefiniowano, nazwano i opisano procesy, zgodnie z dokumentem pn. *Metodyka podejścia procesowego w Ministerstwie Gospodarki*, które w *Księdze Zintegrowanego Systemu Zarządzania* ze względu na wpływ procesów na realizację zadań statutowych MG zostały pogrupowane na procesy podstawowe (stanowiące podstawową działalność urzędu) oraz pomocnicze (zabezpieczające prawidłowe działanie procesów podstawowych poprzez zapewnienie zasobów materialnych, finansowych i ludzkich). W ramach tych procesów wyodrębniono procesy główne i grupy procesów, które ukierunkowane zostały na wspólny cel i związane z realizacją zadań ze wspólnego obszaru. Szczegółowe informacje na temat powiązań między procesami zostały określone w opisach realizowanych procesów, tj. w kartach procesów. Ustalono w nich cele procesów, właścicieli (dyrektor lub zastępca komórki organizacyjnej), komórki realizujące proces, klientów procesu oraz opisano

¹³ Zarządzenie nr 49 Ministra Finansów z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie systemu kontroli zarządczej, zarządzenie (Dz. Urz. MF Nr 9 poz.44 ze zm.) uchylone 9 grudnia 2013 r.; zarządzenie nr 49 Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2013 r. w sprawie kontroli zarządczej (Dz. Urz. MF poz.51).

¹⁴ Dz. Urz. MON z 2013 r., poz.134.

¹⁵ Dz. Urz. MS z 2014 r., poz.61; wcześniej zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 grudnia 2010 r. w sprawie metodologii kontroli zarządczej w Ministerstwie Sprawiedliwości (Dz. Urz. MS z 2011 r. Nr 1, poz.3).

¹⁶ Dz. Urz. MS z 2014 r., poz.107; wcześniej komunikat Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz. Urz. MS Nr 14, poz.199).

¹⁷ Dz. Urz. MKiDN z 2011 r., Nr 5, poz. 47.

¹⁸ Dz. Urz. MKiDN z 2011 r., Nr 1, poz. 13.

zasady monitorowania procesu, powiązania z innymi procesami i postępowanie z uwzględnieniem odpowiedzialności. W *Polityce Zintegrowanego Systemu Zarządzania* z 16 listopada 2012 r. wskazano m.in., że dla zapewnienia zgodnej z prawem, efektywnej, oszczędnej i terminowej realizacji celów zostało wdrożone zarządzanie ryzykiem stanowiące nieodłączny element zarządzania urzędem. Kontrola przeprowadzona przez NIK w 2013 r. w zakresie planowania i monitorowania wydatków w układzie zadaniowym, wskazywała na dualizm w obszarze zarządzania zadaniami publicznymi w MG; przedstawiając nieprawidłowości stwierdziła, że nie sprzyja on prawidłowej realizacji zadań. NIK sformułowała wniosek pokontrolny dotyczący rozważenia wdrożenia jednolitego systemu kontroli zarządczej, który zapewni prawidłowe planowanie i realizację wydatków budżetowych w powiązaniu z wykonywaniem zadań zarówno w kontekście obowiązków dotyczących Planu działalności, jak i układu zadaniowego¹⁹. Ministerstwo Gospodarki, w ramach realizacji wniosku NIK zwróciło się do Ministerstwa Finansów o przeprowadzenie ekspertyzy dotyczącej *Efektywności i skuteczności realizacji planów w układzie zadaniowym oraz osiągniętych celów na podstawie mierników przyjętych w ramach budżetu części 20 – Gospodarka w latach 2011–2013* finansowanej, w ramach dostępnych środków PO KL, z projektu pn. Wdrożenie budżetu zadaniowego u wszystkich dysponentów środków budżetowych w latach 2008–2012 – POKL.05.01.02-00-002/08. Do dnia zakończenia czynności kontrolnych wspomniana wyżej ekspertyza nie została opracowana.

Odrębnych zasad funkcjonowania systemu kontroli zarządczej nie wprowadzono w trzech jednostkach, zostały one ujęte w regulaminach organizacyjnych i innych przepisach wewnętrznych. I tak:

- w **Kancelarii Prezesa Rady Ministrów** w regulaminie organizacyjnym określono, że do zadań dyrektora komórki organizacyjnej KPRM należy m.in. zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej poprzez podejmowanie działań dla realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, w szczególności organizowanie, nadzorowanie i kontrolowanie pracy podległych pracowników;
- w **Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi** w regulaminie organizacyjnym wskazano, że kontrola zarządcza powinna być prowadzona w departamentach i biurach Ministerstwa; w zarządzeniach Ministra, Dyrektora Generalnego oraz w procedurach i instrukcjach obowiązujących w Ministerstwie zostały ustalone zasady funkcjonowania wybranych procesów, nadzór nad ich realizacją, w tym mechanizmy kontrolne i monitorowanie;
- w **Głównym Urzędzie Statystycznym** zgodnie z regulaminem organizacyjnym GUS corocznie sporządzano m.in. *Plan opracowań statystycznych* uszczegóławiający, przyjęty przez Radę Ministrów *Program badań*, w którym wskazywano osoby odpowiedzialne za realizację konkretnych badań i terminów ich realizacji oraz *Plan wydawniczy* zawierający m.in. zestawienie wydawnictw GUS wraz ze wskazaniem częstotliwości, terminów i sposobu ich publikacji; w regulaminie organizacyjnym GUS oraz w regulaminach poszczególnych jednostek organizacyjnych wchodzących w skład Urzędu określone zostały zadania, uprawnienia i odpowiedzialność poszczególnych komórek organizacyjnych, w tym inicjowanie oraz współudział w realizacji prac badawczo rozwojowych i metodologicznych z dziedziny statystyki, objętych przedmiotem badania departamentu oraz koordynacja merytoryczna obszarów tematycznych, a także sposób dokonywania oceny jakości badań statystycznych na poszczególnych etapach ich realizacji.

Zgodnie z podstawowymi założeniami kontroli zarządczej wprowadzone w okresie objętym kontrolą procedury opisujące poszczególne działania w ramach systemu kontroli zarządczej w postaci zarządzeń, regulaminów, instrukcji, upoważnień, itp. były podporządkowane realizacji określonych zadań i osiągnięciu zaplanowanych celów jednostki.

¹⁹ Wystąpienie pokontrolne z listopada 2013 r., skierowane do Ministerstwa Gospodarki w związku z kontrolą *planowania i monitorowania wydatków w układzie zadaniowym przez wybranych dysponentów części budżetowych*, KAP-4101-01-04/2013, P/13/014.

Określenie celów i mierników realizacji wybranych działań

System wyznaczania oraz monitorowania stopnia osiągnięcia celów i zadań dla jednostek sektora finansów publicznych oraz system zarządzania ryzykiem stanowią kluczowe elementy kontroli zarządczej. Budują one system planowania celów i zadań oraz mierników ich wykonania, które w efekcie wyznaczają zdolność jednostki do działania, przy jednoczesnej analizie potencjalnych zagrożeń. Stanowią więc podstawową bazę dla funkcjonowania kontroli zarządczej, gdyż bez znajomości celów i zadań oraz bez śledzenia postępów w ich osiągnięciu nie można myśleć o podejmowaniu działań zapewniających ich właściwe wykonanie. Prawidłowe funkcjonowanie jej elementów w tym obszarze, daje gwarancję prawidłowej oceny skuteczności, efektywności i terminowości realizowanych zadań, wyznacza również ramy dla podejmowania kolejnych działań i określenia nowych celów w przyszłości.

Standard B6 kontroli zarządczej stanowi, że cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie. Należy zadbać, aby określając cele i zadania wskazać także jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji.

Zasady definiowania celów działań oraz mierników na lata 2013–2014 zostały określone w rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2013 i 2014²⁰. Zgodnie z wymienionymi regulacjami cele powinny spełniać warunki istotności i precyzyjności, zaś mierniki umożliwiać rzetelne i obiektywne określanie stopnia realizacji wyznaczonego celu. Za określenie celów poszczególnych działań odpowiadają ministrowie jako dysponenti części budżetowych. Ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników. Zasady definiowania mierników zostały określone w załącznikach do rozporządzeń w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej, poprzez wskazanie warunków jakie powinny spełniać. Jako niedopuszczalne wskazano mierniki o wartościach opisowych lub logicznych, jak również ukazujące poziom finansowania lub jego dynamikę.

Szczegółowe badanie przeprowadzono na próbie ośmiu zadań i 16 wybranych do kontroli działań. Zestawienie wybranych do kontroli zadań i działań przedstawia tabela 1.

²⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 maja 2012 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2013 (Dz. U. z 2012 r., poz. 628) – załącznik nr 66 ust. 77 (zasady definiowania celów) i ust. 78 (zasady definiowania mierników) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 czerwca 2013 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2014 (Dz. U. z 2013 r., poz. 702) – załącznik nr 68 ust. 77 (zasady definiowania celów) i ust. 78 (zasady definiowania mierników).

Tabela nr 1

Zestawienie wybranych do kontroli zadań i działań realizowanych przez jednostki objęte kontrolą

Jednostka kontrolowana	Zadanie	Działanie	Cel	Nazwa miernika	Miernik (plan/ wykonanie 2013 r.)
Kancelaria Prezesa Rady Ministrów	1.3 Obsługa merytoryczna i kancelaryjno-biurowa Prezesa Rady Ministrów, Rady Ministrów i członków Rady Ministrów	1.3.1.1. Obsługa Prezesa Rady Ministrów i Rady Ministrów	Zapewnienie sprawnej obsługi i koordynacji prac rządu	Ocena pracy jednostek realizujących działanie 1.3.1.1. przez osoby i organy na rzecz których działają (ankieta, skala ocen 1–4, gdzie 1 ocena bardzo zła, 4 ocena bardzo dobra)	≥3,3 / 3,6
		1.3.1.3. Przygotowanie i pozyskiwanie informacji, analiz oraz dokumentów i propozycji decyzji o charakterze strategicznym	Dostarczenie wysokiej jakości informacji i analiz oraz propozycji decyzji o charakterze strategicznym	Odsetek osób oceniających jakość przygotowywanych informacji i analiz na co najmniej 3,3 punkty w czterostopniowej skali ocen	≥70% / 100%
Ministerstwo Finansów	4.1 Realizacja należności budżetu państwa	4.1.1.2. Interpretacje indywidualne i informacja podatkowa	Podnoszenie świadomości podatkowej podatników	Liczba udzielonych informacji telefonicznych przez Biura Krajowej Informacji Podatkowej	1670041/1690444
		4.1.1.3. Wdrożenie programu e-Podatki	Przygotowanie administracji podatkowej do bardziej efektywnego działania i uruchomienia oczekiwanych usług publicznych	Wzrost o 5% składanych zeznań rocznych przez osoby fizyczne drogą elektroniczną w stosunku do roku ubiegłego	363862/1541756
Ministerstwo Gospodarki	6.1 Wzrost konkurencyjności i gospodarki	6.1.1.1. Wspieranie współpracy w systemie innowacji	Rozwój i zwiększenie stopnia umiędzynarodowienia struktur klastrowych i powiązań sieciowych polskich przedsiębiorstw	Ilość inicjatyw klastrowych i klastrow prowadzących działania w skali międzynarodowej	6/6
		6.1.1.2. Wspieranie inwestycji w innowacje i nowe technologie	Wartość inwestycji związanych z nowymi technologiami	Wartość bezpośrednich inwestycji zagranicznych	>10mld euro/- 468 mln euro

Jednostka kontrolowana	Zadanie	Działanie	Cel	Nazwa miernika	Miernik (plan/ wykonanie 2013 r.)
Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego	9.1 Ochrona i popularyzacja dziedzictwa i tożsamości narodowej w kraju i zagranicą	9.1.1.1. Koordynacja, nadzór i wspieranie ochrony i popularyzacji dziedzictwa narodowego	Usprawnienie i standaryzacja postępowania z zasobami dóbr kultury	Liczba dokumentów, opracowań wspierających i usprawniających ochronę dziedzictwa narodowego i jego popularyzację w danym roku	77956/144005
		9.1.1.3. Udostępnianie materialnych dóbr kultury	Wzbogacenie potencjału intelektualnego i twórczego społeczeństwa	Liczba przedsięwzięć udostępniających materialne dobra kultury w danym roku	371217/487126
Ministerstwo Obrony Narodowej	11.1 Utrzymanie i rozwój zdolności operacyjnej SZ RP	11.1.7.1. Utrzymanie i rozwój bazy szkoleniowej	Poprawa stanu technicznego bazy szkoleniowej	Liczba inwestycji realizowanych na rzecz bazy szkoleniowej	47/106
		11.1.7.2. Gromadzenie oraz wdrożenie wniosków i doświadczeń w wymiarze narodowym i międzynarodowym	Poprawa jakości procesu szkolenia	Liczba wdrożonych wniosków i doświadczeń w procesie szkolenia	2/10
Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi	21.1 Rozwój produkcji roślinnej i ochrona roślin uprawnych	21.1.1.3. Program wieloletni „ulepszenie roślin dla zrównoważonych AgroEkosystemów, wysokiej jakości żywności i produkcji roślinnej na cele nieżywnościowe” 21.1.1.6. Ocena merytoryczno-prawna rozwiązań stosowanych w hodowli roślin i nasennictwie	Ulepszenie roślin na cele żywieniowe, paszowe a także alternatywne oraz ochrona i wykorzystanie bioróżnorodności w rolnictwie	Liczba publikacji i opracowań upowszechniających wyniki badań wykonywanych w ramach programu wieloletniego	175/175
			Wsparcie merytoryczne w procesie stanowienia prawa	Liczba ekspertyz	2/3

Jednostka kontrolowana	Zadanie	Działanie	Cel	Nazwa miernika	Miernik (plan/ wykonanie 2013 r.)
Ministerstwo Sprawiedliwości	18.1 Sprawowanie wymiaru sprawiedliwości przez sądy powszechne i wojskowe	18.1.2.5. Zewnętrzny nadzór administracyjny Ministra Sprawiedliwości nad działalnością sądów powszechnych	Skracanie czasu pozostawiania spraw niezatwierdzonych w wybranych repertoriach I instancji	Średni czas trwania spraw niezatwierdzonych w miesiącach – (w wybranych repertoriach I instancji)	72/72
		18.1.2.6. Nadzór administracyjny Ministra Sprawiedliwości nad działalnością sądów powszechnych w zakresie zapewnienia odpowiednich warunków techniczno-organizacyjnych oraz majątkowych funkcjonowania sądów	Zapewnienie przez Ministra Sprawiedliwości funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w sądach powszechnych	Odsetek oświadczeń o stanie kontroli zarządczej składanych przez kierowników sądów powszechnych, w których stwierdzono, że w danej jednostce funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza w stopniu wystarczającym lub w stopniu ograniczonym	100% / –
Główny Urząd Statystyczny	6.10 Statystyka publiczna	6.10.1.1. Przygotowanie i realizacja badań statystycznych	Zapewnienie i przetworzenie danych do opracowania wyników informacji statystycznych	Odsetek opracowań statystycznych zrealizowanych do zaplanowanych w danym roku	100%/99,85%
		6.10.1.2. Udostępnianie i rozpowszechnianie wyników informacji statystycznych	Zapewnienie powszechnego i łatwego dostępu do wyników informacji statystycznych	Odsetek informacji wyników dostępnych w formie elektronicznej w Internecie	100% / 99,56%

Źródło: Sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa w układzie zadaniowym za 2013 r.

Badanie wykazało, że dla każdego z działań wybranych do kontroli zostały określone cele i mierniki ich realizacji oraz wartości bazowe i docelowe. Zasady definiowania mierników określone w rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustaw budżetowych wskazywały, że mierniki powinny umożliwiać rzetelne i obiektywne określenie stopnia realizacji wyznaczonych celów. Stwierdzono trzy przypadki, w których mierniki nie w pełni służyły ocenie stopnia realizacji celu przedmiotowego działania, a ocena sformułowana na podstawie tak określonego miernika nie była adekwatna do rzeczywistego osiągnięcia celu kontrolowanego działania lub na etapie określania celu i miernika nie zostały uwzględnione elementy mające wpływ na kształtowanie się jego wartości, tj.:

- w **Ministerstwie Obrony Narodowej** określony dla działania 11.1.7.1. *Poprawa stanu technicznego bazy szkoleniowej* miernik w brzmieniu *liczba inwestycji realizowanych na rzecz rozwoju bazy szkoleniowej* odnosił się do inwestycji realizowanych, nie zaś inwestycji zakończonych, zdalnych do użytkowania i przekazanych na potrzeby procesu szkolenia; realizacja inwestycji może trwać wiele lat (np. inwestycje wieloletnie lub opóźnione), a mimo to inwestycje takie będą zwiększać wartość miernika, czyli wpływać na ocenę stopnia realizacji celu działania. Przy określeniu celu i miernika działania 11.1.7.1. *Poprawa stanu technicznego bazy szkoleniowej* nie uwzględniono zakupów inwestycyjnych (zakupów środków trwałych, np. trenażerów i symulatorów) w ramach Planu Modernizacji Technicznej, ustalając miernik przyjęto tylko inwestycje budowlane realizowane na podstawie Centralnego Planu Inwestycji Budowlanych. Zdaniem NIK, zakupy inwestycyjne, np. trenażerów i symulatorów, mają istotny wpływ na osiągnięcie celu przedmiotowego działania, jakim jest „poprawa stanu technicznego bazy szkoleniowej”. Zastępca Szefa Sztabu Generalnego WP podał, że w działaniu 11.1.7.1., w jego celu, miernikach i ich wartościach nie uwzględniono przedsięwzięć umieszczonych w Planie Modernizacji Technicznej, ponieważ w opracowanych wartościach mierników do osiągnięcia w budżecie zadaniowym na 2013 r., jako metodologię liczenia miernika przyjęto: *liczbę inwestycji budowlanych realizowanych na rzecz rozwoju bazy szkoleniowej*. Miernik liczony jest liczbą zadań inwestycji budowlanych, realizowanych zgodnie z Centralnym Planem Inwestycji Budowlanych resortu obrony narodowej na dany rok planistyczny. Dopiero w budżecie zadaniowym na 2016 r. uwzględnione zostaną zadania z Planu Modernizacji Technicznej, w obszarze działania 11.1.7.1.;
- w **Ministerstwie Gospodarki** NIK już po przeprowadzonej kontroli w zakresie planowania i monitorowania wydatków w układzie zadaniowym w roku 2013 wskazała na nieprawidłowości związane z niespełnieniem odnośnie do działań 6.1.1.2, 6.1.1.3 oraz 6.1.2.1 wymogu określonego w ust. 78 pkt 4 lit. a załącznika nr 66 do noty budżetowej na rok 2013 co do rzetelnego i obiektywnego określania stopnia realizacji celów. Kontrola ustaliła, że miernik nie mierzył celu działania (6.1.1.3), nie mierzył stopnia realizacji celu (6.1.2.1), bądź nie w pełni zapewniał właściwy pomiar stopnia osiągnięcia celu (6.1.1.2). Na podstawie tych ustaleń NIK wniosła o formułowanie mierników działań zgodnie z zasadami ich definiowania określonymi w notce budżetowej. W planie rzeczowo-finansowym na 2014 r. (w układzie zadaniowym) mierniki dla działań 6.1.1.3 i 6.1.2.1 zostały przyjęte w takiej samej wysokości jak w 2013 r.;
- w **Ministerstwie Finansów** ustalony dla działania 4.1.1.3. miernik wzrost o 5% składanych zeznań rocznych przez osoby fizyczne drogą elektroniczną w stosunku do roku ubiegłego, nie spełniał wymagań określonych w ust. 78 pkt 4 lit. f załącznika nr 66 do noty budżetowej na rok 2013 oraz w ust. 78 pkt 6 lit. f załącznika nr 68 o noty budżetowej na rok 2014. Miernik ten został ustalony w sposób uniemożliwiający jednostce wpływ na jego realizację. Zdaniem NIK, Ministerstwo Finansów, jak również pozostałe jednostki organizacyjne resortu nie miały wpływu na realizację ilościowego miernika dla tego działania. Tak określony miernik dotyczył składania zeznań rocznych drogą elektroniczną przez osoby fizyczne, nie zaś działań resortu w celu osiągnięcia celu działania 4.1.1.3. jakim jest przygotowanie administracji podatkowej do bardziej efektywnego działania i uruchomienie oczekiwanych usług publicznych. Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej, odpowiedzialnego za realizację tego miernika podała, że Ministerstwo miało wpływ na realizację miernika przez działania informacyjne w środkach masowego przekazu telewizja, radio i internet oraz organizację ogólnopolskiej kampanii informacyjnej „Szybki PIT”, a także zorganizowanie w 2014 r. punktów rozliczeń elektronicznych poza urzędami skarbowymi (np. w galeriach handlowych).

Zgodnie z komunikatem nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem²¹ miernik powinien mierzyć tylko to, na co jednostka ma wpływ oraz bazować na w miarę łatwo dostępnych informacjach. Warunek ten nie został spełniony przez Ministerstwo Finansów, które w *Planie działalności Ministra Finansów na 2013 r.* wykazało miernik, którego Minister Finansów nie realizował i nie miał wpływu na jego realizację. Miernik *wysokość kwoty zrealizowanych należności w stosunku do kwoty sumy przypisanych zaległych należności niepodatkowych i przypisanych bieżących należności podatkowych* umożliwiał ocenę skuteczności poboru należności budżetu państwa przez wojewodów, a nie Ministra Finansów.

W Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego stwierdzono, że zarówno planowane i zrealizowane rezultaty zadania budżetowego, jak i kontrolowanych działań, mierzone określonymi miernikami przez jednostki podległe i nadzorowane ze względu na swoją różnorodność mogą, zdaniem NIK, wypaczać wiedzę o rzeczywistym poziomie ich realizacji. Bowiem czym innym jest korzystanie z publikacji internetowych np. Biblioteki Narodowej, a czym innym organizacja wystaw udostępniających materialne dobra kultury w większości muzeów. Podobnie może działać częsta zmiana katalogu układu zadaniowego budżetu i powiązanie poszczególnych działań do jednostek podległych Ministrowi Kultury i Dziedzictwa Narodowego. Ze względu na tę różnorodność może to uniemożliwiać lub utrudniać ciągłość pomiarów w wieloletniej perspektywie.

Zmiana katalogu budżetu zadaniowego od roku 2013 spowodowała, że wartości mierników kontrolowanych działań i zadania budżetowego były nieporównywalne z wartościami z lat ubiegłych. W **Kancelarii Prezesa Rady Ministrów** w latach 2011–2013 zakładany poziom wykonania mierników został osiągnięty w ramach planowanych wydatków. Ze względu na zmianę skali ocen w ankietach będących podstawą wskazania wykonania mierników, nie można było porównać wartości osiągniętych mierników w roku 2013 z latami poprzednimi.

W **Głównym Urzędzie Statystycznym** katalog działań i poddziałań budżetowych w roku 2013 uległ zmianie w stosunku do roku 2012. Usunięto z niego, jako odrębne, m.in. działania dotyczące: przeprowadzania spisów powszechnych, rozwijania i doskonalenia metodologii badań, prowadzenia rejestrów statystycznych i opracowywania standardów klasyfikacyjnych. Zmiany tej dokonano, jak podał Dyrektor Gabinetu Prezesa GUS, w związku z zakończonymi badaniami związanymi ze spisami powszechnymi. W latach wcześniejszych działania te były wyodrębnione ze względu na ustawy określające koszty i sposób finansowania tych badań. W roku 2013 zakres działania nr 1 obejmował prace z pięciu innych działań występujących w klasyfikacji zadaniowej na 2012 r., w konsekwencji inaczej został zdefiniowany jego cel, co spowodowało zwiększenie wydatków oraz zmianę miernika realizacji działania z kwotowego na procentowy.

Powiązanie działań ze strukturą organizacyjną jednostki

Zgodnie ze standardem A3 kontroli zarządczej struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań jednostki, a zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostek, poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres podległości pracowników powinien być określony w formie pisemnej, w sposób przejrzysty i spójny. Aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika.

²¹ Dz. Urz. MF z 18 grudnia 2012 r., poz. 56.

Zadania związane z realizacją działań w kontrolowanych jednostkach zostały ujęte w regulaminach wewnętrznych i przypisane w opisach stanowisk i zakresach czynności pracowników tych komórek organizacyjnych wskazanych jako wykonujących czynności związane z realizacją działań. Analiza czynności (określonych w regulaminach wewnętrznych tych komórek) składających się na realizację działań oraz zakresów obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników komórek organizacyjnych wykazała, że w zakresach tych uwzględniono czynności wchodzące w zakres kontrolowanych działań.

Wyjątek stanowiło Ministerstwo Gospodarki, w którym zakresy czynności dla osób zaangażowanych przy projekcie Polityka Nowej Szansy (PNS) realizowanym w ramach procesu KP-DIP-316 zostały określone w 2008 r. przez Dyrektora Departamentu Rozwoju Gospodarczego, a ich aktualizacji uwzględniającej zadania związane z pracami nad PNS oraz nową strukturą organizacyjną dokonano dopiero w grudniu 2013 r., czyli prawie 2 lata po przekształceniu Departamentu Rozwoju Gospodarczego (DRG) w Departament Innowacji i Przemysłu (DIP). Ponadto zakres czynności osoby sprawującej od dnia 1 stycznia 2012 r. funkcję koordynatora departamentalnego Zintegrowanym Systemem Zarządzania (ZSZ) w DRG, a następnie w DIP, nie uwzględniał do dnia 28 października 2014 r. żadnych zadań wynikających z pełnienia tej funkcji. Koordynator departamentalny ZSZ odpowiada m.in. za koordynację działań związanych z tworzeniem nowych procesów, jak i wprowadzaniem zmian do procesów funkcjonujących w komórek organizacyjnych, za koordynację dokumentowania procesu zarządzania ryzykiem i prac zespołu szacującego ryzyko oraz za kontakty z Biurem Dyrektora Generalnego w zakresie ryzyka.

Zdaniem NIK nieaktualizowanie zakresów czynności pracowników przygotowujących projekt Polityki Nowej Szansy oraz osoby pełniące funkcję koordynatora departamentalnego Zintegrowanego Systemu Zarządzania w Departamencie Innowacji i Przemysłu mogło rodzić wątpliwości co do zakresu zadań powierzonych tym osobom.

Zarządzanie ryzykiem na etapie planowania i realizacji działań

Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. 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. Dlatego też nie rzadziej niż raz w roku należy dokonać identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań jednostki. Identyfikowane ryzyka należy poddać analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków.

W siedmiu kontrolowanych jednostkach identyfikacja ryzyka odbywała się w sposób oddolny, co oznaczało, że w procesie tym uczestniczyli kierownicy departamentów/biur oraz jednostek podległych, tylko w Głównym Urzędzie Statystycznym nie wypracowano w sposób formalny procedur dotyczących ryzyka, w tym jego analizy. Dla działań objętych kontrolą realizowanych przez Departament Handlu i Usług GUS ryzyko było identyfikowane przez dwa inne departamenty, tj. Departament Programowania i Koordynacji Badań oraz Departament Informacji.

Zgodnie z wytycznymi dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem opublikowanymi w komunikacie nr 6 Ministra Finansów w sprawie szczegółowych wytycznych dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem, aby zarządzanie ryzykiem przebiegało w jednostce w sposób systematyczny, jednolity oraz by było prawidłowo dokumentowane, powinna zostać opracowana procedura zarządzania ryzykiem, zawierające m.in. następujące elementy:

- rozliczalność i odpowiedzialność za zarządzanie ryzykiem (role i obowiązki poszczególnych uczestników systemu zarządzania ryzykiem),
- sposoby mierzenia i raportowania wyników zarządzania ryzykiem,
- zobowiązanie poszczególnych osób/stanowisk do dokonywania okresowych przeglądów i doskonalenia polityk/procedur zarządzania ryzykiem.

W większości kontrolowanych jednostek przyjęte zostały formalne procedury zarządzania ryzykiem. I tak:

- w **Ministerstwie Sprawiedliwości** w zarządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 lutego 2014 r. w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Sprawiedliwości odnośnie zarządzania ryzykiem określono m.in., że komórki organizacyjne przeprowadzają analizę ryzyka w zakresie celów i zadań zgłoszonych przez nie do planu pracy ministerstwa i jej wyniki przekazują do Biura Organizacyjno-Finansowego, dokonują aktualizacji analizy ryzyka w zakresie uwzględniającym różnice pomiędzy celami i zadaniami zgłoszonymi do planu pracy a wskazanymi w planie pracy, na bieżąco monitorują adekwatność i kompletność wyników analizy ryzyka oraz gdy zajdzie potrzeba dokonują jej aktualizacji. Identyfikacja ryzyka w MS jest procesem bezpośrednio zintegrowanym z planowaniem pracy. Dyrektor Biura Organizacyjno-Finansowego (BOF) poinformował, że ryzyka identyfikowane są na każdym szczeblu podległości personalnej, lecz to osoba uczestnicząca w procesach decyzyjnych w ramach podległego jej obszaru zadaniowego decyduje o tym, które ryzyko należy uznać za istotne i objąć je zarządzaniem i monitoringiem. Analizy ryzyka w odniesieniu do celów i zadań wyznaczonych do realizacji w danym okresie dokonywano na bieżąco, przy czym przynajmniej raz na kwartał w postaci udokumentowanej. Identyfikacji i analizy ryzyka dokonywały poszczególne komórki organizacyjne ministerstwa za pomocą arkusza analizy ryzyka, zamieszczonego w Intranecie pod zakładką „Kontrola zarządcza – Analiza ryzyka”;
- w **Ministerstwie Obrony Narodowej** zgodnie z decyzją Nr 138/MON, podstawowymi procesami systemu kontroli zarządczej w dziale było wyznaczanie celów i zadań, monitorowanie ich osiągania oraz zarządzanie ryzykiem; natomiast w komórkach organizacyjnych i jednostkach prowadzono w sposób ciągły oraz dokumentowany proces zarządzania ryzykiem, służący zwiększeniu prawdopodobieństwa osiągnięcia celów oraz planowanego poziomu realizacji zadań;
- w **Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego** w komunikacie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 14 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – kultura i ochrona dziedzictwa narodowego, Minister wskazał, że zarządzanie ryzykiem jest nieodłącznym elementem zarządzania działalnością jednostek i należy do odpowiedzialności najwyższego kierownictwa. Zgodnie z procedurą zarządzania ryzykiem, określoną w załączniku nr 1 do zarządzenia Nr 38, każda komórka organizacyjna zobowiązana została do dokonywania raz w roku analizy ryzyk, z uwzględnieniem zagrożeń związanych z wystąpieniem zdarzeń i działań mających wpływ na realizację zaplanowanych celów Ministerstwa.

W trzech kontrolowanych jednostkach nie przyjęto w jednolitej formie procedury zarządzania ryzykiem. Dotyczyło to:

- **Kancelarii Prezesa Rady Ministrów**, gdzie regulacje dotyczące zarządzania ryzykiem, jak podał Dyrektor Generalny nie zostały zebrane w jednym dokumencie; opowiedziano się za modelem rozproszonym, w którym decydującą rolę i odpowiedzialność za zarządzanie ryzykami ponoszą ich właściciele; wybór modelu zarządzania ryzykiem podyktowany był wolą zapewnienia systemu, który z jednej strony byłby efektywny, a z drugiej strony odbiurokratyzowany i dostosowany do jednostki; w 2011 r. została opracowana mapa ryzyka, która była dokumentem roboczym i czysto poglądowym, mapa ryzyka była aktualizowana w roku 2012 i 2013 oraz wykorzystana w analizie ryzyka do planowania zadań audytowych na dany rok.
- **Głównego Urzędu Statystycznego**, w którym nie wprowadzono w sposób formalny procedur dotyczących ryzyka, w tym jego analizy. W okresie objętym kontrolą, w obowiązujących procedurach gospodarki finansowej, a konkretnie w załącznikach nr 2 do zarządzeń Prezesa GUS w sprawie wprowadzenia ww. procedur, tj. w załącznikach dotyczących planu działania w układzie zadaniowym na dany rok, jedynie wskazywano ryzyka związane z nieosiągnięciem planowanej wartości miernika, określano istotność oraz możliwe sposoby minimalizacji ryzyka, dla objętych kontrolą działań.
- **Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi**, gdzie analiza ryzyka była przeprowadzana podczas opracowywania planów działalności departamentów i biur oraz dokumentowana w formie arkusza identyfikacji, analizy i postępowania z ryzykiem; dla zidentyfikowanych ryzyk określono: skutki ryzyka, prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka, istniejące mechanizmy kontroli, konieczne do podjęcia działania w przypadku wystąpienia ryzyka oraz komórki organizacyjne i osoby odpowiedzialne za ich wdrożenie.

Zdaniem NIK formalne określenie modelu zarządzania ryzykiem, w tym zasad analizy, monitorowania, raportowania i postępowania w przypadku jego wystąpienia, będzie miało pozytywny wpływ na funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej, której jest on istotnym elementem.

W wytycznych Ministra Finansów dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem przedstawione zostały przykłady różnych rozwiązań stosowanych przez jednostki sektora finansów publicznych, które mogą być stosowane, po odpowiedniej adaptacji, w jednostkach oraz przykłady techniki identyfikacji ryzyk. Ministerstwo Finansów nie wypracowało jednolitej metody identyfikacji ryzyk stwierdzając, że podstawowym warunkiem skuteczności każdego systemu zarządzania ryzykiem jest jego dopasowanie do jednostki. W związku z tym każda jednostka opracowuje własne metody, biorąc pod uwagę swoje doświadczenia.

Przykładem może być **Ministerstwo Gospodarki**, które zarządzanie ryzykiem operacyjnym, korupcyjnym oraz dotyczącym bezpieczeństwa informacji uregulowało w procedurze P-BDG-44. Zgodnie z tą procedurą proces identyfikacji ryzyka był dokumentowany w arkuszach szacowania ryzyka operacyjnego i korupcyjnego. Identyfikując ryzyko określono potencjalne przyczyny jego wystąpienia. Wśród potencjalnych przyczyn ryzyka korupcyjnego w 2013 r. i 2014 r. wymieniono: niskie wynagrodzenie pracowników, brak świadomości w zakresie konsekwencji podejmowanych decyzji, brak szkoleń z zakresu zagrożeń korupcyjnych. Zespół szacujący ryzyko określił możliwe skutki wystąpienia zagrożenia na podstawie czterech kryteriów, tj. prawnego, finansowego, organizacyjnego i reputacyjnego, które przyjmowały wartości z zakresu od zera do trzech. W ministerstwie określono ryzyko akceptowane i monitorowane do poziomu 25, a powyżej – nieakceptowane, wymagające określonego sposobu postępowania, tj. tolerancji ryzyka lub przygotowania planu postępowania z ryzykiem. Określono właścicieli ryzyka dla efektywnego zarządzania ryzykiem, tj. w kontekście operacyjnym lub zagrożeń korupcyjnych wskazano właściciela procesu (dyrektor DIP), natomiast w kontekście zagrożeń bezpieczeństwa informacji – właściciela aktywów. Po dokonaniu analizy ryzyka uszeregowano je według ustalonych procesów w arkuszach szacowania ryzyk. Dodatkowo w MG udostępniono pracownikom dwa kanały komunikacji, za pomocą których mogą zgłaszać informacje o nowych zagrożeniach lub podatnościach, tj. system zgłaszania na platformie Lotus Notes Domino oraz odpowiedni adres poczty elektronicznej.

Dokonując identyfikacji ryzyka należy uwzględnić wszystkie potencjalne zdarzenia, które mogą mieć negatywny wpływ na osiągnięcie celów i realizację zadania. Zdefiniowanie ryzyka, na zbyt niskim poziomie lub niewłaściwie może spowodować podjęcie niewystarczających czynności w ich zarządzaniu. Dotyczyło to **Ministerstwa Finansów**, w którym nie podjęto wystarczających działań w zakresie zarządzania ryzykami dla Programu e-Podatki. Dla tego projektu zdefiniowano między innymi ryzyko jako brak doświadczenia resortu finansów w realizacji złożonego i skomplikowanego kontraktu z zewnętrznym wykonawcą systemów informatycznych oraz skomplikowany i obszerny zakres realizacji prac. Wskazano także, że ich wystąpienie, może doprowadzić do opóźnień w realizacji Projektu, nieosiągnięcia celów Programu i Projektu oraz niezrealizowania wszystkich produktów zdefiniowanych w Projekcie zgodnie z wymaganiami jakości określonymi dla tych produktów. Zdaniem NIK ryzykiem nie był brak doświadczenia lecz możliwe opóźnienia w realizacji kontraktu spowodowane brakiem doświadczenia w realizacji złożonego i skomplikowanego kontraktu z zewnętrznym wykonawcą systemów informatycznych. Ryzyka te zostały przyjęte przez osoby odpowiedzialne za ich analizę jako ryzyka akceptowalne (niskie). Założone ryzyko zmaterializowało się, mimo podjętych przez Ministerstwo działań polegających między innymi

na powiększeniu składów projektowych, zasileniu zespołów osobami posiadającymi wiedzę specjalistyczną z zakresu zagadnień objętych zakresem wdrożenia systemu, ciągłego podnoszenia wiedzy członków zespołów poprzez kursy i szkolenia, korzystaniu ze wsparcia konsultanckiego doświadczonych ekspertów – firm zewnętrznych.

Niewystarczające zarządzanie ryzykami spowodowało konieczność przedłużenia o 11 miesięcy terminu zakończenia realizacji kontraktu w zakresie wykonania komponentu systemu objętego pilotażem, a także konieczność powtórnej jego realizacji, co wiązało się z dalszym zaangażowaniem pracowników resortu Ministerstwa Finansów oraz podległych jednostek.

Odpowiedzialność za zarządzanie wszystkimi ryzykami, którymi obarczona jest realizacja danego celu z *Planu działalności* powinna być scentralizowana, gdyż jej rozproszenie, jak w przypadku Ministerstwa Finansów realizującego zadanie 4.1 *Realizacja należności budżetu państwa*, może wpłynąć negatywnie na stopień realizacji celu. W szczególności zaś zarządzanie całością ryzyk dla danego celu powinno być nadzorowane przez jednego członka Kierownictwa. Objęty kontrolą cel z *Planu działalności* Ministra Finansów na 2014 r.: *Zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków, cel i należności niepodatkowych*, realizowany był przez sześć komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów nadzorowanych przez trzech członków Kierownictwa. Jednostki te w planach pracy dla zadań służących realizacji tego celu określiły ryzyka i mierniki. Nie wskazano natomiast wiodącej komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za monitorowanie całości ryzyk związanych z realizacją tego celu, również ryzyk po stronie urzędów skarbowych i izb celnych. Dyrektor Biura Ministra wyjaśnił m.in., że ryzyka, zidentyfikowane przez dyrektorów, które wykraczają poza właściwość dyrektora departamentu lub biura są sprawozdawane nadzorującym członkom Kierownictwa Ministerstwa. Do Kierownictwa należy ocena wagi tych ryzyk oraz podejmowanie decyzji co do sposobu zarządzania nimi.

W szczegółowych wytycznych Ministra Finansów dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem Minister Finansów wskazał, że identyfikację ryzyka należy przeprowadzać okresowo, przynajmniej raz w roku w sposób udokumentowany oraz na bieżąco, jako element rutynowego działania pracowników. Proces identyfikacji ryzyka był dokumentowany w kontrolowanych jednostkach, z wyjątkiem Głównego Urzędu Statystycznego, w którym ryzyko dla wybranych do kontroli działań zostało zidentyfikowane, ale nie udokumentowano procesu jego identyfikacji i analizy.

Wyznaczanie celów i zadań dla jednostek w dziale administracji rządowej

Zgodnie z art. 69 ustawy o finansach publicznych minister powinien zapewnić funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w kierowanym przez siebie dziale administracji rządowej. Standardy kontroli zarządczej, o których mowa w art. 69 ust. 3 ufp stanowią, że za najistotniejszy element kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej należy uznać system wyznaczania celów i zadań dla jednostek w danym dziale administracji rządowej, a także system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań.

W dwóch kontrolowanych jednostkach zostały określone wewnętrzne zasady i tryb wyznaczania celów jednostki, mierników ich realizacji oraz zasady monitorowania ich osiągnięcia. I tak:

- w **Ministerstwie Sprawiedliwości** komunikatem Ministra Sprawiedliwości z dnia 21 maja 2014 r. określono szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość, w których wskazano system kaskadowego wyznaczania najważniejszych celów i zadań w dziale – od szczebla Ministra, poprzez poszczególne szczeble struktury organizacyjnej działu;

- w **Ministerstwo Obrony Narodowej** zgodnie decyzją Nr 138/MON, określanie celów i zadań w resorcie obrony narodowej realizowane było w sposób kaskadowy od szczebla Ministra, przez poszczególne szczeble struktury organizacyjnej resortu, natomiast monitorowanie osiągnięcia celów i zadań zawartych w planach realizowane było przez osoby odpowiedzialne za ich opracowanie.

Zgodnie z art. 70 ustawy o finansach publicznych corocznie muszą powstawać w jednostce sektora finansów publicznych i zostać opublikowane w Biuletynie Informacji Publicznej trzy dokumenty dotyczące monitorowania systemu kontroli zarządczej. Pierwszym z nich jest roczny plan działalności – który powinien wskazywać konkretne cele w ramach poszczególnych zadań budżetowych wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów oraz mierniki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości. Drugim obowiązkowym dokumentem jest sprawozdanie z wykonania planu działalności. Trzecim oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, tj. indywidualna samoocena świadomego osiągnięcia rezultatów oraz działań, podjętych dla osiągnięcia rozsądnego poziomu pewności, że jednostka funkcjonuje legalnie, efektywnie, oszczędnie oraz terminowo.

Zgodnie z art. 70 ust. 4 ustawy o finansach publicznych ministrowie zobligowali jednostki podległe do opracowania *Planu działalności* w zakresie ich działania oraz przekazali im wytyczne do wyznaczania celów i zadań na poziomie operacyjnym. Plany działalności na 2013 i 2014 r. dla kierowanych przez ministra działów administracji rządowej zostały sporządzone we wszystkich kontrolowanych ministerstwach. W jednostkach tych wyznaczanie celów i mierników na poziomie operacyjnym (czyli na poziomie działań), odbywało się w trakcie opracowywania projektu ustawy budżetowej na podstawie wytycznych zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowywania materiałów do projektów ustawy budżetowej na dany rok budżetowy. Uzgodnienia w tym zakresie prowadzone były pomiędzy komórką organizacyjną ministerstwa odpowiedzialną – zgodnie z regulaminem organizacyjnym za opracowanie planu budżetu – a pozostałymi komórkami organizacyjnymi lub jednostkami podległymi odpowiedzialnymi za realizację zadań. Wyjątek stanowi Ministerstwo Finansów, w którym określony w *Planie działalności* Ministra Finansów na 2014 r. cel *zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych* i miernik, mierzący poziom jego wykonania, nie miał bezpośredniego przełożenia na zadania określone dla komórek organizacyjnych. Naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy izb celnych od 2014 r. nie byli zobowiązani do sporządzania planów działalności zarządzanych jednostek, jak również oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Tak zorganizowany system sprawozdawczy w zakresie realizacji celów ogranicza możliwość bieżącego monitoringu do sprawozdania z wykonania *Planu działalności* Ministra Finansów, sporządzanego dopiero po zakończeniu danego roku. Zdaniem NIK brak bezpośredniej korelacji pomiędzy planami na poszczególnych poziomach w Ministerstwie ogranicza bieżący nadzór Ministra Finansów nad realizowanymi celami.

W pozostałych kontrolowanych jednostkach analiza dokumentów planistycznych wykazała, że proces wyznaczania celów został właściwie udokumentowany.

Nadzorowanie oraz monitorowanie realizacji celu zadania budżetowego

Źródłem uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej przez kierownika jednostki powinny być w szczególności wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych audytów i kontroli. Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej jako indywidualna samoocena świadomego osiągnięcia rezultatów oraz działań, podjętych dla osiągnięcia rozsądnego poziomu pewności, wskazuje, że jednostka funkcjonuje legalnie, efektywnie, oszczędnie oraz terminowo. Niezbędne kierownikowi

potwierdzenie uzyskania zapewnienia w formie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok mogą stanowić:

- samooceny stanu kontroli zarządczej, dokonane przez kierowników komórek organizacyjnych na podstawie kwestionariusza samooceny przygotowanego przy współudziale audytora wewnętrznego;
- oceny systemu zarządzania i kontroli w komórkach organizacyjnych, dokonywane anonimowo przez pracowników tych komórek, na podstawie kwestionariusza ankiety;
- bieżący monitoring poziomu ryzyka i rodzajów ryzyka.

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 zarządczej²². 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.

Skontrolowane ministerstwa wywiązały się z obowiązku sporządzenia oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w terminie i szczegółowości wskazanej w wymienionym rozporządzeniu Ministra Finansów. W jednostkach tych do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w nadzorowanych działach administracji rządowej wykorzystywane były między innymi informacje pochodzące z monitoringu realizacji celów i zadań, samooceny kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych w jednostkach podległych i nadzorowanych oraz departamentach i biurach ministerstwa, procesu zarządzania ryzykiem, wyniki kontroli audytu wewnętrznego, kontroli wewnętrznych i zewnętrznych, a także oświadczenia o stanie kontroli zarządczej składane przez kierowników jednostek podległych i nadzorowanych, departamentów i biur ministerstwa oraz opinie komitetu audytu.

Zdaniem NIK, aby zapewnić spójny system kontroli zarządczej powinien być wypracowany jednolity system monitorowania realizacji celów i zadań, który będzie funkcjonował na poziomie poszczególnych komórek organizacyjnych danej jednostki. Na konieczność zapewnienia, przez jednostkę nadrzędną, odpowiedniego systemu monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe zwraca uwagę również Minister Finansów w *Szczegółowych wytycznych dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem*, określonych w załączniku do Komunikatu nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r.

W Ministerstwie Finansów stwierdzono, że półroczne informacje o stopniu wykonania celu *zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych* przyjętego w *Planie działalności* Ministra Finansów na rok 2013 zawierały niewłaściwe dane odnośnie wykonania mierników jego realizacji. Zostały one sporządzone przez dwa departamenty, tj. Departament Administracji Podatkowej i Departament Służby Celnej, zaakceptowane przez nadzorującego członka Kierownictwa i przekazane członkowi Kierownictwa koordynującemu kontrolę zarządczą. W informacjach tych podano wykonanie miernika przez administrację podatkową na poziomie 88,8% zamiast 90%, a wykonanie miernika przez służbę celną na poziomie 99,76% zamiast 86,1%. W rezultacie niewłaściwe dane zostały zaprezentowane Ministrowi Finansów w sprawozdaniu z wykonania *Planu działalności* za I półrocze 2013 r. Wynikało to z odmiennych metod liczenia miernika przez służbę celną i administrację podatkową.

²² Dz. U. Nr 238 poz. 1581.

We wszystkich kontrolowanych jednostkach narzędziem służącym do monitorowania przez departamenty merytoryczne osiągnięcia zaplanowanych celów w planie wydatków budżetowych były sprawozdania budżetowe w układzie zadaniowym, sporządzone zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym²³, tj. sprawozdanie Rb-BZ1 – półroczne i roczne sprawozdanie z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym oraz sprawozdanie Rb-BZ2 – półroczne i roczne sprawozdanie z wykonania planu finansowego państwowego funduszu celowego/agencji wykonawczej/instytucji gospodarki budżetowej/ państwowej osoby prawnej w układzie zadaniowym. Na podstawie rocznych sprawozdań z wykonania wydatków budżetowych w układzie zadaniowym opracowywane były sprawozdania z wykonania planu działalności.

Ponadto kontrola wykazała, że w kontrolowanych ministerstwach stosowane były różne formy monitorowania i raportowania stanu kontroli zarządczej. Na przykład:

- w **Ministerstwie Sprawiedliwości** w wytycznych ustalonych przez Ministra Sprawiedliwości komunikatem z dnia 21 maja 2014 r. określono dla jednostek w dziale system kwartalnego monitorowania stanu realizowanych celów i zadań z planu działalności dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość; kwartalne raportowanie z zarządzania ryzykiem w odniesieniu do zaplanowanych do realizacji najważniejszych celów z planu działalności Ministra Sprawiedliwości dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość; natomiast monitorowanie wartości mierników odbywało się na podstawie przekazywanych przez sądy powszechne formularzy statystycznych i prowadzonej w ministerstwie bazy statystycznej (odnośnie miernika dla zadania 18.1 i działania 18.1.2.5) oraz na podstawie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej składanych przez kierowników sądów powszechnych;
- w **Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego** departamenty nadzorujące jednostki podległe monitorowały na bieżąco realizację planów merytorycznych i finansowych tych jednostek w trakcie roku; dokonywały oceny całości gospodarki finansowej i przedkładały ją Departamentowi Finansowemu 3-krotnie w ciągu roku oraz sporządzały półroczne i roczne zestawienia zrealizowanych mierników; na tej podstawie Departament Finansowy sporządzał zbiorczą ocenę merytoryczną i finansową działania jednostek podległych, którą przekazywał Ministrowi do wykorzystania, przy podziale środków budżetowych na kolejne lata;
- w **Ministerstwie Finansów** w zakresie objętym kontrolą, Departament Administracji Podatkowej prowadził sprawozdawczość półroczną i roczną dotyczącą realizacji wydatków w układzie zadaniowym zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym; w ramach tej sprawozdawczości, jako koordynator zadania 4.1. *Realizacja należności budżetu państwa*, monitorował stopień jego realizacji; monitoring ten dokonywany był tylko na poziomie centralnym i nie uwzględniał wyników osiąganych przez organy podatkowe i celne; wynikało to z decyzji Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów, zgodnie z którą sprawozdania z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym w części dotyczącej celów i mierników były sporządzane przez departamenty merytoryczne nadzorujące wykonanie celów i mierników;
- w **Ministerstwie Gospodarki** karta procesu KP-DIP-316 określiła zasady monitorowania przebiegu procesu, polegające w szczególności na bieżącym monitorowaniu przez osoby opracowujące program oraz koordynujące wykonywanie poszczególnych czynności w procesie w celu zapewnienia jakości i terminowości zadania; zgodnie z obowiązującą procedurą P-BDG-46 *Przegląd zarządzania* w okresie objętym kontrolą pełnomocnik departamentalny Zintegrowanego Systemu Zarządzania przeprowadził w Departamencie Innowacji i Przemysłu dwa razy w roku małe przeglądy zarządzania.

W jednym przypadku nie wykorzystano możliwości raportowania wielkości miernika w systemie częstszym niż półroczny. Dotyczyło to Ministerstwa Finansów, w którym posiadany przez koordynatora zadania dostęp do informacji o dochodach i należnościach z izb skarbowych i celnych pozwalał na częstsze raportowanie niż w systemie półrocznym, co powinno być wykorzystane szczególnie w zaistniałej w 2013 r. sytuacji niewykonania miernika zadania na planowanym

²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym (Dz. U. Nr 298, poz. 1766).

poziomie. Dostęp do danych umożliwiał wczesne reagowanie na powstałe zagrożenia, gdyż Departament Administracji Podatkowej gromadził i analizował miesięczne dane statystyczne pobierane z systemów informatycznych zgromadzonych w hurtowni WHTAX i otrzymywane z izb skarbowych, dotyczące kształtowania się wpływów i zaległości podatkowych.

Adekwatność mechanizmów kontroli zarządczej

Adekwatny system kontroli zarządczej to taki, który w najbardziej odpowiedni sposób ma zaprojektowane mechanizmy kontrolne odpowiadające na zidentyfikowane ryzyka w działalności jednostki. System ten powinien być zaprojektowany w sposób racjonalny, zgodny z przepisami prawa i zapewniający odpowiednie zasady do realizacji wyznaczonych celów i zadań.

Ocena adekwatności ustanowionych mechanizmów kontroli dokonana została przez sprawdzenie: czy ustanowione mechanizmy istotnie wpływały na przyczyny wystąpienia określonego ryzyka, ograniczając jego wystąpienie do akceptowalnego poziomu oraz czy zostały skonstruowane tak, że ich prawidłowe stosowanie zabezpieczało badany podmiot przed wystąpieniem kluczowych ryzyk. W każdej kontrolowanej jednostce przeprowadzono badanie na przykładzie wybranych dwóch procesów realizowanych w ramach działań objętych kontrolą oraz funkcjonujących w nich mechanizmów kontroli służących minimalizacji ryzyk przy ich realizowaniu, a także mechanizmów kontroli istniejących przy przeprowadzaniu czynności związanych z procesem planowania w dziale administracji rządowej. I tak:

- w **Ministerstwie Sprawiedliwości** objęto sprawdzeniem mechanizmy kontroli polegające na bieżącym nadzorze oraz kontroli funkcjonalnej; badanie wykazało, że na dokumentach poddanych badaniu znajdowały się adnotacje i podpisy świadczące o stosowaniu wskazanych mechanizmów kontroli (tj. ślad rewizyjny); stosowanie objętych badaniem mechanizmów kontroli realizowane było w ramach bieżących obowiązków pracowników ministerstwa, w sposób ciągły i spójny oraz wynikało z uregulowań zawartych w regulaminie organizacyjnym, regulaminach wewnętrznych komórek organizacyjnych oraz zakresach czynności pracowników je realizujących; wybrane do badań mechanizmy kontroli wpływały na zminimalizowanie prawdopodobieństwa wystąpienia błędów w czynnościach realizowanych w ramach badanych procesów;
- w **Ministerstwie Obrony Narodowej** badanie zastosowanych mechanizmów kontroli dla działania 11.1.7.2. wykazało, że w odniesieniu do przedsięwzięć realizowanych w ramach tego działania poprawnie funkcjonowały mechanizmy kontroli, służące osiągnięciu celów, tzn. w sposób ciągły, spójny i systematyczny, zgodny z regulacjami wewnętrznymi i adekwatny z punktu widzenia reakcji na ryzyko; udokumentowane były w postaci tzw. „śladów rewizyjnych”, zapobiegało to powstawaniu nieprawidłowości, np. opóźnień w realizacji wyznaczonych celów.

W dwóch przypadkach kontrola wskazała, że nie zostało zidentyfikowane ryzyko w odpowiednim czasie i na właściwym poziomie. Dotyczyło to:

- **Ministerstwa Obrony Narodowej** w odniesieniu do zadania inwestycyjnego nr 13313 – *Przygotowanie infrastruktury pod trener „Śnieżnik”*, w ramach Działania 11.1.7.1. stwierdzono nieskuteczność działania mechanizmów kontroli zarządczej, w zakresie ciągłości i spójności; termin oddania do użytku zadania pierwotnie wyznaczono na 2013 r., a następnie przesunięto o rok, tj. na listopad 2014 r. Monitorowanie opóźnień w realizacji zadania i wskazywanie na zagrożenia terminowego jego oddania do użytku nie miało charakteru ciągłego i spójnego; system mechanizmów kontroli zarządczej (tzw. meldunki o zagrożeniach) w odniesieniu do tego zadania inwestycyjnego, nie przyniósł oczekiwanych rezultatów, o czym świadczy opóźnienie oddania inwestycji do użytku; dyrektor Departamentu Infrastruktury MON podał, że meldunki o stanie realizacji przedmiotowego zadania inwestycyjnego pozwoliły na zidentyfikowanie przyczyn opóźnień, do których zaliczono: konieczność dostosowania dokumentacji projektowej do nowych przepisów, zmiany i błędy przy określaniu zakresu rzeczowego zadania oraz przedłużające się procedury przetargowe na opracowanie dokumentacji technicznej i wykonanie robót budowlano-montażowych; skutkowało to poniesieniem dodatkowych wydatków, m.in. na opracowanie zamiennej dokumentacji projektowo-kosztorysowej oraz opóźnieniem przekazania do użytku priorytetowego dla MON zadania inwestycyjnego.

- **Ministerstwa Finansów** w odniesieniu do działania 4.1.1.3., gdzie stwierdzono, że zmiana terminu realizacji zadania wynikała ze zbyt niskiego oszacowania istotności ryzyka na początkowym etapie realizacji działania; przeprowadzenie pilotażowego wdrożenia przedstawionego przez wykonawcę komponentu systemu informatycznego e-Podatki było działaniem mającym na celu wyeliminowanie ryzyk określonych jako: brak doświadczenia resortu Finansów w realizacji założonego i skomplikowanego kontraktu z zewnętrznym wykonawcą systemów informatycznych oraz skomplikowany i obszerny zakres realizacji prac.

Mechanizmy kontroli zarządczej zastosowane przez Ministerstwo Finansów w przypadku działania 4.1.1.2., polegające na bieżącym nadzorze pracy infolinii Biur Krajowej Informacji Podatkowej (KIP) przez wyznaczonego pracownika, który posiadał uprawnienia do sterowania pracą infolinii w celu jej bieżącej optymalizacji oraz poprzez okresowe spotkania naczelników wydziałów konsultantów Biur KIP. Czynności wykonywane w tym działaniu realizowane były przez jednego pracownika, a w przypadku jego absencji czynności te nie były wykonywane przez inne osoby o takim samym poziomie uprawnień. Niezapewnienie zastępstwa pracownika w wykonywaniu jego obowiązków może stanowić ryzyko dla bieżącej centralnej optymalizacji pracy infolinii na poziomie wszystkich Biur KIP. Ryzyko w tym zakresie nie zostało zidentyfikowane, a jego zmaterializowanie się, zdaniem NIK, miałoby wpływ na realizację miernika w tym działaniu. W wyniku bieżących analiz prowadzonych przez Departament Administracji Podatkowej dotyczących obsługi petentów w zakresie informacji podatkowej, została zaakceptowana przez kierownictwo ministerstwa, propozycja utworzenia kolejnego (szóstego) Biura KIP.

Efektywność mechanizmów kontroli zarządczej

Efektywny system kontroli zarządczej to system, w którym adekwatność zostanie osiągnięta przy wykorzystaniu najmniejszych możliwych nakładów. System ten cechuje optymalny dobór metod i środków przy jego ustanowieniu (oszczędnie, wydajnie, celowo). Sprawdzano czy koszty wdrożenia i funkcjonowania mechanizmów nie przewyższają szkód, które by powstały w przypadku zmaterializowania się ryzyka oraz czy dotychczasowe nakłady na mechanizmy kontroli są niższe od efektów uzyskiwanych w wyniku ich działania. Stwierdzono, że kontrolowane jednostki nie kalkulowały kosztów funkcjonowania mechanizmów kontroli, w związku z czym nie była możliwa ich bieżąca ocena i monitorowanie. I tak:

- w **Ministerstwie Obrony Narodowej** oszacowanie kosztów związanych z utrzymywaniem stanowisk etatowych w ramach Systemu Wykorzystywania Doświadczeń w Siłach Zbrojnych RP było niemożliwe z powodu nieprowadzenia takiej ewidencji (określania ponoszonych kosztów) przez MON w okresie objętym kontrolą. Szef Sztabu Generalnego WP podał m.in., że niestabilność struktur etatowych w MON do tej pory utrudniała dokonywanie tych szacunków w celu wyciągania obiektywnych wniosków; pierwszym, pełnym okresem rozliczeniowym funkcjonowania SWD bez żadnych zaburzeń oraz dokonywania obiektywnych pomiarów, będzie rok 2015; o niestabilności struktur może świadczyć fakt, że zorganizowane w 2012 r. struktury etatowe SWD w poszczególnych dowództwach rodzajów Sił Zbrojnych, inspektoratach oraz Dowództwie Operacyjnym SZ zostały w 2013 r. zlikwidowane, w związku z likwidacją poszczególnych dowództw; na początku 2014 r., wraz z wdrażaniem nowego systemu kierowania i dowodzenia SZ, ponownie rozpoczęto tworzenie struktur etatowych SWD, w tym w Dowództwie Generalnym Rodzajów SZ oraz w Dowództwie Operacyjnym Rodzajów SZ;
- w **Ministerstwie Gospodarki** przyjęty dla procesu KP-DIP-316 miernik, z uwagi na brak harmonogramu prac nad Polityką Nowej Gospodarki (PNS), umożliwiał swobodną interpretację poprzez subiektywne określenie stopnia realizacji celu; proces ten powinien zapewniać konieczność ustalenia harmonogramów działań dla opracowywanych programów zawierający planowane terminy realizacji poszczególnych prac; nie szacowano również kosztów kontroli zarządczej dla tego procesu; w związku z realizacją zadań związanych z funkcjonowaniem Zintegrowanego Systemu Zarządzania w ministerstwie, departamentalny koordynator ZSZ w Departamencie Innowacji i Przemysłu otrzymywał dodatek zadaniowy;

- w **Ministerstwie Finansów** negatywne wyniki pilotażu komponentu systemu informatycznego e-Podatki, spowodowały konieczność dalszej pracy nad systemem i przesunięcie terminu realizacji umowy w tym zakresie z 30 czerwca 2014 r. na 31 maja 2015 r. Z danych przekazanych przez Ministerstwo Finansów wynika, że koszt pilotażu wyniósł 161,0 tys. zł i stanowił dodatkowe wynagrodzenie pracowników urzędów skarbowych w nim uczestniczących. W efekcie tych działań wykonawca został wezwany do zapłaty kar umownych za opóźnienia w realizacji kontraktu w wysokości 1.781,2 tys. zł oraz weryfikację przedmiotu kontraktu, co skutkowało obniżeniem jego kosztów o 1.685,9 tys. zł.

Trudno też wskazać czy koszty wdrożenia i funkcjonowania mechanizmów nie przewyższają szkód, które by powstały w przypadku zmaterializowania się ryzyka oraz czy dotychczasowe nakłady na mechanizm kontroli są niższe od efektów uzyskiwanych w wyniku jego działania. Tylko w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi stwierdzono, że z tytułu wdrażania systemu kontroli zarządczej nie poniesiono żadnych dodatkowych wydatków. Nie zatrudniono także nowych pracowników oraz nie dokonano na ten cel dodatkowych zakupów środków trwałych.

Ponadto analiza wartości wykonanych mierników oraz wydatków na realizację objętych kontrolą działań i zadania budżetowego wykazała, że w roku 2013 zarówno mierniki, jak i wydatki były wyższe od planowanych. Przekroczenie wartości mierników wynikało głównie z okoliczności, których nie można było przewidzieć na etapie planowania np. wzrost frekwencji w muzeach czy oglądalności obiektów udostępnianych w systemie informatycznym. Przykładem może być **Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego**, w którym miernik realizacji zadania budżetowego, tj. frekwencja w państwowych i współprowadzonych samorządowych instytucjach kultury na 1000 osób, kształtował się na poziomie 376, przy planie 314; realizacja miernika była wyższa o 20% od przyjętej w planie, a zaangażowanie środków finansowych na realizację zadania wyniosło 719.584,1 tys. zł i było wyższe o 2,5% od kwoty planowanej; natomiast miernik realizacji działania 9.1.1.1, tj. liczba dokumentów, opracowań wspierających i usprawniających ochronę dziedzictwa narodowego oraz jego popularyzację, planowany na poziomie 77.956 został wykonany w wysokości 144.005, tj. 185% planu; podczas gdy na działanie to przeznaczono 58.751,8 tys. zł, tj. 100,3% kwoty planowanej (58.588 tys. zł). Zdaniem NIK, wdrożone mechanizmy zapewniły skuteczną realizację zadań, a wyższe efekty osiągnięto w ramach nieznacznie wyższych od planowanych wydatków. W **Głównym Urzędzie Statystycznym** zmiany zakresu działań wykazywanych w układzie zadaniowym budżetu, jak też zmiany ich mierników utrudniają porównanie efektywności i wydajności realizacji tych działań, tj. realizację celu, dla którego wprowadzono instytucję budżetu zadaniowego.

Działania audytu wewnętrznego i funkcjonalnej kontroli wewnętrznej w usprawnianiu systemu kontroli zarządczej

Audyt wewnętrzny, 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. Głównym zadaniem audytora wewnętrznego jest wspieranie kierownictwa jednostki w osiąganiu 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. Funkcjonalna kontrola wewnętrzna natomiast działa poprzez wykonywanie zadań kontrolnych służących: weryfikacji prawidłowości transakcji i działalności, weryfikacji dokładności informacji, ocenie jakości wyników

lub potwierdzenie poziomu zgodności; identyfikowaniu wystąpienia niedokładności, oszustw oraz innych niekorzystnych dla realizacji celów jednostki zdarzeń. Funkcjonalna kontrola wewnętrzna jest jednym z elementów systemu kontroli zarządczej jako jeden ze sposobów dostarczenia informacji potrzebnej do zarządzania oraz narzędziem reakcji na ryzyka występujące w działalności jednostki.

Rola audytora w procesie oceny systemu kontroli zarządczej przy przestrzeganiu wymogu niezależności i obiektywizmu, powinna ograniczyć się do poziomu konsultacyjno-doradczego. Audyt wewnętrzny może brać udział w procesie samooceny w ramach wykonywania czynności doradczych.

We wszystkich kontrolowanych jednostkach komórka audytu wewnętrznego dostarczyła kierownikowi jednostki informacje o wynikach przeprowadzonych zadań audytowych, w formie sprawozdań z poszczególnych zadań audytowych lub/i poprzez sprawozdania z realizacji planu audytu.

Stwierdzono także udział audytorów wewnętrznych w procesie wdrożenia systemu kontroli zarządczej, w tym w samoocenie kontroli zarządczej. Przykładem może być Ministerstwo Sprawiedliwości, w którym analiza wyników samooceny funkcjonowania kontroli zarządczej wykazała, że nie wszystkie standardy zostały tak samo ocenione przez dyrektorów i pracowników. Z danych zgromadzonych przez audyt wynika, że w Ministerstwie w ograniczonym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza. Bardzo nisko została oceniona komunikacja pomiędzy komórkami organizacyjnymi. Zarzuty dotyczące komunikacji odnosiły się do skutków, a więc trudności w otrzymywaniu aktualnej, potrzebnej i wiarygodnej informacji. Wykorzystując wnioski z samooceny funkcjonowania kontroli zarządczej, powrócono do cyklicznych spotkań pracowników komórek organizacyjnych poświęconych omówieniu bieżących problemów. Ponadto w celu poprawienia komunikacji między komórkami organizacyjnymi m.in. zmodyfikowano i rozwinęto witryny związane z planowaniem pracy i analizą ryzyka przy udziale programu SharePoint i Intranetu oraz rozszerzono zakres informacji zamieszczanych w Intranecie.

Analiza planów audytu na lata 2013–2014 oraz sprawozdań z wykonania planu audytu i z realizacji zadań Komitetu Audytu w 2013 r. wykazała, że tylko w trzech kontrolowanych jednostkach przeprowadzone audyty dotyczyły bezpośrednio tematyki związanej z realizacją objętych kontrolą działań oraz zadania budżetowego, w tym:

- w **Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi**, gdzie w 2013 r. przeprowadzono audyt związany z realizacją objętego kontrolą Działania *Program wieloletni Ulepszanie Roślin dla Zrównoważonych AgroEkosystemów, Wysokiej Jakości Żywności i produkcji Roślinnej na Cele Nieżywnościowe*, pn. *Programy wieloletnie nadzorowane przez Departament Hodowli i Ochrony Roślin*; wydane zalecenia dotyczyły m.in. potrzeby zmniejszenia liczby wykonawców i ustanowienia głównego wykonawcy oraz skrócenia okresu poprzedzającego zawieranie umów z wykonawcami programów wieloletnich; zalecenia zostały uwzględnione w projekcie kontynuacji ww. programu wieloletniego;
- w **Ministerstwie Gospodarki** w 2013 r. audytorzy wewnętrzni przeprowadzili siedem zadań zapewniających oraz czynności sprawdzające w stosunku do trzech zadań zapewniających z lat poprzednich; trzy zadania zapewniające obejmowały badanie adekwatności, efektywności i skuteczności systemu kontroli zarządczej w obszarze realizacji zadań z zakresu działania 6.1.1.1, a jedno – działania 6.1.1.2.

W przypadku **Ministerstwa Finansów** rezultaty działań kontroli w jednostkach podległych przysporzyły wartości dodanej, w postaci dodatkowych działań podjętych w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej, wymienionych w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej Ministra Finansów za 2013 r. Wydział Kontroli Izb i Urzędów Skarbowych w Departamencie Administracji Podatkowej przeprowadził 29 kontroli w urzędach i izbach skarbowych w zakresie

m.in. poboru podatków. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in. przebiegu procesu egzekucyjnego. Podjęte zostały działania organizacyjne i dyscyplinujące mające na celu niedopuszczenie w przyszłości do powstania tego rodzaju nieprawidłowości.

Wyniki działań audytu wewnętrznego zostały należycie wykorzystane i są nadal wykorzystywane do usprawnienia funkcjonowania jednostek, np.:

- w **Ministerstwie Sprawiedliwości** zostały przeprowadzone 34 zadania audytowe dotyczące prawidłowości, skuteczności i efektywności realizacji zadań; głównymi obszarami ryzyka poddanymi audytowi były: bezpieczeństwo systemów informatycznych i zabezpieczających, zadania realizowane przez komórki organizacyjne, budżet – planowanie i realizacja, realizacja programów finansowanych ze środków Unii Europejskiej oraz zarządzanie zasobami ludzkimi. Ponadto została przeprowadzona czynność doradcza pn. *Funkcjonowanie kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej Sprawiedliwość*, w ramach której dokonano analizy systemu aktów prawnych regulujących kontrolę zarządczą w dziale oraz systemu zarządzania ryzykiem. Sformułowane w wyniku tych działań rekomendacje skutkowały opracowaniem i wdrożeniem przez Departament Strategii i Deregulacji komunikatu *Ministra Sprawiedliwości z dnia 21 maja 2014 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej sprawiedliwość*;
- w **Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego** w okresie objętym kontrolą audytor wewnętrzny wykonał jedno zadanie zapewniające w obszarze nadzoru i kontroli, tj. audyt procesu powoływania dyrektorów instytucji kultury; zakres przedmiotowy zadania obejmował dokumentację z lat 2012–2013 odnoszącą się do procesu powoływania dyrektorów instytucji kultury; zalecenia wskazujące na potrzebę określenia procedur wewnętrznych dotyczących powoływania dyrektorów instytucji kultury zostały przyjęte do realizacji.

W **Ministerstwie Sprawiedliwości** w okresie objętym kontrolą przeprowadzono łącznie 47 kontroli, w tym w 35 jednostkach podległych Ministrowi Sprawiedliwości lub przez niego nadzorowanych, zakres tych kontroli obejmował głównie kwestię prawidłowości dokonywania wydatków budżetowych w ramach realizacji planu wydatków. W zaleceniach wskazano m.in. na konieczność kierowania się zasadami celowego i oszczędnego gospodarowania środkami budżetowymi, zarówno w zakresie pobieranych dochodów, jak i dokonywanych wydatków.

Kontrole o podobnym charakterze zostały przeprowadzone również w siedmiu jednostkach podległych **Ministerstwu Rolnictwa i Rozwoju Wsi** w zakresie realizacji Zadania 21.1. Zalecenia pokontrolne dotyczyły m.in. przestrzegania zasad określonych w polityce rachunkowości, obniżenia kosztów funkcjonowania, poprawnego prowadzenia dokumentacji finansowo-księgowej dotyczącej realizacji programu wieloletniego oraz prowadzenia działalności zgodnie z upoważnieniem Ministra.

W roku 2013 w **Ministerstwie Finansów** audytem objęto *Analizę budżetu zadaniowego pod kątem efektywnego wykorzystania pracy dysponenta części 19*. W wyniku tego audytu poczyniono m.in. obserwację, iż nie funkcjonuje system weryfikacji realizacji zadań. Zdaniem audytorów należy wdrożyć system weryfikujący, kontrolujący, badający m.in. realizację zadań, zasadność i adekwatność mierników oraz koszt poszczególnych zadań/procesów/działań. Dyrektor Generalny Ministerstwa wskazała, że podjęto decyzję o udoskonaleniu podejścia do weryfikacji, kontroli i badania realizacji zadań. Zdaniem NIK, uwzględniając ustalenia kontroli dotyczące monitorowania realizacji celów, konieczna jest kontynuacja wskazanych działań prowadząca do utworzenia systemu weryfikującego i kontrolującego realizację zadań, adekwatność mierników oraz koszt poszczególnych zadań/procesów/działań.

We wszystkich kontrolowanych jednostkach problematyka prawidłowości i skuteczności realizacji procesów objętych audytem wewnętrznym nie była przedmiotem kontroli przeprowadzonych w latach 2013–2014 przez instytucjonalną kontrolę wewnętrzną.

4.1 Przygotowanie kontroli

W kontroli uczestniczyło sześć departamentów – Administracji Publicznej; Budżetu i Finansów; Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji; Obrony Narodowej; Porządku i Bezpieczeństwa Wewnętrznego; Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Delegatura NIK w Warszawie.

Badaniem objęto metody i procedury kontroli zarządczej służące osiągnięciu zaplanowanych rezultatów na poziomie działań (I stopień) i zadania budżetowego (II stopień) w odniesieniu do wybranych z układu zadaniowego na rok 2013 dwóch działań oraz zadania budżetowego, do którego osiągnięcia służy (między innymi) realizowanie wybranych działań.

Do badań kontrolnych wybrano dwa mechanizmy kontroli z ustanowionego systemu I poziomu (służące zarządzaniu ryzykiem przy realizowaniu czynności dla wybranych działań) oraz jeden mechanizm kontroli ustanowiony dla systemu II poziomu (służące zarządzaniu ryzykiem przy osiągnięciu celów wybranego zadania budżetowego).

Kontrolę w zakresie poprawności działania mechanizmów kontroli (ciągłości i spójności działania) przeprowadzono sprawdzając przestrzeganie procedur wewnętrznych kontrolowanych jednostek regulujących proces decyzyjny i procedur realizacji wybranego zadania. Na podstawie własnego osądu kontroler dokonywał doboru operacji z całego okresu objętego kontrolą jednak ze szczególnym uwzględnieniem operacji, które miały miejsce w okresach podwyższonego ryzyka: np. koniec okresu sprawozdawczego, sezon urlopowy, okres bezpośrednio po zmianach organizacyjnych.

Oceny efektywności mechanizmów kontroli dokonano na podstawie:

- ♦ wyników przeprowadzonych badań w obszarze adekwatności mechanizmów kontroli, wskazujących na prawidłowość (zgodność) ich dostosowania do zidentyfikowanych zagrożeń (w procesie zarządzania ryzykiem);
- ♦ analizy nakładów poniesionych w związku z wdrożeniem mechanizmów kontroli dokonanej na bazie przewidywanych, szacunkowych lub rzeczywistych kosztów;
- ♦ profesjonalnego osądu kontrolera po rozpoznaniu badanego obszaru i analizie wdrożonych mechanizmów (procedur, instrukcji, wytycznych itp.) na poszczególnych szczeblach zarządzania, pozwalającej na ocenę przejrzystości przyjętych rozwiązań (np. nadmierne rozbudowanie systemu kontroli, nakładanie się zadań realizowanych przez komórki organizacyjne).

Ustalenia kontroli (w końcowej fazie kontroli) zostały skonfrontowane z badaniami prowadzonymi przez audyt i instytucjonalną kontrolę wewnętrzną w celu sprawdzenia i oceny, czy (i na ile) służyły one faktycznie usprawnieniu systemu kontroli zarządczej.

Kontrola ta była poprzedzona kontrolą przeprowadzoną przez NIK w 2011 r. *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli zarządczej*²⁴ w 15 jednostkach, w tym w siedmiu ministerstwach, siedmiu urzędach wojewódzkich oraz Komendzie Głównej Policji. Z ustaleń kontroli wynikało, że „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”.

²⁴ Informacja o wynikach kontroli audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej, NIK, Warszawa 2012, Nr ewid. 26/2012/P/11/022/KBF.

Przed opracowaniem programu kontroli w dniu 25 czerwca 2014 r. został zorganizowany panel ekspertów, w którym uczestniczyli przedstawiciele nauki i dyrektorzy generalni wybranych jednostek administracji rządowej, audytorzy i dyrektorzy departamentów lub biur kontroli. Celem spotkania było zapoznanie się z ich opiniami na temat problemów i uwarunkowań występujących w obszarze ustanawiania, wdrażania i oceny systemu kontroli zarządczej w jednostkach administracji rządowej, w szczególności dotyczących oceny adekwatności i efektywności tego systemu.

4.2 Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Kontrola została przeprowadzona w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, w sześciu ministerstwach oraz Głównym Urzędzie Statystycznym i zrealizowana zgodnie z obowiązującymi w NIK standardami kontroli. Wyniki kontroli przedstawione zostały w ośmiu wystąpieniach pokontrolnych, w których zawarto sześć ocen pozytywnych i dwie oceny pozytywne mimo stwierdzonych nieprawidłowości. Sformułowano w nich także dziesięć wniosków pokontrolnych, w tym do:

Ministra Finansów o:

- ustalenie miernika mierzącego realizację działania 4.1.1.3, w sposób umożliwiający Ministerstwu Finansów wpływ na jego realizację;
- doprowadzenie do zgodności metody liczenia miernika wysokość kwoty wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa do wysokości kwoty należności budżetowych przez wszystkie jednostki go realizujące;
- dokonanie aktualizacji procedur kontroli zarządczej w administracji celnej i podatkowej do zmian w systemie kontroli zarządczej wprowadzonych w grudniu 2013 r. i zmian organizacyjnych roku 2014;
- scentralizowanie zarządzania ryzykami związanymi z realizacją celu *Zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych z planu działalności Ministra Finansów*;
- zapewnienie ciągłości bieżącej centralnej optymalizacji pracy infolinii Krajowej Informacji Podatkowej.

Ministra Obrony Narodowej o:

- podjęcie działań zapewniających opracowanie i wdrożenie przez Szefa Sztabu Generalnego WP organizacji i funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Siłach Zbrojnych RP, zgodnie z decyzją Nr 138/MON.

Ministra Gospodarki o:

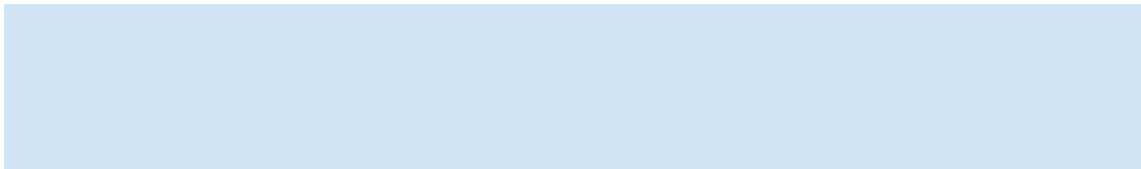
- przeanalizowanie zakresów czynności pracowników MG w celu ich zaktualizowania;
- sporządzanie harmonogramów działań przy opracowywaniu programów rządowych.

Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego o:

- wprowadzenie do stosowania w Urzędzie formalnych procedur dotyczących identyfikacji oraz analizy ryzyka, w tym jego oceny;
- dokumentowanie procesu identyfikacji i analizy ryzyka.

Minister Obrony Narodowej złożył zastrzeżenia do treści wniosku „podjęcie działań zapewniających opracowanie i wdrożenie przez Szefa Sztabu Generalnego WP organizacji i funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Siłach Zbrojnych RP, zgodnie z decyzją Nr 138/MON”. Kolegium NIK na posiedzeniu w dniu 25 lutego 2015 r. uwzględniło zastrzeżenie i dokonało wykreślenia wniosku z treści wystąpienia pokontrolnego.

W odpowiedzi na wystąpienia pokontrolne kierownicy kontrolowanych jednostek poinformowali Najwyższą Izbę Kontroli o podjętych lub planowanych działaniach na rzecz realizacji wniosków pokontrolnych. W trakcie kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości skutkujących finansowymi rezultatami kontroli.



Wykaz jednostek objętych kontrolą, osób zajmujących kierownicze stanowiska odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność oraz ocen kontrolowanej działalności i jednostek organizacyjnych NIK przeprowadzających kontrolę

Lp.	Nazwa jednostki objętej kontrolą	Osoby odpowiedzialne za kontrolowaną działalność		Nazwa jednostki organizacyjnej NIK, która przeprowadziła kontrolę	Ocena kontrolowanej działalności
		Pełniona funkcja	Imię i nazwisko		
1.	Kancelaria Prezesa Rady Ministrów	Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów	Jacek Cichocki od 26.02.2013 Tomasz Arabski 16.11.2007–25.02.2013	Departament Administracji Publicznej	Pozytywna
2.	Ministerstwo Finansów	Minister Wiceprezes Rady Ministrów	Mateusz Szczurek od 27 listopada 2013 Jan Vincent-Rostowski	Departament Budżetu i Finansów	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
3.	Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego	Minister	Małgorzata Omilanowska od 17.06.2014 Bogdan Zdrojewski	Departament Budżetu i Finansów	Pozytywna
4.	Ministerstwo Obrony Narodowej	Minister	Tomasz Siemoniak od 2.08.2011	Departament Obrony Narodowej	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
5.	Ministerstwo Gospodarki	Minister	Janusz Piechociński od 6.12.2012	Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji	Pozytywna
6.	Ministerstwo Sprawiedliwości	Minister	Cezary Grabarczyk od 21.09.2014 Marek Biernacki 6.05.2013 – 22.09.2014 Jarosław Gowin 18.11.2011 – 6.05.2013	Departament Porządku i Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Pozytywna
7.	Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi	Minister	Marek Sawicki Stanisław Kalemba do 1.03.2014	Departament Rolnictwa i Rozwoju Wsi	Pozytywna
8.	Główny Urząd Statystyczny	Prezes	Janusz Witkowski	Delegatura NIK w Warszawie	Pozytywna

Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2012 r., poz. 392 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092).
4. Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2013 r., poz. 743 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168).
6. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 maja 2012 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2013 (Dz. U. z 2012 r. poz. 628). Obowiązywało do 31 grudnia 2012 r.
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2013 r. r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2014 (Dz. U. z 20 czerwca 2013 r. poz. 702). Obowiązywało do 31 grudnia 2013 r.
8. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. Nr 187, poz. 1254).
9. Rozporządzenie Ministra Finansów z z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108).
10. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym (Dz. U. Nr 298, poz. 1766).
11. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. Nr 238 poz. 1581).
12. Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).
13. Komunikat Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz. Urz. MF z 2012 r. poz. 56).
14. Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 24 czerwca 2013 r., poz. 15).
15. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 lutego 2014 r. w sprawie kontroli zarządczej w Ministerstwie Sprawiedliwości (Dz. Urz. MS z 2014 r., poz.61); wcześniej zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 grudnia 2010 r. w sprawie metodologii kontroli zarządczej w Ministerstwie Sprawiedliwości (Dz. Urz. MS z 2011 r. Nr 1, poz.3).
16. Komunikat Ministra Sprawiedliwości z dnia 21 maja 2014 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz. Urz. MS z 2014 r., poz.107); wcześniej komunikat Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz. Urz. MS Nr 14, poz. 199).
17. Decyzja Nr 138/MON z 17 maja 2013 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej – obrona narodowa (Dz. Urz. MON z 2013 r. poz 134).

18. Zarządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego nr 38 z dnia 27 lipca 2011 r. w sprawie realizacji działania kontroli zarządczej w Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego (Dz. Urz. MKiDN z 2011 r. Nr 5, poz. 47)
19. Komunikat Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 14 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – kultura i ochrona dziedzictwa narodowego (Dz. Urz. MKiDN z 2011 r. Nr 1, poz. 13)

Zestawienie wybranych wniosków pokontrolnych NIK skierowanych do kontrolowanych jednostek w latach 2013–2014

Lp.	Wniosek pokontrolny	Numer kontroli
Ministerstwo Finansów (48 wniosków)		
1.	Kontynuowanie działań zmierzających do lepszego wykorzystania środków planowanych na realizację projektów finansowanych z budżetu Unii Europejskiej.	P/13/028/KBF/01
2.	Poprawę skuteczności poboru należności podatkowych.	P/13/030/KBF/01
3.	Podjęcie działań w celu: poprawy jednolitości i prawidłowości wydawanych interpretacji indywidualnych, bieżącego weryfikowania nieprawidłowych interpretacji indywidualnych, skrócenia terminów zajmowania stanowiska w związku z problemami interpretacyjnymi.	P/13/039/KBF/01
4.	Wypracowanie i wdrożenie mierników oceny realizacji zadań przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych.	
5.	Wypracowanie przejrzystych, spójnych i stabilnych przepisów prawa podatkowego, zgodnych z dyrektywami i orzecznictwem prawa wspólnotowego.	
6.	Egzekwowanie od podległych jednostek aktualizowanych danych rejestracyjnych podatników VAT, w tym wykreślenia z rejestru podatników VAT czynnych oraz VAT UE na podstawie art. 96 ust. 9 i art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług.	P/13/042/KBF/01
7.	Kontynuowanie intensywnych działań w zakresie zwalczania oszustw w VAT, w tym szybkiego reagowania na nieprawidłowości.	
8.	Kontynuowanie szkolenia inspektorów kontroli skarbowej i pracowników urzędów skarbowych w zakresie wiedzy i umiejętności w zwalczaniu oszustw podatkowych.	
9.	Poprawę skuteczności w odzyskiwaniu należnych kwot wymierzonych w decyzjach pokontrolnych.	
10.	Przeprowadzenie analizy przyczyn niskiej skuteczności podległych służb w odzyskiwaniu kwot stwierdzonych uszczupień podatku VAT.	P/14/001/KBF/06
11.	Opracowanie docelowego modelu finansowania zadań, które do 2010 roku były finansowane z rachunków dochodów własnych jednostek budżetowych.	
12.	Podjęcie działań w celu poprawy jakości dokumentowania przeprowadzonych zamówień publicznych w celu wyeliminowania stwierdzonych uchybień.	
13.	Ustalenie zasad podziału i ujmowania w planie wydatków części 19 środków budżetowych dla jednostek resortu, w tym dotyczących finansowania usług informatycznych w resorcie finansów.	P/14/015/KBF/01
14.	Stworzenie skutecznego modelu działalności poręczeniowo-gwarancyjnej, funkcjonującego z ograniczonym udziałem środków budżetowych.	
15.	Dokonywanie okresowych ocen efektywności Programu z uwzględnieniem rezultatów Programu i oddziaływania na sferę realną.	P/14/001/KBF/11
16.	Zintensyfikowanie działań w zakresie poprawy skuteczności planowania budżetowego.	
17.	Zwiększenie nadzoru nad terminowością postępowań podatkowych prowadzonych przez Ministra Finansów po otrzymaniu wyroków sądów administracyjnych i zawiadamiania stron postępowania o nowym terminie załatwiania sprawy stosownie do art. 140 ustawy Ordynacja podatkowa.	P/14/016/KBF/01
18.	Kontynuowanie działań zmierzających do zwiększenia nadzoru nad prawidłowością decyzji wydawanych przez jednostki podległe Ministrowi Finansów.	

Lp.	Wniosek pokontrolny	Numer kontroli
Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego (13 wniosków)		
19.	Wprowadzenie procedur w zakresie przygotowywania decyzji w sprawie należności oraz dalszego postępowania, w tym szczegółowego wskazania sposobu i terminów przekazywania prawomocnej decyzji do odpowiedniej komórki finansowej.	P/13/062/KNO/01
20.	Bieżące monitorowanie stopnia wykonania planu finansowego Funduszu Promocji Twórczości oraz prowadzenie pełnej ewidencji rozrachunków z tytułu udzielanych stypendiów.	P/14/001/KNO/02
21.	Wyegzekwowanie od uczelni artystycznych pełnego rozliczenia środków rezerwy celowej przeznaczonej na zwiększenie wynagrodzeń.	
22.	Uzupełnienie polityki rachunkowości dysponenta trzeciego stopnia o wszystkie stosowane uproszczenia zasad rachunkowości.	
23.	Podjęcie – w ramach nadzoru nad CEA – działań w celu dostosowania działalności niepublicznych szkół policealnych i szkoły muzycznej II stopnia, kształcących w systemie zaocznym, do wymagań określonych w art. 7 ust. 3 pkt 2 ustawy o systemie oświaty.	P/14/089/LLU/01
24.	Udzielanie dotacji niepublicznym szkołom artystycznym o uprawnieniach szkół publicznych według zasad określonych w art. 90 ust. 4b i 4c ustawy o systemie oświaty, z zastosowaniem stawek ustalonych dla szkół tego samego typu, niezależnie od struktury organizacyjnej.	
Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi (3 wnioski)		
25.	Wzmocnienie nadzoru nad Centrum Doradztwa Rolniczego w zakresie gospodarki finansowej.	P/13/120/KRR/01
26.	Rozważenie opracowania koncepcji (programu, strategii) określającej model funkcjonowania spółek Skarbu Państwa zajmujących się hodowlą koni, jako instrumentu umożliwiającego efektywne sprawowanie nadzoru nad wykonywaniem zadań w tym zakresie przez Agencję.	P/13/188/LWA/02
27.	Wskazanie w regulaminie organizacyjnym Ministerstwa departamentu właściwego do sprawowania nadzoru nad Agencją w zakresie prawidłowości wykonywania praw z udziałów i akcji w spółkach hodowli zwierząt gospodarskich o szczególnym dla gospodarki narodowej.	
Ministerstwo Gospodarki (39 wniosków)		
28.	Formułowanie mierników działań zgodnie z zasadami ich definiowania określonymi przez Ministra Finansów w nocie budżetowej.	P/13/014/KAP/04
29.	Rozważenie wdrożenia jednolitego systemu kontroli zarządczej, który zapewni prawidłowe planowanie i realizację wydatków budżetowych w powiązaniu z wykonywaniem zadań, zarówno w kontekście obowiązków dotyczących Planu działalności, o którym mowa w rozporządzeniu.	
30.	Doprowadzenie do ustanowienia właściwej podstawy prawnej udzielania wsparcia w formie dotacji przedsiębiorcom funkcjonującym w specjalnych strefach ekonomicznych.	P/13/043/KGP/01
31.	Ustanowienie wzorów umów dotacyjnych przewidujących prawidłowe terminy zwrotu niewykorzystanych środków.	
32.	Podjęcie działań w celu wdrożenia mechanizmów wsparcia rynku biokomponentów i biopaliw ciekłych wskazanych w rozporządzeniu Ministra Gospodarki z dnia 25 kwietnia 2013 r. w sprawie szczegółowych warunków, sposobu i trybu przyznawania dofinansowania na realizację działań związanych z wytwarzaniem biokomponentów, biopaliw ciekłych lub innych paliw odnawialnych i wykorzystaniem ich w transporcie.	P/13/054/KGP/01

Lp.	Wniosek pokontrolny	Numer kontroli
33.	Wprowadzenie zasady dokumentowania uzasadnienia przyczyn nieuwzględnienia przez MG zgłoszonych uwag i/lub proponowanych zmian w projektach aktów prawnych, w tym w ramach konsultacji społecznych lub konsultacji międzyresortowych.	I/14/003/KGP/01
34.	Doprowadzenie do planowania i finansowania nagród za szczególne osiągnięcia w działalności eksportowej w ramach środków na wynagrodzenia.	P/14/001/KGP/01
35.	Dochowanie staranności związanej z zachowaniem terminów sporządzania lub dokonywania wymaganych aktualizacji, dokumentów, prognoz i sprawozdań, zgodnie z właściwymi przepisami prawa.	P/14/018/KGP/01
36.	Dokonanie weryfikacji i analizy poprawności przebiegu procesu legislacyjnego w MG, w celu eliminacji przewlekłości prac nad projektami aktów prawnych.	
37.	Analizowanie stanu środków zarządzanych funduszy i efektywne wykorzystanie wolnych środków w celu optymalizacji przychodów.	P/14/115/LWA/03
38.	Rzetelne przygotowanie i realizację przez pracowników Ministerstwa obowiązków kontrolnych w podmiotach sektora materiałów wybuchowych, ze szczególnym uwzględnieniem szacowania ryzyka występowania nieprawidłowości w ich działalności.	P/14/073/LKA/02
Ministerstwo Obrony Narodowej (21 wniosków)		
39.	Podjęcie skutecznych działań na rzecz efektywnej realizacji planów rzeczowych, w tym poprzez zapewnienie pełnego przygotowania dokumentacyjnego zadań ujmowanych w tych planach (w zakresie wymagań i rozpoznania możliwości realizacji) przed podjęciem decyzji o finansowaniu.	P/13/084/KON/01
40.	Zwiększenie nadzoru w zakresie weryfikacji operacji gospodarczych przed i po ich zaksięgowaniu.	
41.	Efektywne w zakresie rzeczowym wykorzystywanie środków finansowych gromadzonych na rachunku Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych.	P/14/001/KON/01
42.	Określenie mierzalnych kryteriów przyznawania dotacji celowych na zadania inwestycyjne oraz zakup aparatury i sprzętu medycznego, biorąc pod uwagę zasadę przejrzystości finansów publicznych.	P/14/038/KON/01
43.	Wdrożenie skutecznych mechanizmów weryfikacji złożonych wniosków o dotacje na zakup aparatury i sprzętu medycznego, służących wyeliminowaniu przypadków braków merytorycznych tych dokumentów oraz zmodyfikowanie wymagań merytorycznych, tak aby zapewnić rzetelność danych w nich ujętych.	
44.	Zwiększenie intensywności przeprowadzanych kontroli u beneficjentów w zakresie stopnia wykorzystania dotacji celowych.	
45.	Przygotowanie modelu docelowego rozwiązania strukturalno-organizacyjnego w zakresie ochrony/obrony cyberprzestrzeni RP wraz z harmonogramem prac modernizacyjnych w resorcie ON i wnioskami do centralnych planów rzeczowych (w zakresie zadań finansowych 2015 i 2016 r.	P/14/043/KON/01
Ministerstwo Sprawiedliwości (13 wniosków)		
46.	Kontynuowanie działań w celu zapewnienia (na etapie planowania i realizacji) przypisywania czynności wykonywanych przez pracowników Ministerstwa oraz kosztów z nimi związanych do działań z zachowaniem kryterium powiązania z zakresem merytorycznym.	P/13/014/KAP/01
47.	Wzmocnienie nadzoru administracyjnego nad działalnością sądów penitencjarnych w zakresie prowadzenia lustracji i wizytacji Upoważnionego Podmiotu Dozorującego.	P/13/101/KPB/01

Lp.	Wniosek pokontrolny	Numer kontroli
48.	Objęcie szczegółowym monitorowaniem i dokonywania analizy skuteczności działań podejmowanych przez Służbę Więzienną w zakresie readaptacji społecznej skazanych, w tym również analizy i oceny przyczyn braku skuteczności zrealizowanych oddziaływań terapeutycznych.	P/14/044/KPB/01
49.	Usystematyzowanie procesu wewnętrznych konsultacji aktów prawnych wniesionych do Ministra Sprawiedliwości w trybie uzgodnień międzyresortowych.	
50.	Rozważenie modyfikacji modelu zarządzania SDE, w celu zapewnienia przejrzystego podziału kompetencji i odpowiedzialności za poszczególne elementy systemu.	P/13/101/KPB/01
Kancelaria Prezesa Rady Ministrów (8 wniosków)		
51.	Zapewnienie skrócenia obiegu dokumentów księgowych, w celu umożliwienia ewidencjonowania operacji gospodarczych w okresach sprawozdawczych, w których wystąpiły.	P/13/003/KAP/01
52.	Zwiększenie nadzoru przy zlecaniu usług o wartości poniżej 14 tys. euro, poprzez zapewnienie należytej ścieżki audytu przy przeprowadzaniu rozeznania rynku i analizie ofert.	
53.	Zwiększenie nadzoru nad rozliczaniem umów zlecenia.	P/14/001/KAP/02
Główny Urząd Statystyczny (8 wniosków)		
54.	Rozważenie wprowadzenia w ramach dobrych praktyk, weryfikacji zasadności zlecenia usług podmiotom zewnętrznym i sporządzania analiz dotyczących kosztów i korzyści na etapie planowania zlecenia.	D/14/506/LWA/01
55.	Zachowanie należytej staranności przy szacowaniu wartości zamówień publicznych w celu wyeliminowania przypadków nieuprawnionego wyłączania stosowania przepisów ustawy Pzp, przy zlecaniu usług podmiotom zewnętrznym.	
56.	Zapewnienie wydatkowania środków finansowych po faktycznym zrealizowaniu zadania, zgodnie z warunkami płatności określonymi w umowie.	P/14/001/KAP/09
57.	Rzetelne dokumentowanie postępowań o zamówienie publiczne.	

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. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Minister Finansów
8. Minister Gospodarki
9. Minister Obrony Narodowej
10. Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi
11. Minister Sprawiedliwości
12. Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego
13. Prezes Głównego Urzędu Statystycznego
14. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
15. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej