



**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Olsztynie**

Olsztyn, dnia 30 grudnia 2011 r.

**Pan
Marian Podziewski
Wojewoda Warmińsko-Mazurski**

LOL-4101-22-01/2011; 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 Olsztynie przeprowadziła w Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Wojewódzkim w Olsztynie („Urząd”), kontrolę funkcjonowania audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 września 2011 roku.

W związku z kontrolą, której wyniki przedstawione zostały w protokole kontroli podpisanym w dniu 6 grudnia 2011 r., Najwyższa Izba Kontroli, stosownie do art. 60 ustawy o NIK, przekazuje Panu Wojewodzie niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie funkcjonowanie audytu wewnętrznego w skontrolowanym zakresie, pomimo stwierdzonych uchybień. Podstawą powyższej oceny było m.in.:

- przeprowadzanie zadań audytowych o charakterze zapewniającym zgodnie z przepisami prawa powszechnie obowiązującymi, przyjętymi uregulowaniami wewnętrznymi oraz standardami audytu wewnętrznego, a także wyrażanie w sprawozdaniach z ich realizacji rzetelnych opinii o stanie kontroli zarządczej w badanych obszarach,
- rzetelne monitorowanie realizacji wydanych rekomendacji z przeprowadzonych zadań audytowych, które przyczyniały się do usprawnienia działalności operacyjnej jednostki.

Stwierdzone w toku kontroli uchybienia, które nie miały jednak wpływu na ocenę kontrolowanej działalności, dotyczyły niezatwierdzenia przez Dyrektora Generalnego Urzędu strategicznego planu audytu wewnętrznego oraz nieprzeprowadzenia w wymaganym terminie oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego.

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

1. W toku kontroli ustalono, iż po wejściu w życie z dniem 1 stycznia 2010 r. przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych² Wojewoda, stosownie do wymogu art. 69 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, podjął działania w celu zapewnienia funkcjonowania w Urzędzie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. W tym celu podjął on m.in. następujące działania:

- w dniu 28 lipca 2010 r. wydał zarządzenie Nr 225 w sprawie organizacji systemu kontroli zarządczej, w którym określono co jest jej celem, zasady organizacji tego systemu oraz źródła zapewnienia o stanie kontroli zarządczej,
- w dniu 27 września 2010 r. powołał Pełnomocnika ds. kontroli zarządczej („Pełnomocnik”) oraz określił jego zadania i prerogatywy, a następnie, spośród pracowników Urzędu, powołał Zespół ds. kontroli zarządczej, wskazując jego obowiązki i uprawnienia,
- na podstawie zarządzenia Nr 224 z dnia 28 lipca 2010 r. ustanowił procedury odnośnie zarządzania ryzykiem, a później powołał Zespół ds. zarządzania ryzykiem.

Ustanowiony system kontroli zarządczej stanowił, iż jego podstawą jest proces wyznaczania celów i zadań oraz monitorowania ich wykonania za pomocą wyznaczonych mierników, a następnie dokonywania pomiaru stopnia ich realizacji. Zadanie to realizować miały wszystkie komórki organizacyjne Urzędu, a Pełnomocnik, na podstawie danych częściowych, sporządzić miał wykaz celów i zadań oraz dokonać pomiaru ich realizacji dla całego Urzędu. W ramach tego systemu wskazano również jakie są obowiązki poszczególnych komórek organizacyjnych oraz pracowników Urzędu w procesie wdrażania i organizacji kontroli zarządczej. Audyt wewnętrzny odpowiadał natomiast za obiektywną i niezależną ocenę systemu kontroli zarządczej przeprowadzaną w obszarach ryzyka objętych zadaniami audytowymi.

W ocenie NIK, przyjęte w Urzędzie rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej były prawidłowe i zgodne ze wskazówkami określonymi w komunikacie Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych³.

Stwierdzono, że w procesie wdrażania systemu kontroli zarządczej w Urzędzie podjęto m.in. następujące czynności:

² Dz.U. Nr 157, poz. 1240, ze zm.

³ Dz.Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84.

- wszystkie komórki organizacyjne Urzędu, w wymaganym terminie, sporządziły wykazy celów i zadań oraz sposobów ich monitorowania, a na ich podstawie Pełnomocnik przygotował zbiorczy wykaz celów i zadań dla Urzędu, który terminowo przedłożył Wojewodzie,
- Zespół ds. zarządzania ryzykiem, w listopadzie 2010 r. sporządził zbiorczy rejestr ryzyka dla Urzędu, w którym wskazano obszary ryzyka wspólne w działalności wydziałów, skorelowane z analizą ryzyka dokonaną przez audytorów wewnętrznych. Rejestr ten sporządzony został w terminie oraz według wymaganego wzoru i został przez Wojewodę zaakceptowany,
- Pełnomocnik przedstawił Wojewodzie, w wymaganym terminie i według określonego wzoru, informację o poziomie zidentyfikowanych uprzednio ryzyk oraz o wdrożeniu i skuteczności działań podjętych w celu minimalizacji ryzyka, która wykorzystywana była przez kierownictwo Urzędu do bieżącej analizy funkcjonowania jednostki oraz realizacji przypisanych Wojewodzie zadań,
- kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych dokonali pomiaru realizacji wyznaczonych celów i zadań za I półrocze 2011 r., który służyć miał do przygotowania pomiaru rocznego, a także był elementem monitorowania przez nich stopnia realizacji wyznaczonych zadań i podejmowania ewentualnych działań korygujących,
- dla kadry kierowniczej oraz wyznaczonych pracowników zorganizowano siedem szkoleń zewnętrznych z zakresu kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem, w których uczestniczyło 30 osób oraz trzy szkolenia wewnętrzne, prowadzone przez audytorów wewnętrznych, w których uczestniczyło 89 osób. W stosunku do stanu zatrudnienia na 30 września 2011 r. liczba pracowników przeszkolonych z ww. zakresu wyniosła 27% ogółu zatrudnionych.

Wskazać należy, że chociaż system kontroli zarządczej w Urzędzie od strony formalnej został zorganizowany i uwzględniał wskazówki określone w komunikacie Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, to jednak niektóre z jego elementów nie zostały jeszcze do końca wdrożone. I tak, do zakończenia kontroli NIK, nie dokonano w Urzędzie zbiorczego pomiaru realizacji wyznaczonych celów i zadań, gdyż w zmienionym zarządzeniu Wojewody Nr 225 w sprawie systemu kontroli zarządczej przyjęto założenie, iż pierwszy zbiorczy taki pomiar wykonany zostanie na

początku 2012 r., a dopiero na podstawie jego wyników przeprowadzona zostanie samoocena kontroli zarządczej, a Wojewoda złoży oświadczenie o stanie kontroli zarządczej w Urzędzie.

NIK zwraca uwagę, iż w procesie ustanowienia systemu kontroli zarządczej w Urzędzie uczestniczyli bezpośrednio audytorzy wewnętrzni w ramach przeprowadzonych w 2010 r. dwóch czynności doradczych. Czynności te audytorzy podjęli z własnej inicjatywy, a efektem ich prac było opracowanie projektów zarządzeń Wojewody w sprawie systemu kontroli zarządczej, ustalenia procedury zarządzania ryzykiem, powołania Pełnomocnika oraz zespołów ds. kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem. Projekty te po uzgodnieniach międzywydziałowych i zaopiniowaniu przez Wydział Prawny i Nadzoru zostały następnie przyjęte w formie zarządzeń Wojewody Warmińsko-Mazurskiego.

W wyniku kontroli ustalono, że w procesie zatrudniania pracowników do korpusu służby cywilnej oraz przeprowadzania szkoleń, w Urzędzie przestrzegane były standardy kontroli zarządczej, gdyż m.in.:

- w Urzędzie, w formie zarządzeń Dyrektora Generalnego, opracowane zostały regulacje wewnętrzne dotyczące przeprowadzania naboru na wolne stanowiska w korpusie służbie cywilnej, naboru na wyższe stanowiska w służbie cywilnej, zarządzania zasobami ludzkimi, w tym w zakresie zasad i warunków podnoszenia kwalifikacji zawodowych pracowników (szkolenia),
- nabory na wolne stanowiska w korpusie służby cywilnej realizowane były prawidłowo, tj. zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej⁴ oraz uregulowaniami wewnętrznymi,
- szkolenia odbywały się w oparciu o opracowywane corocznie plany szkoleń, zgodnie z przyjętymi regulacjami wewnętrznymi i zgłaszanymi potrzebami szkoleniowymi.

2. W 2010 r. wprowadzono zmiany organizacyjne w funkcjonowaniu Urzędu, w tym w odniesieniu do audytu wewnętrznego. W jego strukturze z dniem 30 listopada 2010 r. wyodrębniona została nowa, samodzielna komórka organizacyjna - Zespół Audytu Wewnętrznego (ZAW). Wcześniej audytorzy wewnętrzni funkcjonowali w ramach samodzielnego stanowiska pracy ds. audytu wewnętrznego w Wydziale Kontroli i Audytu i oprócz zadań audytu realizowali również czynności związane z kontrolą wewnętrzną.

W okresie objętym kontrolą audyt wewnętrzny podporządkowany był organizacyjnie i merytorycznie Dyrektorowi Generalnemu, którego Wojewoda z dniem 22 lutego 2010 r.

⁴ Dz.U. Nr 227, poz. 1505, ze zm.

upoważnił do prowadzenia w jego imieniu i na jego odpowiedzialność spraw audytu wewnętrznego w Urzędzie. W ocenie NIK przyjęte w Urzędzie rozwiązania organizacyjne audytu wewnętrznego gwarantują niezależność jego funkcjonowania.

W Urzędzie, w związku z utworzeniem ZAW, ustanowiono nowe wewnętrzne procedury dotyczące funkcjonowania audytu wewnętrznego, tj. na podstawie zarządzenia Dyrektora Generalnego wprowadzono „Kartę audytu wewnętrznego” i uszczegóławiającą ją „Księgę procedur audytu wewnętrznego. Stwierdzono, że dokumenty te były spójne i odpowiadały standardom praktyki zawodowej audytu wewnętrznego określonym w Komunikacie Nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych⁵, a także były zgodne z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego⁶. Audytorom wewnętrznym zatrudnionym w ZAW nadano również nowe zakresy czynności, które zostały przez nich podpisane i przyjęte do stosowania.

Wewnętrzne regulacje zapewniały odrębność wykonywanych zadań audytu od działalności bieżącej Urzędu, zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych i zaleceniami wynikającymi ze standardów audytu wewnętrznego.

W jednostce, zgodnie ze standardem 1300 audytu wewnętrznego, opracowano „Program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego”, który - jak ustalono - był przez kierownika ZAW rzetelnie realizowany.

Stwierdzono również, że w 2010 r. kierownik ZAW opracował, na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka, strategiczny plan audytu wewnętrznego na lata 2011-2014, który nie został jednak zatwierdzony przez Dyrektora Generalnego (obowiązek zatwierdzenia tego planu wynika z pkt V.3 „Księgi procedur audytu wewnętrznego”).

3. Zgodnie z „Kartą audytu wewnętrznego”, audytorzy przedstawiali Wojewodzie oraz Dyrektorowi Generalnemu opinie o stanie kontroli zarządczej w badanych obszarach w sprawozdaniach z przeprowadzonych zadań audytowych o charakterze zapewniającym. W okresie objętym kontrolą opinie takie przedstawione zostały w każdym z sześciu sprawozdań z przeprowadzonych badań i zawierały one m.in. wzmianki odnośnie zidentyfikowanych istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej, a także zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości tej kontroli oraz jej usprawnienia. Opinia o stanie kontroli zarządczej zawarta była również w rocznym sprawozdaniu z wykonania planu audytu

⁵ Dz.Urz. MF z 2010 r. Nr 5, poz. 24.

⁶ Dz.U. z 2010 r. Nr 21, poz. 108.

wewnętrznego za 2010 r. Ustalono również, że sprawozdanie z realizacji planu audytu za 2010 r. kierownik ZAW przedłożyła Dyrektorowi Generalnemu w terminie określonym w art. 283 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, a Dyrektor Generalny terminowo przekazał Ministrowi Finansów informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 295 ust. 1 ww. ustawy.

4. W badanym okresie, zgodnie z rocznym planem audytu, audyt wewnętrzny przeprowadził sześć zadań audytowych o charakterze zapewniającym i jedną czynność sprawdzającą. Wykonano również cztery czynności doradcze, z których dwie zrealizowane zostały na wniosek Dyrektora Generalnego, a dwie z inicjatywy własnej audytorów. W wyniku realizacji tych zadań wydanych zostało ogółem 66 rekomendacji, z których 59 zostało wdrożonych - 89% (dla pozostałych rekomendacji termin ich wdrożenia jeszcze nie upłynął).

Wskazać należy, iż prace audytu wewnętrznego przyczyniały się do realizacji celów i zadań Urzędu oraz do przysporzenia wartości i usprawnienia działalności operacyjnej jednostki. I tak m.in.:

- w ramach zrealizowanych w 2010 r. dwóch czynności doradczych audytorzy opracowali projekt procedury w zakresie systemu kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem oraz udzielali konsultacji w procesie wdrożenia ww. systemu,
- w rezultacie zleconej przez Dyrektora Generalnego czynności doradczej w zakresie przeglądu procedur dotyczących gospodarowania finansami audytorzy wewnętrzni opracowali dwa projekty zarządzeń Wojewody, tj. w sprawie: funkcjonujących w Urzędzie zasad rachunkowości oraz instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych (projekty tych zarządzeń przed ich podpisaniem przez Wojewodę były konsultowane z poszczególnymi wydziałami Urzędu, w tym z ówczesnym Wydziałem Finansów i Budżetu oraz opiniowane przez komórkę obsługi prawnej),
- w związku z likwidacją gospodarstwa pomocniczego Zakład Obsługi i przejęciem jego zadań przez Biuro Obsługi Urzędu audytorzy wewnętrzni przeprowadzili czynność doradczą, w wyniku której dokonano przeglądu funkcjonujących w Urzędzie procedur wewnętrznych w celu usunięcia zapisów odnoszących się do nieaktualnej struktury organizacyjnej oraz wprowadzono zmiany w zarządzeniu Wojewody w sprawie instrukcji inwentaryzacyjnej.

5. Zadania audytu wewnętrznego na 2010 i 2011 rok realizowane były na podstawie rocznego planu, który sporządzano w terminie wynikającym z art. 283 ust. 3 ustawy o finansach

publicznych. Ustalono, iż przygotowując plan audytu na ww. lata przeprowadzano analizę ryzyka oraz zasobów kadrowych komórki audytu wewnętrznego, którą rzetelnie udokumentowano w aktach stałych audytu wewnętrznego. Plan audytu na 2010 r. w wymaganym terminie został dostosowany do przepisów § 48 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, tj. uzupełniono go o informację odnośnie planowanego czasu w osobodniach na realizację poszczególnych zadań zapewniających i czynności sprawdzających oraz na temat cyklu audytu. Cykl ten w 2010 r. wynosił 6,3, a w 2011 r. 3,75 roku.

W badanym okresie na samodzielnym stanowisku ds. audytu wewnętrznego, a następnie w ZAW, zatrudnione były trzy osoby - audytorzy wewnętrzni, którzy spełniali wymagania określone w art. 286 ustawy o finansach publicznych (w 2009 r. na stanowisku ds. audytu wewnętrznego zatrudnione były również trzy osoby, tj. dwóch audytorów wewnętrznych i starszy inspektor, który uprawnienia audytorskie otrzymał z dniem 01.01.2010 r.).

W 2009 r. i 2010 r. nie zrealizowano planu audytu w odniesieniu do zadań o charakterze zapewniającym (w 2009 r. nie wykonano dwóch, a w 2010 r. jednego z zaplanowanych zadań). Spowodowane było to tym, iż w okresie 2009-2011 (do 31 lipca) dwie pracownice z powodu ciąży przebywały na długotrwałych zwolnieniach lekarskich, a następnie urlopach macierzyńskich i odpowiednio urlopie wychowawczym lub wypoczynkowym. W tej sytuacji plany audytu były odpowiednio zmieniane, głównie poprzez wprowadzanie do realizacji czynności doradczych. Zmiany planu, zgodnie z wymogiem § 9 rozporządzenia w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, były każdorazowo uzgadniane z Dyrektorem Generalnym, który podejmował stosowne decyzje co do jego dalszej realizacji.

W toku kontroli ustalono również, iż od 30 czerwca 2006 r., tj. od wejścia w życie komunikatu Ministra Finansów w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, do 23 września 2011 r. w Urzędzie nie została przeprowadzana ocena zewnętrzna audytu wewnętrznego, o której mowa w standardzie 1312. Według tego standardu oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzone raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji.

6. W badanym okresie audyt wewnętrzny zrealizował sześć zadań audytowych o charakterze zapewniającym. Analiza prawidłowości wykonania tych zadań wykazała, że w procesie ich przygotowania i realizacji przestrzegane były wymogi wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, jak również

uregulowania wewnętrzne, tj. zapisy „Instrukcji prowadzenia audytu wewnętrznego”, „Karty audytu wewnętrznego” i „Księgi procedur audytu wewnętrznego”. I tak m.in.:

- audytorzy wewnętrzni posiadali stałe upoważnienia Dyrektora Generalnego na dany rok do prowadzenia audytu wewnętrznego zgodnie z rocznym planem audytu,
- w każdym przypadku sporządzono program zadania audytowego, który zawierał wszystkie elementy, określone w § 19 ust. 1 ww. rozporządzenia w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, a o rozpoczęciu audytu każdorazowo informowano kierownika komórki audytowanej,
- zadania zrealizowano zgodnie z przyjętym harmonogramem,
- w wyniku realizacji zadań w każdym przypadku sporządzono sprawozdanie z audytu, które zawierało wymagane elementy, określone w § 24 ust. 2 rozporządzenia w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego,
- od kierowników audytowanych komórek organizacyjnych Urzędu audytorzy wewnętrzni skutecznie wyegzekwowali przedłożenie informacji o sposobie realizacji zaleceń i o wyznaczeniu osób do ich wykonania, a czynności z badań audytowych były rzetelnie oraz zgodnie z wewnętrznymi uregulowaniami udokumentowane w aktach bieżących audytu wewnętrznego.

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

1. Zatwierdzenie przez Dyrektora Generalnego strategicznego planu audytu wewnętrznego na lata 2011-2014.

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Olsztynie, na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, oczekuje przedstawienia przez Pana Wojewodę w terminie 14 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia, informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosku, bądź o podjętych działaniach w celu jego realizacji lub przyczynach niepodjęcia takich działań.

Zgodnie z treścią art. 61 ust. 1 ustawy o NIK, w terminie 7 dni od dnia otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, przysługuje Panu prawo zgłoszenia na piśmie do dyrektora Delegatury Najwyższej Izby Kontroli w Olsztynie umotywowanych zastrzeżeń w sprawie ocen, uwag i wniosku zawartego w tym wystąpieniu.

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

Z poważaniem