



**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy**

Bydgoszcz, dnia grudnia 2011 r.

**Pani
Ewa Mes
Wojewoda Kujawsko-Pomorski**

LBY-4101-24-01/2011
P/11/022

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, zwanej dalej „ustawą o NIK”, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy skontrolowała Kujawsko-Pomorski Urząd Wojewódzki w Bydgoszczy, zwany w dalszej treści „Urzędem”, w zakresie audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej za okres od dnia 1 stycznia 2010 r. do 30 września 2011 r., z uwzględnieniem danych za 2009 r.

W związku z kontrolą, której wyniki przedstawione zostały w protokóle kontroli podpisanym w dniu 2 grudnia 2011 r., Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 60 ust. 1 ustawy o NIK, przekazuje Pani Wojewodzie niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność audytu w skontrolowanym zakresie, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości.

1. W Urzędzie dopiero zarządzeniem Nr 354/2011 Wojewody Kujawsko – Pomorskiego z dnia 27 października 2011 r. w sprawie wprowadzenia „Procedur kontroli zarządczej” formalnie zapoczątkowano nowe rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej, stosownie do postanowień art. 68 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.), zwanej dalej: „ustawą o finansach publicznych”.

Do tego czasu przygotowywano pracowników do realizacji zadań w zakresie kontroli zarządczej, a także dokonano przeglądu istniejących procedur w celu wprowadzenia rozwiązań kontroli zarządczej oraz ustalano cele, zadania i mierniki w ramach budżetu zadaniowego.

¹ Dz. U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701 ze zm.

1.1. W badanym okresie prowadzono działania mające na celu opracowanie i wdrożenie w Urzędzie procedur kontroli zarządczej zgodnie z ustawą o finansach publicznych. Zadanie to przydzielono głównie *Zespołowi do spraw wdrożenia procesu kontroli zarządczej i monitorowania systemu zarządzania ryzykiem*, który powołano dnia 8 kwietnia 2011 r. zarządzeniem Nr 90/2011 Wojewody Kujawsko-Pomorskiego.

W okresie tym prowadzono szkolenia w zakresie kontroli zarządczej. W latach 2010-2011 (do 30 września) pracownicy Urzędu, w tym członkowie kadry kierowniczej, uczestniczyli zarówno w zewnętrznych jak i wewnętrznych szkoleniach z zakresu kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem. Odbyło się 7 szkoleń zewnętrznych, w których uczestniczyło 41 pracowników i 4 szkolenia wewnętrzne, w których uczestniczyło 328 pracowników. Udział osób przeszkolonych z zakresu kontroli zarządczej do ogółu zatrudnionych w Urzędzie wynosił 65 %.

1.2. W Urzędzie istniała potrzeba powiązania systemu kontroli zarządczej z systemem budżetu zadaniowego, który ulegał zmianom poprzez ciągłe modyfikacje katalogu funkcji, zadań, podzadań oraz celów i mierników na kolejne lata. Mierniki ustalane przez pracowników Urzędu przy tworzeniu budżetu w układzie zadaniowym były często zmieniane przez Ministerstwo Finansów przy przygotowywaniu kolejnego budżetu zadaniowego. Ponadto brakowało metodologii i algorytmów dotyczących sposobu wyliczania mierników czego powodem była dowolność ich interpretacji, a istniała konieczność powiązania zarówno celów jak i mierników z systemem kontroli zarządczej.

Problemy z systemem wyznaczania i monitorowania celów oraz zadań miały negatywny wpływ na wdrożenie kontroli zarządczej, dla której cele i zadania Urzędu są jej zasadniczym elementem.

1.3. W badanym okresie dokumentację systemu kontroli zarządczej stanowiły procedury wewnętrzne, instrukcje, dokumenty określające zakresy obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników. Dokumentacja ta w większości nie była spójna i głównie opierała się na nieobowiązującym stanie prawnym. Przykładowo zagadnienia dotyczące identyfikacji zadań wrażliwych i zarządzania ryzykiem regulowały dwa zarządzenia z 2004 r. (Nr 33 z dnia 10.12.2004 r. i Nr 31/2004 z dnia 29.11.2004 r.), które odnosiły się do kontroli finansowej funkcjonującej przed 1 stycznia 2010 r. Zakres kontroli finansowej był jednak węższy od kontroli zarządczej.

Należy jednakże zauważyć, iż istniejące w Urzędzie rozwiązania prawne (stosowane do czasu wprowadzenia nowych procedur) spełniały szereg wymogów standardów kontroli zarządczej,

wymienionych w Komunikacie Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych². W Urzędzie funkcjonowały elementy kontroli zarządczej w takich obszarach jak: środowisko wewnętrzne, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja. W tym zakresie występował co najmniej średni stopień wdrożenia standardów. Niski stopień wdrożenia standardów kontroli zarządczej dotyczył obszaru zarządzania ryzykiem oraz monitorowania i oceny.

1.4. W okresie objętym kontrolą w procesie zatrudniania i szkolenia pracowników Urzędu standardy kontroli zarządczej wdrożono na poziomie średnim. Wprowadzono wszystkie standardy w obszarze „Mechanizmy kontroli” oraz „Informacja i komunikacja”. Z obszaru „Środowisko wewnętrzne” wdrożono standardy: *kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna i delegowanie uprawnień*. W przypadku standardu *przestrzeganie wartości etycznych* nie wprowadzono własnych rozwiązań, stosowano jedynie regulacje powszechnie obowiązujące. Z obszaru „Cele i zarządzanie ryzykiem” nie wdrożono standardów dotyczących zarządzania ryzykiem, natomiast standardy takie jak: *misja, określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji* funkcjonowały w ramach budżetu zadaniowego. Z obszaru „Monitorowanie i ocena” wprowadzono jedynie standard *monitorowanie systemu kontroli zarządczej*, który realizowano poprzez dokumentowanie monitorowania systemu kontroli zarządczej w procesie naboru i szkolenia pracowników oraz organizowanie szkoleń pracowników i kadry kierowniczej w zakresie kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem.

Regulamin naboru kandydatów na stanowiska pracy w korpusie służby cywilnej oraz regulamin naboru kandydatów na wyższe stanowiska w służbie cywilnej w Urzędzie zostały wprowadzone zarządzeniem Dyrektora Generalnego Urzędu w dniu 11 października 2010 r. Regulacje te zapewniły wybór najlepszego kandydata.

Analiza kontrolna procesu naborów na wolne stanowiska w Urzędzie 9 losowo wybranych postępowań:, tj. 5 z roku 2010 (co stanowiło 19 % ogółu naborów przeprowadzonych w roku 2010) i 4 z roku 2011 (co stanowiło 17 % ogółu naborów wszczętych w roku 2011 do dnia 30 września) nie wykazała nieprawidłowości. Nabór pracowników na wolne stanowiska urzędnicze był otwarty i konkurencyjny. Nie stwierdzono przypadków dyskryminacji kandydatów na pracowników.

Analiza tematów szkoleń zorganizowanych w latach 2010 – 2011 (do 30 września) potwierdziła, iż odpowiadały one potrzebom Urzędu i służyły osiągnięciu celów. Szczególny nacisk położono na szkolenia z zakresu przepisów KPA i rachunkowości, których niewłaściwe stosowanie było najczęstszą nieprawidłowością stwierdzaną przez kontrole

² Dz. Urz. MF. Nr 15, poz. 84.

zewewnętrzne Urzędu. Ponadto do wiodących zagadnień doskonalenia zawodowego zaliczono bezpieczeństwo informatyczne, prawo zamówień publicznych i elektroniczny obieg dokumentów. Urząd prowadził ocenę jakości doskonalenia zawodowego.

2. Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia przyjęte w Urzędzie rozwiązania organizacyjne audytu wewnętrznego w aspekcie zapewnienia niezależności jego funkcjonowania. Wewnętrzne regulacje zapewniały odrębność wykonywanych zadań audytu od działalności bieżącej Urzędu zgodnie z przepisami prawa³ i zaleceniami wynikającymi ze standardów audytu⁴. Audytor wewnętrzny wykonując obowiązki kierował się wskazówkami zawartymi w standardach audytu, jego działania były niezależne od audytowanych obszarów działalności operacyjnej i nie polegały na zarządzaniu Urzędem.

3. W badanym okresie procedury kontroli zarządczej były na etapie opracowywania, stąd też udział audytora wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej ograniczał się do:

- wykonywania prac doradczych w ramach *Zespołu do spraw wdrożenia procesu kontroli zarządczej i monitorowania systemu zarządzania ryzykiem*,
- szkolenia pracowników Urzędu w zakresie kontroli zarządczej.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, iż w Urzędzie nie wdrożono standardów kontroli zarządczej, dotyczących samooceny kontroli zarządczej za rok 2010 (część E Komunikatu⁵ „Monitorowanie i ocena”, pkt 20) i oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (część E Komunikatu⁶ „Monitorowanie i ocena”, pkt 22). Zadania w tym zakresie były przedmiotem prac *Zespołu do spraw wdrożenia procesu kontroli zarządczej i monitorowania systemu zarządzania ryzykiem*.

4. Najwyższa Izba Kontroli ocenia na niskim poziomie skuteczność, efektywność i wydajność realizacji celów i zadań audytu wewnętrznego dla przysporzenia wartości i usprawnienia działalności operacyjnej Urzędu.

4.1. W okresie od 1 stycznia 2009 r. do 30 września 2011 r. audytor wewnętrzny zrealizował tylko jedno zadanie zapewniające, wykonał 3 czynności doradcze i przeprowadził jedną czynność sprawdzającą. Długi cykl audytu wynoszący początkowo 8, a następnie 7 lat, nie pozostawał bez wpływu na poziom efektywności i wydajności prowadzenia audytu wewnętrznego.

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.).

⁴ Komunikat Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF. Nr 5, poz. 23).

⁵ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84).

⁶ Tamże

Mały zakres zadań zapewniających, w stosunku do potrzeb wynikających z wykonywanych przez audytora analiz ryzyka (15 obszarów), prowadzi do zagrożenia, że audyt wewnętrzny stanowi niepełne źródło informacji o stanie kontroli zarządczej, tj. o tym na ile kontrola zarządcza jest adekwatna, skuteczna i efektywna, podczas gdy w świetle standardów wyniki audytu wewnętrznego stanowią jeden z kluczowych elementów, w oparciu o które kierownik jednostki wydaje oświadczenie o stanie kontroli zarządczej.

4.2. Dwa zalecenia sformułowane w sprawozdaniu z audytu z dnia 9 lipca 2010 r. nie zostały w pełni zrealizowane przez Wydział Zdrowia Kujawsko-Pomorskiego Centrum Zdrowia Publicznego. Pomimo tego nie zaplanowano przeprowadzenia czynności sprawdzających mających na celu ocenę działań podjętych w celu realizacji zaleceń ze sprawozdania z zadania audytowego *System zarządzania i kontroli w Wydziale Zdrowia Kujawsko-Pomorskiego Centrum Zdrowia Publicznego*. Nieprzeprowadzenie czynności sprawdzających tłumaczono dużym zakresem zaplanowanych zadań audytowych na roku 2011.

4.3. W roku 2011 audytor wewnętrzny wykonał czynności doradcze w zakresie *Analizy przyczyn uchylania decyzji przez organy II instancji*, w sytuacji gdy w roku poprzednim zrealizowano czynności doradcze dokładnie na ten sam temat i sformułowano podobne wnioski (podjąć działania w kierunku ustawicznego kształcenia i podnoszenia wiedzy z zakresu znajomości i umiejętności zastosowania przepisów KPA poprzez szkolenia zewnętrzne i wewnętrzne).

Zdaniem NIK, powtórzenie czynności doradczych nie znajdowało uzasadnienia w kontekście efektywności działalności audytora.

4.4. Niepełna realizacja planu rocznego audytu wewnętrznego w 2010 r. (na dwa zaplanowane zadania zapewniające jednego nie wykonano) wynikała z upływu czasu umowy o pracę audytora wewnętrznego (wykonywał pracę do 31 sierpnia 2010 r.). Z uwagi na to, że żaden z kandydatów nie spełniał wymagań formalnych, wybór audytora wewnętrznego nastąpił dopiero po dwukrotnym naborze. W konsekwencji, audytora wewnętrznego zatrudniono w Urzędzie od dnia 1 stycznia 2011 r.

5. Procedury funkcjonowania audytu wewnętrznego zostały ustanowione zgodnie z wymogami prawa i wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego. Ogólne zasady funkcjonowania audytu zawarto w *Karcie Audytu Wewnętrznego* i w *Podręczniku Procedur Audytu Wewnętrznego*⁷.

⁷ Zarządzenie Nr 260/2011 Wojewody Kujawsko-Pomorskiego z dnia 30 czerwca 2011 r.

Pracownicy zatrudnieni na stanowisku audytora wewnętrznego posiadali wymagane kwalifikacje i przestrzegali wymogów proceduralnych podczas przygotowania, przeprowadzania i dokumentowania zadań audytowych.

Analiza kontrolna realizacji wszystkich zadań audytowych za badany okres (z 2010 r. czynność doradcza *Analiza przyczyn uchylania decyzji przez organy II instancji*, zadanie zapewniające *System zarządzania i kontroli w Wydziale Zdrowia Kujawsko-Pomorskiego Centrum Zdrowia Publicznego* oraz z 2011 r. czynność doradcza *Analiza przyczyn uchylania decyzji przez organy II instancji*) wykazała zgodność działań audytora z procedurami wewnętrznymi i przepisami prawa⁸.

Ustalono, że informacja z realizacji zaleceń sformułowanych w sprawozdaniu z dnia 9 lipca 2010 r. z audytu na temat *System zarządzania i kontroli w Wydziale Zdrowia Kujawsko-Pomorskiego Centrum Zdrowia Publicznego*, została przekazana dopiero dnia 18 lutego 2011 r., tj. po przeszło 7 m-cach od dnia otrzymania sprawozdania przez Dyrektora Wydziału Zdrowia Kujawsko-Pomorskiego Centrum Zdrowia Publicznego. Odpowiedzi udzielono po monicie audytora wewnętrznego.

Termin przekazania powiadomienia, o którym mowa w § 27 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108), zwanym dalej „rozporządzeniem w sprawie audytu”, wynosi 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania. Niezachowanie tego terminu tłumaczono przeoczeniem. Ponadto jedną z przyczyn tych opóźnień oraz braku egzekwowania wymaganego powiadomienia był wakat na stanowisku audytora w okresie od 1 września do 31 grudnia 2010 r.

6. W zakresie zasad planowania i sporządzania sprawozdań stwierdzono nieprawidłowości, które dotyczyły planów audytu na 2010 r. i na 2011 r.

Plan audytu na 2010 r. nie został uzupełniony o informacje na temat czasu planowanego w osobodniach na realizację poszczególnych działań audytowych oraz o informację na temat cyklu audytu. Obowiązek uzupełnienia planu audytu na 2010 r. o ww. informacje do końca marca 2010 r. wynikał z § 48 rozporządzenia w sprawie audytu. Stosownie do § 48 w związku z § 4 pkt 2 rozporządzenia w sprawie audytu, osobą odpowiedzialną za uzupełnienie planu audytu na 2010 r. był audytor wewnętrzny Urzędu.

⁸ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.) oraz Komunikat Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF. Nr 5, poz. 23). Poprzednio obowiązywał Komunikat Nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF. Nr 5, poz. 24).

Plan audytu na 2011 r. został opracowany z opóźnieniem (podpisany przez audytora wewnętrznego dnia 7 lutego 2011 r., a zaakceptowany przez Wojewodę dnia 14 lutego 2011 r.). Stosownie do art. 283 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, powinien być sporządzony do końca roku. Opóźnienia w tym zakresie tłumaczono podjęciem pracy przez audytora dopiero od 3 stycznia 2011 r., po uprzednim 4 miesięcznym wakacie na tym stanowisku.

7. W Urzędzie nie opracowano planu strategicznego audytu. Audytor wewnętrzny wyjaśnił, że plan strategiczny jest częścią planu rocznego. W publikacji *Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych*⁹ zwrócono uwagę na potrzebę opracowania planu strategicznego audytu, który przewidywałby objęcie badaniem istotnych obszarów działalności jednostki w okresie 3-5 lat. Należy zauważyć, że w *Wytycznych* rozróżnia się dwa odrębne dokumenty - plan audytu i plan strategiczny.

8. Najwyższa izba Kontroli zwraca uwagę, że według stanu na dzień 30 września 2011 r. w Urzędzie nie przeprowadzono oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego.

Obowiązujące standardy audytu wewnętrznego¹⁰ (1312 - Oceny zewnętrzne) określają, iż *oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzane przynajmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji*. Termin ten, w przypadku komórek audytu wewnętrznego funkcjonujących w momencie ogłoszenia komunikatu – upłynął w czerwcu 2011 r. Oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego nie dokonano głównie z uwagi na braki kadrowe na stanowisku audytora wewnętrznego i znaczącą rotację na tym stanowisku.

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi, Najwyższa Izba Kontroli wnosi o:

1. Podjęcie działań mających na celu zapewnienie zasobów kadrowych audytu na poziomie umożliwiającym skuteczną realizację celów i zadań audytowych.
2. Zapewnienie w planach audytu takich zadań, których realizacja skutkować będzie efektywnym wykorzystaniem czasu pracy audytora.
3. Prowadzenie działań zmierzających do pełnego wdrożenia zasad dobrej praktyki w zakresie kontroli zarządczej i audytu.

⁹ Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, uznał *Wytyczne do samooceny audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych* za publikację aktualną i mogącą posłużyć jako pomoc w dokonywaniu samooceny komórki audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych.

¹⁰ Komunikat Nr 4 MF z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 5, poz. 23).

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy, na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, oczekuje przedstawienia przez Panią Wojewodę w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków bądź o działaniach podjętych w celu realizacji wniosków lub przyczynach niepodjęcia takich działań.

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o NIK, w terminie 7 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego przysługuje Pani Wojewodzie prawo zgłoszenia na piśmie do Dyrektora Delegatury NIK w Bydgoszczy umotywowanych zastrzeżeń w sprawie ocen, uwag i wniosków, zawartych w tym wystąpieniu.

W razie zgłoszenia zastrzeżeń, zgodnie z art. 62 ust. 2 ustawy o NIK, termin nadesłania informacji, o którym mowa wyżej, liczy się od dnia otrzymania ostatecznej uchwały właściwej komisji NIK.